

Nefnda- og greiningasvið Alþingis  
b.t. efnahags- og viðskiptanefndar  
Austurstræti 8-10  
150 Reykjavík

Reykjavík, 2. maí 2024

**Efni: Umsögn BBA//Fjeldco um frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt.**

BBA//Fjeldco ehf., vill koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum við frumvarpi fjármála- og efnahagsráðuneytisins til breytinga á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt (hér eftir „VSKL“).

Frumvarpinu er ætlað að skýra betur ákvæði 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. VSKL vegna sölu virðisaukaskattskyldra aðila á þjónustu til atvinnufyrirtækja og annarra sem hvorki hafa heimilisfesti né stunda hér á landi atvinnustarfsemi frá fastri starfstöð. Frumvarpinu er þannig ætlað að innleiða sams konar fyrirkomulag og er að finna í virðisaukaskatts-tilskipuninni ESB nr. 2006/122/EC<sup>1</sup> (hér eftir „VSK-tilskipun“) meðal annars hvað sölu til atvinnufyrirtækja (hér eftir „B2B“) varðar með skýrari innleiðingu á fjarlægðarreglunni (e. destination principle) sem er grunnregla samkvæmt leiðbeiningarreglum OECD þegar kemur að sölu á þjónustu í milliríkjavíðskiptum og er henni beitt í milliríkjavíðskiptum í VSK-tilskipun Evrópusambandsins, sbr. 43. gr. hennar.

Vegna fyrirhugaðra breytinga sér BBA//Fjeldco ástæðu til að koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum.

VSK umboðsmenn

Auk breytinga á 12. gr. VSKL telur BBA//Fjeldco að þörf sé á því að ráðast í frekari breytingar að því er snýr að kröfu um umboðsmenn erlendra aðila á virðisaukaskattsskrá (hér eftir „VSK umboðsmaður“), sbr. 6 másl. 1. mgr. 3. gr. VSKL.

Annars vegar er gert ráð fyrir VSK-umboðsmönnum í 6. másl. 1. mgr. 3. gr. VSKL án þess að frekari grein sé gerð fyrir því hvað felst í slíkri umboðsmennsku. Ekki er að finna frekari leiðbeiningar í athugasemdum greinargerðar með frumvarpi sem varð að VSKL. Hins vegar er gert ráð fyrir slíkum umboðsmönnum í reglugerð nr. 194/1990, um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá. Reglugerðin á þó eingöngu við um þjónustu og kveður auk þess ekki á um frekara regluverk er snýr að umboðsmennsku á virðisaukaskattsskrá hér á landi.

Í ritinu *Leiðbeiningar um virðisaukaskatt*, sem gefið er út af embætti skattsins, kemur fram að umboðsmenn og aðrir, sem eru í fyrirsvari fyrir erlenda aðila sem reka hér á landi

<sup>1</sup> Tilskipun Evrópusambandsins 2006/112/EC frá 28. nóvember 2006 um sameiginlegt virðisaukaskattskerfi [2006] OJ L112/1.

skattskyld viðskipti, séu skattskyldir og þar með tilkynningar- og skráningarskyldir. Þá kemur fram á bls. 8: *Í þessum tilvikum er fyrirvarmaðurinn skattskyldur, og þar með skráningarskyldur, fyrir hönd hins erlenda aðila og báðir ábyrgir fyrir greiðslu skattsins í ríkissjóð. Til erlendra aðila teijast þeir sem hvorki hafa búsetu né starfsstöð hér á landi.*

Þannig hefur í framkvæmd að íslenskum rétti verið gengið út frá því að aðkoma VSK-umboðsmanns sé nauðsynleg svo erlent atvinnufyrirtæki geti selt VSK-skylda vöru og þjónustu hér á landi. Fyrirkomulagið er verulega íþyngjandi, bæði fyrir hið erlenda félag sem og hinn innlenda umboðsmann, og er lagaumgjörð þess vægast sagt rýrt með hliðsjón af þeirri staðreynd.

Í framkvæmd hafa umboðsmenn sett upp sérstök virðisaukaskattsnúmer fyrir hvern viðskiptavin og halda virðisaukaskattsskilum hvers viðskiptavinar auðsjáanlega alveg aðgreindum. Meðal þeirra álitafna sem upp hafa komið í framkvæmd er að skattyfirvöld hafa skuldajafnað skuld eins viðskiptavinar á móti inneign annars. Ástæða þess að slík álitamál koma upp er alger skortur á lagaramma um þá kvöð sem felst í því að erlendir aðilar þurfa að eiga í viðskiptum í gegnum umboðsmann hér á landi.

VSK-umboðsmennskukerfið, líkt og því er lýst að ofan, felur bæði í sér verulegt óhagræði og kostnað sem og hindrar frjálst flæði vöru, þjónustu, fjármagns og fólks, sem samningnum um Evrópska efnahagssvæðið („EES-samningurinn“) er ætlað að tryggja. Framkvæmd, sú sem hér um ræðum hefur komið til skoðunar í rökstuddu álitu eftirlitsstofnunar EFTA („ESA“) í máli 65608 (336/12/COL) sem segir að heimildir ríkja skv. fullveldisrétti þeirra, til álagningar virðisaukaskatts, séu háðar reglum EES-samningsins.<sup>2</sup>

Í ofangreindu álitu ESA komst eftirlitsstofnunin að niðurstöðu um að með umboðsmannakerfi norskra virðisaukaskattslaga bryti norska ríkið gegn skyldum þess skv. ákvæðum 11. og 36. gr. EES-samningsins.<sup>3</sup> Helstu málsástæður norska ríkisins gagnvart eftirlitsstofnuninni lutu að nauðsyn slíks fyrirkomulags, þar sem norsk stjórnvöld hefðu ekki lögsögu yfir erlendum einstaklingum eða lögaðilum og nauðsynlegt væri að innlendir skattaumboðsmaður annaðist skráningu og skattskil svo tryggja mætti eftirlit, innheimtu og fullnustu krafna um

<sup>2</sup> [3136-640563 RDO 336-12-COL.pdf \(eftasurv.int\)](#), 19. september 2012, mál nr. 65608, bls. 6.

<sup>3</sup> Í álitinu vísar ESA til fordæma frá Evrópudómstólum, þ.e. mál nr. C-30/99 (framkvæmdastjórnin gegn Írlandi), C-433/04 (framkvæmdastjórnin gegn Belgíu) og C-267/09 (framkvæmdastjórnin gegn Portúgal). Í síðastnefnda málinu komst dómstóllinn að þeirri niðurstöðu að það væri mismunur m.t.t. reglna um fjórfrelsið að gera erlendum aðilum skylt að hafa innlendan umboðsmann sem annaðist skattskil. Rétturinn áréttaði að slík mismunur gæti verið réttlætunleg, ef henni væri ætlað að koma í veg fyrir skattundanskots, þ.e. ef reglum væri ætlað að koma í veg fyrir fyrirkomulag sem fæli að öllu leyti í sér sýndargerninga (e. wholly artificial arrangements) og hefði þann tilgang að sniðganga skattlagningu. Hins vegar væri skyldunni í þessu tilviki beint eingöngu að erlendum aðilum, aðeins á þeim grundvelli að þeir væru ekki með skattalegt heimilisfesti í Portúgal. Portúgalska ríkið hafði ekki sýnt fram á að þjóðréttarsamningar um gagnkvæma stjórnsýsluástoð í skattamálum væru ekki fullnægjandi, til að tryggja framgang skattheimtu án aðkomu slíkra innlendra umboðsmanna. Þar af leiðandi var talið að fyrirkomulagið færi gegn fjórfrelsisreglunum. Rétt er að taka fram að umboðsmannakerfið sem reyndi á í málinu varðaði beina skatta, en ekki virðisaukaskatt.

virðisaukaskatt. Þannig væri kerfið réttlætanlegt takmörkun á fjórfrelsinu, með vísan til almannahagsmuna.<sup>4</sup>

Það eitt, að gera kröfu um innlendan umboðsmann, er mismunun og takmörkun í skilningi framangreinds fjórfrelsis. Þess þá heldur er það takmörkun að erlendir aðilar þurfi að tryggja sér innlendan umboðsmann sem ekki getur gegnt umboðsmennsku fyrir neinn annan aðila, ef lögvarðir hagsmunir hins erlenda umbjóðanda eiga að vera tryggðir.

Tilskipun 2010/24/ESB hefur ekki verið tekin upp í EES rétt og gildir ekki á Íslandi. Ísland hefur aftur á móti fullgilt samning Evrópuráðsins og OECD um gagnkvæma stjórnsýsluástoð í skattamálum („OECD-samningurinn“), sbr. lög nr. 74/1996. Samningurinn tekur til virðisaukaskatts, sbr. c. liður 3. tölul. b. liðar 1. mgr. 2. gr. hans. Samningurinn gerir kröfu um upplýsingaskipti aðildarríkja, varðandi álagningu og innheimtu skatta, og heimtu og fullnustu skattkrafna.

Með vísun í framangreint er hvatt til þess að ofangreint kerfi verði endurskoðað.

### NATO

Víða í VSK-tilskipuninni er að finna reglur sem varða starfsemi NATO. Innflutningur af hálfu NATO er undanþeginn virðisaukaskatti, sbr. h. lið 1. mgr. 143. gr. VSK-tilskipunarinnar. Þá er kveðið á um það í c. og d. lið 151. gr. VSK-tilskipunarinnar að afhending vöru eða þjónustu innan aðildarríkis NATO eða til annars aðildarríkis NATO, annað hvort hersveitum annarra aðildarríkja NATO til notkunar á þeim herafli, eða borgarlegs starfsfólks sem fylgir þeim, eða til áfangastaða skuli vera undanþegin virðisaukaskatti. Þannig er hvers konar útflutningur af hálfu NATO undanþeginn virðisaukaskatti. Í dæmaskyni má nefna að í 6. kafla norsku virðisaukaskattslaganna, sem varðar undanþágu frá skattskyldri veltu, er sérstaklega tekið á slíkri starfsemi í 6-10. og 6-13. gr. laganna.

Í eldri VSKL var að finna ákvæði sem kvað á um að sala á skattskyldri vöru og þjónustu til varnarliðsins á Keflavíkurlugvelli taldist sala úr landi, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr. VSKL, sbr. einnig ákvarðandi bréf RSK nr. 633/94 og 877/98. Með lögum nr. 69/2012 féll tilvísun til varnarliðsins á Keflavíkurlugvelli niður. Frá þeim tíma hafa VSKL ekki tekið á skattlagningu hvað starfsemi NATO hér á landi varðar þrátt fyrir aðild Íslands.

Núgildandi VSKL hafa að geyma almennar reglur, sbr. helst 5.-7. tölul. 1. mgr. 12. gr. VSKL. Þannig er í 5. tölul. kveðið á um að vistir, eldsneyti, tæki og annar búnaður sem afhentur er til nota um borð í millilandaförum, svo og þjónusta sem veitt er slíkum förum sé undanþegin virðisaukaskatti. Sama gildir um þjónustu sem flest í afnotum af mannvirkjum á alþjóðaflugvöllum fyrir millilandaför, flugleiðsögupjónustu sem veitt er slíkum förum og farþega- og flugverndarþjónustu á alþjóðaflugvöllum. Þá er í 6. tölul. 1. mgr. 12. gr. VSKL kveðið á um að sala og útleiga millilandaloftfara og skipa, lengri en 6 metrum að lengd, þó ekki skemmtibáta, sé undanþegin virðisaukaskatti. Sömuleiðis er í 7. tölul. 1. mgr. 12. gr. VSKL, kveðið á um undanþágu frá virðisaukaskatti hvað varðar skipasmíði og viðgerðar- og

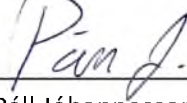
<sup>4</sup> Aðgerðir til að tryggja virkt skatteftirlit og komast hjá skattsvikum geta talist réttlætningarástæður fyrir takmörkunum á fjórfrelsinu. Hins vegar þurfa slíkar takmarkanir að standast meðalhófspróf, bæði með tilliti til markhæfni takmarkana og hve langt takmarkanir þurfa að ganga til að ná settu markmiði.

viðhaldsvinnu við skip og loftför sem og fastan búnað þeirra, svo og efni og vörur sem það fyrirtæki, sem annast viðgerðina, notar og lætur af hendi við þá vinnu.

Með lögum nr. 143/2018 voru ákvæði 5. tölul. 1. mgr. 12. gr. VSKL skýrð nánar hvað varðar rekstur rekstraraðila flugvalla. Við lagabreytingarnar var hins vegar ekki sérstaklega horft á starfsemi NATO á Íslandi.

Rétt þykir því að vekja athygli á því að taka til skoðunar hvort rétt væri að fylgja fordæmi innan Evrópu hvað það varðar sem er í samræmi við tilgang frumvarpsins. Annars er breytingunum í heild fagnað enda hafa þær að markmiði að skapa skýrari skattframkvæmd hvað varðar viðskipti yfir landamæri.

Virðingarfyllst,



---

Páll Jóhannesson

lögmaður