

Nefndasvið Alþingis
Austurstræti 8-10,
150 Reykjavík

Kópavogi, 10. desember 2010

Efni: Umsögn um Þskj. 227— 208. mál á 139. löggjafarþingi 2010–2011.

1. ALMENNT

Deloitte hefur borist ofangreint frumvarp til umsagnar.

Deloitte gerir eftirtaldir athugasemdir við ákvæði frumvarpsins.

Hér á eftir eru raktar athugasemdir Deloitte við einstakar greinar eftir því sem við á.

2. EINSTAKAR GREINAR

Ákvæði 2. gr. Synjun aðilla á virðisaukaskattsskrá

Í 2. gr. frumvarpsins er lagt til að ríkisskattstjóra verði gert heimilt að synja aðilla um skráningu á virðisaukaskattsskrá liggja fyrir að opinber gjöld hans séu áætluð á einhverju ári af næstliðnum þremur tekjuárum á undan því ári sem sótt er um skráningu á virðisaukaskattsskrá. Í athugasemdum með frumvarpinu segir jafnframt að um heimildarákvæði sé að ræða og sé gert ráð fyrir því ríkisskattstjóri meti hvert tilfelli fyrir sig. Í athugasemdum með ákvæðinu segir einnig að tilgangur þess sé að skjóta styrkari stöðum undir framkvæmd virðisaukaskatts með því að gera auknar kröfur til þeirra sem sækja um skráningu á virðisaukaskattsskrá. Er svo tekið fram að með því að gera aðilum skylt að standa skil á framtölum áður en þeir verða skráðir á virðisaukaskattsskrá gerir þá líklegri til þess að takast á við þær skyldur og þau réttindi sem í skráningunni felast.

Ekki verður annað séð en að með breytingunni verði sumum rekstraraðilum gert að vera utan kerfis. Þetta þýðir að aðili sem hefur sætt áætlun verður hafnað skráningu á virðisaukaskattsskrá þrátt fyrir að viðkomandi muni starfa áfram og afhenda þjónustu sem er almennt virðisaukaskattsskyld. Líóst er að þessum aðilum verður áfram heimilt að selja vöru eða þjónustu enda varðar bannið einungis skráningu á virðisaukaskattsskrá.

Hvað ákvæðið varðar er einnig rétt að benda á 75. gr. Stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, en þar er kveðið á um atvinnufrelsi. Kemur þar fram að öllum sé frjálst að stunda þá atvinnu sem þeir kjósa. Þessu frelsi megi þó setja skorður með lögum, enda krefjist almannahagsmunir þess.

Tvö skilyrði þarf að uppfylla svo takmarka megi atvinnufrelsi. Í fyrsta lagi þurfa skorður við atvinnufrelsi að vera settar með lögum. Í öðru lagi þurfa almannahagsmunir að krefjast þess. Orðalag ákvæðisins gefur til kynna að bæði þessi skilyrði þurfa að vera uppfyllt.

Álitamál um skerðingu atvinnufrelsis hafa margsinnis ratað fyrir dómstóla. Hafa dómstólar gert strangar kröfur um að skýrar lagaheimildir séu að baki takmörkunum á atvinnufrelsi. Dómstólar hafa einnig áréttað að löggjafanum sé óheimilt að fela framkvæmdavaldshöfum óheft ákvörðunarvald í þessum efnum. Löggjöfin sjálf þarf að kveða á um meginreglur, þar sem fram koma takmörk og umfang þeirrar réttindaskerðingar sem talin er nauðsynleg.¹

Í frumvarpinu segir að um heimildarákvæði sé að ræða og undir mati ríkisskattstjóra komið í hverju tilfalli fyrir sig. Hvergi í lögnum eða frumvarpinu koma fram þær efnisreglur sem á skuli byggja við þetta mat. Er af þessu ljóst að ákvæðið, eins og það er úr garði gert fullnægir með engu móti lágaáskilnaðarreglu stjórnskipunarréttarins svo takmarka megi atvinnufrelsið með svo íþyngjandi hætti sem hér er lagt til.

Að mati Deloitte er það markmið að skjóta styrkari fótum undir framkvæmd virðisaukaskatts gott og gilt. Hins vegar er það huglæga mat á því hverjir eru líklegir en aðrir til þess að takast á við skyldur og réttindi skráningar, eins og fram kemur í frumvarpinu mjög sérkennilegt og óljóst. Rennir það stóðum undir að óskýrt er og óákveðið á hvaða forsendum ríkisskattstjóri muni byggja synjun eða samþykkt sína á. Að minnsta kosti munu þessir aðilar ekki fá innskatt endurgreiddan vegna skuldajafnaðarákvæða. Þá spyr maður sig til hvers er leikurinn gerður. Ákvæðið, ef það verður að lögum, mun einungis halda sumum aðilum utan kerfis án nokkurs eftirlits.

Ákvæði 4. gr. Rafræn þjónusta gerð undanþegin skattskyldri veltu

Í ákvæðinu eru meðal annars lagðar til þær breytingar að í d-lið 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. komi hugtakið „rafrænt afhent þjónusta“ í stað „tölvuþjónusta“. Einnig er kveðið á um að þjónustan teljist ávallt nýtt þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð.

Í athugasemdum við lagafrumvarpið kemur fram með lagabreytingunni verði tryggt að tiltekin rafrænt afhent þjónusta muni ekki teljast til skattskyldrar veltu þegar þjónustan er keypt af erlendum aðila sem ekki stundar starfsemi hér og landi. Jafnframt verði tryggt að kaup á sömu þjónustu verði virðisaukaskattsskyld hér á Íslandi.

Deloitte fagnar því að með breytingunni verði kveðið á með skýrari hætti um hvar rafræn þjónusta telst afhent og að einnig sé skýrar kveðið á um að kaup slíkrar þjónustu erlendis frá teljist skattskyld á Íslandi. Deloitte leggur þó áherslu á að enn skortir í lögum skýra framkvæmd á virðisaukaskattsskilum þegar aðilar á Íslandi kaupa rafræna þjónustu í gegnum veraldarvefinn. Í þessu sambandi má t.d nefna kaup á tölvuleikjum og annarri rafrænni þjónustu í gegnum veraldarvefinn frá seljanda sem hvorki hefur búsetu eða starfsstöð á Íslandi. Samkvæmt virðisaukaskattslögum ber kaupanda að skila virðisaukaskatti af slíkum kaupum. Hins vegar er ljóst að mikill misbrestur er á því að virðisaukaskatti sé skilað af slíkum viðskiptum enda einstaklingar oftlega kaupendur og átta sig almennt ekki á því að slík skylda sé fyrir hendi. Mælir Deloitte með því að seljanda þjónustunnar verði sjálfum gert að skila virðisaukaskatti af rafrænni

¹ Hrd. 1996, bls. 2956 (Samherjamál).

þjónustu sem hann afhendir hér á landi, með því að skrá sig á virðisaukaskattskrá, og er slík framkvæmd í samræmi við framkvæmd í Evrópulöndum.

Af athugasemdum frumvarpsins má ráða að með ofangreindri breytingu sé verið að víkka út gildissvið fyrra ákvæðis og að nýja ákvæðið nái nú yfir fleiri þjónustuliði en áður var. Að mati Deloitte er jákvætt í ljósi örrar þróunar á sviði tölvutækni og þeirri þjónustustarfsemi sem henni fylgir að fleiri þjónustuliðir falli undir ákvæðið. Verður slík breyting til að efla sölu rafrænnar þjónustu til útlanda, styrkja samkeppnisstöðu fyrirtækja, ásamt því að draga úr hættu á tvískattlagningu.

Hins vegar er óljóst hvernig túlka ber ákvæðið, en í athugasemdum með frumvarpinu kemur fram að hugtakið rafræn þjónusta sé skýrt í lögum nr. 30/2002, um rafræn viðskipti og aðra rafræna þjónustu. Að auki segir að orðalag ákvæðisins sé að fyrirmynd tilskipunar Evrópusambandsins 2006/112/EB um virðisaukaskatt og að í viðauka við tilskipunina sé hugtakið skilgreint frekar. Óskýrt er hvort túlka eigi ákvæðið í samræmi við lög nr. 30/2002 eða í samræmi við tilskipun Evrópusambandsins 2006/112/EB um virðisaukaskatt. Í 2. gr. laga nr. 30/2002 er hugtakið skýrt þannig:

„Rafræn þjónusta: Þjónusta sem almennt er veitt gegn greiðslu, úr fjarlægð, með rafrænum hætti að beiðni þjónustuþega.“

Hins vegar er í greinargerðinni með frumvarpinu vísað til skilgreiningar í viðauka við tilskipun Evrópusambandsins um virðisaukaskatt. Er sú skilgreining mun þengri en skilgreiningin í lögum nr. 30/2002.

Deloitte leggur áherslu á að mikilvægt sé að ljóst sé hverskyns þjónusta falli undir ákvæðið. Hugtakið „rafrænt afhent þjónusta“ getur falið í sér margskonar þjónustu og fjölmargt getur falið þar undir. Leggur Deloitte því til að nánar verði kveðið á um í lagaákvæðinu hver skilgreining hugtaksins.

Jafnframt þessu kemur í athugasemdum með frumvarpinu fram að verði ákvæði þetta að lögum mun tiltekin þjónusta gagnavera verða skilgreind sem rafrænt afhent þjónusta. Deloitte bendir á að hvorki í lögnum, eða athugasemdum með frumvarpinu kemur fram skilgreining á því hvað felst í þjónustu gagnavera. Í athugasemdunum er einungis vísað til að almennt sé hægt að skipta þjónustu gagnavera í átta þætti og þeir svo í framhaldinu taldir upp. Deloitte mælir með því að líta til tilskipunar Evrópusambandsins við skilgreiningu á hinni rafrænu þjónustu sem myndi gera það að verkum að þjónusta gagnavera yrði undanþegin.

Að lokum skal tekið fram að Deloitte er ekki sammála því mati frumvarpshöfunda að þjónusta gagnvera geti falið í sér aðstöðuleigu þar sem hýsing gagnavera geti falið í sé samnýtingu á grunngerð (rafmagn, kæling o.s.frv) og fjarskiptakerfum.

Ákvæði 9. gr.

a. liður.

Vísað er að hluta til umfjöllunar hér að framan um 2. gr. frumvarpsins.

Auk þessa verður að gera verulegar athugasemdir við það að ef skattaðili, framkvæmdastjórnar, eigendur eða stjórnarmenn skattaðila hafi orðið gjaldþrota á næstliðnum fimm árum fyrir skráningu á virðisaukaskattsskrá þá hlýta þeir öðrum skilareglum en aðrir. Hæpið er að setja slíkar hömlur á atvinnufrelsi (sbr. 75. gr. stjórnarskrár) eins og hér um ræðir. Deloitte mælir eindregið móti slíkri mismunun enda má gera ráð fyrir að þeir sem svo er ástatt um muni alls ekki vera ráðnir til framkvæmdastjórastarfa hjá nýstofnuðu félagi fyrr en að liðnum fresti samkvæmt ákvæðinu.

b. liður.

Í ákvæðinu kemur fram að berist virðisaukaskattsskýrsla eftir að skattaðili hefur sætt áætlun skal ríkisskattstjóri leggja á hann gjald að fjárhæð 5000 kr. fyrir hverja virðisaukaskattsskýrslu sem hefur ekki verið skilað á réttum tíma skv. 2. mgr. 2. gr.

Athygli vekur að í greinargerð virðist skýring „gjaldsins“ vera aukið álag og kostnaður skattyfirvalda við að skrá síðbúnar skýrslur. Auk þess segir „Engin viðurlög hafa verið við vanskilum skýrslna utan lögbundins álags.....“ Það er einmitt málið, nú þegar er álag vegna síðbúinna skila, 1% á dag allt að 10%.

Í þessu sambandi vill Deloitte benda á dóma héraðsdóms í málum nr. S-17/2009 og S-1957/2008. Svo og dóm Hæstaréttar nr. 371/2010 þar sem snúið var við niðurstöðu héraðsdóms í málinu nr. S-1957/2008.

Í fyrra héraðsdómsmálinu sló héraðsdómur því föstu að ákvörðun viðurlaga á stjórnarsýslustigi geti fallið undir 4. gr. viðauka nr. 7 við mannréttindasáttmála Evrópu, þar sem kveðið er á um að engin skuli sæta lögsókn né refsingu að nýju í sakamáli innan lögsögu sama ríkis fyrir brot sem aðili hafi þegar verið sýknaður af eða sakfelldur um með lokadómi. Taldi dómurinn að ákvæðið girti fyrir að lögaðila sem sætt hefur álagi skv. lögum um virðisaukaskatt vegna brota gegn lögnum, sæti lögsókn vegna sömu háttsemi. Að auki var vísað í 2. mgr. 186. gr. laga um sakamál, þar sem fram kemur að krafa sem dæmd hefur verið að efni til, verður ekki borin undir sama eða hliðsettan dómstól framar en í lögum segir.

Í síðara málinu var álitaefnið nokkur skattalagabrot og eftir atvikum hegningarlaga brot, en sum þeirra brota sem ákært var fyrir höfðu verið leyst með sekt hjá skattyfirvöldum eftir úrskurð yfirskattanefndar. Hér kom 4. gr. viðauka nr. 7 við mannréttindasáttmála Evrópu einnig til umfjöllunar og komst dómstóllinn að þeirri niðurstöðu að ákvæðið ætti við um sum þessara mála. Hins vegar sneri Hæstiréttur við niðurstöðu héraðsdóms þar sem liggja þyrfti skýrt fyrir að íslensk lög færu í bága við ákvæði sáttmálans. Byggði Hæstiréttur niðurstöðu sína á því að þar sem úrlausnir mannréttindanefndar Evrópu, mannréttindadómstóls Evrópu og ráðherranefndar Evrópuráðsins væru ekki sjálfkrafa bindandi að íslenskum landsrétti, sbr. 2. gr. laga sáttmálans, þyrfti eftir atvikum að liggja fyrir sú niðurstaða mannréttindadómstólsins að íslensk lög færu í bága við ákvæðin.


Deloitte.

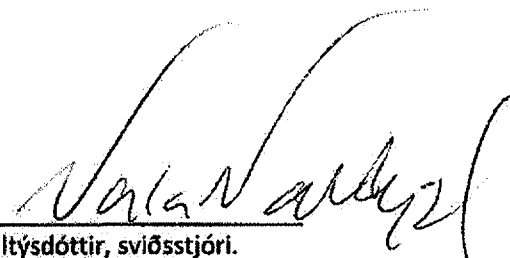
Í ljósi þessa mælir Deloitte með því að beðið verði með að setja í lög ákvæði sem kveður á um gjaldtöku vegna virðisaukaskattskýrsla sem skilað er seint, þar til endanleg niðurstaða liggur fyrir í slíkum málum hjá mannréttindadómstólum.

Að lokum skal tekið fram að ef breytingin verður samþykkt þá er varhugavert að mat um niðurfellingu gjaldsins skuli vera í höndum ríkisskattstjóra, sérstaklega þegar litlið er til meginreglna stjórnsluréttarins um meðalhóf og jafnræði. Ef slíkt mat liggur fyrir ákvörðun um niðurfellingu gjaldsins getur það leitt til þess að aðilum verði mismunað og að ólík sjónarmið liggja að baki hverju mati. Mælir Deloitte með því að skýrt verði kveðið á um í ákvæðinu hvaða ástæður gætu legið fyrir niðurfellingu gjaldsins. Að öðrum kosti þá er æskilegt að slíkt gjald verði lagt á alla þá sem skila virðisaukaskattskýrslu seint og ekki verði mögulegt að fella niður gjaldið eins og er í dag með álagið.

Að öðru leyti eru ekki gerðar athugasemdir við frumvarplið.

Virðingarfyllst, f.h. Skatta- og lögfræðisviðs Deloitte hf.


Erna Sif Jónsdóttir, lögfræðingur.


Vala Valtýsdóttir, sviðsstjóri.