

Greinargerð um komudagur 18/12 1993
lækkun virðisaukaskatts á matvæli

EFNISYFIRLIT

- I INNGANGUR
- II VERKEFNI
 - Meginviðfangsefni
 - Atvinnugreinar sem breytingin snertir
 - Val á kostum
- III TILLAGA UM ÚTFÆRSLU
 - Megintillaga
 - Rökstuðningur
- IV ÁHRIF Á FRAMKVÆMD
 - Áhrif á framkvæmd og eftirlit
 - Kostnaður og mannaflapörf
- V ÁHRIF Á NEYSLUÚTGJÖLD O.FL.
 - Almennt
 - Útgjaldalækkun heimila og verðbreytingar á neysluvörum
 - Útgjaldalækkun eftir fjölskyldugerð og tekjum
 - Önnur áhrif á verðlag og neysluútgjöld
 - Áhrif á verðlag og tekjur ríkissjóðs

Inngangur

Þann 21. maí s.l. gaf ríkisstjórnin út yfirlýsingu um aðgerðir í efnahagsmálum í tengslum við kjarasamninga sem m.a. fól í sér þá ákvörðun að lækka virðisaukaskatt á matvælum í 14%. Þessi ákvörðun var forsenda þess að kjarasamningur tækist milli ASÍ og VSÍ og segir ríkisstjórnin sína yfirlýsingu gefna: "... til að eyða óvissu í kjaramálum, treysta frið á vinnumarkaði og treysta þannig stöðugleika í efnahagsmálum með víðtækri samstöðu um kjarasamninga til loka næsta árs".

Í yfirlýsingu ríkisstjórnarinnar er kveðið á um að virðisaukaskattur á matvöru skuli lækkaður í 14% frá 1. janúar 1994. Við framkvæmd á skattlagningu sælgætis og drykkjarvöru verði þess gætt að samkeppnisstaða hliðstæðra vörutegunda raskist sem minnst og einnig verði hugað að samkeppnisstöðu innlendrar framleiðslu gagnvart innflutningi. Til þess að ná hluta áhrifanna strax var ákveðið að niðurgreiða tilteknar kjötvörur og mjólkurvörur frá júní til áramóta svo jafngilti lækkun virðisaukaskattsins á þeim vörum. Í framhaldi af ákvörðun ríkisstjórnarinnar hafa starfsmenn ráðuneytis og ríkisskattstjóra unnið að undirbúningi breytingar á lögum um virðisaukaskatt og er þessi greinargerð og tillögur afrakstur vinnunnar.

Samkvæmt áætlun kostar þessi aðgerð ríkissjóð 2,5 milljarða króna á heilu ári, þ.e. lækkun virðisaukaskatts að frádregnum endurgreiðslum og niðurgreiðslum eins og þær eru nú. Sú upphæð miðast við að allur matvælastofninn fari í 14% skatt (miðað er við einkaneyslutölur frá ÞHS) en tekjur ríkissjóðs af álagningu vörugjalds og virðisaukaskatts af sælgæti og drykkjarvörum verði í heild óbreyttar. Tekið skal fram að þessar fjárhæðir miðast við að skattskil haldist í sama horfi, þ.e. að skattsvik og skattundandráttur aukist ekki og ekki verði breytingar á verðlagningu og tilfærsla milli vöruflokka sem rýri tekjur ríkissjóðs. Forsenda viðunandi skattskila við ný og erfiðari skilyrði er að skatteftirlit verði styrkt og aukið.

Alþýðusamband Íslands lagði áherslu á lækkun virðisaukaskatts á matvæli í kröfugerð sinni. Mat hagfræðinga ASÍ er að lækkun skatthlutfalls á matvæli leiði til 1,5-2% lækkunar á framfærsluvísitölu og samsvarandi kaupmáttaraukningar hjá launafólki. Sérstaklega var talið að það kæmi hinum lægst launuðu til góða þar sem þeir verji stærra hlutfalli af tekjum sínum til kaupa á matvælum en hinir tekjuhærri. Meginmarkmið með breytingunni er því að jafna tekjudreifingu í þjóðfélaginu til hagsbóta fyrir þá lægstlaunuðu.

Frekari rök ASÍ fyrir breytingunni voru þau að þegar hefði verið tekið upp lægra þrep í virðisaukaskattskerfinu með 14% skatthlutfalli á bækur, blöð og tímarit. Auk þessa var vísað til samræmis við skattlagningu í öðrum Evrópulöndum en EB-löndin stefni að því að matvæli séu í lægra þrepi.

Auk þessa hefur komið fram í viðtölum fjölmiðla við hagfræðing ASÍ að þessi aðgerð hafi

þann kost umfram aðrar leiðir að sama marki að pólitískt sé erfitt að breyta til fyrra horfs, þ.a. litið verði á þessa aðgerð sem varanlegan ávinning.

Margvísleg rök mæla gegn því að færa vörur eða þjónustu úr almennu skattþrepi í lægra þrep. Réttilega hefur verið bent á að þegar hefur verið gerð sú undantekning varðandi vörur að færa bækur, blöð og tímarit úr núllskatti í nýtt 14% skattþrep. Þessi breyting hefur ekki áhrif á möguleika til skattsvika þar sem sömu möguleikar voru áður fyrir hendi. Reyndar má færa rök fyrir því að skattsvik ættu að minnka vegna þess að tilfærsla á tekjuskráningu af öðrum vörum yfir í bók- og blaðasölu "gefur aðeins af sér" 12% af veltu í stað u.þ.b. 20% áður. Einnig hefur ýmis þjónusta s.s. fólksflutningar, gisti- og ferðaþjónusta verið færð undir skattskyldu í nýja þrepinu svo og orka til húshitunar og afnotagjöld sjónvarps- og útvarpsstöðva sem áður voru í núllskatti. Umrædd þjónusta blandast ekki mikið saman við aðra skattskylda starfsemi. Við upptöku á nýju skattþrepi aukast möguleikar til skattsvika hjá þeim aðilum sem selja vöru eða þjónustu í tveimur þrepum. Þær breytingar sem samþykktar voru með lögum nr. 111/1992, um breytingar í skattamálum ekki mörg slík tilvik í för með sér þó að margvísleg önnur framkvæmdaratriði verði erfiðari viðureignar.

Með því að færa virðisaukaskatt á matvæli úr 24,5% í 14% er hins vegar verið að gera breytingar á viðtæku vörusviði sem veldur breytingum hjá fjölmörgum aðilum, skapar viðtæka hættu á skattsvikum og gerir eftirlit með framkvæmd skattsins mun erfiðara en ella. Miðað við skráða aðila í virðisaukaskattskerfinu í dag sem eru um 30.000 alls má ætla að breytingin snerti um eða yfir 10.000 aðila. Þar af má reikna með að aðilar sem þurfi að vera undir virku eftirliti vegna blandaðrar starfsemi með sölu í tveimur þrepum verði einhvers staðar á bilinu 2.500-3.000 talsins. Annað sem eykur mjög á vanda eftirlitsins er að í mörgum tilvikum eru fyrirtæki með marga vörflokka sem gerir eftirlitsaðilum erfiðara fyrir að sannreyna sölu. Örar verðbreytingar, tilboð og afslættir af ýmsum toga torvelða mjög eftirlit þegar skattþrepin eru orðin tvö. Þá má að síðustu nefna að ef sælgæti og drykkjarvörur verða í hærri þrepinu áfram skapast vandkvæði vegna óvissu um mörkin á milli sælgætis og matar en þau eru ekki alltaf skýr.

Veigamestu rökin gegn aðgerðinni eru þó þau að þessi aðgerð er langt því frá virkasta leiðin til ná fram meginmarkmiðinu um áhrif á tekjudreifingu í þjóðfélaginu, hvort sem litið er einangrað á aðgerðina eða ekki, þ.e. hvort sem hún er talin hafa í för með sér þörf fyrir aðra tekjuöflun og/eða skerðingu á opinberri þjónustu eða ekki. Sem aðferð til tekjujöfnunar er þessi aðgerð mjög ómarkviss vegna þess að áhrifin eru óviss og af því að skattalækkunin í krónum talið er mest til þeirra sem borga mestan skatt, m.ö.o. því meiri einkaneysla því meiri skattalækkun. Benda má á aðrar leiðir að sama marki sem eru mun beinskeyttari og áhrifameiri leiðir til tekjujöfnunar og um

leið ódýrari fyrir ríkissjóð. Til dæmis kann einföld lækkun á hinu almenna skatthlutfalli í virðisaukaskatti að gefa svipaða niðurstöðu án þess að fórnað sé grundvallarkostum íslenska virðisaukaskattkerfisins. Enn áhrifameiri tekjujöfnunaraðgerð felst í beinum greiðslum til barnafjölskyldna og/eða tekjulágra aðila.

Framangreint er hægt að sýna fram á með því að rannsaka áhrif mismunandi aðferða á ráðstöfunartekjur eða kaupmátt heimila. Hér á landi hafa slíkar rannsóknir ekki verið gerðar. Sú staðreynd að slíkt hefur ekki verið gert mælir gegn jafn afdrifamikilli ákvörðun í skattamálum. Skynsamlegir stjórnarhættir hljóta að byggjast á því að sæmileg víska sé um áhrif áformaðra breytinga og þá valkosti sem í boði eru. Slíkum vinnubrögðum er beitt í nágrennalöndum okkar, t.d. í Noregi og Svíþjóð, þegar til álita hefur komið að taka upp sérstakt þrep í virðisaukaskatti fyrir matvæli eða aðrar vörur eða þjónustu.

VERKEFNI

Viðfangsefni

Að tekinni ákvörðun um lækkun virðisaukaskatts á matvæli í sérstakt þrep er ljóst að meginviðfangsefnið við undirbúning lagasetningar þar um felst í þeim framkvæmdar- og eftirlitsvandamálum sem fylgja þessari breytingu. Nánar tiltekið má skipta viðfangsefninu í þrennt:

1. Að lágmarka hin almennu eftirlitsvandamál sem fylgja lækkun virðisaukaskatts af matvælum og kappkosta að kerfið verði sem allra einfaldast í sniðum fyrir alla aðila.
2. Að finna einfalda og framkvæmanlega leið sem sneiðir hjá þeim vandkvæðum er snerta rekstur veitingahúsa. Veitingahús bera skarðan hlut frá borði í samkeppni við aðra sölu matvæla ef sala þeirra á matvælum verður í herra þrepinu. Hins vegar vinnur það gegn tilætluðum áhrifum breytingarinnar að greiða niður þjónustu veitingahúsa með því að skatta hana í lægra þrepinu og skapar erfið vandamál við framkvæmd.
3. Að gæta hlutleysismarkmiða varðandi skattlagningu sælgætis og drykkjarvöru við val á leið þ.a. samkeppnisstaða hliðstæðra vörutegunda raskist sem minnst og sömuleiðis að standa vörð um samkeppnisstöðu innlendirar framleiðslu gagnvart innflutningi.

Atvinnugreinar sem breytingin snertir

Til að gera sér betur grein fyrir viðfangsefninu er nauðsynlegt að athuga hvaða starfsemi verður fyrir áhrifum af því að virðisaukaskattur á matvæli verði 14%. Samkvæmt upplýsingum úr skrám ríkisskattstjóra virðist breytingin ná til yfir 10.000 aðila sem skiptast niður á ýmsar atvinnugreinar skv. atvinnugreinaskiptingu Hagstofunnar. Að líkindum munu um 2.500-3.000 aðilar verða í tveimur þrepum. Eftirlit með virðisaukaskattsskilum þessara aðila verður mun erfiðara en verið hefur og krefst þess að mannaflí við eftirlit verði aukinn. Að öðrum kosti verði að slaka á eftirlitskröfunum. Þrátt fyrir að nokkur hluti umræddra 10.000 aðila verði eingöngu með skattskylda veltu í lægra þrepinu verður að hafa í huga að öll fyrirtæki þurfa öðru hverju að endurnýja rekstrarfjármuni og þar með að selja þá eldri, og er slík sala í herra þrepinu.

Nánar verður komið að því síðar hvernig staðið er að eftirliti í dag og hvernig mannaflapörf vegna eftirlits og framkvæmdar er metin.

Hér á eftir eru upplýsingar um aðila á virðisaukaskattsskrá sundurliðaðar eftir atvinnugreinum. Teknar hafa verið út helstu atvinnugreinar sem lækkun virðisaukaskatts á matvæli hefur áhrif á. Með því er átt við atvinnugreinar sem að hluta eða öllu leyti selja vörur sem teljast til matvöru, sælgætis, drykkjarvöru eða aðfanga til framleiðslu á þessum vörum. Fjallað er nánar um hverja og eina atvinnugrein eða hópa atvinnugreina sem eiga saman. Fjallað er um í hvaða

VERKEFNI

Þrepi fjöldinn lendir, hverjir verða í tveimur þrepum, hvort einhver leið sé fær til að draga úr slíkum tilvikum og hvernig skattlagning sælgætis og drykkjarvöru snertir viðkomandi atvinnugrein/ar.

Búrekstur

Hér er átt við mismunandi greinar búrekstrar en búrekstur er hægt að flokka eftir tegund framleiðslu í virðisaukaskattsskrá. Taka verður fram að undirskipting þessi í skránni er ekki áreiðanleg í heildina tekið. Samkvæmt skránni stunda um 4.200 aðilar almennan búrekstur, þ.e. sauðfjárrækt, nautgriparrækt, hrossarrækt og mjólkurframleiðslu (kúabú). Alifuglabú og eggjaframleiðendur eru 64 aðilar, svínabú 47 og grænmetisræktendur 72. Alls er því hér um að ræða nærri 4.400 aðila. Að auki eru yfir 200 aðilar í greininni "Garðyrkja, gróðurhús" sem líklegt er að hafi með höndum einhverja ræktun grænmetis. Það er ýmislegt sem mælir með því að framleiðsla þessara aðila á matvælaaðföngum sé í hærra þrepinu. Með því móti er mjög mörgum aðilum haldið frá lægra þrepinu og því verður til muna minni röskun gagnvart eftirliti. Auk þess helst framkvæmdin óbreytt frá því sem verið hefur að öðru leyti en því að endurgreiðslur og niðurgreiðslur falla brott. Yfirgnæfandi meirihluti kjötframleiðenda selur sína framleiðslu á fæti eða óunna til vinnslustöðva. Grænmetisræktendur og eggjaframleiðendur framleiða hins vegar vöru sem yfirleitt fer beint á neytendamarkað og hlýtur því að lenda í lægra þrepinu. Þá er að skapast vísir að því að búfjárbændur kaupi þjónustu sláturhúsa en selji sína afurð sjálfir á markað. Annað sem mælir með því að frumframleiðsla matvæla(aðfanga) verði áfram í hærra þrepinu er að allmargir bændur stunda aðra atvinnustarfsemi sem er skattskyld í hærra þrepinu, t.d. jarðvinnu og vöruflutninga, garðyrkju (rækt skrautblóma), hestasölu- og leigu, fiskeldi, ullarsölu, dúntekju o.fl. Frá og með næstu áramótum verða hins vegar bændur með ferðaþjónustu í lægra þrepinu. Skattlagning á sælgæti og drykkjarvöru virðist ekki skipta máli fyrir þær greinar sem flokkast undir búrekstur.

Útgerð, fiskeldi, fiskverkun, fiskverslun

Hér er alls um að ræða um 2.700 aðila, aðallega í útgerð og fiskverkun. Þeir skiptast þannig að um 2.170 aðilar stunda útgerð togara og fiskiskipa ýmis konar, trillubáta og vélbáta, fiskverkunarstöðvar eru yfir 400 en í fiskeldi, veiði í ám og vötnum, í frekari vinnslu fiskafurða og í fiskverslun eru um 230 aðilar. Ætla verður að flestir þessara rekstraraðila séu

VERKEFNI

eingöngu í matvælaframleiðslu og -sölu og lendi því ekki í tveimur þrepum. Meirihluti fiskafurða er fluttur úr landi og því ekki skilað virðisaukaskatti af þeim. Á hinn bóginn er ljóst að nýveiddur fiskur er neytendavara án frekari vinnslu. Þess vegna virðist eðlilegast að öll sala á fiski verði í lægra þrepinu nema um lifandi fisk sé að ræða (sbr. seiðaeldi fiskeldisstöðva og önnur sala á óslátruðum fiski).

Sælgætisiðnaður

Í innlendum sælgætisiðnaði eru 26 aðilar skv. virðisaukaskattsskrá. Þessi fyrirtæki skila 25% vörugjaldi af framleiðslu sinni og eru mjög viðkvæm fyrir breytingum á því. Hagsmunir þeirra mæla gegn hækkun vörugjalds samhliða lækkun virðisaukaskatts nema tryggt sé að álagning innflytjenda beri sama gjald og hjá innlendum framleiðendum. Í núverandi kerfi er álagning áætluð 25% við innflutning en innanlands er lagt á raunverulega álagningu skv. heildsöluverði. Athuga ber að innflytjendur í samkeppni við innlendan sælgætisiðnað flokkast undir heildsöluverslun. Þeir eru yfir 200 talsins samkvæmt talningu á aðilum sem greiða 25% vörugjald (Y-gjald) við innflutning.

Brauð- og kökugerð

Innan þessarar greinar eru 120 aðilar. Þeir yrðu almennt í lægra þrepinu en líklegt er að hluti þeirra yrði í tveimur þrepum ef sælgæti og drykkjarvara héldist í hærri þrepinu.

Matvælaíðnaður

Liðlega 100 aðilar hafa með höndum kjötiðnað og slátrun, söltun, reykingu, niðursuðu, pylsugerð, bjúgnagerð, mjólkuriðnað, saltfiskverkun, herslu og skreiðarverkun og síldarsöltun. Þessir aðilar yrðu væntanlega flestir með með vörusölu í lægra þrepinu en þegar um er að ræða sölu á þjónustu eingöngu er hún í hærri þrepinu. Væru drykkjarvörur í hærri þrepinu gætu einhver af 11 fyrirtækjum í mjólkuriðnaði verið með sölu í báðum þrepum.

Heildsöluverslun

Undir þessa grein flokkast tæplega 1.700 fyrirtæki. Þar af má ætla að um og yfir 300 starfi við innflutning og dreifingu á matvælum, sælgæti og drykkjarvöru. Ljóst er að líta verður á þessi fyrirtæki sem "áhættuhóp" m.t.t. eftirlits vegna þeirra fyrirtækja sem ásamt matvörum

VERKEFNI

flytja inn aðrar vörur. Ef sælgæti og drykkjarvörur væru í lægra þrepinu eins og matvæli myndi fækka eitthvað í þeim hópi.

Kjöt- og nýlenduvöruverslanir og blönduð verslun

Fyrra hugtakið er notað um dæmigerðar matvörubúðir sem hafa fyrst og fremst svonefndar "nýlenduvörur" á boðstólum. Stórvörumarkaðir og stærri verslanir sem selja ýmislegt fleira en matvæli og nýlenduvörur flokkast undir "blandaða verslun". Í fyrri floknum eru 185 aðilar en 150 í þeim síðari. Reikna verður með að þessar verslanir séu að selja vörur í báðum þrepum og marga vöruflokka í hvoru um sig. Ljóst er að þessar verslanir eru erfiðastar hvað eftirlit varðar vegna þess hve vöruflokkar eru margir og erfitt að beita óbeinum reikniaðferðum við eftirlit. Frá sjónarhóli framkvæmdar og eftirlits skiptir skattlagning á sælgæti og drykkjarvörum ekki höfuðmáli fyrir þessar verslanir.

Tóbaks- og sælgætissölu, bensínstöðvar

Aðilar í þessari starfsemi eru um 570 talsins, þar af um 50 bensínstöðvar. Þessar verslanir lenda í tveimur þrepum án tillits til skattlagningar sælgætis og drykkjarvöru. Auk þess að selja einhvers konar skyndifæði, s.s. pylsur og samlokur hafa flestar sjoppur á boðstólum blöð og tímarit sem nú eru með 14% skatti. Í hærri þrepinu er yfirleitt verið að selja ýmsar heimilisvörur, s.s. hárfvottaefni, rafhlöður, filmur, o.fl. Þá fást og ýmis konar bifreiðavörur á bensínstöðvum. Ætla verður að sælgæti og drykkjarvörur séu ráðandi um veltu í sjoppum.

Lyfjaverslanir

Þessar verslanir sem eru rétt innan við 60 talsins hafa flestar sælgæti á boðstólum. Þar sem aðrar vörur eru undantekningalítið í hærri þrepinu mæla aðstæður þeirra með því að sælgæti sé það einnig.

Blómaverslanir

Blómaverslanir á landinu eru nálægt 120 talsins. Sala þeirra er sennilega nær eingöngu í hærri þrepinu en í einhverjum tilfellum selja þær grænmeti og ávexti í lægra þrepinu.

Veitingarekstur

Undir þessa grein flokkast matsölustaðir og vínveitingahús, alls um 550 aðilar. Auk

VERKEFNI

matarsölu eru þessir aðilar að selja þjónustu til borðs, gosdrykki, áfengi og tóbak og skemmtanir ýmis konar. Skattsvik innan þessarar starfsemi eru talin veruleg og því mikilvægt að kappkosta að skattheimta og skattskil þessara aðila verði með sem einföldustum hætti. Með tilliti til þess er vart um annað að ræða en að öll sala þessara aðila, þ.m.t. drykkjarvara verði í einu og sama þrepi, hvort sem það er hærra eða lægra þrepið. Ef matarþáttur veitingahúsa væri í lægra þrepinu en þjónustan og ýmis önnur starfsemi í hinu hærra myndu skapast dæmigerð vandamál blandaðrar starfsemi. Við slík skilyrði verður tilhneiging til að færa sem mest af álagningu af þjónustu yfir á matvælasölu í því augnamiði að lágmarka skattskil. Sömuleiðis verður tilhneyging til að færa söluskráningu úr hærra þrepi í það lægra. Þetta hefur þá hættu í för með sér að fyrirtæki sem viðhafa eðlilega viðskiptahætti verði undir í samkeppni og fari halloka fyrir hinum. Þá er ljóst að umsýsla við bókhald, skattheimtu og skattskil eykst vegna aðgreiningar hinnar mismunandi starfsemi á reikningum og í bókhaldi.

Gististaðir

Um 100 aðilar eru skráðir í þessa starfsemi skv. virðisaukaskattsskrá og er þá væntanlega um að ræða gististaði sem eru skattskyldir vegna veitingarekstrar. Um næstu áramót verður gisting skattskyld í lægra þrepinu og með hliðsjón af því væri hentugast að hafa veitingarekstur almennt í lægra þrepinu. Að öðrum kosti verður þessi starfsemi með skattskylda sölu í tveimur þrepum og hætta verður á að álagning og tekjuskráning flytjist af veitingarekstri yfir í gistingu. Álagningarþátturinn er þó að sjálfsögðu háður markaðsaðstæðum.

Ferðaskrifstofur

Nálægt 20 ferðaskrifstofur eru starfandi á landinu og verða þær skattskyldar um áramót. Vandamál sem tengjast þessum rekstri eru þau að verið er að selja "ferðapakka" sem innihalda vöru og þjónustu í fleiri en einu skattþrepi. Illmögulegt er að aðgreina álagningu vegna einstakra þátta s.s. fargjalda, gistingar, matar eða leiðsagnar. Nauðsynlegt er að finna sérstaka lausn á skattskilum þessarar atvinnugreinar að því er varðar fyrrnefnda ferðapakka.

VERKEFNI

Fyrirtæki í hreinum rekstri

Áætlað er að lækkun virðisaukaskatts á matvæli snerti skattskyldu yfir 10.000 rekstraraðila. Með því að skilgreina vörusviðið þröngt má fækka þeim aðilum umtalsvert sem verða skattskyldir í lægra þrepinu. Þannig má ætla að 3.500-3.800 bændur í búfjárrækt verði áfram skattskyldir í herra þrepinu ef sala á lifandi dýrum og óunninni mjólk er höfð í herra þrepinu. Sama gildir um stærstan hluta veitingastaða, e.t.v. 500 aðila, ef sala þeirra verður öll felld undir sama þrepið. Þá má ætla að fyrirtæki í sælgætisiðnaði, fyrirtæki sem eingöngu flytja inn sælgæti, lyfjaverslanir og blómaverslanir sem verði eingöngu skattskyldar í herra þrepinu, séu alls um 300 aðilar. Í útgerð, fiskverkun, fiskvinnslu og fiskeldi má ætla að 2.500 af liðlega 2.800 aðilum verði í hreinum rekstri í lægra þrepinu, auk þess sem skatturinn hreinsast af við útflutning. Eggjabændur og flestir garðyrkjubændur verða í lægra þrepinu eða nálægt 300 aðilar. Sama gildir um fyrirtæki í matvælaíðnaði og brauð- og kökugerð (bakari) sem eru nálægt 200.

Fyrirtæki í blönduðum rekstri

Giskað er á að um 2.500-3.000 fyrirtæki verði í blönduðum rekstri vegna lækkunar virðisaukaskatts á matvæli ef miðað er við þrönga skilgreiningu vörusviðsins og sérstaka meðferð á veitingarekstri. Þar af eru miðað við að um geti verið að ræða 500 bændur, um 300 fyrirtæki í útgerð og fiskvinnslu, 600 heildsölufyrirtæki og smásöluverslanir í blandaðri verslun matvöru og annarrar vöru, um 600 sjoppur og bensínstöðvar, 100 gististaðir og 400-900 aðilar sem í öðrum atvinnugreinum og/eða rangt flokkaðir í virðisaukaskattsskrá.

Val á kostum

Rakin hafa verið meginviðfangsefni og úrlausnarefni og dregin upp mynd af þeim atvinnu- og starfsgreinum sem áformuð breyting mun hafa áhrif á. Ýmsir kostir koma til greina í útfærslu breytingarinnar en miða verður við að gera framkvæmdina sem einfaldasta og eftirlitið svo auðvelt sem unnt er. Um leið þarf að gæta þess að samkeppnisskilyrðum sé ekki raskað og taka mið af þeim megintilgangi breytinganna að auka fremur kaupmátt hinna tekjulægri. Við úttekt á einstökum möguleikum verður að hafa í huga hvernig kostnaður breytist við framkvæmd. Mestur kostnaðarauki hlýst af því að í tveggja þrepa kerfi verður alltaf hluti fyrirtækjanna að selja vöru og/eða þjónustu í báðum þrepunum. Kostnaðarauki hlýst af auknu eftirliti með þeim fyrirtækjum vegna þess að hættara er við að fyrirtæki í

VERKEFNI

Þeirri aðstöðu hneigist til að haga annars vegar álagningu og hins vegar tekjuskráningu þannig að skattskil verði í lágmarki. Því fleiri fyrirtæki sem komast í slíka aðstöðu, því meiri kostnaður við eftirlit. Hafa verður í huga í þessu sambandi að því fleiri fyrirtæki sem verða í lægra þrepinu því meiri líkur eru á að fyrirtæki verði í báðum þrepum. Þess vegna er ódýrasti möguleikinn sá sem lágmarkar fjölda fyrirtækja í lægra þrepinu og þar með einnig fjölda fyrirtækja í tveimur þrepum. Í upphafi fellur einnig til kostnaður við kynningu, þjálfun og ýmsa umsýslu sem tengist breytingum sem þessum. Í fjárlagafrumvarpinu er ekki áætlað fyrir neinum viðbótarkostnaði vegna aukins eftirlits. Þrátt fyrir að leitað verði ódýrustu leiðarinnar er nauðsyn að á því verði breyting og nægilegt fé ætlað til að koma breytingunni í framkvæmd og til að sinna fullnægjandi eftirliti. Í þessu sambandi verður að benda á að það eftirlit sem framkvæmt er í dag er af sérfræðingum skattkerfisins alls ekki talið fullnægjandi, sbr. einnig skýrslu skattsvikanefndarinnar og umræðu um skatteftirlitsmál að undanförmu. Mun færri starfa við virðisaukaskattseftirlit hér á landi en hjá þjóðum sem við getum borið okkur saman við. Til dæmis lætur nærri að hér á landi sé aðeins einn eftirlitsmaður fyrir hverja tvo eftirlitsmenn í Danmörku. Skatteftirlitsátak undanfarin tvö ár hefur sýnt það og sannað að það má bæta skattskil verulega með viðbót við það hefðbundna eftirlit sem núverandi mannaflí kemst yfir. Nánari umfjöllun um mannaflaþörf og kostnað er að finna í IV. kafla.

Stærstu úrlausnarefnin og álitamálin við lækkun virðisaukaskatts á matvæli eru í fyrsta lagi almenn afmörkun á því vörusviði sem á að vera í lægra skattþrepinu, í öðru lagi ákvörðun um hvernig skattleggja á sælgæti og gosdrykki og í þriðja lagi hvernig á að haga skattlagningu á sölu veitingahúsa o.þ.h. aðila.

1. Afmörkun vörusviðs í lægra skattþrepi tekur m.a. til eftirfarandi úrlausnarefna:
 - a. Skilgreina þarf hvaða vörur verða í lægra skatthlutfalli. Í lagatexta gæti verið almenn skilgreining líkt og var í söluskattslögunum (t.d. "...vörur til manneldis aðrar en..."). Nánari skilgreining gæti verið í reglugerð eða viðauka við lögina í formi upptalningar (yfirlits) á tollnúmerum sem flokkast í lægra þrepið. Nákvæm flokkun verður að liggja fyrir við innflutning, þ.a. flokka verður öll tollskrárnúmer í lægra eða hærra þrep. Vörusvið matvöru liggur eingöngu eða nær eingöngu í 1.-25. kafla tollskrárinnar.

VERKEFNI

- b. Fækka aðilum með skattskylda sölu í tveimur þrepum með því að halda frumframleiðslu matvæla og þar með flestum bændum í hærri þrepinu enda séu viðkomandi afurðir eingöngu seldar til frekari vinnslu. Afurðir og vörur sem unnt er að selja beint á neytendamarkað verði hins vegar í lægra þrepinu. Þetta þýðir að nálægt 4.000 aðilar verða áfram í almenna skatthlutfallinu.
- c. Ákveða þarf hvernig á að skattleggja önnur aðföng til matvælagarðar s.s. skepnufóður og ýmsar vörur sem ekki eru eingöngu nýttar til manneldis. Gera þarf einhverjar breytingar á tollskránni og skipta upp einstökum tollskránum.
2. Sælgæti og gosdrykkir.
- Ákvarða þarf í hvoru þrepinu sælgæti og drykkjarvörur eigi að vera og hvort til greina komi að setja áfengi og e.t.v. tóbak í lægra þrepið (vegna veitingahúsa- og gistihúsa). Þegar rætt er um sælgæti og drykkjarvörur hér er átt við þær vörur sem nú bera 25% vörugjald. Þar fyrir utan eru drykkjarvörur eins og kaffi, te og jurtaseyði og kexvörur með litlu kakóinnihaldi. Samkvæmt þeim forsendum sem fyrir liggja skal gert ráð fyrir að verð á þessum vörum breytist ekki að neinu marki.
3. Skattlagning veitingahúsa
- Til að veitingahús verði með hreinan rekstur (í einu þrepi) kemur til greina að sala þeirra á mat verði í lægra þrepinu, án tillits til þess hve þáttur þjónustunnar er mikill í verði matarins. Til þess að ná fram alveg hreinum rekstri þyrfti hins vegar jafnframt að fara með sölu veitingahúsa á áfengi og tóbaki í lægra þrepið, svo og aðrar drykkjarvörur. Þessi leið er talin kosta ríkissjóð um 350 m.kr. í lægri tekjur en gert er ráð fyrir í fjárlagafrumvarpinu. Önnur leið og ódýrari með sama markmið gagnvart samkeppnisstöðu veitingahúsa felst í að hafa alla þeirra sölu í hærri þrepinu. Til að skekkja ekki samkeppnisstöðuna yrði veitingahúsum og hliðstæðum aðilum endurgreiddur virðisaukaskattur sem svarar útskatti umfram þann innskatt sem er vegna innkaupa á matvælum eða þeim heimiluð samsvarandi hækkun á innskatti.

Megintillaga

Þegar markmið, umhverfi og leiðir eru skoðuð í samhengi þykir flest mæla með því að valin verði sú leið sem hér greinir:

Vörusvið

- Með 14% skatti verði öll matvara og vörur til matargerðar á neytendamarkaði (þ.m.t. sykur og ís). Lifandi dýr, óunnin mjólk, skepnufóður og önnur frumaðföng matvælaíðnaðar verði hins vegar í almenna skattþrepinu. Sælgæti, gosdrykkir, áfengi og tóbak verði sömuleiðis áfram í almenna þrepinu.

Skattlagning sælgætis og drykkjarvöru

- Sælgæti og gosdrykkir verði áfram með 24,5 virðisaukaskatti en vörugjald á þessar vörur verði lækkað úr 25% í 18%. Jafnframt verði lagt 6% vörugjald á kaffi, te og aðrar drykkjarvörur sem ekki bera vörugjald í dag, í þeim tilgangi að raska ekki þeirri samkeppnisstöðu sem ríkir í dag.

Skattlagning á veitingarekstri

- Sala veitingahúsa og hliðstæðra aðila á tilbúnum mat verði áfram í hinu almenna skattþrepi.
- Til að raska ekki samkeppnisstöðu aðila í veitingarekstri gagnvart aðilum sem selja matvæli í lægra þrepinu verði veitingahúsum og hliðstæðum aðilum endurgreiddur virðisaukaskattur sem nemur útskatti umfram 14% á matvælaaðföng. Endurgreiðslan taki mið af einhverri smásöluálagningu.

Rökstuðningur

Þessi leið er talin hafa hvað minnsta röskun í för með og samræmast best tekjujöfnunarmarkmiðum aðgerðarinnar án þess að skerða tekjuöflun ríkissjóðs meira en gert var ráð fyrir þegar yfirlýsing ríkisstjórnarinnar var gefin.

Við afmörkun vörusvið er lagt til að í lægra þrepi verði eingöngu þær vörur sem eru tilbúnar eru til neyslu eða notkunar neytenda. Aðföng matvælaíðnaðar verða þannig áfram í herra þrepinu. Með þessu er aðilum sem ella myndu lenda í lægra þrepinu fækkað mjög, sérstaklega aðilum í

búrekstri sem eru yfir 4.000 talsins. Þá er með þessu forðast það vandamál að aðföng til matvælaíðnaðar sem einnig eru nýtanlegar í öðrum tilgangi (t.d. hross) lendi í lægra skattþrepi á röngum forsendum.

Hvað viðvíkur skattlagningu á sælgæti og gosdrykkjum er farin sú leið að halda óbreyttum virðisaukaskatti á þessum vörum en lækka í stað hans vörugjald sem þessar vörur bera til að halda samkeppnisskilyrðum óbreyttum. Ástæðan er m.a. sú að framkvæmdin væri síst einfaldari þó að þessar vörur væru í lægra skattþrepi. Þannig yrðu svokallaðar dagvörubúðir, þ.e. matvöruverslanir, sjoppur og bensínstöðvar hvort sem er í tveimur þrepum. Ef val á skatthlutfalli fyrir sælgæti og drykkjarvörur skiptir ekki máli hvað þetta varðar virðist skynsamlegra að velja hærra þrepið. Önnur leið en hér er lögð til er að hafa sælgæti og gosdrykki í lægra skattþrepinu en hækka vörugjald á þessum vörum úr 25% í yfir 40%. Við val á milli leiðanna kemur m.a. til skoðunar hvaða leið veldur minnstri röskun á samkeppnisstöðu innlends sælgætis- og drykkjarvöruíðnaðar gagnvart innflutningi á sömu vörum. Einnig ræður valinu hvor leiðin uppfyllir betur meginmarkmið með lækkun virðisaukaskatts og hvor þeirra fellur betur að þeirri framkvæmd sem að öðru leyti verður ákveðin. Síðari leiðin myndi að óbreyttum reglum um álagningu vörugjalds á innfluttar vörur valda samkeppnisskerðingu innlends sælgætisiðnaðar gagnvart innfluttum. Ástæðan er sú vörugjald er lagt á heildsöluverð innlendra vara en á tollverð innfluttra vara að viðbættum 25% vegna álagningar. Öruggt er talið að álagning á þessum vörum sé að öllu jöfnu hærri en nemur umræddum 25% og verða álögur vörugjalds á innlendan iðnað því meiri en á innflutning sem því nemur. Hækkun vörugjalds leggjðist því þyngra á innlendan iðnað en innflutta vöru. Til að halda óbreyttum samkeppnisskilyrðum væri því nauðsynlegt að færa álagningu vörugjalds á innfluttar vörur á heildsölustig. Við slíka breytingu yrði veruleg röskun á núverandi framkvæmd vörugjalds en yfir 200 aðilar stunda innflutning á sælgæti og drykkjarvörum í dag. Álagning í smásölu á þær vörur sem um ræðir er mjög mismunandi, allt frá venjulegri verslunarálagningu og upp í álagningu sem skiptir hundruðum prósentu.

Áhrif þeirra tveggja leiða sem nefndar hafa verið eru mjög mismunandi eftir því hver álagningin er. Þannig kemur sér betur fyrir þá sem leggja mikið á söluna að hækka vörugjald og lækka virðisaukaskatt en því er öfugt farið með hina sem leggja lítið á. Með tilliti til þess að skattbreytingin komi almennum heimilisrekstri sem best er því ráðlegt að fara þá leið að halda virðisaukaskatti óbreyttum en lækka vörugjald nokkuð til að raska sem minnst samkeppnisstöðunni. Auk þessa myndi það ekki falla að þeirri leið sem lögð er til varðandi skattlagningu á veitingarekstri að hafa drykkjarvörur í lægra þrepinu. Þá er það andstætt skynsamlegri stefnu í skattamálum að lækka almennan og hlutlausan skatt eins og virðisaukaskatt

en hækka samtímis sértækan skatt á sömu vöru.

Sú leið sem valin er við skattlagningu á veitingarekstri þykir uppfylla best markmiðið um einfalda framkvæmd án þess að fórna ríkissjóðstekjum. Hún hefur minni röskun í för með sér en sú leið að setja alla sölu í lægra þrepið. Benda má á ýmis rök fyrir því að auðveldara sé að framkvæma kerfi þar sem veitingarekstur er allur í lægra þrepinu en veigamikil rök mæla einnig gegn því. Sem fyrr segir yrði ríkissjóður af umtalsverðum tekjum ef öll sala veitingahúsa væri í lægra þrepinu, og er áætlað að þær yrðu 350 m.kr. lægri en ella. Í öðru lagi vinnur það gegn þeim tilætluðu áhrifum að jafna tekjudreifingu og kaupmátt í þjóðfélaginu vegna þess að þjónusta veitingahúsa er að mestu nýtt af öðrum en lágtekjufólki og þeim mun líklegra sem þjónustan er meiri og veitingahúsin dýrari. Í þriðja lagi er tilgangslaust að færa matarsölu veitingahúsa undir lægra þrepið án þess láta hið sama gilda um áfengi og tóbak, a.m.k. áfengi. Um leið væri verið að setja meginhluta veltu hjá bjórkrám, dansstöðum og því um líkum stöðum í lægra þrepið sem þjónar enn síður heildarmarkmiði breytingarinnar. Þessir síðastnefndu staðir hafa með höndum talsvert af skattskyldri skemmtistarfsemi sem myndi áfram vera í herra þrepinu, þ.a. að þar myndi skapast nýtt tekjuskráningarvandamál. Með þeirri leið sem lagt er til að farin verði, þ.e. að hafa alla veitingasölu í herra þrepinu en endurgreiða veitingahúsum skatt m.t.t. matarinnkaupa og hæfilegrar álagningar næst samræmi í þeim skilningi að sú ívilnun sem felst í að lækka virðisaukaskatt á matvæli verður hin sama eða áþekk hvort sem maturinn er keyptur í almennri verslun eða hans neytt í veitingahúsi. Með sölu á mat á veitingastað er auk matarins verið að selja þjónustu, sem almennt er skattskyld skv. herra þrepinu og næst ekki samræmi þar á milli nema veitingasalan sé einnig í herra þrepinu. Þá er veitingahúsið einnig í matarverðinu að selja ýmis konar aðföng, sem venjulegt heimili greiðir fullan virðisaukaskatt af. Má t.d. nefna rafmagn til matargerðar, hreinlætisvörur, borðbúnað, eldhúsáhöld o.fl. Það væri því bæði andstætt jöfnunartilgangi skattbreytingarinnar og í ósamræmi við aðra skattlagningu að hafa veitingasölu í lægra skattþrepinu. Væri sú leið þrátt fyrir allt valin án þess að færa um leið áfengi og drykkjarvörur í lægra þrepið væri boðið upp á ómælda möguleika á tilfærslu í tekjuskráningu með löglegum jafnt sem ólöglegum hætti. Verðlagning á mat gæti falið í sér sölu á víni og áfengi, tóbaki, skemmtiatriðum, aðgangseyri o.s.frv.

Áhrif á framkvæmd og eftirlit**Almennt**

Óþarft er að nefna að lækkun virðisaukaskatts á matvæli hefur í för með sér fjölda vandamála við framkvæmd og eftirlit. Auk þess að annast framkvæmd og eftirlit virðisaukaskatts þá hafa skattýfirvöld framkvæmd og eftirlit með öðrum sköttum og gjöldum s.s. tekjuskatti, staðgreiðslu, tryggingagjaldi og vörugjaldi í sínum verkahring. Breytingar á framkvæmd og eftirliti vegna lækkun virðisaukaskatts á matvælum koma því einnig til með að hafa áhrif á hversu mikið af fjármunum og mannafla er hægt að verja til framkvæmdar og eftirlits með öðrum sköttum. Til að gera betur grein fyrir því hvers konar breytingar um er að ræða er nauðsynlegt að fjalla sérstaklega um núverandi fyrirkomulag við framkvæmd og eftirlit virðisaukaskatts.

Verkefnum við framkvæmd og eftirlit virðisaukaskatts má í megin dráttum skipta í afgreiðslu, eftirlit og samræmingu.

Afgreiðsla

Meginþungi hinnar daglegu afgreiðslu vegna virðisaukaskattsskila fer fram á skattstofunum, þar sem fram fer skráning rekstraraðila, afgreiðsla á skýrslum og endurgreiðslubeiðnum rekstraraðila, skoðun vegna skila s.s. skoðun á innskatti, upplýsingagjöf og leiðbeiningarstarf. Einnig er mikið um að gjaldendur snúi sér beint til ríkisskattstjóra varðandi leiðbeiningar og upplýsingaöflun ásamt ýmsum fyrirspurnum um virðisaukaskatt.

Eftirlit

Eftirlit með skattskilum rekstraraðila fer fram á skattstofum og hjá embætti ríkisskattstjóra. Eftirlitið er ef tvennum toga, annars vegar innra eftirlit og hins vegar ytra eftirlit.

Innra eftirlit er það eftirlit sem framkvæmt er á skattstofum og felst í almennri yfirferð og samanburði á innsendum gögnum til skattýfirvalda. Þessi tegund eftirlits felur m.a. í sér grunnskoðun á skattframtölum og árseftirliti vegna virðisaukaskatts.

Ytra eftirlit er það eftirlit sem framkvæmt er út í fyrirtækjunum. Í þessari tegund eftirlits felst bæði eftirlit innan ársins og eftirlit eftir álagningu. Innra og ytra eftirlit beinist að öllum sköttum og gjöldum sem skattstjórar leggja á eða framkvæma. Allar skattstofur framkvæma innra eftirlit og að auki eru þrjár skattstofur með sérstakar eftirlitsdeildir sem annast ytra skatteftirlit. Eftirlitsskrifstofa ríkisskattstjóra annast einnig þessa tegund eftirlits.

Á þessu ári hafa orðið töluverðar breytingar á fyrirkomulagi eftirlits. Gerðar voru ráðstafanir

til að greina skýrar á milli skatteftirlits og skattrannsóknna með því að kljúfa starfsemi rannsóknardeildar ríkisskattstjóra í tvennt. Skattrannsóknarstjóra ríkisins fer með rannsóknir á skattsvikum en skattstjórar og ríkisskattstjóri með skatteftirlit. Vegna þessara breytinga er fyrirkomulag eftirlits enn í nokkurri mótun.

Eitt af meginatriðunum við skatteftirlit er að það sé markvisst og öflugt og hafi varnaðaráhrif jafnt hjá fyrirtækjum sem eftirliti er beint að sem öðrum fyrirtækjum og rekstraraðilum. Sú stefna hefur verið mótuð að auka vettvangsskoðanir, þ.e. að heimsækja í auknum mæli fyrirtækin og kanna bókhald, reikningagerð og tekjuskráningu. Með tilliti til þessa þarf stöðugt að vinna að því að auka þekkingu skatteftirlitsmanna á viðfangsefnum sínum, auka upplýsingastreymi til þeirra og þróa og endurbæta endurskoðunar- og valaðferðir. Lækkun virðisaukaskatts á matvælum skapar ný vandamál við framkvæmd og eftirlit gera því enn frekari kröfur til skatteftirlitsmanna ef markmiðum eftirlits á að verða náð.

Samræming við framkvæmd

Ríkisskattstjóri hefur það hlutverk að hafa eftirlit með og samræma störf skattstjóra auk þess að setja framkvæmdar- og starfsreglur ásamt leiðbeiningum og verklagsreglum. Við hverja breytingu á skattalögum og reglum er töluverð vinna sem fer fram vegna samræmingar framkvæmdar og skilgreiningar á skattskyldusviðinu. Í kjölfar lækkunar virðisaukaskatts á matvælum þarf virðisaukaskattsskrifstofa ríkisskattstjóra að öllum líkindum að sinna töluverðum fjölda nýrra verkefna í tengslum við lækkun virðisaukaskattssins s.s. því að svara fyrirspurnum skattstjóra, rekstraraðila, hagsmunasamtaka og annarra sem lækkun virðisaukaskatts á matvælum hefur áhrif á.

Skýr afmörkun skattskyldusviðsins fækkar jaðartilvikum koma upp og þeim mun einfaldara er að samræma framkvæmd og eftirlit með skattinum. Auk þess að huga að afmörkun og skilgreiningum frá sjónarmiði framkvæmdar þarf að huga að áhrifum skattsins á einstaka atvinnugreinar og samkeppnisstöðu þeirra. Lækkun virðisaukaskatts á matvælum hefur áhrif á fjölmargar atvinnugreinar s.s. veitingarekstur, matvörusölu og ferðaþjónustu. Í meðfylgjandi tillögum um 14% virðisaukaskatt á einstök matvæli er gert ráð fyrir því að afmörkun sem m.a. byggist á því að tollflokkun við innflutning sé látin halda sér út í gegnum kerfið eftir því sem við á. Afmörkun við einstaka tollflokka kemur hins vegar ekki að miklu gagni þegar þjónustu þáttur kemur inn í dæmið s.s. við veitingastarfsemi o.fl. því er það óhjákvæmilegt verður að taka á fjölmörgum jaðartilvikum sem eiga eftir að koma upp við framkvæmdina hvort sem um er að flokkun vöru skv. tollskrá eða afmörkun þjónustubáttar. Sem dæmi má nefna að sami aðili gæti

verið með matvörusölu og veitingastarfsemi og ekki kæmi fram aðgreining á innkaupunum í bókhaldi. Í slíkum tilvikum þarf m.a. að meta hvemig skipta á innkaupum m.t.t. mismundi innskatts o.fl.

Ýmis vandamál varðandi framkvæmd og eftirlit

Skipta má vandamálum við framkvæmd og eftirlit með 14% virðisaukaskatti á matvæli í atriði sem snúa að fyrirtækjum og atriði sem snúa að skattyfirvöldum.

Með tilkomu tveggja þrepa virðisaukaskatts verður framkvæmd skattskila hjá fyrirtækjum erfiðari á margan hátt:

- a. Bókhald þeirra verður flóknara. Þrátt fyrir að í reglugerð nr. 50/1993, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, sé gerð sú krafa að innkaup séu aðgreind í bókhaldi eftir skattþrepum, eru í dag einungis mjög afmörkuð innkaup, s.s. kaup á heitu vatni eða rafmagni til hitunar húsa með 14% virðisaukaskatti. Við fjölgun á vöruflokkum og vörutegundum sem eru í 14% skattþrepi verður að aðgreina innkaup og sölu ennfrekar eftir skattþrepum og hjá fleiri aðilum en áður.
- b. Tekjuskráning og verðmerking verður flóknari þar sem skýrt þarf að afmarka hvaða vörutegundir eru með lægra skatthlutfall. Í reglugerð nr. 50/1993 er gerð sú krafa að sjóðvélar hafi sér teljara fyrir sölu í hverju skattþrepi og þrátt fyrir að tæknilega sé ekki örðugt að koma fyrir sér teljurum fyrir hvert skattþrep þá er kostnaður samfara því. Auk þess eykst villuhætta við tekjuskráningu þegar sölu þarf að aðgreina eftir skattþrepum.
- c. Skýrslugjöf til skattyfirvalda verður flóknari. Þetta á bæði við um virðisaukaskattsskýrsluna sjálfa auk annarra fylgiskjal með skattframtölum s.s. samanburðarblaði við ársuppgjör virðisaukaskatts o.fl.
- d. Uppgjör og skýrslugjöf einstakra atvinnugreina s.s. veitingastarfsemi verður flóknari þegar settar eru sérreglur um uppgjör einstakra atvinnugreina. Því kemur fram ákveðin mismunum á uppgjöri og skilum þessara aðila í samanburði við aðila í öðrum atvinnugreinum.

Framkvæmd hjá skattyfirvöldum verður einnig flóknari á margan hátt:

- a. Nauðsynlegt er hafa sérstakt eftirlit með fyrirtækjum sem selja í lægra skattþrepinu eða eru með blandaða sölu, þ.e. fyrirtæki sem selja í báðum skattþrepum, þar sem möguleiki á tilfærslu milli skattflokka s.s. vegna rangrar tekjuskráningar verður fyrir hendi. Því er óhjákvæmilegt að auka verulega eftirlit með þessum aðilum, sbr. nánari umfjöllun um starfsmannapörf síðar í greinargerð þessari.

- b. Aukin vinna verður á skattstofunum við afgreiðslu, skráningu og yfirferð skýrslna hjá aðilum sem eru með blandaða veltu. Jafnframt er líklegt að skýrslum með innskatt umfram útskatt fjölgi.
- c. Aukin vinna verður við upplýsingagjöf og skilgreiningar sér í lagi ef mörk milli skattþrepa eru óljós. Hér er m.a. átt við jaðartilvik þar sem um blandaða starfsemi getur verið um að ræða.
- d. Breyta þarf skýrslum, skráningar- og talningarmyndum í tölvukerfi virðisaukaskatts til þess að mæta aukningu þörf á gögnum vegna nauðsynlegs eftirlits.
- e. Huga þarf að því hvernig hafa á eftirlit með sértækum reglum fyrir einstaka atvinnugreinar s.s. veitingastarfsemi s.s. meðferð endurgreiðslna o.fl.

Einstakir þættir eftirlits skattyfirvalda

Eftirfarandi þáttum í eftirliti skattyfirvalda þarf að breyta til þess að ná sama öryggi við framkvæmd eftirlitsins:

- a. *Árseftirlit (grunnskoðun)*, sem skiptist í tölulegan samanburð sem er athugun á útskatti og efnisleg athugun sem beinist að innskatti, þarf að auka. Ljóst er að árseftirlit verður tímafrekara þar sem skatteftirlitmenn þurfa að huga sérstaklega vel að aðilum sem hafa blandaða veltu og verður eftirlitið því umfangsmeira en verið hefur.
- b. *Sérstök skoðun (gagnrýnin endurskoðun)*. Í því felst að farið er dýpra í einstaka liði og fylgiskjöl og færslur að baki liða í ársreikningi kannaðar. Hjá fyrirtækjum sem verða með blandaða veltu þarf sér í lagi að athuga að ekki sé verið að færa innkaup og sölu á milli skattþrepa. Þennan þátt þarf að auka verulega vegna fjölgunar fyrirtækja með blandaða veltu.
- c. *Skoðun á neikvæðum skýrslum* er athugun sem beinist eingöngu að þeim aðilum sem skila inn virðisaukaskattsskýrslum með innskatt umfram útskatt. Markmið þessarar skoðunar er að forðast óréttmætar greiðslur úr ríkissjóði. Athuginin felst í því að kallað er eftir fylgiskjölum sem liggja til grundvallar innskattskröfu og réttmæti kröfunnar athugað. Með lökkun skattþreps á matvælum er líklegra eins og áður hefur verið nefnt að neikvæðum skýrslum fjölgi og því má gera ráð fyrir að verja þurfi auknum tíma í þessa tegund eftirlits.
- d. *Stofnskráreftilit* felst í eftirliti með aðilum sem skrá sig á og af virðisaukaskattsskrá. Fylgst er sérstaklega með þegar fyrirtæki hættir og heildarskattgreiðsla könnuð. Gera má einnig ráð fyrir að stofnskráreftilit verði tímafrekara.
- e. *Þjónustueftirliti* sem felst aðallega í heimsóknnum og fræðslu til nýrra aðila á virðisaukaskattsskrá og þeirra sem einhverjar sérreglur gilda um. Þessir aðilar eru heimsóttir

og bókhald þeirra kanna og leiðbeiningar gefnar. Verja þarf auknum tíma í að sinna þeim aðilum sem selja í lægra skattþrepinu eða eru með blandaða veltu.

- f. *Tímabilseftirlit virðisaukaskatts* er eftirlit sem fer fram innan ársins á einu eða fleiri uppgjörstímabilum virðisaukaskatts. Fyrirtæki eru valin til skoðunar eftir fjölmörgum forsendum t.d. atvinnugrein, virðisaukastuðli, staðsetningu, veltu og jafnvel dagblaða-auglýsingum eða tímaritsgreinum. Þessi tegund eftirlits miðar að því að sannreyna virðisaukaskattsskil þeirra tímabila sem til skoðunar eru með skoðun á bókhaldi og fylgiskjölum sem liggja til grundvallar virðisaukaskattsskýrslu. Sérstaka áherslu þyrfti að leggja á þessa tegund eftirlits hjá aðilum sem eru með veltu í lægra skattþrepinu eða blandaða veltu.

Niðurstaða

Staða eftirlitsmála í virðisaukaskatti er þannig að mati þeirra sem vinna við skatteftirlit að verkefniin séu mun meiri en sá mannaflí sem sinni slíkum verkefnum. Upptaka 14% virðisaukaskatts á matvæli mun óhjákvæmilega auka verulega verkefni við skatteftirlit og bæta við núverandi vanda. Eins og komið hefur fram eru margvísleg vandkvæði við eftirlit sem upp koma við upptöku 14% skatts á matvæli. Í stuttu máli verða áhrifin af upptöku 14% virðisaukaskatts á matvæli aðallega tvenns konar: Annars vegar verður innra og ytra eftirlit tímafrekara og því ekki mögulegt að kanna skattskil jafnmargra aðila og þó hefur tekist hingað til. Hins vegar og ekki síður mikilvægast er að öryggi eftirlitsins gagnvart tilteknum atvinnugreinum getur ekki orðið það sama og áður. Með þessu er átt við að jafnvel þótt til kæmi veruleg aukning á mannaflí til eftirlitsstarfa verður ekki hægt að ná sama öryggi í eftirliti og áður vegna þeirrar grundvallarbreytingar á virðisaukaskattsskerfinu sem verður með tilkomu tveggja þrepa.

Kostnaður og mannaflaþörf

Starfsmenn við framkvæmd og eftirlit

Sá mannaflí sem vinnur við framkvæmd og eftirlit virðisaukaskatts svarar til 69,5 starfa. Fjöldi starfsmanna sem vinna við eftirlit í heild er meiri en auk eftirlits með virðisaukaskatti sinna þeir eftirliti með öðrum sköttum. Reiknað er með að 60% af tíma þeirra sem starfa við eftirlit sé varið í að sinna virðisaukaskatti.

Um 48 starfsmenn vinna við framkvæmd og eftirlit á skattstofunum og þar af eru einungis sem svarar 9 starfsmönnum við eftirlit. Hjá ríkisskattstjóra eru 12 starfsmenn sem vinna við

framkvæmd og 9,5 starfsmenn sem vinna við eftirlit. Sjá nánar í töflu 1 hér að neðan.

Tafla 1: Starfsmenn við framkvæmd og eftirlit virðisaukaskatts.

Skattkerfið	Framkvæmd	Eftirlit	Samtals:
Skattstofur	39,0	9,0	48,0
Ríkisskattstjóri	12,0	9,5	21,5
Samtals:	51,0	18,5	69,5

Mat á núverandi stöðu

Um 30.000 aðilar eru virkir á virðisaukaskattsskrá samkvæmt varlegri áætlun. Þess ber þó að geta að nú hefur verið úthlutað nær 40.000 virðisaukaskattsnúmerum frá upphafi.

Í skattkerfinu vinnur nú einn starfsmaður við framkvæmd virðisaukaskatts fyrir hverja 588 rekstraraðila og einn starfsmaður fyrir hverja 1.622 aðila vinnur við eftirlit. Hlutfall starfsmanna í heild er því 1 starfsmaður á hverja 432 aðila. Tafla 2 hér að neðan sýnir hlutfall starfsmanna skattstofa miðað við fjölda virkra aðila á skrá.

Tafla 2: Fjöldi virkra aðila á starfsmann í skattkerfinu

	Framkvæmd	Eftirlit	Alls
Skattstofur	769	3.333	625
Ríkisskattstjóri	2.500	3.158	1.395
Samtals	588	1.622	432

Miðað við starfsmannatölur í virðisaukaskatti í Evrópu þá er heildarhlutfallið 1:230 í Danmörku og 1:250 í Svíþjóð. Í Bretlandi og Frakklandi er hlutfallið töluvert lægra eða 1:149 í Bretlandi og 1:173 í Frakklandi. Sé eingöngu litið á hlutfallið í Danmörku þá eru 414 aðilar á hvern starfsmann í eftirliti og 517 aðilar á hvern starfsmann við framkvæmd. Eftirtektarvert er auk þess sem færri starfsmenn hér á landi sinna skattinum að þessi mismunur er mestur hvað eftirlitið varðar sé t.d. borið saman við Danmörku, sem er með eitt skatthlutfall í sínu kerfi. Einnig vekur athygli afgerandi mismunur milli Danmerkur og landa með fjölþrepakerfi.

Til þess að ná fram sambærilegu hlutfalli við framkvæmd og eftirlit á Íslandi eins og gerist í Danmörku þá þyrfti að fjölga starfsmönnum við framkvæmd og eftirlit um 87% eða sem nemur 60 störfum. Tafla 3 sýnir fjölda starfsmanna í skattkerfinu á hverja 1.000 virka aðila og hlutfallslega starfsmannaskiptingu milli framkvæmdar og eftirlits.

Tafla 3: Hlutfall starfsmanna í virðisaukaskatti pr. 1.000 aðila.

Skattkerfið	Framkvæmd	Eftirlit	Samtals:
Fjöldi starfsmanna pr. 1.000 aðila	1,70	0,62	2,32
Hlutfallsleg skipting	73%	27%	100%

Breytingar á virðisaukaskattskerfinu á árinu 1993 og 1994

Á yfirstandandi ári hafa verið gerðar breytingar á virðisaukaskattskerfinu og í byrjun næsta árs verða gerðar breytingar á kerfinu sem valda því að aðilum í kerfinu fjölgar nokkuð. Hér er um að ræða fjölgun vegna 14% virðisaukaskatts á fólksflutninga, hótél- og gistihverbergi og aðra gistipjónustu, ferðapjónustu, afnotagjöld útvarpsstöðva og blöð og tímarit. Ekki liggja fyrir nákvæmar upplýsingar um fjölda þessara aðila en áætla má að heildarfjöldi sé um 6-700. Starfsmannþörf vegna þessarar fjölgunar hefur ekki verið mætt sérstaklega og því er um að ræða að fjölga þarf starfsmönnum til þess að mæta þessari þörf. Gera má ráð fyrir að þörf sé á tveimur starfsmönnum vegna þessara breytinga og þar af einum hjá virðisaukaskattsskrifstofu við að koma þessum breytingum á.

Breytingar með tilkomu 14% virðisaukaskatts á matvæli

Lækkun virðisaukaskatts á matvælum hefur í för með sér verulega fjölgun aðila sem skila skatti í 14% þrepi eða skila skatti í bæði 14% og 24,5% þrepi. Þegar gert er ráð fyrir því að megin hluti frumvinnslu s.s. sala bændu á afurðum til afurðarstöðva verði skattlögð í herra þrepinu og með hliðsjón af þeim fjölda aðila sem skráðir voru í sérstökum 12% söluskatti á síðasta sölustigi á árinu 1987 og núverandi fjölda aðila í atvinnugreinum sem 14% virðisaukaskattur á matvæli hefur áhrif á má áætla að fjöldi aðila sem skila í 14% þrepi og/eða í 14% og 24,5% þrepi verði um 6.000.

Að teknu tilliti til hluta þeirra vandamála sem eru samfara framkvæmd með aðilum sem gætu

farið í bæði og/eða lægra þrep þá má áætla fjöldi þessara aðila samsvari því að aðilum fjölgaði á skrá sem nemur þessum fjölda, þ.e. 6.000 aðila í lægra eða báðum þrepum. Miðað við þessa fjölgun og að sambærilegu starfsmannahlutfalli við framkvæmd og eftirlit eins og er á Norðurlöndunum yrði náð þá þyrfti alls að bæta við 26 starfsmönnum.

Niðurstaða

Einungis til þess að hægt verði að framkvæma 14% virðisaukaskatt þarf að fjölga starfsmönnum um 26. Með því er ekki gert ráð fyrir auknu eftirliti almennt heldur einvörðungu að nálgast æskilegt eftirlitsstig hjá aðilum sem skila 14% virðisaukaskatti. Til þess að hrinda breytingunni í framkvæmd og halda uppi lágmarkseftirliti má reikna með að tvöfalda þurfi þann fjölda. Hækkun rekstrarkostnaðar á ári vegna aukins starfsmannahalds verður því að lágmarki 150-200 m.kr.