

Fjármála- og efnahagsráðuneytið

Minnisblað

Viðtakandi: Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis
Sendandi: Fjármála- og efnahagsráðuneytið; skrifstofa skattamála
Dagsetning: 14.04.2016
Málsnúmer: FJR16020111
Bréfalykill: 3.6

Efni: Frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lagaákvæðum um skatta og gjöld (ýmsar breytingar) (tryggingagjald, samsköttun milli skattþrepa o.fl.)

Efni: Hugmynd um breytingu á IV. kafla lagafrumvarps í 667. máli, skattar og gjöld (tryggingagjald, samsköttun milli skattþrepa).

I.

Inngangur.

Í IV. kafla frumvarps til laga um breytingu á ýmsum lagaákvæðum um skatta og gjöld (tryggingagjald, samsköttun milli skattþrepa o.fl.) eru lagðar til breytingar á lögum um virðisaukaskatt, nr. 50/1988. Tilgangur tillagnanna er að breyta tilteknum ákvæðum virðisaukaskattslaga með það fyrir augum að inntak þeirra fái endurspeglað lagatúlkun og framkvæmd. Segja má að tillögurnar feli í sér nokkurs konar tæknilegar lagfæringar eða leiðréttingar á lögnum.

Að undanfögnu hefur ráðuneytið, í samstarfi við embætti ríkisskattstjóra og hagsmunasamtök ferðþjónustuaðila, unnið að því að greiða úr flóknum úrlausnaratriðum sem tengjast virðisaukaskattsskyldu ferðþjónustuaðila. Í minnisblaðinu verður gerð grein fyrir úrlausnarefnum og samskiptum ráðuneytisins við embætti ríkisskattstjóra og hagsmunasamtök ferðþjónustunnar (kafla II). Í framhaldinu verður reifuð hugmynd að breytingu á virðisaukaskattslögum sem á nokkra samstöðu með ákvæðum IV. kafla frumvarpsins ef litið er til tilgangs þeirra (kafla III).

II.

Erlendar ferðaskrifstofur, ferðaskipuleggjendur og ferðafélög.

Hinn 1. janúar 2016 varð þjónusta rekstraraðila fólksflutningaþjónustu og ferðþjónustu virðisaukaskattsskyld en þann dag tóku gildi nokkur ákvæði laga nr. 124/2014 sem m.a. breyttu ákvæðum laga um virðisaukaskatt, nr. 50/1988 (hér eftir nefnd lög um virðisaukaskatt). Fyrir þann tíma var slík þjónusta undanþegin virðisaukaskatti.

Í ákvæði f- liðar 1. gr. laga nr. 124/2014 er kveðið á um breytingu á 11. gr. laga um virðisaukaskatt en í henni er kveðið á um hvað teljist til skattskyldrar veltu samkvæmt lögnum. Með skattskyldri veltu er átt við þá viðskiptaveltu sem virðisaukaskattur er lagður á. Þá meginreglu má leiða af lagagreininni að öll sala eða afhending á vöru og þjónustu teljist skattskyld velta. Í grunninn er afmörkun á skattskyldri veltu almenn en ekki sértæk í þeim skilningi að hún tekur til allra viðskipta sem ekki eru sérstaklega undanþegin. Með f- lið 1. gr. laga nr. 124/2014 var nýrri málsgrein bætt við lagagreinina sem varð 4. mgr. 11. gr. og hljóðar svo: „*Til skattskyldrar veltu telst þjónusta ferðaskrifstofa, ferðaskipuleggjenda og ferðafélaga, jafnt innlendra sem erlendra, að því leyti sem hún varðar sölu á vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir á Íslandi*“. Í þessu samhengi er rétt að geta þess að í g-lið 11. gr. laga nr. 124/2014 var sú breyting á 12. gr. virðisaukaskattslaga að þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda var felld utan skattskyldrar veltu að því leyti sem hún varðar fólksflutninga milli landa og vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir utan Íslands.

Ákvæði f- og g- liða 1. gr. laga nr. 124/2014 var ekki að finna í upphaflegu frumvarpi sem lagt var fram á Alþingi og varð að lögum heldur var ákvæðunum bætt við frumvarpið að tillögu meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis við aðra umræðu. Í nefndarátliti meirihlutans kemur eftirfarandi m.a. orðrétt fram: „[...] Lagt er til að „tæknilegum ástæðum“ gildandi undanþágu verði annars vegar mætt með því að fella þjónustu íslenskra ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda, sem nýtt er utan Íslands, undir undanþegna veltu skv. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr. laga um virðisaukaskatt og hins vegar með því að gera virðisaukaskattsskylda þá þjónustu sem erlendar ferðaskrifstofur og ferðaskipuleggjendur nýta á Íslandi [...]“ . Þá kemur efnislega fram að skattskyldan eigi að ná bæði til þjónustu við milligöngu um viðskipti hér á landi og endursölu ferðaskrifstofa á vörum eða þjónustu hér á landi.

Í kjölfar gildistöku ákvæðis f- liðar 1. gr. laga nr. 124/2014 hafa komið upp álitamál um hvernig beri að skýra 4. mgr. 11. gr. laga um virðisaukaskatts. Upphaflega var athygli ráðuneytisins vakin á því undir lok árs 2015 að óljóst þætti hvaða áhrif gildistakan hefði á skattskyldu, skráningarskyldu og innskattsrétt þeirra erlendu ferðaþjónustuaðila sem kaupa og endurselja eða hafa milligöngu um sölu á þjónustu sem ferðamaður nýtir endanlega hér á landi. Á fundi ráðuneytisins með fulltrúum Samtaka ferðaþjónustunnar (SAF) kom fram að félagsmönnum þætti inntak ákvæðisins óljóst. Einkum þótti þeim erfitt að festa hönd á hvenær erlendum ferðaþjónustuaðilum með skattalega heimilisfesti utan Íslands bæri að skrá sig á virðisaukaskattsskrá og skila útskatti af sölunni í ríkissjóð. Þannig þótti m.a. óljóst hvernig fara skyldi með kaup á þjónustu eða safni undirliggjandi þjónustuþátta (svokallaðra „ferðapakka“) af innlendum eða erlendum ferðaþjónustuaðilum með heimilisfesti hér á landi. Einnig komu fram vangaveltur um innskattsrétt erlendra ferðaþjónustuaðila með skattalega heimilisfesti erlendis í þessu sambandi og þá einkum varðandi það á hvaða stigi viðskipta hinum erlendu ferðaþjónustuaðilum bæri að skrá sig á virðisaukaskattsskrá, þ.e. ef þeir teldust á annað borð skráningarskyldir. Í máli SAF kom fram að *ferðapakkar* gangi kaupum og sölum milli ferðaþjónustuaðila utan Íslands, séu endurseldir og jafnvel brotnir upp til endursölu í viðskiptum milli fjölda ótengdra aðila. Var bent á að ferðapakarnir geti innihaldið margvíslega þjónustuþætti, m.a. þjónustuþætti sem endanlega verða nýttir af ferðamanni hér á landi. Áhyggjur SAF lutu því einna helst að afmörkun inntaks ákvæðis 4. mgr. 11. gr. laga um virðisaukaskatt. Fulltrúar SAF upplýstu á fundum með fulltrúum ráðuneytisins að evrópsku ferðaþjónustusamtökin *The European travel agents and tour operators associations (ECTAA)* hefðu lýst yfir verulegum áhyggjum af afmörkun inntaks ákvæðisins vegna þeirrar óvissu sem skapaðist um skatt- og skráningarskyldu erlendra ferðaþjónustuaðila hér á landi m.a. vegna þess hve frábrugðið gildissviðið væri frá framkvæmd annarra ríkja.

Í framhaldi af samskiptum ráðuneytisins og SAF fundaði ráðuneytið með ríkisskattstjóra. Á þeim fundi var fjallað um túlkun og afmörkun á gildissviði ákvæðis 4. mgr. 11. gr. laga um virðisaukaskatt. Í kjölfar fundarins sendi ráðuneytið ríkisskattstjóra bréf, dags. 4. febrúar sl., þar sem að ráðuneytið greindi ríkisskattstjóra frá túlkun sinni. Í bréfinu kom m.a. fram að með vísan til þeirrar afmörkunar á gildissviði laga um virðisaukaskatt, sem kemur fram 1. gr. þeirra, væri það mat ráðuneytisins að líta bæri svo á að þjónusta erlendra ferðaskrifstofa, ferðaskipuleggjenda og ferðafélaga með heimilisfesti erlendis, er varðaði sölu á vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir á Íslandi, yrði með vísan til meginreglu 1. gr. laga um virðisaukaskatt að hafa nægjanleg tengsl við íslenska virðisaukaskattslögsögu til að heimild til skattlagningar verði virk. Við mat á því hvort tengslin væru nægileg þyrfti að mati ráðuneytisins að líta til þess hvort telja mætti að viðskiptin vörðuðu í raun sölu á vöru eða þjónustu sem unnt væri að skattleggja á Íslandi, þ.á m. hvort að viðskiptin gætu talist hafa farið fram innanlands eða væru gerð í þeim tilgangi að kaupandi nýtti sjálfur undirliggjandi vöru eða þjónustuþætti hér á landi.

Ráðuneytið hefur vegna framangreinds álitamáls átt frekari samskipti við ríkisskattstjóra vegna beitingar ákvæðis 4. mgr. 11. gr. laga um virðisaukaskatt í framkvæmd. Einnig hefur ráðuneytið fundað með Samtökum Atvinnulífsins (SA) af sama tilefni. Á fundi ráðuneytisins með fulltrúum SA og SAF kom fram að þrátt fyrir að túlkun ráðuneytisins á 4. mgr. 11. gr. virðisaukaskattslaga lægi fyrir væri mikilvægt að gerðar væru breytingar á ákvæði 4. mgr. 11. gr. laga um virðisaukaskatt, annað hvort með það fyrir augum að skýra inntak þess nánar eða fella það brott úr lögum um virðisaukaskatt svo að engum vafa yrði undirorpið að skráningar- og skilaskylda innlendra og erlendra

ferðapjónustuaðila á grunnskrá virðisaukaskatts næði aðeins til viðskipta sem fara fram hér á landi í skilningi 1. gr. laga um virðisaukaskatt.

Stutt er síðan ákvæði 4. mgr. 11. gr. virðisaukaskattslaga tók gildi og því hefur lítið reynt á túlkun þess í framkvæmd skattyfirvalda. Til þess að eyða þeim vafa sem virðist ríkja um inntakið og svo að æskileg virkni virðisaukaskattkerfisins verði tryggð **leggur ráðuneytið til við efnahags- og viðskiptanefnd að ákvæði 4. mgr. 11. gr. laga um virðisaukaskatt verði fellt brott úr lögum.** Ráðuneytið leggur áherslu á að þrátt fyrir brottfall ákvæðisins verða innlendar og erlendar ferðaskrifstofur, ferðaskipuleggjendur og ferðafélög vitaskuld áfram að fullu skattskyld vegna viðskipta hér á landi, þ.e.a.s. af viðskiptum innan íslenskrar skattalögsögu, með vísan til 1. gr. laga um virðisaukaskatt samanber þær breytingar sem voru að öðru leyti lögfestar með lögum nr. 124/2014. Í þeim breytingum fólst m.a. að undanþága 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt var afnumin og þjónusta ferðaskrifstofa þannig gerð skattskyld. Í nefndaráliti meirihluta efnahags- og viðskiptanefndar um frumvarp það sem varð að lögum nr. 124/2014 kom fram að skattskyldan ætti bæði við um svokallaða „milligöngu“ og „endursölu“ ferðaskrifstofa á vörum og þjónustu hér á landi. Ráðuneytið leggur þannig áherslu á að við breytinguna mun skattskylda ferðaskrifstofa, ferðapjónustuaðila og ferðafélaga verða óbreytt og þjónustan áfram skattskyld líkt og ákveðið var með lögum nr. 124/2014. Ber framangreindum aðilum að skila til ríkissjóðs virðisaukaskatti af viðskiptum innanlands á öllum stigum, svo og af innflutningi á vöru og þjónustu með vísan til meginreglu 1. gr. laga um virðisaukaskatt, sbr. lög nr. 124/2014. Ekki eru lagðar til breytingar á 1. tölul. 1. mgr. 12. gr., laga um virðisaukaskatt, samanber ákvæði g-liðar 1. gr. laga nr. 124/2014, en þar er um að ræða þjónustu ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda vegna fólksflutninga á milli landa og vöru eða þjónustu sem að ferðamaður nýtir utan Íslands. Ráðuneytið leggur ríka áherslu á að skýrt verði tekið fram að hvers konar þjónusta og endursala ferðaskrifstofa, ferðaskipuleggjenda og ferðafélaga sé skattskyld hér á landi, sbr. gildissvið 1. gr. laga um virðisaukaskatt.

III.

Hugmynd að breytingu á frumvarpi til laga um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, breyting á ýmsum lagaákvæðum um skatta og gjöld (ýmsar breytingar).

Í ljósi umfjöllunarinnar í kafla I óskar ráðuneytið eftir því að efnahags- og viðskiptanefnd taki til skoðunar hvort hún telji unnt að bæta einni grein við IV. kafla frumvarpsins. Greinin ásamt skýringum í nefndaráliti yrði á þessa leið:

Tillaga að orðalagi frumvarpsgreinarinnar:

4. mgr. 11. gr. falli brott.

Tillaga að skýringum við frumvarpsgreinina:

Með lögum nr. 124/2014 var starfsemi ferðaskrifstofa, ferðaskipuleggjenda og ferðafélaga gerð skattskyld frá og með 1. janúar 2016. Með lögnum var ákvæði 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt, er laut að undanþágu ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda frá virðisaukaskatti vegna „milligöngu“ um ferðapjónustu felld, brott. Jafnframt var lagt til að kveðið yrði á um í 11. gr. laga um virðisaukaskatt að ferðaskrifstofur, ferðaskipuleggjendur og ferðafélög jafnt innlendar sem erlendar væru skattskyldar hér á landi vegna kaupa ferðamanns á vörum og þjónustu á Íslandi. Í ljós hefur komið að ekki er einhugur um túlkun á gildissviði ákvæðisins. Ástæðan er fyrst og fremst sú að orðalag ákvæðisins, og þá sérstaklega lokamálsliður þess: „[...]að því leyti sem hún varðar sölu á vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir á Íslandi,“ hefur verið túlkaður á þann hátt að öllum erlendum ferðapjónustuaðilum sem ekki eru með skattalega heimilisfesti hér á landi og selja t.a.m. svokallaða „ferðapakka“, sem innihalda undirliggjandi þjónustubætti, til ferðamanns sem nýtir þjónustuna endanlega hér á landi, beri að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts og skila virðisaukaskatti af sölunni í ríkissjóð. Ljóst er að í framkvæmd er slík skýring á ákvæðinu ótæk bæði út frá möguleikum íslenskra skattyfirvalda til eftirlitis sem og þeim kvöðum um skráningar- og skattskyldu sem hvíla þá á erlendum ferðapjónustuaðilum með heimilisfesti erlendis.

Vegna þessa er nú lagt er til að ákvæði 4. mgr. 11. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt verði fellt brott og að skattskyldusvið ferðapjónustuaðila jafnt innlendra og erlendra aðila með skattaleg heimilisfesti hér á landi verði afmarkað út frá gildissviði meginreglu 1. gr. laga um virðisaukaskatt. Breytingartillagan hefur þá breytingu í för með sér að meginreglur annarra ákvæða 11. gr. laganna taka til ferðapjónustuaðila. Af því leiðir að áfram verður skýrt að ferðapjónustuaðilar, þ.e. innlendar og erlendar ferðaskrifstofur, ferðaskipuleggjendur og ferðafélög teljist í skattskyldri starfsemi hér á landi þegar þær skipuleggja eða selja ferðir til ferðamanna eða greiða leiðsögumönnum eða öðrum starfsmönnum sem staðsettir eru á Íslandi laun eða þóknunir og/eða hafa farartæki eða annan búnað sem nýttur er í slíkri starfsemi hér á landi. Erlendri ferðaskrifstofu með heimilisfesti erlendis sem kaupir og endurselur „ferðapakka“ án breytinga á honum þannig að bein endursala erlendis eigi sér aðeins stað, ber ekki að skila virðisaukaskatti af slíkri sölu, enda beri reikningur frá innlendum eða erlendum ferðapjónustuaðila með skattalega heimilisfesti hér á landi virðisaukaskatt að því gefnu að veltumörk 4. gr. laga um virðisaukaskatt eigi ekki við.

Hér fyrir neðan verður til skýringar tekin afstaða til skattskyldu og skráningarskyldu ferðapjónustuaðila í nokkrum dæmum sem varða kaup og endursölu sem og milligöngu um sölu á þjónustu sem ferðamaður nýtir hér á landi. Við gerð dæmanna var litið til ofangreindra röksemda og afmörkunar á gildissviði 1. gr. laga um virðisaukaskatt.

Þjónustuveitandi selur þjónustupætti.

Hvað viðkemur sölu þjónustuveitanda á þjónustupáttum, á fyrsta stigi viðskipta, til innlendarar eða erlendarar ferðaskrifstofu með skattalega heimilisfesti erlendis og mati á því hvort að um skattskylda þjónustu er að ræða, eru slík viðskipti ávallt skattskyld hér á landi, enda verði þjónustupættirnir nýttir hér á landi. Ber þá þjónustuveitandanum, jafnt innlendum sem erlendum, eða eftir atvikum umboðsmanni hans hér á landi, að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts og standa skil á virðisaukaskatti í ríkissjóð af skattskyldri veltu.

Ferðaskrifstofa endurselur ferðapakka.

Ef ferðaskrifstofa með búsetu, fasta starfsstöð eða umboðsmann hér á landi endurselur ferðapakka með undirliggjandi þjónustupáttum til innlendarar eða erlendarar ferðaskrifstofu með skattalega heimilisfesti erlendis, og fyrir liggur að undirliggjandi þjónustupættir eru seldir á þeim forsendum að ferðamaður muni endanlega nýta þá hér á landi, ber að líta svo á að umrædd sala sé skattskyld hér á landi. Ber þá ferðaskrifstofunni að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts og standa skil á virðisaukaskatti í ríkissjóð af skattskyldri veltu.

Erlend ferðaskrifstofa með skattalega heimilisfesti erlendis endurselur ferðapakka erlendis.

Erlend ferðaskrifstofa, sem ekki hefur búsetu, fasta starfsstöð, eða umboðsmann hér á landi kaupir ferðapakka af ferðaskrifstofu erlendis, sem hefur búsetu eða fasta starfsstöð erlendis, og endurselur hann til annarrar ferðaskrifstofu erlendis eða til ferðamanns erlendis er ekki skattskyld hér á landi. Í slíkum tilvikum skal litið svo á að viðskiptin eigi sér ekki stað innanlands, sbr. afmörkun á gildissviði 1. gr. laga um virðisaukaskatt. Í slíkum tilvikum myndast virðisauki af viðskiptunum, þóknun/álagning erlendra ferðaskrifstofa með skattalega heimilisfesti erlendis, fyrir utan Ísland og getur því ekki talist til viðskipta innanlands. Í þessu sambandi skiptir grundvallarmáli að tengsl umræddra viðskipta við Ísland eru ekki slík í skilningi 1. gr. laga um virðisaukaskatt að umræddar ferðaskrifstofur verði skattskyldar og skráningarskyldar hér á landi.

Milliganga um sölu á þjónustupáttum.

Í grundvallaratriðum skulu sömu sjónarmið og að framan greinir höfð að leiðarljósi hvað varðar eiginlega milligöngu, þ.e. þegar innlend eða erlend ferðaskrifstofa með skattalega heimilisfesti hér á landi hefur eingöngu beina milligöngu um að viðskipti komist á milli þjónustuveitanda, eða eftir atvikum ferðaskrifstofu, og ferðamanns að því leyti sem hún varðar sölu á þjónustupáttum sem ferðamaður nýtir á Íslandi.

Ef milligangan er veitt af innlendum ferðaskrifstofum eða erlendum ferðaskrifstofum með fasta starfsstöð, útibú eða umboðsmann hér á landi, skal litið svo á að viðskiptin eigi sér stað hér á landi, sbr. 1. gr. laga um virðisaukaskatt. Skulu innlendar sem og erlendar ferðaskrifstofur með fasta starfsstöð, útibú eða umboðsmann hér á landi þá skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts og standa skil á

virðisaukaskatti í ríkissjóð. Einu gildir hvort að þóknun fyrir milligönguna er greidd af þjónustuveitanda, erlendri ferðaskrifstofu eða ferðamanni. Af framangreindu leiðir að erlend ferðaskrifstofa með skattalega heimilisfesti erlendis sem hefur milligöngu erlendis um þjónustuþætti hér á landi skal ekki vera skattskyld hér á landi í skilningi 1. gr. laga um virðisaukaskatt, enda eiga viðskiptin þá sér stað erlendis.