

Alþingi

b.t. efnahags- og viðskiptanefndar

Kirkjustræti við Austurvöll

101 Reykjavík

Sent með rafrænum hætti á netfangið: umsagnir@althingi.is

Kópavogur, 15. apríl 2024

Efni: Umsögn um frumvarp til breytinga á lögum um virðisaukaskatt og lögum um kílómetragjald vegna notkunar á hreinorku- og tengiltvinnbifreiðar (erlendir aðilar, kílómetragjald o.fl.)

Deloitte Legal ehf. („**Deloitte Legal**“) vill koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum við fyrirleggjandi frumvarpi fjármála- og efnahagsráðherra til laga um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, („**vskl**“), sem birt var 27. mars 2024.

Með framangreindu frumvarpi hyggst löggjafinn með 1. gr. frumvarpsins auka skýrleika laganna þegar kemur að meðferð virðisaukaskatts („**VSK**“) vegna sölu á þjónustu til atvinnufyrirtækja sem hvorki hafa heimilisfesti né starfsstöð hér á landi. Breytingin á að tryggja fjárfélagaleika um framkvæmdina en gildandi lagaregla er matskennd sem hefur valdið óvissu þegar kemur að túlkun og framkvæmd. Með 1. gr. frumvarpsins bætast við tveir töluliðir, þ.e. 2. tölul. og 3. tölul., sem koma í stað 9. og 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl, sem er felldur brott með c-lið 1. gr. frumvarpsins. Að auki er 4. tölul. 12. gr. breytt og nýr töluliður bætist einnig við.

Með breytingunni þá mun 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl endurspegla fjarlægðarregluna (e. *destination principle*) sem felur það í sér að í milliríkjaviðskiptum þá skuli skattlagning í VSK eiga sér stað í því ríki þar sem endanlega neysla og nýting þjónustunnar á sér stað. Sá staður telst vera þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð, og er þar af leiðandi sala til slíkra aðila undanþegin virðisaukaskattsskyldri veltu. Fjarlægðarreglan er grunnregla í leiðbeiningareglum OECD þegar kemur að sölu á þjónustu í milliríkjaviðskiptum og er henni beitt í milliríkjaviðskiptum í VSK tilskipun Evrópusambandsins („**ESB**“).

I. Nýr 2. töluliður 1. mgr. 12. gr. vskl.

Með breytingunni telst ekki til skattskyldrar veltu í virðisaukaskatti sala á þjónustu til atvinnufyrirtækja sem hvorki hafa heimilisfesti hér á landi, né stunda hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð. Breytingin felur það aðallega í sér að ekki er lengur litið til þess hvort þjónustan sé seld frá Íslandi. Við matið er nú einungis litið til þess hvort kaupandi sé atvinnufyrirtæki, eða ekki, og hvar kaupandinn er með heimilisfesti. Deloitte Legal fagnar þessari tillögu þar sem þetta mun auðvelda túlkun á lagaákvæðinu og auka skýrleika þess.

Nokkur atvik falla þó ekki undir undanþáguna og eru þau talin upp í ákvæðinu en sú þjónusta telst ávallt veitt og nýtt hér á landi óháð því hvort kaupandinn sé innlent eða erlent atvinnufyrirtæki. Hér á eftir verða nánar raktar nokkrar ábendingar af hálfu Deloitte Legal í tengslum við umræddar undanþágur;

Þjónusta við fasteignir og mannvirk – a-liður 2. töluliðar

Samkvæmt b-lið, 2. tl. 1.mgr. 12. gr. vskl. þá tekur undanþágan ekki til:

„Þjónustu sem varðar fasteignir, og fylgifé þeirra, eða mannvirki hér á landi. Hér undir fellur m.a. þjónusta um milligöngu um sölu, leigu og annars konar afnot eða réttindi yfir fasteign eða mannvirki eða greiðsla fyrir afnot eða réttindi yfir fasteign eða mannvirki, sbr. þó 8. tölul. 3. mgr. 2. gr. Einnig þjónusta sérfræðinga og annarra sem tengist rekstri, hönnun, byggingu, viðhaldi og endurbótum á fasteign eða mannvirki“

Ákvæðið mun taka við af 1. másl. 5. mgr. 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl. sem kveður á um að „vinna og þjónusta sem varðar lausaffjármuni eða fasteignir hér á landi telst ávallt veitt hér á landi.“ Í framkvæmd hefur þó reglan varðandi VSK-skylda þjónustu við fasteignir og lausafé verið túlkuð ansi rúmt af hálfu skattyfirvalda. Til dæmis hafa skattyfirvöld gefið það í skyn að ákveðin þjónusta af hálfu gagnavera á Íslandi skuli skilgreind undir þessum lið 5. mgr. 10. tölul. 12. gr., sem annað hvort þjónusta við lausafé eða fasteignir, þrátt fyrir að kaupandi þjónustunnar sé erlent atvinnufyrirtæki sem komi aldrei til Íslands. Þessi túlkun er í mikilli andstöðu við framkvæmdina innan ESB og túlkunina þar á fjarlægðarreglunni eða starfsemi gagnavera.

Með breytingunni þá telst vinna og þjónusta við lausafé til undanþeginnar veltu þegar kaupandinn er erlent atvinnufyrirtæki. Verður þá að líta svo á að þjónusta gagnvera, sem felld var undir þá túlkun að teljast vinna við lausafé, verði nú talin til undanþeginnar veltu. Deloitte Legal fagnar þessari breytingu og telur að það muni liðka verulega til varðandi samkeppnishæfni íslenskra gagnavera, sem og annarra atvinnufyrirtækja, þar sem fjarlægðarreglan getur gilt fullum fetum líkt og við þekkjum í nágrennaríkjum okkar og innan ESB.

Í greinagerð með frumvarpsdrögunum kemur fram að við mat á því hvaða þjónusta kann að falla undir a-liðinn þegar kemur að fasteignum og mannvirkjum megi hafa til hliðsjónar 31a. gr. framkvæmdarreglugerðar Evrópuráðsins nr. 282/2011, og sérstakar leiðbeiningareglur Evrópuráðsins frá 2015. Að mati Deloitte Legal er þetta mikilvæg ábending af hálfu löggjafans sem gerir atvinnufyrirtækjum þá kleift að túlka ákvæðið í samræmi við þær reglugerðir, sem leiðir af sér skýrari framkvæmd og færri túlkanir eða vafatilvik.

Í dómi Evrópudómstólsins í máli C 2015/19 (A Oy) var það staðfest að þjónusta gagnavera í tengslum við hýsingu á búnaði (e. *colocation services*) skyldi teljast sem almenn þjónusta í skilningi tilskipunarinnar um VSK, en ekki þjónusta við fasteignir eða lausafé. Með breytingunni ætti því þeirri óvissu sem hefur ríkt varðandi þjónustu gagnavera þegar hún er seld til erlendra atvinnufyrirtækja að vera eytt. Deloitte Legal benti á í umsögn við drög að frumvarpinu að þar sem óvissan hefur verið töluverð þá sé mikilvægt að tekið sé á þessum þætti í greinagerð með frumvarpinu, þ.e. að þjónusta gagnavera til erlendra atvinnufyrirtækja falli undir 1. másl. 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl og að hún teljist þar að leiðandi til undanþeginnar veltu.

Í athugasemdum við 1. gr. frumvarpsins kemur fram að aðstöðuleiga teljist ekki varða fasteign, fylgifé hennar eða mannvirki og fellur þar að leiðandi ekki undir b-lið 2. tölul. og telst velta vegna hennar því undanþegin VSK skv. meginreglu 1. máls. 2. tölul., þegar leigutaki er erlent atvinnufyrirtæki sem hvorki hefur heimilisfesti né starfsstöð hér á landi. Í athugasemdunum er tekið dæmi um aðstöðuleigu sem er þá leiga á svæði innan fasteignar, t.d. til geymslu á vöru, þegar leigutaki hefur ekki raunveruleg umráð yfir svæðinu.

Með athugasemdunum þá er ljóst að ákvæðið skal túlkað í samræmi við framkvæmdarreglugerð Evrópuráðsins nr. 282/2011 og sérstakar leiðbeiningareglur Evrópuráðsins frá 2015, sbr. einnig dómaframkvæmd Evrópudómstólsins, sem gerir framkvæmdina skýra, þ.m.t. verður þjónusta gagnavera til erlendra atvinnufyrirtækja ávallt undanþegin velta í VSK, til samræmis við framkvæmdina innan ESB. Breytingin felur það einnig í sér að öll þjónusta sem veitt er

til erlendra atvinnufyrirtækja sem varðar búnað staðsettan í íslenskum gagnaverum, teljist nú einnig til undaþeginnar veltu í VSK.

Deloitte Legal fagnar því að vísað sé til reglugerða og framkvæmdar innan ESB þegar kemur að túlkun á fjarlægðarreglunni. Það mun tryggja samkeppnishæfni íslenskra atvinnufyrirtækja með auknum fyrirsjáanleika í skattframkvæmd og draga úr matskenndum túlkunum af hálfu skattyfirvalda.

II. Breytingar á öðrum ákvæðum

Í frumvarpinu kemur fram að til skoðunar sé hvort tilefni sé til að gera frekari breytingar á öðrum tölul. 12. gr. vskl með hliðsjón af hinni breyttu reglu eins og hún mun koma fram í 2. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. Deloitte Legal telur að þörf sé á að lög nr. 50/1988 verði tekin til heildrænnar endurskoðunar þar sem þau ná illa yfir nýjar starfsgreinar og aukin milliríkja viðskipti. Deloitte Legal leggur til að lagaumhverfi með tilliti til virðisaukaskatts vegna neðangreindra atriða verði skoðað og nauðsynlegar lagabreytingar verði gerðar til að auka á skýrleika vegna meðferð virðisaukaskatts.

Þjónusta keypt frá erlendum aðilum og umboðsmennska í virðisaukaskatti

Í 35. gr. vskl. er fjallað um hvernig meðferð virðisaukaskatts skuli vera þegar keypt er þjónusta frá atvinnufyrirtækjum sem eru með heimilisfesti, útibú eða fasta starfsstöð erlendis. Við mat á því hvar skattleggja á þjónustuna er fjarlægðarreglunni beitt á sama hátt og í 12. gr. vskl og er hún því ávallt skattlögð þar sem kaupandinn er með heimilisfesti, þ.e. á Íslandi með tilheyrandi undanþágum þegar kaupandinn er ekki aðili sem fellur undir 1. mgr. og 2. mgr. 35. gr. vskl., sbr. 3. mgr. 35. gr. vskl.

Jafnframt kveður 35. gr. vskl á um svokallaða öfuga skilaskyldu (e. „reverse charge“) sem felur það í sér að kaupandi þjónustunnar ber að greiða virðisaukaskattinn beint til ríkissjóðs án aðkomu seljanda þjónustunnar, þ.e. ef kaupanda er ekki heimilt að telja virðisaukaskatt vegna þjónustunnar til innskatts. Mikið hagræði er í reglunni þar sem erlendu atvinnufyrirtæki ber ekki skylda til að skrá sig á virðisaukaskattskrá þegar öfuga skilaskyldan gildir en tryggt er að virðisaukaskattur er greiddur vegna þjónustunnar hér á landi.

Öfugu skilaskyldunni er þó eingöngu beitt í takmörkuðum tilvikum þannig að hagræðið sem felst í reglunni er ekki eins mikið og það gæti og ætti að vera. Ákvæðið hefur verið túlkuð af skattyfirvöldum þannig að eingöngu fjarþjónusta falli undir öfuga skilaskyldu, þ.e. þjónusta sem veitt er án þess að starfsmenn erlenda atvinnufyrirtækisins komi til Íslands til að veita þjónustuna, jafnvel þó svo að starfsemin myndi ekki fasta starfsstöð á Íslandi. Erlend atvinnufyrirtæki geta ekki skráð sig á virðisaukaskattsskrá nema með aðstoð virðisaukaskatts umboðsmanns („VSK umboðsmanns“). Skráningin á virðisaukaskattsskrá er gerð í nafni VSK umboðsmannsins og hann ber sameiginlega ábyrgð á greiðslu virðisaukaskatts til ríkissjóðs. Þessi áskilnaður leiðir af 6. tl. 1. mgr. 3. gr. vskl sbr. 2. mgr. 8. gr. rgl. nr. 194/1990, en bæði löginn og reglugerðin eru komin vel til ára sinna.

Mikið óhagræði og kostnaður fylgir því að vera með skráningu á virðisaukaskattsskrá í gegnum umboðsmann og slíkt fyrirkomulag getur haft hamlandi áhrif á milliríkjavíðskipti. Fjárhæðir í milliríkjavíðskiptum hafa aukist til muna og því getur sameiginlega ábyrgðin verið töluvert íþyngjandi fyrir VSK umboðsmanninn verði hann gerður ábyrgur fyrir greiðslu á VSK sem erlendi aðilinn greiðir ekki. Þá eru töluverðar líkur á því að VSK umboðsmaðurinn hafi ekki fjárhagslega burði til að standa skil á virðisaukaskattinum, enda er VSK umboðsmaður ekki milliliður í viðskiptunum sjálfur heldur sér eingöngu um skil á virðisaukaskattinum í ríkissjóð. Litið er jafnframt á VSK umboðsmann sem skattaðilann, sem er ekki raunin, og ekki litið til þess að mörg VSK númer geta verið á bak við einn VSK umboðsmann. Þetta leiðir til þess að ef eitt erlent atvinnufyrirtæki greiðir ekki virðisaukaskattinn þá hefur Skatturinn heimild til að skuldajafna þá skuld við inneign annars erlends atvinnufyrirtækis ef sami VSK umboðsmaðurinn er skráður á VSK skrá

vegna beggja aðila. Skatturinn hefur því í raun heimild til að skuldajafna milli tveggja skattaðila vegna VSK umboðsmanna fyrirkomulagsins sem er mjög rúm og afskaplega óheppileg heimild til skuldajöfnunar sem á jafnframt einungis við um erlend atvinnufyrirtæki en ekki innlend.

Jafnframt er mikið óhagræði í því að þurfa vera með VSK umboðsmann þegar erlent félag selur vörur á Íslandi með tíðum innflutningi. VSK umboðsmenn eru með tollkrít en ekki eina tollkrít fyrir hvert og eitt VSK númer og því ómögulegt að koma í veg fyrir blöndun á virðisaukaskatti á tollkrítinni. Það getur því verið mikið flækjustig að halda utan um tollkrít sem margir aðilar nýta við innflutning en ef hún er ekki nýtt þá þarf að greiða innflutningsgjöld við hvern og einn innflutning. Þar sem VSK númer erlenda félagsins er á nafni og kennitölu VSK umboðsaðilans þá verður VSK umboðsmaðurinn alla jafna að vera skráður sem innflutningsaðili á vörunum þannig að VSK umboðsmaðurinn er þá sá sem ber ábyrgð á greiðslu VSK í tolli fyrir hverja og eina sendingu með tilheyrandi óhagræði og vinnu.

Jafnframt ber að minnast á það að ef innflutningurinn er leyfisskyldur þá ber VSK umboðsmaðurinn sem innflytjandi að sækja um tilskilin leyfi þó svo að hann sé ekki milliliður í sölu á leyfiskyldu vörunni heldur eingöngu skráður innflytjandi að nafni til. Deloitte Legal telur að ljóst sé að VSK umboðsmennsku kerfið hamli milliríkjavíðskiptum þar sem það er mikið óhagræði og kostnaður fyrir erlendan aðila að skrá sig á virðisaukaskattskrá í gegnum VSK umboðsmann samanber framgreint. Deloitte Legal leggur til að 35. gr. vskl verði í framhaldinu endurskoðuð þannig að tilfellum þar sem erlent atvinnufyrirtæki þarf að skrá sig á virðisaukaskattsskrá í gegnum VSK umboðsmann fækki þ.e. að öfuga skilaskyldan muni almennt gilda þegar þjónusta er keypt frá erlendum atvinnufyrirtækjum og að VSK umboðsmennsku kerfið verði tekið til endurskoðunar þegar kemur að sölu erlendra aðila á vörum hér á landi.

Breyting af þessum toga væri jafnframt í samræmi við [álit ESA](#) dags. 19.9.2012 um að sambærilegar reglur í Noregi fælu í sér brot á ákvæðum EES-samningsins um frjálst flæði vara. Taldi ESA þannig að reglurnar væru líklegar til að auka kostnað þessara skattaðila og draga úr aðgengi að norskum markaði. Í framhaldi breytti Noregur sínum reglum þannig að aðilar í löndum sem Noregur er með upplýsingaskiptasamning við þurfa ekki að vera með áður nefndan VSK umboðsmann til að selja sínar vörur eða þjónustu í Noregi. Deloitte Legal hvetur til þess að íslensku reglurnar verði endurskoðaðar í takt við framangreint.

Viðskiptavinir gagnavera

Deloitte Legal vill benda á að mikil óvissa hefur verið um starfsemi erlendra viðskiptavina gagnavera sbr. nýlega úrskurði yfirsattanefndar nr. 92/2021, 71/2022 og 39/2023 og nýlegan dóm Landsréttar nr. 801/2022. Deloitte Legal telur að mikilvægt sé að skýra betur hvenær atvinnufyrirtæki eru skráningarskyld á virðisaukaskattsskrá vegna sölu á rafrænt afhentri þjónustu í gegnum búnað í íslenskum gagnaverum hvort sem salan er frá erlendu atvinnufyrirtæki, innlendu atvinnufyrirtæki, til þriðja aðila eða milli tengdra aðila. Deloitte Legal bendir hér á frávisun Skattsins á bindandi álitum í tveimur nýlegum tilvikum þ.e. bindandi álit 2/2023 og 1/2024 þar sem óskað var eftir bindandi álitum um það hvort fyrirhuguð starfsemi óstofnaðs íslensk dótturfélags teldist skráningarskyld þegar seld var rafrænt afhent þjónusta í gegnum búnað í gagnaveri til erlends aðila innan sömu samstæðu. Frávísun á báðum málunum bendir til þess að Skatturinn treystir sér ekki til að taka afstöðu til álitamálsins.

Óvissan byggir aðallega á því að Skatturinn hefur í framangreindum málum, sem tekin voru fyrir hjá yfirsattanefnd, neitað lögaðilum um skráningu á virðisaukaskattsskrá eða afskráð félög af virðisaukaskattsskrá þar sem Skatturinn leit svo á að um eigin not samstæðu væri að ræða sem væru ekki viðskipti í skilningi laga nr. 50/1988. Slík niðurstaða hefur leitt af sér töluverða óvissu hjá viðskiptavinum gagnavera sem telja sig vera stunda eðlileg viðskipti sem ættu að vera virðisaukaskattskyld skv. 2. mgr. 2. gr. vskl, þ.e. sala á rafrænt afhentri þjónustu til þriðja aðila.

Jafnframt er óljóst hvenær skráningarskylda stofnast þegar erlend atvinnufyrirtæki veita rafrænt afhent þjónustu til annars erlends aðila í gegnum búnað sem staðsettur er á Íslandi. Óljóst er hvort erlenda atvinnufyrirtækið sé skráningarskyld á virðisaukaskattsskrá og þá hvort og hvenær erlenda atvinnufyrirtækið myndar fasta starfsstöð hér á landi og hvort nauðsynlegt sé að föst starfsstöð myndist svo starfsemin verði skráningarskyld hér á landi.

Deloitte Legal leggur til að reglur sem varða þá sem selja rafrænt afhenta þjónustu í gegnum búnað sem staðsettur er í íslenskum gagnaverum verði skýrari enda er um starfsemi að ræða sem fer ört vaxandi hér á landi en óskýrleiki reglna hefur hins vegar það í för með sér að Ísland verður ekki mjög aðlaðandi þegar kemur að þessari starfsemi.

Markaðstorg

Nú er orðið töluvert algengt að atvinnufyriræki starfræki svokölluð markaðstorg (e. platform eða marketplace) þar sem aðrir söluaðilar geta boðið sína vörur og þjónustu til kaupenda. Ýmist er um að ræða „öpp“ eða vefsíður þar sem kaupandinn getur nálgast vöruna og/eða þjónustuna. Ekki eru til neinar reglur um markaðstorg í lögum nr. 50/1988 þannig að erfitt er að átta sig á skráningarskyldu markaðstorga, þ.e. hvenær markaðstorgið ber að innheimta og skila virðisaukaskatti vegna viðskiptanna og hvenær litið er svo á að markaðstorgið sé ekki milliliður í viðskiptunum sem ber ábyrgð á að innheimta og skila virðisaukaskatti vegna viðskiptanna.

Deloitte Legal telur að mikilvægt sé að reglur vegna virðisaukaskatts séu skýrar svo ekki sé óvissa um það hvernig skuli innheimta virðisaukaskatt af viðskiptum sem eiga sér stað í gegnum markaðstorg og að þær séu sambærilegar þeim reglum sem gilda í ríkjum Evrópusambandsins, sbr. þær breytingar sem nú er verið að leggja til með frumvarpinu í tengslum við fjarlægðarregluna.

III. Niðurlag

Það er mat Deloitte Legal að breyting á 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl. þar sem fjarlægðarreglan verður innleidd að fullu sé nauðsynleg fyrir samkeppnishæfni íslenskra fyrirtækja sem selja þjónustu til erlendra atvinnufyrirtækja. Breytingin myndi fækka tilvikum þar sem óvissa er um túlkun á ákvæðinu með tilheyrandi fjárhagslegri áhættu fyrir innlenda aðila og þar með neikvæðum áhrifum á samkeppnishæfni íslensks efnahagslíf.

Innleiðing fjarlægðarreglunnar myndi einnig hvetja erlend atvinnufyrirtæki til milliríkjavíðskipta við íslensk fyrirtæki og minnka álag á Skattinum þegar kemur að afgreiðslu á endurgreiðslubeiðnum í virðisaukaskatti. Ákall er um skilvirkari skattfrákvæmd og eru það því vonir Deloitte Legal að með tilkomu þessarar lagabreytingar muni verða ráðin talsvert bót á henni.

Virðingarfyllst,
f.h. Deloitte Legal ehf.



Guðbjörg Þorsteinsdóttir,
Lögmaður, meðeigandi
gth@deloitte.is

Sandra Lind Valsdóttir

Sandra Lind Valsdóttir
Lögfræðingur, liðsstjóri
svalsdottir@deloitte.is