

Ed.

781. Frumvarp til laga

[431. mál]

um virðisaukaskatt.

(Lagt fyrir Alþingi á 110. löggjafarþingi 1987–88.)

Upphafsaðkvæði.

1. gr.

Greiða skal í ríkissjóð virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, eins og nánar er ákveðið í lögum þessum.

I. KAFLI

Skattskyldusvið.

2. gr.

Skattskyldan nær til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra. Með vörum í þessu sambandi teljast ekki fasteignir, en hins vegar rafmagn, varmi og önnur orka. Hlutabréf, skuldabréf, eyðublöð og aðrir slíkir hlutir eru vörur þegar þeir eru látnir í té sem prentvarningur. Peningaseðlar, mynt og frímerki eru vörur þegar þeir hlutir eru seldir sem söfnunargripir.

Skattskyldan nær til allrar vinnu og þjónustu, hverju nafni sem nefnist, sbr. þó 3. mgr.

Eftirtalin vinna og þjónusta er undanþegin virðisaukaskatti:

1. Þjónusta sjúkrahúsa, fæðingarstofnana, heilsuhæla og annarra hliðstæðra stofnana, svo og lækningar, tannlækningar og önnur eiginleg heilbrigðisþjónusta.
2. Félagsleg þjónusta, svo sem rekstur leikskóla, barnaheimila, skóladagheimila og upptökuheimila og önnur hliðstæð þjónusta.
3. Rekstur skóla og menntastofnana.
4. Rekstur safna og bókasafna.
5. Íþróttamót, íþróttasýningar og rekstur sundstaða og skíðalyftna.
6. Fólksflutningar.
7. Póstþjónusta. Burðargjald fyrir almennan bögglaþóst er þó skattskyld.
8. Útleiga íbúðarhúsnæðis, þó ekki leiga hótél- eða gistiherbergja og samkomuhúsa.
9. Vátryggingarstarfsemi.
10. Þjónusta banka, sparisjóða og annarra lánastofnana, svo og verðbréfamiðlun.
11. Happdrætti og getraunastarfsemi.
12. Starfsemi rithöfunda og tónskálda við samningu hugverka.
13. Þjónusta ferðaskrifstofa.
14. Útfararþjónusta og prestsþjónusta hvers konar.

Undanþágur skv. 3. mgr. ná aðeins til sölu eða afhendingar vinnu og þjónustu sem þar getur, en ekki til virðisaukaskatts (innskatts) af aðföngum til hinnar undanþegnu starfsemi, sbr. 3. og 4. mgr. 15. gr. og 1. mgr. 16. gr.

Fjármálaráðherra getur með reglugerð undanþegið góðgerðarstarfsemi skattskyldu þegar hagnaður af henni rennur að öllu leyti til líknarmála.

Fjármálaráðherra er heimilt að setja í reglugerð nánari skilyrði fyrir undanþágum samkvæmt þessari grein og ákveða nánar hvað undir þær falli.

II. KAFLI

Skattskyldir aðilar, aðilar undanþegnir skatti og tilkynningarskylda.

3. gr.

Skylda til að innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum í ríkissjóð hvílir á þessum aðilum:

1. Þeim sem í atvinnuskyni eða með sjálfstæðri starfsemi sinni selja eða afhenda vörur eða verðmæti ellegar inna af hendi skattskylda vinnu eða þjónustu.
2. Samvinnufélögum, svo og öðrum félögum og stofnunum, enda þótt þau selji aðeins félagsmönnum sínum eða selji eingöngu skattskyldar vörur og þjónustu félagsmanna sinna.
3. Opinberum orku- og veitufyrirtækjum að því leyti sem þau selja skattskyldar vörur og þjónustu.
4. Ríki, bæjar- og sveitarfélögum og stofnunum eða fyrirtækjum þeirra að því leyti sem þeir aðilar selja vörur eða skattskylda þjónustu í samkeppni við atvinnufyrirtæki.
5. Uppboðshöldurum.
6. Umboðsmönnum og öðrum sem eru í fyrirsvari fyrir erlenda aðila sem reka hér á landi skattskyld viðskipti.

Fjármálaráðherra getur ákveðið með hliðsjón af samkeppnisáðstæðum að atvinnufyrirtæki, félög, stofnanir og aðrir aðilar greiði virðisaukaskatt af skattskyldum vörum og þjónustu þegar vara er framleidd eða þjónusta innt af hendi eingöngu til eigin nota.

4. gr.

Undanþegnir skattskyldu skv. 3. gr. eru:

1. Aðilar sem eingöngu selja vöru eða þjónustu sem undanþegin er virðisaukaskatti.
2. Listamenn, að því er varðar sölu þeirra á eigin listaverkum, enda falli listaverkið undir tollskrárnúmer 9701.1000–9703.0000.
3. Þeir sem selja skattskylda vöru eða þjónustu fyrir minna en 100 000 kr. á ári.

5. gr.

Hver sá, sem skattskyldur er skv. 3. gr., sbr. 4. gr., skal ótilkvaddur og eigi síðar en átta dögum áður en starfsemi hefst tilkynna atvinnurekstur sinn eða starfsemi til skráningar hjá skattstjóra þar sem hann er heimilisfastur. Breytingar, sem verða á starfsemi eftir að skráning hefur farið fram, skal tilkynna eigi síðar en átta dögum eftir að breyting á sér stað.

Skattstjóri gefur út staðfestingu til skráningarskylds aðila um að skráning hafi átt sér stað.

Tilkynningar skv. 1. mgr. skal senda á þar til gerðum eyðublöðum sem ríkisskattstjóri lætur gera. Ríkisskattstjóri ákveður hvaða upplýsingar skuli gefa á þessum eyðublöðum.

6. gr.

Fjármálaráðherra getur sett reglur um að fyrirtæki, sem selja aðra þjónustu en þá sem skattskyld er skv. 2. gr., geti farið fram á skráningu (frjáls skráning).

Fyrirtæki, sem skráð eru samkvæmt heimild í 1. mgr., skulu greiða virðisaukaskatt af sölu þeirrar þjónustu sem hin frjálsa skráning nær til.

Skráning skv. 1. mgr. getur aldrei verið til skemmri tíma en tveggja ára.

Þeim sem stunda byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á eigin kostnað í þeim tilgangi að selja fasteignir skráðum aðilum samkvæmt lögum þessum er heimilt að sækja um sérstaka skráningu til skattstjóra. Heimili skattstjóri slíka skráningu er aðila heimilt að færa til

frádráttar sem innskatt virðisaukaskatt af öllum aðföngum er varða sölu hans á fasteign til hins skráða kaupanda, sbr. 1. mgr. 16. gr. Ráðherra setur nánari reglur um skilyrði sem uppfylla þarf til að öðlast skráningu samkvæmt þessari málsgrein, svo og um reikningshald og uppgjör til virðisaukaskatts samkvæmt henni.

III. KAFLI

Skattverð.

7. gr.

Skattverð er það verð sem virðisaukaskattur er reiknaður af við sölu á vörum og verðmætum, skattskyldri vinnu og þjónustu. Skattverð miðast við heildarendurgjald eða heildarandvirði hins selda án virðisaukaskatts.

Til skattverðs telst m.a.:

1. Skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum sem á hafa verið lögð á fyrri viðskiptastigum eða greidd hafa verið við innflutning til landsins eða virðisaukaskattsskyldur aðili á að standa skil á vegna sölu.
2. Umbúðakostnaður, sendingarkostnaður, váttryggingar og slíkur kostnaður sem er innifalinn í verði eða seljandi krefur kaupanda sérstaklega um.
3. Tengingar- og stofngjöld og aðrar fjárhæðir sem seljandi krefur kaupanda um sem skilyrði fyrir afhendingu skattskyldrar vöru og þjónustu.
4. Umboðs- og sölulaun og uppboðsþóknun.
5. Afslættir sem háðir eru skilyrðum sem ekki eru uppfyllt við afhendingu (reiknings-útgáfu). Hins vegar skal óskilyrtur afsláttur, sem veittur er við afhendingu á hinni seldu vöru, vinnu eða þjónustu, dreginn frá söluverði við ákvörðun á skattverði.
6. Verðbætur sem falla til fram að afhendingu vöru eða þjónustu. Hins vegar teljast vextir og verðbætur, sem hvort tveggja er reiknað við sölu með afborgunarskilmálum, ekki með í skattverði enda sé sérstaklega tilgreint í kaupsamningi hver vaxta- og verðbóta-greiðsla sé hverju sinni.
7. Þjónustugjald sem ekki er innifalið í vöruverði.

8. gr.

Þegar eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki vörur eða skattskylda þjónustu til eigin nota skal skattverð miðast við almennt gangverð án virðisaukaskatts. Sama gildir um vörur og þjónustu sem fyrirtækið notar í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi er varðar atriði sem rakin eru í 3. mgr. 16. gr.

Við skipti á vörum eða þjónustu eða við afhendingu vöru án endurgjalds skal miða skattverð við almennt gangverð í sams konar viðskiptum. Liggi slíkt almennt gangverð ekki fyrir skal miða skattverð við reiknað útsöluverð þar sem tekið er tillit til alls kostnaðar að viðbætti þeirri álagningu sem almennt er notuð á vörur eða þjónustu af sama tagi.

Ákvæði 2. mgr. þessarar greinar skulu einnig gilda um skattskyldar vörur og þjónustu sem fyrirtæki notar til að byggja fasteign til notkunar fyrir eiganda þess. Hið sama gildir um skattskyldar vörur og þjónustu sem fyrirtæki notar til að byggja fasteign á eigin kostnað þegar nota á fasteignina í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða til að byggja fasteign sem síðar á að selja eða leigja eða nota í tilgangi er varðar atriði sem rakin eru í 3. mgr. 16. gr.

9. gr.

Við viðskipti milli skyldra eða tengdra aðila skal miða skattverð við almennt gangverð í sams konar viðskiptum milli ótengdra aðila.

10. gr.

Við sölu notaðrar fólksbifreiðar fyrir færri en níu menn, sem seljandi hefur keypt til endursölu í atvinnuskyni, er seljanda heimilt að miða skattverð við 81,97% af mismun innkaupsverðs og söluverðs bifreiðarinnar að meðtöldum virðisaukaskatti. Sé söluverð lægra en kaupverð reiknast enginn skattur. Ákvæði þessarar málsgreinar gilda þegar skattur samkvæmt lögum þessum kemur ekki fram á reikningi við söluna til endurseljandans.

Sé skattverð notaðra bifreiða ákvarðað með þeim hætti sem lýst er í 1. mgr. má ekki tilgreina fjárhæð virðisaukaskatts á reikningi vegna sölnnar eða á annan hátt þannig að hægt sé að reikna út fjárhæð virðisaukaskattsins.

IV. KAFLI

Skattskyld velta.

11. gr.

Til skattskyldrar veltu skráðs aðila telst öll sala eða afhending vöru og verðmæta gegn greiðslu, svo og seld vinna og þjónusta. Hér með telst andvirði vöru eða skattskyldrar þjónustu sem fyrirtæki selur eða framleiðir og eigandi tekur út til eigin nota. Til skattskyldrar veltu telst einnig andvirði skattskyldrar vöru og þjónustu sem fyrirtæki notar í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi er varðar atriði sem rakin eru í 3. mgr. 16. gr.

Til skattskyldrar veltu telst sala eða afhending á vöru sem seld er í umsýslu- eða umboðssölu.

Til skattskyldrar veltu telst sala eða afhending á vélum, tækjum og öðrum rekstrarfjármunum. Sama gildir um vörubirgðir, vélar, tæki og aðra rekstrarfjármuni þegar fyrirtæki tilkynnir sig út af skrá, sbr. 1. mgr. 5. gr.

12. gr.

Til skattskyldrar veltu telst ekki:

1. Vara sem seld er úr landi, svo og vinna og þjónusta sem veitt er erlendis.
2. Vöruflutningar milli landa og vöruflutningar innan lands þegar flutt er beint til eða frá landinu.
3. Vinna við vöru á kostnað erlends aðila þegar fyrirtækið, sem annast vinnuna, flytur vöruna út að vinnu lokinni, svo og gerð og mótun vöru á kostnað erlends aðila þegar framleiða á vöruna erlendis.
4. Hönnun, skipulagning, áætlanagerð og önnur sambærileg vinna er varðar byggingar og aðrar fasteignir á erlendri grund.
5. Vistir, eldsneyti, tæki og annar búnaður sem afhentur er til nota um borð í millilandaferum, svo og sú þjónusta sem veitt er slíkum ferum. Undanþága þessi nær þó ekki til skemmtibáta og einkaloffara.
6. Sala og útleiga loftfara og skipa, þó ekki skemmtibáta og einkaloffara.
7. Viðgerðar- og viðhaldsvinna við skip og loftför og fastan útbúnað þeirra, svo og efni og vörur sem það fyrirtæki, sem annast viðgerðina, notar og lætur af hendi við þá vinnu. Undanþága þessi nær þó ekki til skemmtibáta og einkaloffara.
8. Tímarit á erlendu tungumáli sem erlendur útgefandi sendir áskrifanda.
9. Sala dagblaða og sambærilegra landsmála- og héraðsfréttablaða.

Fjármálaráðherra getur í reglugerð sett nánari skilyrði fyrir undanþágum skv. 1. mgr. Einnig getur hann ákveðið að þjónusta, sem innt er af hendi hér á landi fyrir aðila heimilisfasta erlendis, sé undanþegin með sama hætti. Þá getur fjármálaráðherra kveðið svo á að endurgreiða megi virðisaukaskatt af vörum sem erlendir ferðamenn kaupa hérlendis og

hafa með sér er þeir hverfa úr landi, enda séu uppfyllt þau skilyrði sem hann telur nauðsynleg.

Til skattskyldrar veltu telst ekki sala á vörum sem keyptar hafa verið eða notaðar í þeim tilgangi eingöngu er um ræðir í 3. mgr. 16. gr.

Eignayfirfærsla vörubirgða, véla og annarra rekstrarfjármuna má ekki telja til skattskyldrar veltu þegar yfirfærslan á sér stað í sambandi við eigendaskipti á fyrirtæki eða hluta þess og hinn nýi eigandi hefur með höndum skráðan eða skráningarskyldan rekstur samkvæmt lögum þessum. Við slíka sölu skal seljandi tilkynna skattyfirvöldum um eigendaskipti og söluandvirði eigi síðar en átta dögum eftir að eignayfirfærsla fór fram.

V. KAFLI

Uppgjör skattskyldrar veltu.

13. gr.

Skattskyld velta á hverju uppgjörstímabili, sbr. 24. gr., telst heildarskattverð allra vara sem afhentar hafa verið, svo og heildarskattverð allrar skattskyldrar vinnu og þjónustu sem innt hefur verið af hendi á tímabilinu.

Ef gefinn er út reikningur vegna afhendingar telst hún hafa farið fram á þeim degi sem tilgreindur er á reikningi, enda sé reikningur gefinn út fyrir eða samtímis afhendingu.

Þegar greiðsla fer fram að fullu eða að hluta áður en afhending á sér stað teljast 81,97% af hinni móttæknu fjárhæð til skattskyldrar veltu á því tímabili sem greiðsla fer fram. Þó er heimilt að miða virðisaukaskattinn við það tímabil sem afhending fer fram ef umsamin afhendingartími er innan þriggja mánaða frá fyrstu innborgun eða umsamdar innborganir nema samtals lægri fjárhæð en 100 000 kr.

Vörur, sem afhentar eru til umsýslu- eða umboðssölu, má annaðhvort telja til skattskyldrar veltu á því uppgjörstímabili þegar afhending fer fram eða til veltu þess tímabils þegar gert er upp við umsýslu- eða umboðsmann. Sé síðarnefnda aðferðin valin má ekki gefa út reikning skv. 20. gr. fyrr en uppgjörrið fer fram.

Við uppgjör á skattskyldri veltu er seljanda heimilt að draga frá sem hér segir:

1. 81,97% þeirrar fjárhæðar sem hann endurgreiðir viðskiptavinum sínum vegna endursendra vara.
2. 81,97% af töpuðum útistandandi viðskiptaskuldum, enda hafi hin tapaða fjárhæð áður verið talin til skattskyldrar veltu. Fáist fjárhæðin síðar greidd skulu 81,97% hennar talin með skattskyldri veltu á því tímabili þegar hún fæst greidd.
3. Afsláttur sem veittur er eftir að afhending hefur átt sér stað ef hann er veittur aðila sem getur dregið virðisaukaskattinn frá sem innskatt í uppgjöri sínu, sbr. 3. og 4. mgr. 15. gr., og skilyrði til að veita afslátt voru ekki fyrir hendi við afhendingu. Afsláttur af þessu tagi til annarra er ekki frádráttarbær. Frádráttur samkvæmt þessum tölulíð er háður því að gefinn sé út innleggsreikningur (kreditreikningur) fyrir afsláttinum og fjárhæð skattsins komi þar einnig fram, sbr. 1. og 3. mgr. 20. gr.

Skattskyld vara og þjónusta, sem eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki, telst til skattskyldrar veltu á því uppgjörstímabili þegar úttektin á sér stað. Sama gildir um skattskylda vöru og þjónustu sem fyrirtæki notar í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi er varðar atriði sem rakin eru í 3. mgr. 16. gr.

VI. KAFLI

Skatthlutfall.

14. gr.

Virðisaukaskattur skal vera 22% og rennur í rikissjóð.

VII. KAFLI

Uppgjör á virðisaukaskatti.

15. gr.

Skattskyldir aðilar skv. 3. gr. skulu greiða í ríkissjóð mismun útskatts og innskatts hvers uppgjörstímabils, sbr. 24. gr. Sé innskattur á uppgjörstímabili hærri en útskattur skal ríkissjóður endurgreiða mismuninn, sbr. 26. gr.

Útskattur merkir í lögum þessum þann virðisaukaskatt sem fellur á skattskylda sölu eða afhendingu skattaðila á tímabilinu, sbr. V. kafla.

Innskattur merkir í lögum þessum þann virðisaukaskatt sem á tímabilinu fellur á kaup skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu til nota í rekstrinum, sbr. þó 16. gr.

Innskattur á uppgjörstímabili er sá virðisaukaskattur sem fram kemur á reikningum þeirra sem selt hafa hinum skattskylda aðila á tímabilinu, svo og virðisaukaskattur af innflutningi hans á tímabilinu, sbr. XI. kafla.

16. gr.

Til innskatts á hverju uppgjörstímabili, sbr. 24. gr., skal telja virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu.

Fjármálaráðherra er heimilt að setja reglur um að til innskatts megi telja ákveðinn hluta af virðisaukaskatti innkaupa sem ekki varðar eingöngu sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Ráðherra getur einnig sett reglur um leiðréttingu á frádrætti vegna innskatts þegar breyting verður á notkun varanlegra rekstrarfjármuna, þar á meðal fasteigna, sem hefur í för með sér breytingu á frádráttarrétti. Leiðréttingin getur tekið til allt að fimm ára frá því að fjármunanna var aflað. Varðandi fasteignir getur leiðréttingin þó tekið til allt að tíu ára. Í reglum um slíkar leiðréttingar getur ráðherra haft hliðsjón af þeim verðbreytingum sem orðið hafa frá því að fjármunanna var aflað.

Til innskatts er ekki heimilt að telja virðisaukaskatt af aðföngum er varða eftirfarandi:

1. Kaffistofu eða mótuneyti skattaðila og hvers konar fæðis kaup hans.
2. Öflun eða rekstur íbúðarhúsnæðis fyrir eiganda eða starfsmenn.
3. Hlunnindi til eiganda eða starfsmanna.
4. Öflun og rekstur orlofsheimila, sumarbústaða, barnaheimila og þess háttar fyrir eiganda eða starfsmenn.
5. Risnu og gjafir.
6. Dvöl á hótelum eða gistihúsum.
7. Öflun, rekstur og leigu fólksbifreiða fyrir færri en níu menn.

Ríki, bæjar- og sveitarfélög og stofnanir þeirra mega einungis telja til innskatts virðisaukaskatt af þeim aðföngum sem eingöngu varða sölu á skattskyldri vöru eða þjónustu, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. Sama á við um innskatt af skattskyldum eigin notum þeirra aðila er greinir í 2. mgr. 3. gr.

Þegar vörur, sem notaðar eru af eiganda fyrirtækis, teljast til skattskyldrar veltu fyrirtækisins skv. 1. mgr. 11. gr. má telja virðisaukaskatt af innkaupunum til innskatts. Hið sama gildir um skattskyldar vörur og þjónustu sem fyrirtæki notar í öðrum tilgangi, en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi er varðar atriði er rakin eru í 3. mgr. þessarar greinar.

Prátt fyrir ákvæði 7. tölul. 3. mgr. þessarar greinar er skattskyldum aðilum, sem hafa með höndum sölu eða leigu bifreiða, heimilt að telja skatt af aðföngum vegna þeirra viðskipta sem innskatt.

VIII. KAFLI

Tilhögun bókhalds.

17. gr.

Allir, sem skattskyldir eru samkvæmt lögum þessum, skulu auk þess sem fyrir er mælt í lögum nr. 51/1968, um bókhald, haga bókhaldi sínu og uppgjöri til virðisaukaskatts þannig að skattfyrvöld geti jafnan gengið úr skugga um réttmæti virðisaukaskattsskila og á það einnig við um þá sem ekki eru taldir bókhaldsskyldir samkvæmt bókhaldslögum.

Allar bækur, uppgjör og gögn er varða virðisaukaskattsskil, þar með talið sjóðvélastrimlar, staðgreiðslusölulistar og staðgreiðslusölufirlit, skal geyma að minnsta kosti í sex ár eftir lok þess reikningsárs er þau varða.

18. gr.

Skattskyldir aðilar skulu annaðhvort hafa í aðalbókhaldi sínu sérstaka reikninga fyrir þær fjárhæðir er færa skal á virðisaukaskattsskýrslu eða færa þær í sérstakar undirbækur eða yfirlit sem byggð eru á aðalbókhaldinu. Færslum skal þannig hagað að rekja megi einstakar fjárhæðir á virðisaukaskattsskýrslu til þeirra gagna sem á er byggt.

Reki aðili, sem er skattskyldur samkvæmt lögum þessum, margþætta starfsemi þannig að sumir þættir hennar séu skattskyldir en aðrir undanþegnir skattskyldu, skulu hin skattskyldu og undanþegnu viðskipti greinilega aðgreind bæði í bókhaldi hans og á virðisaukaskattsskýrslu.

Virðisaukaskattsskyldum innkaupum og þeim sem undanþegin eru virðisaukaskatti skal halda aðgreindum í bókhaldi.

Í bókhaldi skal og færa sérstaka reikninga yfir innskatt annars vegar og útskatt hins vegar. Reikninga þessa má færa í lok hvers uppgjörstímabils, enda sé hægt að reikna skattfjárhæðirnar beint á grundvelli reikninga bókhaldsins yfir kaup og sölu skattskyldrar vöru og þjónustu.

Skattskyldir aðilar, sem ekki eru bókhaldsskyldir og ekki færa bókhald samkvæmt lögum nr. 51/1968, um bókhald, skulu færa sérstakt bókhald yfir hin skattskyldu viðskipti. Fjármálaráðherra setur nánari reglur um tilhögun slíks bókhalds.

19. gr.

Sala skattskyldra aðila samkvæmt lögum þessum skal teljast skattskyld að því marki sem aðilar þessir geta ekki sýnt fram á með bókhaldi og gögnum sem þeim er skylt að halda að salan sé undanþegin virðisaukaskatti. Vanræki aðili að taka virðisaukaskatt af vöru eða þjónustu sem skattskyld er samkvæmt lögum þessum ber honum eigi að síður að standa skil á skattinum.

20. gr.

Við sérhverja sölu eða afhendingu á vöru eða skattskyldri þjónustu skal seljandi gefa út reikning, sbr. þó 21. gr. Á reikningi skal koma fram útgáfudagur, nafn og kennitala kaupanda og seljanda, skráningarnúmer seljanda, tegund sölu, magn, einingarverð og heildarverð. Reikningseyðublöð skulu vera fyrir fram tölusett í samfelldri töluröð. Reikningur skal bera greinilega með sér hvort virðisaukaskattur er innifalinn í heildarfjárhæð hans eða ekki. Enn fremur skal sérstaklega koma fram hver fjárhæð virðisaukaskatts er, ellegar að virðisaukaskattur sé 18,03% af heildarverði. Við sölu til skattskylds aðila skal fjárhæð virðisaukaskatts ætíð koma fram.

Sé greitt að fullu eða að hluta áður en afhending fer fram, sbr. 3. mgr. 13. gr., skal móttakandi greiðslu gefa út kvittun til greiðanda í samræmi við ákvæði 1. mgr. þessarar greinar eftir því sem við á.

Pegar seldum verðmætum er skilað til seljanda skal ætíð gefa út innleggsreikning (kreditreikning) fyrir hinum móttæknu verðmætum með tilvísun til fyrri reiknings. Sama gildir um afslátt sem veittur er eftir að reikningur hefur verið gefinn út, svo og leiðréttingar á fyrri reikningum.

Við sölu, sem er að hluta til skattskyld og að hluta til undanþegin skatti, skal halda viðskiptum, sem eru skattskyld, frá öðrum viðskiptum þannig að þau séu færð á sérstaka reikninga.

Seljandi skal varðveita samrit af reikningum og kvittunum samkvæmt þessari grein.

Skattskyldur aðili samkvæmt lögum þessum skal haga bókhaldi sínu og vörslu bókhaldsgagna þannig að hann geti að kröfu skattyfirvalda gefið upplýsingar um innkaup sín á skattskyldum vörum og þjónustu frá einstökum skattskyldum aðilum og um sölu sína á skattskyldum vörum og þjónustu til einstakra skattskyldra aðila samkvæmt lögum þessum.

Til sönnunar á innskatti skal skattskyldur aðili geta lagt fram reikninga eða önnur gögn í samræmi við ákvæði þessarar greinar. Sömuleiðis skal aðili, sem flytur inn vörur erlendis frá, geta lagt fram greiðsluskjöl frá töllyfirvöldum fyrir virðisaukaskatti sem lagður er á vörur þær er hann flytur inn. Reikningur að fjárhæð 3000 kr. eða minna frá smásöluverslun eða aðila, sem nær eingöngu selur til endanlegs neytanda, telst fullnægjandi í þessu sambandi enda þótt ekki komi fram nafn og kennitala kaupanda.

21. gr.

Við staðgreiðslusölu smásöluverslana og hliðstæðra aðila er ekki skylt að gefa út reikning skv. 1. mgr. 20. gr. nema salan sé til aðila sem skattskyldur er samkvæmt ákvæðum þessara laga. Sé reikningur gefinn út í slíkum viðskiptum má víkja frá kröfum 20. gr. um auðkenni á reikningum eftir nánari reglum sem fjármálaráðherra setur.

Peir sem taka framleiðslu annarra til vinnslu eða endursölu skulu gefa út innleggsnótur (afreikninga) eða móttökukvittanir sem geta komið í stað reikninga skv. 20. gr. og gilda sömu reglur um þær og rakið er í 20. gr. eftir því sem við á. Ákvæði þessarar málsgreinar gilda meðal annars um kaup eða móttöku samlaga, samvinnufélaga og annarra á framleiðsluvörum bænda, sjávarafra og hvers konar iðnaðarvörum, fullunnum og hálfunnum.

22. gr.

Peir sem undanþegnir eru skattskyldu mega hvorki tilgreina á reikningum sínum né gefa á annan hátt til kynna á þeim að virðisaukaskattur sé innifalinn í reikningsfjárhæð.

Nú tekur aðili, sem undanþeginn er skattskyldu, við innleggsnótu (afreikningi) þar sem virðisaukaskattur er tilgreindur eða þar sem tilgreint er að virðisaukaskattur sé innifalinn í heildarfjárhæð og skal hann þá vekja athygli útgefanda innleggsnótu á því og endurgreiða honum skatt sem hann kann að hafa tekið við.

Peir sem tilgreina á einhvern hátt á reikningum sínum þrátt fyrir 1. mgr. að virðisaukaskattur sé innifalinn í heildarfjárhæð skulu skila skattinum í ríkissjóð. Sama gildir um skattskylda aðila sem tilgreina á reikningum sínum of háan virðisaukaskatt eða virðisaukaskatt af viðskiptum sem ekki eru skattskyld. Verði leiðréttingu komið við gagnvart kaupanda fellur skilaskylda samkvæmt þessari málsgrein niður.

Í upplýsingum um verð á vöru eða skattskyldri þjónustu skal koma greinilega fram ef upp gefið verð er ekki með virðisaukaskatti.

23. gr.

Fjármálaráðherra getur með reglugerð sett nánari fyrirmæli um sérstakt bókhald, fylgiskjöl þess og færslu, þar með talið birgðabókhald, fyrir alla virðisaukaskattsskylda aðila

og birgðatalningu, notkun sjóðvéla og annarra gagna til sönnunar færslum, löggildingu bóka og gagna, svo og geymslu þeirra.

Í reglugerð samkvæmt fyrri málsgrein má mæla fyrir um framtalsgögn og skjöl sem þeim skuli fylgja.

IX. KAFLI

Uppgjörstímabil, gjalddagar, álag, kærur o.fl.

24. gr.

Hvert uppgjörstímabil er tveir mánuðir, janúar og febrúar, mars og apríl, maí og júní, júlí og ágúst, september og október, nóvember og desember. Skráningarskyldir aðilar skulu eftir lok hvers uppgjörstímabils greiða ótilkvaddir virðisaukaskatt þann sem þeim ber að standa skil á samkvæmt lögum þessum. Fjármálaráðherra ákveður í reglugerð um greiðslustaði, greiðslufyrirkomulag og efni skýrslu.

Virðisaukaskatti ásamt virðisaukaskattsskýrslu skal skila eigi síðar en á fimmta degi annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils vegna viðskipta á því tímabili. Beri gjalddaga upp á helgidag eða almennan frídag færist gjalddagi á næsta virkan dag á eftir.

Sé innskattur á einhverju uppgjörstímabili hærri en útskattur skal skráningarskyldur aðili senda skattstjóra innan sömu tímamarka skýrslu í því formi er um getur í 1. mgr.

Fyrirtæki geta fengið heimild hjá skattstjóra til þess að nota hvern almanaksmánuð sem uppgjörstímabil ef útskattur er að jafnaði lægri en innskattur vegna þess að verulegur hluti veltunnar er undanþeginn skv. 1. mgr. 12. gr. Nú nemur útskattur í slíku fyrirtæki að jafnaði minna en helmingi innskatts og getur skattstjóri þá heimilað því að nota skemmra uppgjörstímabil en einn mánuð, en þó ekki skemmra en eina viku. Uppgjörstímabili má einungis breyta þannig að það sé miðað við upphaf tveggja mánaða tímabils skv. 1. mgr. Beiðni um slíka breytingu verður að hafa borist skattstjóra a.m.k. einum mánuði fyrir gildistöku væntanlegrar breytingar. Fáa aðili heimild til að breyta uppgjörstímabili skal sú breyting gilda í a.m.k. tvö ár.

Sérhver aðili, sem rekur starfsemi í fleiri en einni starfsgrein, skal láta í té sérstaka virðisaukaskattsskýrslu fyrir hverja þeirra eftir nánari ákvörðun skattstjóra.

Skattstjóra er heimilt að fallast á umsókn aðila, sem hefur með höndum margþættan atvinnurekstur, um að skila sérstakri skýrslu fyrir hverja sjálfstæða rekstrareiningu.

25. gr.

Skattstjóri skal rannsaka virðisaukaskattsskýrslur og leiðréttu þær ef þær eða einstakir liðir þeirra eru í ósamræmi við lög þessi eða fyrirmæli sem sett verða samkvæmt þeim. Þá skal skattstjóri áætla skatt af viðskiptum þeirra aðila sem ekki senda skýrslur innan tilskilins tíma, senda enga skýrslu eða ef skýrslu eða fylgigögnum er ábótavant. Skattstjóri skal tilkynna innheimtumanni og skattgreiðanda um áætlanir og leiðréttingar sem gerðar hafa verið.

26. gr.

Sé innskattur á einhverju uppgjörstímabili hærri en útskattur skal innheimtumaður ríkissjóðs endurgreiða skattaðila mismuninn.

Hafi skýrslu verið skilað á tilskildum tíma skal endurgreiðsla fara fram innan fimmtán daga frá lokum skilafrests. Berist skýrsla eftir lok skilafrests skal endurgreiðsla fara fram innan fimmtán daga frá því að skattstjóri kveður upp úrskurð skv. 29. gr. Geti skattstjóri ekki vegna aðstæðna skattaðila gert nauðsynlegar athuganir á gögnum þeim er skýrslugjöfin byggist á framlengist framangreindur frestur um þann tíma sem slíkar aðstæður ríkja.

Endurgreiðsla skv. 1. mgr. má því aðeins fara fram að skattákvörðun liggja fyrir vegna fyrri tímabila. Kröfu um vangreiddan virðisaukaskatt ásamt álagi skal skuldajafna á móti endurgreiðslu.

Komi í ljós að endurgreiðsla samkvæmt þessari grein hafi verið of há skal skattstjóri þegar í stað tilkynna skattaðila og innheimtumanni ríkissjóðs þar um. Skattaðila ber eigi síðar en sjö dögum eftir tilkynningu skattstjóra um of háa endurgreiðslu að greiða innheimtumanni það sem ofgreitt var.

27. gr.

Sé virðisaukaskattur ekki greiddur á tilskildum tíma skal aðili sæta álagi til viðbótar skatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu eða til viðbótar þeim skatti sem honum bar að standa skil á, sbr. 19. gr. Sama gildir ef virðisaukaskattsskýrslu hefur ekki verið skilað eða verið ábótavant og virðisaukaskattur því áætlaður eða endurgreiðsla skv. 26. gr. hefur verið of há.

Álag skv. 1. mgr. skal vera 1% af þeirri fjárhæð sem vangreidd er fyrir hvern byrjaðan dag eftir gjalddaga, þó ekki hærra en 10%.

Við útreikning á álagi á áætlaðan virðisaukaskatt telst gjalddagi sá sami og gjalddagi virðisaukaskatts þess uppgjörstímabils sem áætlað er fyrir. Sama gildir um álag á vangreiddan, ógreiddan eða ofendurgreiddan virðisaukaskatt eldri tímabila.

Sendi aðili fullnægjandi virðisaukaskattsskýrslu innan kærufrests, sbr. 29. gr., skal hann greiða virðisaukaskatt samkvæmt skýrslunni auk álags skv. 2. mgr. Kæri aðili áætlaðan virðisaukaskatt skal hann greiða virðisaukaskatt samkvæmt kærúrskurði auk álags skv. 2. mgr.

Komi í ljós að aðila, sem greiða átti virðisaukaskatt, hafi ekki verið áætlaður skattur eða áætlun verið lægri en sá skattur sem honum bar að greiða skal hann greiða þann skatt sem honum bar, auk álags skv. 2. mgr.

Fella má niður álag skv. 2. mgr. ef aðili færir gildar ástæður sér til málsbóta og geta skattyfirvöld metið það í hverju tilviki hvað telja skuli gildar ástæður í þessu sambandi. Breyta má fyrri áætlun eftir lok kærufrests ef sérstakar ástæður eru fyrir hendi og fær aðili þá kærufrest að nýju nema um lækun á fyrri áætlun hafi verið að ræða.

Heimilt er að áætla virðisaukaskatt aðila ef í ljós kemur að virðisaukaskattsskýrsla styðst ekki við tilskilið bókhald samkvæmt lögum nr. 51/1968, samkvæmt ákvæðum laga þessara eða ákvæðum reglugerða settra samkvæmt þeim. Jafnframt er heimilt að áætla virðisaukaskatt aðila ef í ljós kemur að færsla á innskatti eða útskatti eða öðrum þáttum, sem virðisaukaskattsskýrslan byggist á, styðst ekki við lögmæt gögn. Sama gildir ef bókhald og þau gögn, sem liggja fyrir um fjárhæðir á virðisaukaskattsskýrslu, verða ekki talin nægilega örugg. Enn fremur er heimilt að áætla virðisaukaskatt aðila ef ekki er lagt fram bókhald eða þau gögn sem skattyfirvöld kunna að biðja um til að sannprófa virðisaukaskattsskýrslu. Ákvæði 2. mgr. eiga einnig við um áætlanir samkvæmt þessari málsgrein.

Hafi skattstjóri grun um að verulegur undandráttur á virðisaukaskatti hafi átt sér stað skal hann senda skattrannsóknarstjóra skýrslu um málið. Þegar skattrannsóknarstjóra hefur borist slík skýrsla skal hann, ef hann telur ástæðu til, hefja rannsókn í málinu sjálfur eða fela hana skattstjóra.

Sé skattur vanreiknaður eða viðskipti dregin undan má gera aðila að greiða virðisaukaskatt sex ár aftur í tímann, talið frá byrjun þess árs þegar álagning fer fram. Sama gildir um endurákvörðun á áður ofendurgreiddum skatti. Fari fram rannsókn við embætti ríkisskattstjóra eða hjá Rannsóknarlögreglu ríkisins á skattskilum aðila reiknast heimild til endurreiknings frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst.

Ætíð skal gera aðila viðvart í ábyrgðarbréfi áður en virðisaukaskattur er reiknaður að nýju skv. 9. mgr. Heimilt er aðila að kæra slíka álagningu samkvæmt ákvæðum 29. gr.

28. gr.

Sé virðisaukaskattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga, sbr. 24. gr., skal greiða ríkissjóði dráttarvexti af því sem gjaldfallið er. Sama gildir ef endurgreiðsla hefur verið of há. Dráttarvextir eru þeir sömu og Seðlabanki Íslands ákveður samkvæmt lögum nr. 36/1986.

Virðisaukaskattur, álag, dráttarvextir og kröfur um endurheimtu of hárra endurgreiðslna njóta lögtaksréttar. Virðisaukaskatti og álagi ásamt endurheimtu of hárrar endurgreiðslu, sbr. 26. og 27. gr., skal við skipti á þrotabúum og skuldafrágöngubúum skipað í skuldaröð skv. 82. gr. laga nr. 3/1878. Óheimilt er að slíta félagi fyrr en kröfur þessar hafa verið greiddar að fullu fyrir allan starfstíma þess. Hafi félagi verið slitið án þess að kröfur þessar hafi verið greiddar bera skilanefundarmenn búskipta ábyrgð á greiðslu þeirra. Stjórnarmenn félaga, sjóða og stofnana, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 2. gr. og 4. tölul. 3. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, bera óskipta ábyrgð á kröfum samkvæmt þessari málsgrein.

Innheimtumaður getur látið lögreglu stöðva atvinnurekstur þeirra aðila sem ekki gera fullnægjandi skil á skattinum, álagi skv. 27. gr. eða dráttarvöxtum skv. 1. mgr. þessarar greinar á tilskildum tíma með því m.a. að setja starfsstöðvar, skrifstofur, útsölur, tæki og vörur undir innsigli þar til full skil eru gerð.

Nú á aðili rétt á endurgreiðslu skv. 26. gr. og hún er ekki innt af hendi innan mánaðar frá lokum frests samkvæmt sömu grein og skal þá ríkissjóður greiða aðila dráttarvexti, sbr. 1. mgr., af þeirri fjárhæð sem endurgreiða skal.

29. gr.

Þeir sem ekki vilja sætta sig við ákvörðun skattstjóra á virðisaukaskatti geta kært skattinn til hans innan fimmtán daga frá því er skatturinn var ákveðinn. Skattstjóri skal kveða upp úrskurð um kærana og tilkynna hann í ábyrgðarbréfi innan fimmtán daga frá lokum kærufrests.

Úrskurði skattstjóra má skjóta til ríkisskattaneftndar sem kveður upp fullnaðarúrskurð.

Kærufrestur til ríkisskattaneftndar skal vera fimmtán dagar frá póstlagningu úrskurðar skattstjóra og úrskurðarfrestur ríkisskattaneftndar fimmtán dagar.

Ríkisskattstjóri hefur heimild til að skjóta ákvörðunum skattstjóra til ríkisskattaneftndar án tillits til kærufrests.

Ágreining um skattskyldu og skatthæð má bera undir dómstóla, en það skal þó gert innan sex mánaða frá því að ríkisskattaneftnd úrskurðar í málinu.

Ákvæði 100. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, skulu að öðru leyti gilda um málsmeðferð fyrir ríkisskattaneftnd eftir því sem við getur átt.

Áfrýjun eða deila um skattskyldu frestar ekki gjalddaga skattsins né leysir undan neinum þeim viðurlögum sem lögð eru við vangreiðslu hans, en verði skattur lækkaður eftir úrskurði eða dómi skal endurgreiða það sem lækkuninni nemur.

X. KAFLI

Sérstök ákvæði um landbúnað.

30. gr.

Skráningarskyldir aðilar, sem stunda landbúnað, skulu færðir á sérstaka skrá, landbún- aðarskrá og skal um virðisaukaskattsskil þeirra fara eftir þessum kafla.

Starfsemi, sem fellur undir flokk 0 í vinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands önnur en þjónusta við búrekstur, telst landbúnaður í skilningi 1. mgr.

31. gr.

Prátt fyrir ákvæði 24. gr. skulu þeir sem um ræðir í 30. gr. skila innheimtumanni ríkissjóðs virðisaukaskatti ásamt virðisaukaskattsskýrslu tvisvar á ári. Skýrslu vegna fyrri hluta árs skal skilað ásamt virðisaukaskatti í síðasta lagi 1. september ár hvert og vegna síðari hluta árs 1. mars ár hvert. Að öðru leyti skulu ákvæði IX. kafla gilda um virðisaukaskattsskil þeirra sem stunda landbúnað eftir því sem við getur átt, sbr. þó 32. og 33. gr.

32. gr.

Prátt fyrir ákvæði 31. gr. skulu þeir sem um ræðir í 30. gr. og hafa 60% eða meira af heildaratvinnurekstrartekjum af annars konar starfsemi en landbúnaði skila virðisaukaskatti ásamt skýrslum á reglulegum skiladögum skv. 24. gr.

33. gr.

Prátt fyrir ákvæði 31. gr. er skattstjóra heimilt að fallast á beiðni þeirra sem stunda landbúnað um aukauppgjör á virðisaukaskatti ef í ljós kemur að þeir eiga kröfu á verulegri endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á fjárfestingar- og rekstrarvörum. Fjármálaráðherra getur í reglugerð sett nánari skilyrði fyrir því hvenær fallast beri á beiðni um aukauppgjör virðisaukaskatts samkvæmt þessari grein.

Ef nauðsyn ber til er fjármálaráðherra heimilt að setja í reglugerð aðrar reglur en kveðið er á um í þessum kafla og IX. kafla um uppgjörstímabil og skil þeirra bænda sem fá söluverð afurða sinna ekki gert upp með reglubundnum hætti, a.m.k. sex sinnum á ári. Heimilt er að láta reglur þessar á sama hátt taka til viðskiptaaðila þeirra bænda sem hér um ræðir. Reglugerð þessi skal sett að höfðu samráði við landbúnaðarráðherra.

XI. KAFLI

Sérstök ákvæði um innflutning.

34. gr.

Við innflutning á vöru skal virðisaukaskattur innheimtur af tollverði skattskyldrar vöru að viðbættum tolli og öðrum gjöldum sem á eru lögð við tollmeðferð.

Um ákvörðun tollverðs skulu gilda ákvæði þar að lútandi í tollalögum, nr. 55/1987, með síðari breytingum.

Prátt fyrir ákvæði 1. mgr. getur fjármálaráðherra ákveðið að ákvæði 109. gr. tollalaga, nr. 55/1987, um greiðslufrest aðflutningsgjalda af innfluttum vörum, skuli gilda með sama hætti um greiðslu virðisaukaskatts við innflutning. Gjaldldagi skal eigi vera síðar en á gjalddaga virðisaukaskatts þess tímabils þegar tollafgreiðsla fer fram.

35. gr.

Fjármálaráðherra er heimilt að kveða svo á í reglugerð að greiða skuli virðisaukaskatt af greiðslum fyrir skattskylda þjónustu sem keypt er erlendis sé hún veitt eða nýtt hérlendis.

36. gr.

Vara, sem er tollfrjáls eða undanþegin tolli skv. 5. gr. eða 4.–7., 9.–12., 20. og 21. tölul. 6. gr. tollalaga, nr. 55/1987, með síðari breytingum, skal undanþegin virðisaukaskatti við innflutning að uppfylltum sömu skilyrðum og tilgreind eru í tollalögum.

Við innflutning vöru, sem undanþegin er skattskyldri veltu, sbr. 6. og 8. tölul. 12. gr., og við innflutning listamanna á eigin listaverkum, sem falla undir tollskrárnúmer 9701.1000–9703.0000, skal ekki greiða virðisaukaskatt.

37. gr.

Virðisaukaskattur af innflutningi skal innheimtur með aðflutningsgjöldum.

Að því leyti, sem eigi er ákveðið í lögum þessum eða reglugerð eða öðrum fyrirmælum settum samkvæmt þeim um skattskyldu, úrskurð um skattskyldu, álagningu, innheimtu, lækkun eða endurgreiðslu vegna rýrnunar, skemmda eða endursendingar, lögvernd, sektir, viðurlög, refsingar og aðra framkvæmd varðandi virðisaukaskatt af innfluttum vörum og þjónustu, skulu gilda ákvæði tollalaga, nr. 55/1987, með síðari breytingum, svo og reglugerða og annarra fyrirmæla settra samkvæmt þeim lögum.

XII. KAFLI

Um eftirlit, upplýsingaskyldu og refsíákvæði.

38. gr.

Öllum aðilum, bæði virðisaukaskattsskyldum og öðrum, er skylt að láta skattfyrivöldum í té ókeypis og í því formi sem óskað er allar nauðsynlegar upplýsingar og gögn er þau beiðast og unnt er að láta þeim í té. Skiptir ekki máli í því sambandi hvort upplýsingarnar varða þann aðila sem beiðninni er beint til eða þau skipti annarra aðila við hann er hann getur veitt upplýsingar um og varða gjald- og skilaskyldu þeirra aðila eða eftirlit með þeim.

Skattfyrivöld hafa þannig m.a. rétt til þess að krefjast upplýsinga af þeim er hafa keypt af skattskyldum aðila eða selt honum vörur eða haft við hann önnur viðskipti, þar með að krefja húseigendur um upplýsingar um atvinnurekendur og aðra sem hafa verslun, verkstæði, skrifstofur eða aðra starfsstöð í húsum þeirra. Einnig skulu félög og félagasamtök atvinnurekenda, iðnaðarmanna og annarra viðkomandi aðila skyld að gefa upplýsingar um féлага sína og atvinnu þeirra og rekstur.

Vegna skatteftirlits samkvæmt lögum þessum getur skattstjóri, skattrannsóknarstjóri, ríkisskattstjóri og menn, sem þeir fela skatteftirlitsstörf, krafist þess að virðisaukaskattsskyldir aðilar leggi fram til könnunar bókhald sitt og bókhaldsgögn, svo og önnur gögn er varða reksturinn, þar með talin bréf og samningar. Enn fremur hafa þessir aðilar aðgang að framangreindum gögnum og aðgang að starfsstöðvum virðisaukaskattsskyldra aðila og birgðageymslum og heimild til að taka skýrslur af hverjum þeim sem ætla má að geti gefið upplýsingar er máli skipta. Sömu heimildir hefur skattrannsóknarstjóri vegna rannsókna skv. 39. gr.

Ríkisskattstjóri og skattrannsóknarstjóri hafa enn fremur heimildir þær er um getur í 3. mgr. gagnvart aðilum sem ekki eru virðisaukaskattsskyldir, svo sem öllum stofnunum, bönkum, sparisjóðum og öðrum peningastofnunum.

Nú verður ágreiningur um skyldu aðila samkvæmt þessari grein og getur ríkisskattstjóri þá leitað um hann úrskurðar sakadóms. Gegni einhver ekki upplýsingaskyldu sinni má vísa máli til opinberrar rannsóknar.

39. gr.

Ríkisskattstjóri skal hafa eftirlit með störfum skattstjóra og sjá um að sem best samræmi sé í ákvörðunum um virðisaukaskatt hvarvetna á landinu. Hann skal leiðbeina skattstjórum um allt er að ákvörðunum um virðisaukaskatt lýtur, m.a. með því að kynna þeim dóma og úrskurði sem almennt gildi hafa.

Nú telur ríkisskattstjóri ástæðu til að breyta ályktun skattstjóra um virðisaukaskatt og getur hann þá gert aðila skatt að nýju.

Skattrannsóknarstjóri skal fylgjast með eftirlitsstörfum skattstjóra og afla upplýsinga um þau, leiðbeina skattstjórum um eftirlitsaðgerðir og veita þeim upplýsingar um atvinnugreinar, atvinnuvegi eða önnur atriði sem þýðingu hafa við skatteftirlit.

Skattrannsóknarstjóri getur hafið rannsókn á hverju því atriði er varðar skattskil samkvæmt lögum þessum. Hann skal annast rannsóknir eftir kröfu ríkisskattstjóra og hann skal annast rannsóknir í málum sem til hans er vísað, sbr. 8. mgr. 27. gr., nema hann feli skattstjóra rannsóknina. Hann getur einnig falið skattstjórum athugun eða rannsókn á hverju því atriði sem um getur í þessari grein.

Þegar aðgerðir skattrannsóknarstjóra gefa tilefni til ákvörðunar eða endurákvörðunar á skatti samkvæmt lögum þessum skal ríkisskattstjóri annast ákvörðunina eða endurákvörðunina nema hann feli hana skattstjóra.

40. gr.

Skýri skattskyldur aðili af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju því er máli skiptir um virðisaukaskatt hans eða afhendi hann eigi á lögmæltum tíma virðisaukaskattsskýrslu eða virðisaukaskatt sem hann hefur innheimt eða honum bar að innheimta skal hann auk ógreidds skatts greiða sekt er nemi allt að tíufaldri þeirri fjárhæð sem undan var dregin, vanrækt var greiðsla á eða ofendurgreidd var. Álag skv. 27. gr. dregst frá sektarfjárhæð.

Ef aðili vanrækir tilkynningarskyldu sína skv. 5. gr., vanrækir skyldu sína að halda tilskilið bókhald samkvæmt lögum þessum, vanrækir að veita upplýsingar eða láta í té aðstoð, skýrslur eða gögn, svo sem ákveðið er í lögum þessum eða ákvæðum reglna, sem settar eru samkvæmt þeim, skýrir rangt eða villandi frá einhverju er varðar virðisaukaskattsskýrslur hans, þótt upplýsingarnar hafi ekki áhrif á skattskyldu hans eða skattgreiðslur, eða brýtur á annan hátt gegn lögum þessum, skal hann sæta sektum, enda liggi eigi við brotinu þyngrri refsing eftir þessum eða öðrum lögum.

Verði brot skv. 1. mgr. uppvíst við skipti dánarbús skal greiða úr búinu sekt er nemi allt að fjórfaldri þeirri skattfjárhæð sem undan var dregin eða vanrækt var að greiða. Sé svo ástætt sem í 2. mgr. segir má gera búinu sekt.

Hver sá, sem af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi lætur skattyfirvöldum í té rangar eða villandi upplýsingar eða gögn um atriði varðandi virðisaukaskattsskýrslur annarra aðila eða gegnir ekki skyldu sinni skv. 38. gr., skal greiða sekt. Sama gildir um þann sem aðstoðar við ranga eða villandi skýrslugjöf til skattyfirvalda.

Sektir eftir lögum þessum má jafnt gera lögáðila sem einstaklingi. Hafi fyrirsvarsmaður lögáðila framið brot á lögum þessum má einnig gera lögáðila þessum sekt og sviptingu starfsréttinda, enda sé brotið drýgt til hagsbóta fyrir lögáðilann eða hann hefur notið hagnaðar af brotinu.

Sé brot ítrekað eða sakir miklar að öðru leyti má auk sektar beita varðhaldi eða fangelsi allt að sex árum.

Tilraun og hlutdeild í brotum á lögum þessum er refsiverð eftir því sem segir í III. kafla almennra hegningarlaga og varða slík brot sektum nema öðru vísi sé ákveðið í grein þessari.

41. gr.

Ríkisskattanefnd úrskurðar sektir skv. 40. gr. nema máli sé vísað til opinberrar rannsóknar og dómsmeðferðar skv. 2. mgr. Við meðferð mála hjá nefndinni skal gæta ákvæða 100. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, eftir því sem við á, og veita sakborningi færi á að taka til varna. Skattrannsóknarstjóri kemur fram af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni þegar hún úrskurðar sektir. Úrskurður ríkisskattanefndar um sektir er fullnaðarúrskurður. Vararefsing fylgir ekki sektarúrskurðum nefndarinnar.

Rannsóknarlögregla ríkisins fer með frumrannsókn opinberra mála út af brotum á lögum þessum. Skattrannsóknarstjóri getur vísað máli til opinberrar rannsóknar af

sjálfsdádum, svo og eftir ósk sökunautar ef hann vill eigi hlíta því að mál hans verði afgreitt af ríkisskattaneftnd.

Mál vegna brota á lögum þessum skulu sæta meðferð opinberra mála og skulu rekin fyrir sakadómi. Skattkröfu má hafa uppi, rannsaka og dæma í slíkum málum, sbr. XVII. kafla laga um meðferð opinberra mála, eftir því sem við á.

Sektir fyrir brot gegn lögum þessum renna í ríkissjóð. Um innheimtu sekta, er ríkisskattaneftnd úrskurðar, gilda sömu reglur og um innheimtu skatts eftir lögunum, þar á meðal lögtaksrétt. Einnig má beita ákvæðum 2. og 3. mgr. 28. gr. við innheimtu hans.

Sök skv. 40. gr. fynnist á sex árum miðað við upphaf rannsóknar á vegum skattrannsóknarstjóra eða rannsóknarlögreglustjóra ríkisins eða hjá löglærðum fulltrúum þeirra gegn skattaðila sem sökunaut, enda verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn máls eða ákvörðun refsingar.

XIII. KAFLI

Ýmis ákvæði.

42. gr.

Skatt- og tollyfirvöldum, starfsmönnum þeirra og erindrekum er bannað, að viðlagðri ábyrgð eftir ákvæðum almennra hegningarlaga um opinbera starfsmenn, að skýra óviðkomandi mönnum frá því er þeir komast að í starfi sínu um viðskipti einstakra manna og fyrirtækja. Þagnarskyldan helst þó að starfsmenn þessir láti af starfi sínu.

Prátt fyrir ákvæði 1. mgr. skulu skatt- og tollyfirvöld veita Hagstofu Íslands og Þjóðhagsstofnun upplýsingar er varða skýrslugerð þeirra.

43. gr.

Fjárhæðir, sem um ræðir í 3. tölul. 4. gr., 3. mgr. 13. gr. og 7. mgr. 20. gr., eru grunnfjárhæðir er skulu taka árlega sömu hlutfallslegu breytingu og byggingarvísitala sú er öðlast gildi 1. janúar ár hvert, sbr. lög nr. 42/1987. Grunnfjárhæðir þessar miðast við vísitölu 1. október 1987, þ.e. 102,4 stig.

44. gr.

Skattstjórar skulu árlega semja og leggja fram virðisaukaskattsskrá fyrir hvert sveitarfélag í umdæminu, en í henni skal tilgreina ákvarðaðan virðisaukaskatt eða endurgreiddan virðisaukaskatt hvers skattskylds aðila. Virðisaukaskattsskrá skal liggja frammi til sýnis á hentugum stað í tvær vikur í hverju sveitarfélagi. Skattstjóri eða umboðsmaður hans auglýsir í tæka tíð hvar skráin liggur frammi.

45. gr.

Fjármálaráðherra hefur eftirlit með því að skattstjórar, skattrannsóknarstjóri, ríkisskattstjóri, ríkisskattaneftnd og innheimtumenn ríkissjóðs ræki skyldur sínar samkvæmt lögum þessum. Hann hefur rétt til þess að fá til athugunar virðisaukaskattsskýrslur og gögn er þær varða og krefja framangreinda aðila skýringa á öllu því er framkvæmd laga þessara varðar.

46. gr.

Sala á skattskyldri vöru og þjónustu til varnarliðsins á Keflavíkurflugvelli, sbr. lög nr. 110/1951, um lagagildi varnarsamnings Íslands og Bandaríkjanna, svo og sala á vörum sem ætlaðar eru til endursölu í tollfrjálsum verslunum, sbr. VIII. kafla tollalaga, nr. 55/1987, með síðari breytingum, telst sala úr landi í skilningi laga þessara.

47. gr.

Fjármálaráðherra getur með reglugerð sett nánari ákvæði um framkvæmd laga þessara. Þá er fjármálaráðherra heimilt að undanþiggja tiltekna aðila skattskyldu umfram það sem kveðið er á um í 4. gr., enda teljist slíkt nauðsynlegt til þess að samræmis gæti varðandi skattskyldu samkvæmt lögum þessum. Hann getur enn fremur ákveðið með reglugerð að hvaða marki skuli endurgreiða sendimönnum erlendra ríkja virðisaukaskatt af kaupum á vörum og þjónustu hér á landi.

Á sama hátt er fjármálaráðherra heimilt að setja reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem erlend fyrirtæki hafa greitt hérlendis vegna kaupa, aðvinnslu, geymslu eða flutnings á vörum sem flytja á úr landi.

Um þau atriði, sem ekki eru sérstök ákvæði um í lögum þessum, fer samkvæmt lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, eftir því sem við á.

48 gr.

Lög þessi öðlast gildi 1. júlí 1989. Frá sama tíma falla úr gildi lög nr. 10/1960, um söluskatt, með síðari breytingum. Ákvæði þeirra laga skulu þó gilda um söluskatt af sölu til og með 30. júní 1989.

Ákvæði til bráðabirgða.

I

Fari afhending skattskyldrar vöru og þjónustu fram eftir gildistöku laga þessara skal hún teljast til virðisaukaskattsskyldrar veltu samkvæmt lögum þessum. Þetta gildir án tillits til þess hvort samningur um sölu skattskyldrar vöru og þjónustu hefur verið gerður fyrir gildistöku laganna eða greiðsla hefur farið fram að hluta eða fullu.

Hafi samningur, sbr. 1. mgr. þessa ákvæðis, verið gerður skal kaupandi greiða viðbót við samningsgreiðsluna sem svarar virðisaukaskatti samkvæmt lögum þessum sé um að ræða sölu á vöru og þjónustu sem ekki var skattskyld samkvæmt söluskattslögum, nema sannað sé að virðisaukaskattur hafi verið talinn með í kaupverðinu við ákvörðun þess. Hafi slík vara eða þjónusta verið skattskyld samkvæmt söluskattslögum skal seljandi endurgreiða kaupanda mismun á söluskatti og virðisaukaskatti, nema sannað sé að kaupverð samkvæmt samningnum hafi verið miðað við virðisaukaskatt samkvæmt lögum þessum.

Um greiðslu virðisaukaskatts af innflutningi skattskyldrar vöru og þjónustu fer eftir þeim reglum sem gilda þegar tollmeðferð fer fram.

Þeim aðilum, sem um ræðir í 4. mgr. 6. gr., er heimilt við uppgjör virðisaukaskatts að draga frá greiddan söluskatt af byggingarefni í byggingar og verk sem byggð eru í þeim tilgangi að selja skráðum aðilum en eru óseld 30. júní 1989. Fjármálaráðherra setur nánari reglur um þennan frádrátt, þar á meðal um það á hvaða uppgjörstímabilum hann leyfist og hvaða gögn þurfa að liggja til grundvallar.

II

Skráningarskyldir aðilar skv. 5. gr. laga þessara skulu tilkynna sig til skráningar eigi síðar en 31. október 1988.

III

Prátt fyrir ákvæði 24. gr. laga þessara skal skattauppgjör fyrir 1. til og með 15. dag nóvembermánaðar 1989 fylgja uppgjöri fyrir mánuðina september og október.

Athugasemdir við lagafrumvarp þetta.

Almennar athugasemdir.

1. Inngangur.

Virðisaukaskattur (VASK) hefur verið til umræðu hér á landi í einn og hálfan áratug. Margvíslegar athuganir hafa farið fram á þessu skattformi og tvær skýrslur hafa verið samdar um málið að tilhlutan fjármálaráðuneytisins, sú fyrri á árinu 1971 og hin síðari á árinu 1975. Þær athuganir, sem fram hafa farið hér á landi, komu í kjölfar þess að virðisaukaskattur var tekinn upp í flestum löndum Vestur-Evrópu.

Haustið 1983 lagði fjármálaráðherra fram frumvarp til laga um virðisaukaskatt, sem samið var af starfshópi á vegum fjármálaráðuneytisins. Frumvarpið var fyrst og fremst lagt fram til kynningar auk þess sem því var ætlað að vekja upp umræðu um breytt fyrirkomulag neysluskattlagningar hérlendis. Frumvarp þetta var nær óbreytt lagt fram á ný haustið 1984 og mælt fyrir því þá.

Frumvarpið fékk allnokkra umfjöllun í fjárhags- og viðskiptanefnd efri deildar Alþingis, sem einnig aflaði umsagnar frá nokkrum hagsmunasamtökum. Í samhljóða álitu nefndarinnar sagði, að yfirleitt væru umsagnir þessar neikvæðar. Þá benti nefndin á, að ekki lægi fyrir í hverju þær víðtæku hliðarráðstafanir yrðu fólgnar, sem þá voru taldar nauðsynlegar í kjölfar þess að hár virðisaukaskattur yrði lagður á ýmsar nauðsynjar sem þá voru undanþegnar söluskatti. Þótti nefndinni ljóst, að málið þarfnadist fyllri undirbúnings og frekari athugunar og lagði til að því yrði vísað til ríkisstjórnarinnar og varð það úr.

Að tilhlutan fjármálaráðherra var frumvarpið endurskoðað sumarið og haustið 1986. Frumvarpið var síðan lagt fyrir 109. löggjafarþingið og mælt fyrir því í desember 1986. Það varð ekki útrætt, en á sama þingi voru til meðferðar aðrar veigamiklar nýjungar í skattamálum, þ.e. staðgreiðsla skatta og tengd mál, sem voru látin hafa forgang.

Við endurskoðun frumvarpsins á árinu 1986 var tekið aukið mið af lagareglum og reynslu nágrannaþjóða okkar, einkum Dana, auk þess sem stuðst var við fyrri athuganir hér á landi. Efnislega var frumvarpið lítið breytt frá fyrri frumvörpum. Hins vegar var efnisskipan og orðalagi breytt allmikið og í enn ríkari mæli en áður tekið mið af uppsetningu og efnisskipan dönsku laganna um virðisaukaskatt. Í þessu sambandi er rétt að minna á, að um nokkurt skeið hafa verið viðræður milli annarra Norðurlandþjóða um samræmingu á löggjöf þeirra um virðisaukaskatt. Líklegt er að dönsku lögin verði einkum höfð til hliðsjónar við þá samræmingu ef af verður.

Ekki þarf að fjölyrða um það hagræði sem því fylgir að miða framsetningu og texta, að svo miklu leyti sem um er að ræða sömu efnisákvæði, við löggjöf sem reynsla er komin á. Auk þeirrar samræmingar, sem getið er að framan, er ljóst að með þessum hætti má spara bæði verulegan kostnað og fyrirhöfn við ýmsan undirbúning og framkvæmd þessarar skattheimtu. Má í þessu sambandi nefna gerð handbóka og annarra upplýsingarita sem nauðsynlegar eru við þjálfun og fræðslu starfsmanna skattkerfisins, svo og gjaldenda. Úrlausn ýmissa vandamála og vafaatriða, sem upp kunna að koma í framkvæmd, ætti jafnframt að verða mun auðveldari og fljótlegri þar sem hægt er að styðjast við reynslu annarra í þessum efnunum.

Af einstökum breytingum þessa frumvarps, frá því að frumvarp sama efnis var síðast lagt fram, eru þessar veigamestar:

1. Lagt er til að skatthlutfallið verði 22% í stað 24%.
2. Fallið er frá því að kveða á um sérstakt skatthlutfall í landbúnaði. Þá er lagt til að uppgjörstímabilið í landbúnaði verði sex mánuðir í stað tólf mánaða áður.

3. Fallið er frá hugmyndum um sérstaka úrskurðarnefnd í tilteknum málum varðandi skattskyldu og framkvæmd. Þess í stað er lagt til að þessum málum verði skipað með sama hætti og gert er í söluskattslögum varðandi kærur, úrskurði og réttarfar.

Auk þess hafa verið gerðar á frumvarpinu fjölmargar minni háttar lagfæringar, sem fæstar fela þó í sér efnislegar breytingar, en miða að skýrari framsetningu.

Frumvarp þetta er lagt fram í samræmi við starfsáætlun ríkisstjórnarinnar, en þar segir m.a. að stefna ríkisstjórnarinnar sé að „megintekjustofnar hins opinbera verði sem almennastir þannig að skattlagning verði sem hlutlausust“ og „virðisaukaskattur, eða nýtt og endurbætt söluskattskerfi, verði komið í varanlegt horf 1989“.

Hér á eftir er fyrst fjallað um helstu ástæður þess að taka beri upp virðisaukaskatt í stað söluskatts, verðlagsáhrif o.fl. (2. og 3. kafli). Því næst er dregin upp mynd af þróun söluskattskerfisins hér á landi og virðisaukaskatti í Evrópu (4.–6. kafli). Í 7.–10. kafla er fjallað nánar um einstök efnisatriði, skattskyldu, bókhald, uppgjör, skattskil, eftirlit o.fl. Loks eru ítarlegar athugasemdir við einstakar greinar frumvarpsins.

2. Hvers vegna virðisaukaskatt í stað söluskatts?

Tekjuöflun ríkisins, sem öll þjónusta þess og önnur útgjöld grundvallast á, byggist að mestu leyti á óbeinum sköttum. Af þeim vegur söluskatturinn langþingst. Hann er mikilvægasti tekjustofn ríkisins. Áætlað er að innheimta söluskatts 1988 muni nema um 31,9 milljörðum króna. Tekjur af þessum eina skatti eru því um 50% af öllum tekjum ríkisins. Það er ekki algengt meðal þjóða heims að einn einstakur skattur vegi svo þungt. Þeim mun mikilvægara er að skattkerfi, sem slík tekjuöflun er byggð á, sé rökrétt og öruggt og valdi ekki mismunun.

Veigamiklar endurbætur sem gerðar hafa verið á söluskattskerfinu á síðustu mánuðum hafa einkum beinst að því að fækka undanþágum og gera söluskattskerfið þannig þjálfa tæki til skatteftirlits en áður. Eftir standa sem áður þeir vankantar sem ekki verða sniðnir af án grundvallarbreytinga. Um þetta eru framkvæmdar- og eftirlitsaðilar innan skattkerfisins sammála, sem og flest hagsmunasamtök atvinnulífsins.

Það er nær samdóma álit þeirra sérfræðinga, sem um málið hafa fjallað, að með upptöku virðisaukaskatts megi að verulegu leyti sneiða hjá ókostum söluskattskerfisins. Það er engin tilviljun að virðisaukaskattur hefur verið tekinn upp í flestum viðskiptalöndum Íslendinga í Vestur-Evrópu, nú síðast á Spáni og í Portúgal árið 1986.

2.1 Hverjir eru gallar söluskattsins?

Söluskattur í núverandi mynd hefur verið innheimtur frá árinu 1960. Frá þeim tíma hafa aðstæður allar breyst verulega og viðskiptahættir tekið stakkaskiptum. Aukið frjálsræði í millirikjaverslun, harðari samkeppni og meiri sérhæfing, ásamt hækkandi skatthlutfalli, hefur leitt til þess, að söluskattur getur ekki til frambúðar gegnt því hlutverki sem honum var ætlað í tekjuöflun ríkisins. Hann hamlar gegn milliríkjavíðskiptum og heilbrigðri þróun atvinnu- og viðskiptalífs.

Söluskatturinn er ekki hlutlaus, þótt aðalreglan sé sú, að hann sé einsstigsskattur. Hann leggst t.d. á ýmis mikilvæg aðföng fyrirtækja, svo sem orku, orkugjafa og viðhaldsþjónustu, auk þess sem hann er innheimtur af flestum fjárfestingarvörum öðrum en ýmsum vélum og tækjum til samkeppnisiðnaðar, fiskiðnaðar og flutningastarfsemi. Af þessum ástæðum felur nógildandi söluskattskerfi í sér uppsöfnun skatts og raskar með ófyrirsjáanlegum hætti samkeppnisaðstöðu einstakra atvinnugreina. Uppsöfnun skattsins getur þar með haft áhrif á

val neytenda á neysluvörum og raskað með tilviljanakenndum hætti samkeppnisstöðu íslenskra framleiðsluvara bæði á erlendum og innlendum markaði, gagnvart vörum framleiddum erlendis.

Veruleg vandkvæði eru á innheimtu söluskatts af ýmiss konar starfsemi og notkun fyrirtækja á eigin þjónustu og framleiðslu. Ótvíræð skilgreining er ekki til á því hvað af þessu tagi sé skattskyld og hvað ekki. Hér skiptir meginmáli hvort framleiðsla eða þjónusta er unnin innan fyrirtækis eða keypt af öðrum. Má t.d. nefna eigin viðgerðir eða verkstæðisvinnu annars vegar og aðkeypta vinnu af þessu tagi hins vegar. Einnig eigin ljósritun eða prentun og aðkeypta prentþjónustu.

Mikil óvissa ríkir um skattskyldu af notkun eigin tækja og búnaðar við verklegar framkvæmdir og byggingarstarfsemi ýmiss konar. Nokkur ágreiningsefni um söluskatt af slíkri starfsemi hafa komið til kasta dómstóla á síðustu misserum. Þannig hefur ríkt óþolandi réttaróvissa á fjölmörgum sviðum varðandi innheimtu söluskatts. Stórt skref var þó stigið nú um áramótin í þá átt að eyða henni í matvöruversluninni.

Undanþágur þær sem enn eru við lýði í söluskattskerfinu eru með margvíslegum hætti. Þannig eru ennþá ýmsar tegundir vöru og þjónustu undanþegnar söluskatti. Sala til ýmissa aðila, svo sem endurseljenda og í vissum tilvikum til annarra, er undanþegin og sala ýmissa aðila eða atvinnugreina er undanþegin söluskatti. Þá er söluskattur af ýmsum vörum, tækjum og efnivörum endurgreiddur í vissum tilvikum. Oft er afar erfitt að ákvarða hvort sala er söluskattsskyld eða ekki. Á það t.d. við um sölu til ýmissa framleiðenda, en þá fer skattskyldan eftir því hvort um er að ræða sölu á hráefnum eða óvaranlegum hjálparefnum til framleiðslu.

Hin flóknu undanþágu- og endurgreiðsluákvæði söluskattslaga og reglna mismuna atvinnugreinum og framleiðsluaðferðum á sama hátt og uppsöfnun söluskattsins í framleiðslukostnaði. Ljóst er að neytendur beina vali sínu fremur að vöru og þjónustu, sem er undanþegin söluskatti en þeirri sem er söluskattsskyld. Þannig getur söluskatturinn haft áhrif á neysluvenjur og leitt til óeðlilegrar eða óheppilegrar dreifingar framleiðsluafllanna. Sem dæmi um mismunun af þessu tagi má nefna, að vinna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð er undanþegin söluskatti, fari vinnan fram á byggingarstað. Séu húshlutar hins vegar framleiddir í verksmiðju, verður salan söluskattsskyld. Hér mismunar söluskatturinn framleiðsluáðferðum og kemur jafnvel í veg fyrir eðlilega vélvæðingu eða hagræðingu við framleiðslu. Nokkuð hefur þó dregið úr þessari mismunun með sérreglum um verksmiðjuframleidd íbúðarhús. Þær reglur eru þó hvergi nægilega markvissar.

Spyrja mætti hvort ekki væri unnt að bæta úr göllum núverandi söluskattskerfis. Þetta hefur verið reynt, m.a. með endurgreiðslum á ýmsum sviðum og undanþágum til að draga úr mismunun og áhrifum af uppsöfnun söluskatts í framleiðslukostnaði. Allar þessar aðgerðir eru afar ónákvæmar og hafa flestar skapað fleiri vandamál en þær hafa leyst. Á söluskattskerfinu sjálfu eru veigamiklir gallar, sem fullvíst er að ekki verða lagfærðir innan þess. Þess vegna er nauðsynlegt að taka upp nýtt skattkerfi, virðisaukaskatt.

2.2 Eiginleikar virðisaukaskatts.

Virðisaukaskattur eyðir sjálfkrafa flestum göllum söluskattskerfisins. Hann greiðir fyrir eðlilegum viðskiptum milli landa og er mikilvæg forsenda heilbrigðrar þróunar atvinnu- og viðskiptalífs hér á landi.

Virðisaukaskattur er hlutlaus gagnvart atvinnulífinu og einstökum greinum þess. Hann hvorki ívilnar né íþyngir einstökum greinum. Skatturinn hefur þar af leiðandi ekki áhrif á dreifingu framleiðsluþátta til hinna ýmsu atvinnugreina og stuðlar því að skynsamlegri nýtingu þeirra.

Skattfjárhæð, sem leggst á vöru eða þjónustu, er óháð fjölda þeirra viðskiptastiga sem farið er um áður en endanlegum neytanda er náð. Skatturinn safnast ekki upp í vöruverðinu á leiðinni til neytandans og stuðlar að því að draga úr mismun á vöruverði milli landshluta. Skatturinn á hvorki að hafa áhrif á neysluval né notkun fyrirtækja á rekstraraðföngum.

Í utanríkisviðskiptum er virðisaukaskattur hlutlaus bæði að því er varðar innflutning og útflutning. Þetta þýðir, að skattur, sem leggst á innfluttar vörur, er nákvæmlega jafnhár og skattur á sambærilega innlenda framleiðslu. Útfluttar vörur eru undanþegnar skattinum og standa þær því jafnfætis vörum annarra þjóða á erlendum mörkuðum að því er skattlagningu varðar. Þannig veikir skatturinn ekki samkeppnisstöðu íslensks útflutnings eins og núverandi söluskattur getur gert. Mikilvægi þessa atriðis fer sívaxandi í heimi lækkandi aðflutningsgjalda og harðnandi samkeppni í viðskiptum milli landa.

Í innheimtu virðisaukaskatts er á vissan hátt fólgið sjálfvirkt öryggi, þar sem greiddur skattur kemur til frádráttar innheimtum skatti hjá öllum öðrum en hinum endanlega neytanda. Öryggi í álagningu og þar með innheimtu virðisaukaskattsins er þó tvímælaust mun meira en í söluskattskerfinu, m.a. vegna þess að margvíslegri óvissu er eytt varðandi skattskyldumörkin og heilsteypt og rökrétt skattkerfi kemur í stað kerfis sem er úr sér gengið. Undandráttur ætti einnig að minnka, þar eð sá sem dregur veltu undan virðisaukaskatti kemst ekki hjá því að greiða sjálfur skatt af aðföngum sínum. Á hinn bóginn er ljóst, að áfram er þörf á virku skatteftirliti, enda hlýtur það að skipta mestu máli í viðleitni til að draga úr skattsvikum.

Megineinkenni virðisaukaskatts og jafnframt helstu kostir hans umfram söluskatt eru þannig eftirfarandi:

- * Hann mismunar ekki framleiðslugreinum eða framleiðsluáðferðum.
- * Hann hefur ekki áhrif á val neytenda á neysluvörum eða þjónustu.
- * Hann veldur ekki tilviljanakenndri hækkun framleiðslukostnaðar.
- * Hann bætir samkeppnisstöðu íslenskra fyrirtækja gagnvart erlendum aðilum sem búa við virðisaukaskatt, bæði á erlendum mörkuðum og hérlendis.
- * Innheimta og eftirlit með álagningu verður öruggara.

2.3 Er virðisaukaskattur gallalaus?

Ýmsir telja að virðisaukaskatti fylgi meiri skriffinnska og fyrirhöfn en hinu eldra kerfi. Þetta er að hluta á misskilningi byggt. Það er rétt, að gjaldendum í virðisaukaskatti fjölga verulega, sbr. kafla 8.10. Ákvörðun skattsins verður hins vegar mun rökréttari og auðveldari í flestum atriðum. Hjá þeim sem á annað borð færa vélrænt bókhald, eins og nú er algengt, verður útreikningur á skattstofni og skatti og jafnvel gerð skattskýrslna auðveldari. Virðisaukaskattskerfið á því ekki að valda fyrirtækjum umtalsverðri viðbótarfyrirhöfn þegar búið er að taka það upp. Nokkur fjölgun starfsmanna í skattkerfinu er þó fyrirsjáanleg, en hún er hvort eð er óhjákvæmileg til þess að framkvæmdin í núverandi söluskattskerfi geti talist fullnægjandi.

Gagnrýnisraddir hafa heyrst um aukna fjárbindingu þeirra sem innheimta munu skattinn og standa skil á honum í ríkissjóð. Þegar á heildina er litið er þó ljóst, að þessi fjárbinding er jákvæð fyrir atvinnulífið, þar sem skilum á skatti seinkar nokkuð. Í þessu efni er þó ekkert hægt að alhæfa, og einhver tilflutningur verður á greiðslustreymi við þessa kerfisbreytingu. Hjá þeim sem nú fá endurgreiddan uppsafnaðan söluskatt gæti fjárbinding í einhverjum tilfellum minnkað. Úr aukinni fjárbindingu er unnt að draga í sérstökum tilvikum, m.a. með tíðari uppgjörstímabilum eða öðrum aðgerðum þegar sérstaklega stendur á, sbr. ákvæði 4. mgr. 24. gr.

2.4 Niðurstöður.

Í þessum kafla hefur verið reynt í stuttu máli að draga saman helstu sjónarmið sem mæla með upptöku virðisaukaskatts hér á landi.

Það er ljóst að innheimta söluskatts á Íslandi er orðin úrelt og núverandi skipan stenst ekki kröfur tímans. Fjölpættara atvinnulíf, aukin og fjölbreyttari útflutningsframleiðsla og breyttir viðskiptahættir knýja á um grundvallarbreytingu á þessu sviði. Eini raunhæfi kosturinn er að taka upp virðisaukaskatt. Hann hefur verið til athugunar hjá íslenskum stjórnvöldum í næstum tvo áratugi og á dagskrá nær allra ríkisstjórna á því tímabili. Nú er komið að framkvæmdinni.

3. Áhrif virðisaukaskatts á verðlag.

Verðlagsáhrif upptöku virðisaukaskatts í stað söluskatts eru tvíþætt. Annars vegar eru **bein áhrif**, sem rekja má til þess að á vörur og þjónustu sem nú eru með 12% eða 25% söluskatti fá á sig annað skatthlutfall í virðisaukaskatti. Hins vegar eru **óbein áhrif** sem rekja má til þess að uppsöfnun söluskatts í vöruverði hverfa.

Ýmis tormeðki eru á því að segja nákvæmlega fyrir um hvaða áhrif upptaka virðisaukaskatts hafi á verðlag í landinu. Verðáhrifin ráðast m.a. af þeim ráðstöfunum sem gripið verður til í tengslum við kerfisbreytinguna. Þá skiptir einnig miklu máli hvernig almenn staða efnahagsmála verður, hvernig eftirspurn er háttáð þegar kerfisbreytingin kemur til framkvæmda. Þannig má ætla, að afnám á uppsöfnun söluskatts komi fyrir fram í þeim greinum þar sem mikil samkeppni ríkir.

Í töflunni hér á eftir kemur fram hvernig áætlað er að bein áhrif mismunandi skatthlutfalla endurspeglast í breytingum á verði einstakra þátta einkaneyslunnar. Tekin eru dæmi um virðisaukaskatt frá 20% til 25%. Í öllum tilvikum er reiknað með því, að skattur sem leggst á húshitun verði að fullu endurgreiddur.

Áætluð bein áhrif mismunandi skatthlutfalls á verðlag einkaneyslu. %

	Skatthlutfall			
	20%	22%	23,5%	25%
1. Matvæli	-4,0	-2,4	-1,2	0,0
2. Drykkjarvörur og tóbak	-4,0	-2,4	-1,2	0,0
3. Fatnaður	-4,0	-2,4	-1,2	0,0
4. Húsnæði, ljós, hiti*	0,7	1,1	1,5	1,8
5. Húsgögn, húsbúnaður o.fl.	-3,7	-2,2	-1,1	0,0
6. Lyf og læknishjálp	-2,4	-1,5	-0,7	0,0
7. Flutningatæki og samgöngur	-3,3	-2,0	-1,0	0,0
8. Tómstundaiðja, skemmtanir menntun og menningarmál	0,9	2,4	3,4	4,5
9. Annað	-0,5	0,7	1,5	2,4
Samtals verðbreyting einkaneyslu	-2,3	-1,0	0,0	1,0

* Að teknu tilliti til niðurgreiðslu húshitunarkostnaðar.

Í töflunni kemur fram, að reiknað er með því að bein verðlækkunaráhrif af 20% virðisaukaskatti nemi um 2,3% í verðlagi einkaneyslu og gera má ráð fyrir því að áhrif á vísitölu framfærslukostnaðar séu mjög svipuð. Við 22% skatthlutfall er verðlækkun einkaneyslu áætluð 1% og þeir þættir einkaneyslunnar, sem nú bera 25% söluskatt, lækka um 2,4%. Þetta á við um matvörur, fatnað o.fl. Á hinn bóginn verður lítils háttar hækkun á nokkrum liðum sem nú eru að hluta eða öllu leyti undanþegnin söluskatti.

Við mat á framangreindum verðbreytingum er eftir að reikna með óbeinum verðlagsáhrifum, þ.e. þeim verðlækkunum, sem fylgja afnámi söluskattsins, en uppsöfnunaráhrif skattsins hverfa þá einnig. Hve fljótt þessara áhrifa gætir í verði fer eftir markaðsaðstæðum, en einnig þarf að hafa í huga að afnám uppsöfnunar af fjárfestingarvörum gætir síðar en af rekstrarvörum. Hins vegar má leiða líkur að því, að þegar uppsöfnunaráhrifin eru horfin ætti upptaka virðisaukaskatts að leiða til enn frekari verðlækkunar í einkaneyslu. Heildaráhrif uppsöfnunar til verðlækkunar eru talin vera um 2% í framfærsluvísitölu. Samkvæmt þessu má áætla heildaráhrif mismunandi skatthlutfalls virðisaukaskatts á verðlag sem hér segir:

	Skatthlutfall			
	20%	22%	23,5%	25%
Bein verðlagsáhrif	-2,3	-1,0	0,0	1,0
Áhrif uppsöfnunar	-2,0	-2,0	-2,0	-2,0
Samtals áætluð áhrif á				
Framfærsluvísitölu	-4,3	-3,0	-2,0	-1,0
Byggingarvísitölu	-1,6	-1,0	-0,5	0,0
Lánskjaravísitölu	-3,4	-2,3	-1,5	-0,7

Eins og áður sagði er ljóst, að almennt ástand efnahagsmála og samkeppnisaðstæður geta haft mikil áhrif á það í hvaða mæli og hversu fljótt verðlagsáhrif koma fram. Jafnframt skal það undirstrikað, að skatthlutfallið hefur auðvitað afgerandi áhrif á tekjur ríkissjóðs. Í kafla 8.9 er gerð grein fyrir áhrifum mismunandi skatthlutfalls á tekjur ríkissjóðs. Í töflu 3 í þeim kafla kemur fram, að til þess að ná sömu tekjum og af söluskatti þarf skatthlutfall í virðisaukaskatti að vera 23,5%. Með lægra skatthlutfalli og miðað við að jafnvægi haldist í ríkisbúskapnum blasir annað tveggja við, að styrkja aðra tekjuöflun eða lækka útgjöld. Aukin tekjuöflun á öðrum sviðum getur að sjálfsögðu haft áhrif á verðlag, en eins og að framan greinir er til þess nokkurt svigrúm. Að þessari hlið málsins er nánar vikið í kafla 8.9.

Virðisaukaskattur mun leggjast á heitt vatn og aðra orkugjafa til húshitunar, en jafnframt verða teknar upp niðurgreiðslur hjá hitaveitum og öðrum orkusölufyrirtækjum, þannig að verðhækkunaráhrifum þessa verður að fullu eytt. Þessi aðgerð er talin kosta um 950 millj. kr. miðað við áætlað meðalverðlag 1988.

Þar sem virðisaukaskattur mun leggjast á vinnu iðnaðarmanna á byggingarstað, sem nú er undanþegin söluskatti, er gert ráð fyrir sérstökum aðgerðum til að vega upp á móti þeirri 5–7% hækkun byggingarkostnaðar sem af þessu hlýst.

Í frumvarpinu er miðað við að allur sá tekjuauki sem af þessu verður renni óskiptur til baka til íbúðarbyggjenda. Einkum koma til greina tvær leiðir til að koma þeim peningum til skila og hugsanlegt er að nýta þær báðar að einhverju marki. Annars vegar kemur til álita að fella niður vörugjald, 14%, sem nú leggst á ýmsar byggingarvörur, svo sem steypustyrktarjárn og raflagnaefni. Hins vegar er bent á þá leið að endurgreiða húsbyggjendum virðisaukaskatt af þeirri vinnu sem unnin er á byggingarstað, þó að vissu hámarki miðað við stærð húsnaðisins og fjölskyldustærð húsbyggjandans. Endurgreiðslur þessar gætu t.d. byggt á upplýsingum sem fram koma á húsbyggingarskýrslum og launamiðum sem húsbyggjendur skila árlega með skattframtölum sínum. Hér er um verulegar fjárhæðir að tefla. Miðað við byggingarkostnað vísitöluhússins gæti endurgreiðsla numið allt að 2500 kr. á fermetra.

Með þessu móti ætti að vera tryggt, að íbúðarhúsabyggjendur skaðist ekki af álagningu virðisaukaskattsins. Þess má geta, að byggjendur atvinnuhúsnæðis munu fá virðisaukaskatt sem þeir greiða dreginn frá þeim skatti sem þeir innheimta af viðskiptavinum sínum.

Setja þarf sérstakar reglur um endurgreiðslur þessar, en þær koma að sjálfsgöðu ekki til framkvæmda fyrr en virðisaukaskattskerfið sjálft. Gefst því góður tími til að grandskoða þessa leið, sem og aðrar hugsanlegar leiðir að sama marki, áður en löginn taka gildi.

4. Söluskattur hér á landi.

Söluskattur hefur verið innheimtur hér á landi í einhverri mynd allt frá árinu 1945 að undanskildum árunum 1946 og 1947. Á árunum 1945 til 1960 var innheimtur fjölstigasöluskattur með nokkuð mismunandi hætti og var hann nefndur ýmsum nöfnum, svo sem veltuskattur, söluskattur, innflutningssöluskattur, framleiðslusjóðsgjald, útflutningssjóðsgjald, farmiðagjald og iðgjaldaskattur. Skattstofnar voru ólíkir eins og nöfnin benda til.

Með lögum nr. 62/1945 var fyrst innheimtur söluskattur hér á landi og nefndist hann þá veltuskattur. Náði hann til heildsölu, smásölu, framleiðslu og þjónustu. Skatturinn var því fjölstigaskattur, sem innheimtur var af heildarsölu á hverju viðskiptastigi. Veltuskatturinn var aðeins innheimtur á árinu 1945, en á næstu árum þar á eftir tóku við aðrar tegundir söluskatts með mismunandi nöfnum eins og fram er komið.

Með lögum nr. 10/1960 var tekið upp nýtt söluskattskerfi, en þau lög eru að stofni til enn í gildi.

Ef dregnir eru saman meginþættir þess söluskattskerfis, sem í gildi var fyrir breytinguna 1960, má segja að söluskatturinn hafi verið fjölstigaskattur, þar sem skattur var lagður á sölu á öllum stigum framleiðslu og dreifingar. Reyndist þetta kerfi mjög þungt í vöfum og erfitt að hafa raunhæft eftirlit með því undir lok gildistíma þess, m.a. vegna fjölda markatilvika og erfiðleika á að draga skýr mörk milli skattskyldrar og skattfrjálsrar sölu.

Með lögum nr. 10/1960, um söluskatt, var gerð mikilvæg breyting á álagningu og innheimtu söluskatts hér á landi frá því sem áður hafði verið. Innheimta söluskatts grundvallast enn á þeim lögum, þótt gerðar hafi verið nokkrar breytingar á þeim. Á tímabilinu frá 1960 til 1963 var, auk söluskattsins, innheimtur innflutningssöluskattur af tollverði innfluttrar vöru, en að öðru leyti á sú stutta lýsing, sem hér fer á eftir, við um gildandi söluskattsákvæði og framkvæmd þeirra.

Söluskattur er nú lagður á andvirði seldra vara og þjónustu í innlendum viðskiptum og á innfluttar vörur til eigin nota eða neyslu innflytjanda eins og nánar er ákveðið í lögum og reglugerðum. Söluskatturinn er almennt bundinn við síðasta stig viðskipta eða sölu til neytenda og er því einsstigssöluskattur. Frá þeirri meginreglu að vísu eru nokkrar undantekningar. Söluskattur leggst einnig á fjölmörg aðföng fyrirtækja, svo sem fjárfestingu, orku og ýmsar óvaranlegar rekstrarvörur og fæst þá yfirleitt hvorki endurgreiddur né frádreginn innheimtum skatti af sölu.

Allir þeir sem selja eða afhenda í atvinnuskyni vöru eða verðmæti og inna af höndum vinnu eða þjónustu eru skattskyldir með þeim takmörkunum sem lög og reglur ákveða. Þannig greiða t.d. fyrirtæki ríkis og sveitarfélaga söluskatt á sama hátt og aðrir söluskatts-greiddendur.

Fjöldmargar undanþágur eru nú frá hinni almennu söluskattsskyldu við sölu á síðasta viðskiptastigi. Undanþágum verða ekki gerð hér tæmandi skil en dregið á þær helstu:

Vörur:

- * Vörur sem seldar eru úr landi.
- * Fiskumbúðir, veiðarfæri, salt og beita.
- * Áburður, fóðurmjöl og hey.
- * Eldsneyti fyrir flugvélar í flugrekstri, svartolía og gasolía.
- * Varahlutir til skipa- og flugvéla viðgerða.
- * Sala á fasteignum, skipum og flugvélum.
- * Ýmsar vélar og tæki til fiskvinnslu og samkeppnisiðnaðar.

Þjónusta o.fl.:

- * Vinna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð, viðhald og endurbætur slíkra mannvirkja.
- * Vinna við skipa- og flugvéla viðgerðir og veiðarfæra viðgerðir.
- * Vöruflutningar og fólksflutningar.
- * Rekstur sjúkrahúsa o.þ.h.
- * Sala á neysluvatni, heitu vatni og olíu. Enn fremur sala á rafmagni til húshitunar.
- * Þjónusta banka og sparisjóða.

Á síðustu mánuðum hefur töluvert verið dregið úr undanþágum frá söluskatti. Á sl. sumri var söluskattur lagður á ný á tölvur og farsíma, sérstakur 10% söluskattur var lagður á ýmis matvæli frá 1. ágúst sl. og á sérfræðiþjónustu frá 1. september sl. Frá ársbyrjun 1988 komu til framkvæmda umfangsmiklar breytingar á lögum um söluskatt sem fólu í sér samræmingu og víkkun skattstofnsins, einkum á þann hátt að neysluvörur, sem áður báru sérstakan söluskatt eða voru skattfrjálsar, urðu söluskattsskyldar. Með þessum breytingum á söluskattskerfinu hefur jarðvegurinn fyrir upptöku virðisaukaskatts verið undirbúinn.

Veigamiklir gallar eru á söluskattskerfinu hér á landi eins og rakið var í kafla 2.1. Þar vega uppsöfnunaráhrifin og hin flóknu undanþáguákvæði þyngst. Söluskattskerfið hefur þó óneitanlega einnig nokkra kosti.

Framkvæmd söluskattskerfisins hefur verið afar ódýr og litlu verið til kostnað. Þegar gerður er samanburður á kostnaði við framkvæmd einstakra skattkerfa verður þó um leið að íhuga hvort framkvæmdin á hverjum tíma fullnægi þeim kröfum sem talið er eðlilegt að gera til hennar, svo sem varðandi öryggi, eftirlit með skilum o.fl. Telja verður að svo hafi ekki verið að því er söluskatt og eftirlit með honum varðar, einkum með tilliti til hækkunar hans á síðustu árum og aukins mikilvægis í tekjuöflun ríkissjóðs. Af þessu leiðir að samanburður á kostnaði milli ýmissa skattkerfa verður vart raunhæfur miðað við núverandi framkvæmd.

Söluskattsskyldir aðilar eru hlutfallslega fáir miðað við heildarfjárhæð skattsins og er það tvímælaust kostur. Því fylgir hins vegar nokkur áhætta að innheimta svo hátt söluskattshlutfall sem hér er gert á einu og sama viðskiptastiginu.

5. Þróun virðisaukaskatts í Evrópu.

Eftir fyrri heimsstyrjöld komu fyrst fram hugmyndir um innheimtu neysluskatta með því að skattleggja virðisauka, þ.e. þá verðmætissköpun sem verður til á hverju framleiðslustigi. Hugmyndinni um virðisaukaskatt var þó ekki hrint í framkvæmd í Evrópu fyrr en Frakkar komu á nýju skattkerfi á árinu 1955, en það byggðist í höfuðdráttum á reglunni um skattheimtu af virðisauka.

Með stofnun Efnahagsbandalags Evrópu árið 1957, síðar Evrópubandalagsins, var stigið skref sem átti eftir að hafa úrslitaáhrif á mótun og samræmingu skattkerfa í Evrópu. Markmiðið með stofnun bandalagsins var m.a. að stuðla að fríverslun innan aðildarríkjanna. Í upphafi var höfuðáhersla lögð á niðurfellingu innflutningsgjalda í viðskiptum innan bandalagsins. Fljótlega varð þó ljóst að mismunandi skattkerfi þjóðanna voru hemill á sókn þeirra að settu marki. Samræming skattlagningar vöru í viðskiptum innan landamæranna var ekki síður mikilvæg en samræming innflutningsgjalda.

Aðildarríkin settust því á rökstóla um þetta efni og eftir áralangar viðræður og rannsóknir á skattkerfum var ákveðið árið 1967 að samræma neysluskattkerfi landanna með því að taka upp virðisaukaskatt. Skyldi breytingin vera um garð gengin fyrir 1. janúar 1970. Þegar til kom varð þó af ýmsum framkvæmdaástæðum að veita rýmri tímamörk. Árið 1973 höfðu hins vegar öll ríkin sex, sem upphaflega stóðu að stofnun Evrópubandalagsins, tekið upp virðisaukaskattkerfi.

Sú samræming, sem átti sér stað á neysluskattkerfum Evrópubandalagsríkjanna, og þær rannsóknir, sem fóru fram á skattamálum í því sambandi, leiddu til þess að ýmsar Evrópuþjóðir, sem þá stóðu utan bandalagsins, tóku einnig upp virðisaukaskatt.

Danir innleiddu virðisaukaskatt árið 1967, Írar 1972, Englendingar 1973 og önnur ríki, sem síðar gengu í Evrópubandalagið, hafa fylgt í kjölfarið. Nokkur ríki Evrópu, sem nú standa utan bandalagsins, hafa einnig tekið upp virðisaukaskatt, t.d. Svíþjóð á árinu 1969 og Noregur á árinu 1970.

Þó að virðisaukaskattur hafi verið innleiddur í flestum löndum Vestur-Evrópu er framkvæmd við skattheimtu mjög mismunandi. T.d. er skatthlutfallið mjög breytilegt frá einu landi til annars, svo og hvaða starfsemi er skattskyld og hver ekki.

Í mörgum löndum Evrópu eru í gildi fleiri en eitt skatthlutfall eftir því hvaða starfsemi á í hlut. eru skatthlutföll og skipting vöruflokka og þjónustu á þau mjög mismunandi eftir löndum. Þó er lægsta hlutfallið undantekningarlaust á matvöru og öðrum nauðsynjavörum.

Undanþágur og mismunandi skatthlutföll eru þó ekki í samræmi við þá grundvallarhugmynd sem liggur að baki virðisaukaskatti. Auk þess torveldar slík mismunun milli vörutegunda og þjónustu einfalda og réttláta framkvæmd skattheimtunnar.

Í Danmörku, Noregi og Svíþjóð hefur einungis verið notað eitt skatthlutfall með þeirri undantekningu að í Svíþjóð er ýmis þjónusta með lægra skatthlutfalli. Í Finnlandi er söluskattur með virðisaukaskattssniði, skatthlutfall er aðeins eitt, en kjöt og mjólkurvörur að mestu skattfrjálsar, þar sem skatturinn er endurgreiddur að stærstum hluta. Hér á eftir er yfirlit í grófum dráttum um fyrirkomulag virðisauka- og söluskatts í löndum OECD.

Yfirlit yfir álagningu söluskatts/virðisaukaskatts í aðildarríkjum OECD¹⁾

	Fjöldi þrepa	Skattþrep			Skattur á ýmis matvæli	Til samanburðar:
		Almennt	Hæsta	Lægsta		Heildarskatt- tekjur hins opinbera
						í hlutfalli við lands- framleiðslu ²⁾
		%	%	%	%	%
I. Virðisaukaskattur						
1. Danmörk (EB)	1	22,0	.	.	22,0	50,3
2. Noregur	1	20,0	.	.	20,0	49,9
3. Svíþjóð	1	23,5	.	.	23,5	52,2
4. Finnland	1	19,0	.	.	(0,0) ³⁾	38,6
5. Nýja-Sjáland	1	10,0	.	.	10,0	34,3
6. V-Pýskaland (EB)	2	14,0	.	7,0	7,0	37,4
7. Holland (EB)	2	20,0	.	6,0	6,0	46,1
8. Bretland (EB)	2	15,0	.	0,0	0,0	39,1
9. Austurríki	3	20,0	32,0	10,0	10,0	42,3
10. Grikkland (EB)	3	18,0	36,0	9,0	(9,0)	35,1
11. Írland (EB)	3	25,0	.	0,0	0,0	40,2
12. Luxemborg (EB)	3	10,0	.	2,0	2,0	41,5
13. Portúgal (EB)	3	16,0	30,0	8,0	0,0	30,6
14. Spánn (EB)	3	12,0	33,0	6,0	6,0	30,3
15. Frakkland (EB)	4	18,6	33,3	5,5	5,5	45,1
16. Ítalía (EB)	4	18,0	38,0	2,0	2,0	34,7
17. Tyrkland	4	12,0	.	0,0	0,0	16,1
18. Belgía (EB)	6	19,0	33,0	1,0	6,0	46,9
II. Söluskattur						
19. ÍSLAND	1	25,0	.	.	25,0	29,1
20. Kanada	1	12,0	.	.	0,0	33,9
21. Sviss	1	6,2	.	.	0,0	31,1
22. Ástralía	3	20,0	30,0	10,0	0,0	30,3
23. Bandaríkin ⁴⁾	-	-	-	-	-	29,2
24. Japan ⁴⁾	-	-	-	-	-	28,0

¹⁾ Hér er almennt miðað við álagningu söluskatts á vörur í ársbyrjun 1987. Oftast eiga þessar upplýsingar líka við um útselda þjónustu, nema á Íslandi og í Svíþjóð, en þar er lægra skattþrep, 12%, á ýmissi þjónustu. Tölur fyrir Ísland taka þó mið af ákvæðum nýrra söluskattslaga sem komu til framkvæmda í upphafi þessa árs.

²⁾ Yfirlétt miðað við árið 1986 skv. upplýsingum frá OECD. Til samanburðar má nefna að skatthlutfallið hér á landi er skv. afar lauslegum áætlunum talið 29,1% árið 1987 og gæti nálgast 31% árið 1988.

³⁾ Í Finnlandi er stuðst við söluskatt með virðisaukaskattssniði, þ.e. endurgreiðslukerfi til þess að koma í veg fyrir uppsöfnun skatts á einstökum framleiðslustigum. Kjötvörur og mjólkurvörur eru undanþegnar skatti á fyrsta stigi framleiðslunnar, en ekki hinum síðari. Vegna sérstakra endurgreiðslureglna á þessum vörum má þó heita að þær séu því sem næst skattfrjálsar á endanlegu sölustigi.

⁴⁾ Í Bandaríkjunum er ekki lagður á almennur söluskattur, heldur einungis í einstökum ríkjum. Í Japan er enginn söluskattur innheimtur.

Heimild: OECD, Working Papers No. 40: Tax Reform in OECD Countries, August 1987.

Stefnan innan Evrópubandalagsins var lengst af sú að samræma reglur aðildarríkjanna, þannig að eitt og sama hlutfall gilti um alla starfsemi innan hvers aðildarríkis. Almennt er viðurkennt, og kemur það fram í þeim skýrslum sem fjalla um þessi mál innan Evrópubandalagsins og raunar annarra samtaka svo sem OECD, að langæskilegast er að styðjast við eitt skatthlutfall sem leggst undantekningarlaust á allar vörur. Vilji menn leita leiða til þess að jafna kjör þegnanna sé heppilegra og mun árangursríkara að gera það með hækkun barnabóta og tilfærslna en með undanþágum og/eða margþrepa söluskatti. Um þetta eru menn sammála.

Þær hugmyndir sem nú eru uppi innan EB, þ.e. að virðisaukaskattur verði í tveimur stigum, 4–9% á ýmsar nauðsynjar og 14–19% á aðrar vörur, eru fyrst og fremst tilraun til þess að samræma og einfalda núgildandi kerfi innan EB, þar sem skattþrepi eru mishá og mismörg eða frá einu í Danmörku upp í sex í Belgíu. Ekki er að undra þótt menn treysti sér ekki að ganga lengra í samræmingarátt að þessu sinni en fækka þrepunum í tvö. Mjög langt er þó í land að slíkar tillögur nái fram að ganga og reyndar njóta þessar hugmyndir einungis stuðnings Þjóðverja og Hollendinga. Ljóst er því að þær sæta mikilli gagnrýni og eru nánast óframkvæmanlegar í sumum aðildarríkjanna, t.d. Danmörku, þar sem tekjur af virðisaukaskatti mundu rýrna um þriðjung ef farið yrði að tillögunum.

6. Almennur neysluskattur.

Almennur neysluskattur, sem komið gæti í stað söluskatts sem mikilvægasti tekjustofn ríkissjóðs á næstu árum, þarf að vera hlutlaus gagnvart framleiðslu, dreifingu og neyslu. Hann má því ekki mismuna einstökum framleiðsluaðferðum, viðskiptaháttum eða atvinnugreinum og ætti að hafa sem minnst áhrif á almennar neysluvenjur. Einnig skiptir miklu máli jafnt fyrir atvinnulífið sem ríkissjóð að ákvörðun skatts og innheimta sé eins einföld í framkvæmd og kostur er. Jafnframt þarf skattstofninn að vera glögg afmarkaður og ótvíræður.

Til þess að skatturinn geti talist hlutlaus gagnvart atvinnulífinu eða dreifingu framleiðsluaflla á einstakar greinar verður fjárhæð skattsins að vera óháð fjölda viðskiptastiga, þ.e. óháð því hve vara fer um mörg viðskiptastig áður en endanlegum neytanda er náð. Hundradshluti skattfjárhæðar af vöruverði verður að vera sá sami hvar sem kaupandinn festir kaup á vörunni og hver sem framleiðsluaðferðin er, svo sem hvort vara er handunnin eða verksmiðjuframleidd. Skattkerfið ætti þannig ekki að hafa áhrif á það við hvaða dreifingaraðila kaupandi kys að hafa viðskipti. Enn fremur verður kerfið að vera þannig úr garði gert að það hindri ekki eðlilega hagræðingu við framleiðslu eða dreifingu.

Hlutleysi skattsins gagnvart almennu neysluvali felst í því að hann hafi ekki áhrif á val neytanda á neysluvörum. Því markmiði verður best náð með því að skatturinn breyti ekki verðhlutföllum milli neysluvara.

Krafan um hlutleysi neysluskatts gagnvart utanríkisviðskiptum snertir bæði innflutning og útflutning. Að því er innflutning varðar felur hlutleysið í sér að skatturinn sé nákvæmlega jafnhár á innfluttri vöru og sams konar vöru sem framleidd er í landinu sjálfu og seld er á sama verði og hin innflutta vara. Jafnframt verður að undanþiggja útflutningsvörur skatti, þannig að skatturinn hafi ekki áhrif á samkeppnisstöðu íslenskrar útflutningsvöru á erlendum mörkuðum.

Það verður sífellt mikilvægara fyrir Íslendinga að skattkerfið sé hlutlaust gagnvart utanríkisviðskiptum því að aðflutningsgjöld hafa að undanfögnu farið lækkandi og dregið hefur úr viðskiptahömlum. Breytingum í þá átt hefur enn fremur fylgt samræming

neysluskattskerfa flestra Vestur-Evrópuríkja, þar sem utanríkisviðskiptin eru gerð óháð slíkum skatti. Íslenskar útflutningsvörur, sem að einhverju leyti bera söluskatt, geta átt erfitt uppdráttar á erlendum mörkuðum í samkeppni við framleiðsluvörur annarra þjóða sem eytt hafa áhrifum söluskatts á framleiðsluverð.

7. Nánar um helstu einkenni virðisaukaskatts.

Virðisaukaskattur er neysluskattur eða söluskattur sem lagður er á söluverð vöru og þjónustu á öllum viðskiptastigum. Skatturinn er fjölstigaskattur þar sem fyrirtækjum, jafnt í frumgreinum, úrvinnslugreinum sem þjónustugreinum, er gert að innheimta skatt af heildarandvirði seldrar vöru og þjónustu. Skatturinn hefur hins vegar ekki margsköttun í för með sér því að við skil á skattinum í ríkissjóð mega fyrirtækin draga frá innheimtum skatti af heildarsölu, hér eftir nefndur **útskattur**, þann skatt sem þau greiða við kaup á vörum og hvers konar aðföngum, hér eftir nefndur **innskattur**. Þannig skilar hvert fyrirtæki í ríkissjóð aðeins skatti af virðisaukanum, sem hjá því myndast, þ.e. mismuninum á útskatti og innskatti.

Orðið **virðisauki** í þessu sambandi er þó fremur tæknilegt hugtak en hagrænt því að hér er ekki átt við hinn hagræna virðisauka, sem skapast í hverju fyrirtæki, heldur mismun milli ákveðinna stærða sem nánar er skilgreindur í þeim lögum og reglum sem um skattinn gilda.

Aðaleinkenni virðisaukaskattsins er að hann leggst í raun aðeins einu sinni á sama verðmætið, hversu oft sem það gengur milli viðskiptastiga. Skatturinn er því hlutlaus gagnvart söluverði til hins endanlega neytanda. Þessu marki er náð með frádráttarheimildinni á hverju viðskiptastigi sem áður var nefnd. Það er einkum þessi eiginleiki virðisaukaskattskerfisins sem skilur það frá öðrum söluskattskerfum, þar sem uppsöfnunaráhrifa söluskatts gætir mismunandi mikið eftir því hve varan eða verðmætin fara um mörg viðskiptastig áður en hinum endanlega neytanda er náð.

Með öðrum orðum, ef 22% virðisaukaskattur er innheimtur á öllum viðskiptastigum svarar heildarfjárhæð skattsins til 22% af söluverðinu til endanlegs neytanda. Þetta skal skýrt með dæmi. (Til einföldunar er gert ráð fyrir því að hrávöruframleiðandinn kaupir ekki aðföng til framleiðslunnar):

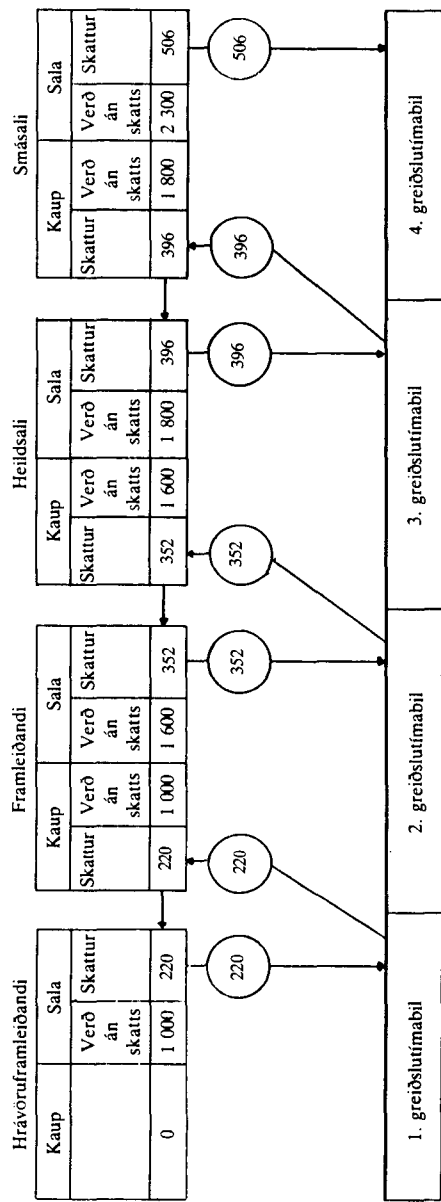
		Verð án VASK	Virðis- auki	VASK	Verð með VASK
Hrávöruframleiðandi	Kaup	0			0
	Sala	1.000	1.000	220	1.220
Framleiðandi sem fullvinnur vöru	Kaup	1.000			
	Sala	1.600	600	132	1.952
Heildsali	Kaup	1.600			
	Sala	1.800	200	44	2.196
Smásali	Kaup	1.800			
	Sala	2.300	500	110	2.806
Söluverð til neytanda		2.300			2.806
Virðisauki			2.300		
Virðisaukaskattur				506	

Af dæminu sést, að söluverð til neytanda, 2.300 kr., er jafnhátt virðisaukanum samtals á hverju viðskiptastigi og samanlagður virðisaukaskattur er 22% af þeirri fjárhæð, eða 506 kr.

Nemi heildarsala fyrirtækis á ákveðnu uppgjörstímabili samtals 1.600 kr. verður virðisaukaskatturinn, sem innheimtur er af viðskiptamönnum þess, 352 kr. miðað við að skatthlutfallið sé 22%. Sé gert ráð fyrir að fyrirtækið hafi keypt aðföng, þ.e. hráefni og aðrar rekstrarvörur, fyrir 1.000 kr. verður innskatturinn 220 kr. Fyrirtækinu ber því að skila í ríkissjóð virðisaukaskatti að fjárhæð 132 kr. eða mismuninum af útskatti og innskatti. Það skal tekið fram að uppgjör innskatts miðast við kaup á vörum og öðrum aðföngum á hverju uppgjörstímabili og skiptir því ekki máli hve mikið af vörunum er óselt í lok hvers tímabils.

Virðisaukaskattur er fjölstigaskattur eins og áður segir enda er hann innheimtur á öllum viðskiptastigum framleiðslu og dreifingar. Mætti því spyrja hvort skatturinn berist ekki fyrir í ríkissjóð en t.d. söluskattur á síðasta viðskiptastigi eins og sá sem nú er innheimtur hér á landi. Þessari spurningu verður að svara neitandi og skal það skýrt nánar.

Virðisaukaskatturinn er innheimtur á öllum stigum viðskipta eins og áður segir. Frádráttarheimild endurseljenda á innskatti veldur því hins vegar, að skatturinn rennur ekki í ríkissjóð fyrir en við sölu til hins endanlega neytanda. Fyrirtækin mega draga allan skatt af vörukaupum frá skatti af seldum vörum. Þau þurfa því almennt ekki að fjármagna skatt af vörubirgðum þar sem innskattur af þeim er dreginn frá útskatti af öðrum vörum við skil til ríkissjóðs eða fæst endurgreiddur. Þetta má skýra með dæmi þar sem framleiðsluvöru er fylgt í gegnum fjögur viðskiptastig á jafnmörgum greiðslutímabilum, sjá mynd hér á eftir.



R Í K I S S J Ó Ð U R

Skoðum annað dæmi, þar sem innfluttu heimilistæki er fylgt um þrjú viðskiptastig á þremur uppgjörstímabilum.

Á fyrsta greiðslutímabili er tækið flutt til landsins og tollafgreitt. Við tollafgreiðslu greiðir heildsalinn virðisaukaskatt, sem tollyfirvöld skila í ríkissjóð. Um leið öðlast heildsalinn endurgreiðslurétt á ríkissjóð vegna greidds innskatts sem hann dregur frá útskatti af öðrum vörum við skil til ríkissjóðs eða fær endurgreiddan. Í lok fyrsta tímabils er tækið óselt í höndum heildsalans og ríkissjóður hefur ekki fengið skatt af því.

Á öðru greiðslutímabili selur heildsalinn tækið til smásala. Um leið innheimtir heildsalinn virðisaukaskatt af smásalanum og skilar skattinum í ríkissjóð en á sama tíma öðlast smásalinn endurgreiðslurétt hjá ríkissjóði vegna greidds innskatts af tækinu og dregur hann frá útskatti af öðrum vörum á öðru greiðslutímabili eða fær hann endurgreiddan. Í lok annars tímabils er tækið óselt í höndum smásalans og ríkissjóður hefur enn ekki fengið virðisaukaskatt af tækinu.

Á þriðja tímabili selur smásalinn tækið til endanlegs notanda, innheimtir af honum virðisaukaskatt og skilar honum í ríkissjóð. Þá loks fær ríkissjóður skattinn af heildarandvirði tækisins.

Ef tækið hefði farið um öll framangreind viðskiptastig á einu og sama greiðslutímabilinu, hefði ríkissjóður að sjálfsögðu fengið skatt af tækinu innan þess tíma. Einnig er rétt að geta þess að endurgreiðsluréttur sá sem að framan er nefndur jafnast oftast út á móti útskatti af annarri sölu.

8. Meginatriði frumvarpsins.

8.1 Skattskyldusviðið.

Virðisaukaskattur þarf í grundvallaratriðum að taka til allrar vöru og þjónustu ef hann á að ná þeim markmiðum sem stefnt er að með upptöku slíks kerfis. Eins og áður er nefnt er nær útilokað að undanþigga einstakar vörutegundir virðisaukaskatti á smásölustigi eins og nú er gert í söluskattskerfinu auk þess sem undanþága einstakra vörutegunda á fyrri stigum mundi gera kerfið erfitt í framkvæmd.

Frá sjónarmiði hins opinbera er mikilvægt, að skattskyldan sé sem almennust, en það gefur einnig möguleika á að beita lægra skatthlutfalli en ella. Víðtæk skattskylda hefur úrslitabýðingu um framkvæmd slíks kerfis og öryggi þess. Jafnframt er víðtæk skattskylda forsenda hlutleysis gagnvart neysluvali og framleiðsluaðferðum eins og áður er komið fram.

Með hliðsjón af framanrituðu er meginregla frumvarpsins sú að öll almenn sala skráðra fyrirtækja á vörum og þjónustu er skattskyld. Til skattskyldrar sölu telst öll sala, hvort sem er til annarra fyrirtækja eða neytenda, og teljast vörur, sem eigandi tekur út til eigin nota, til hinnar skattskyldu veltu. Það verðmæti, sem útskatturinn er reiknaður af, er andvirði hinnar seldu vöru eða þjónustu.

Þrátt fyrir þá áherslu sem hér hefur verið lögð á víðtæka skattskyldu er tæknilega mögulegt að halda afmörkuðum þáttum utan skattskyldunnar og stundum getur verið hagræði af því í framkvæmd. Í öllum löndum, sem tekið hafa upp virðisaukaskatt, eru einhverjar undanþágur frá hinni almennu skattskyldu.

Eins og áður er komið fram gera grundvallarreglur virðisaukaskattkerfisins ráð fyrir fullri undanþágu á sölu úr landi. Einnig er hugsanlegt að undanþigga sölu á skýrt afmörkuðum vörum eða þjónustu sem ekki hefur í för með sér mismun á samkeppnis- aðstöðu eða erfiðleika í framkvæmd.

Undanþágur frá virðisaukaskatti eru í grundvallaratriðum tvenns konar. Annars vegar er ákveðnum þjónustusviðum haldið algjörlega utan kerfisins. Þessi svið eru upp talin í 3. mgr. 2. gr. Meðal þeirra má nefna þjónustu sjúkrahúsa og hliðstæðra stofnana, félagslega þjónustu ýmiss konar, þjónustu lækna og tannlækna, þjónustu banka, váttryggingarstarfsemi

o.fl. Þessir aðilar verða þó að greiða innskatt af aðföngum og fá hann ekki fráðreginn þar sem þeir innheimta ekki útskatt af þjónustu sinni. Þeir eru þannig ekki undanþegnir skattskyldunni, þar sem þeir bera innskattinn, en undanþágan frá skráningarskyldunni mun í þessum tilvikum einfalda framkvæmd kerfisins án þess að fórnað sé öðrum umtalsverðum hagsmunum. Hliðstæðar reglur eru settar um smáfyrirtæki, sbr. 3. tölul. 4. gr.

Hinn meginflokkur undanþága felst í því að heimilt er við ákveðnar aðstæður að draga endurgjald fyrir vöru eða þjónustu frá heildarveltu við uppgjör skattsins. Þessar undanþágur eru taldar upp í 12. gr. frumvarpsins. Meðal þeirra má nefna vörur og þjónustu sem seld er úr landi, sölu skipa og flugvéla og flutninga milli landa. Áhrif þessarar undanþágu eru mun víðtækari en hinnar fyrrnefndu, þar sem þeim, sem hana hafa, er líka oftast heimilt að draga frá innskatt, þannig að engin uppsöfnun skatts á sér stað í verði hinnar undanþægnu vöru og þjónustu.

8.2 Skráningarskylda fyrirtækja.

Samkvæmt núgildandi söluskattskerfi eru allir, sem stunda í atvinnuskyni viðskipti með söluskattsskylda vöru eða þjónustu, skyldir til að tilkynna skattstjóra um starfsemi sína. Þeir eru síðan skráðir og fá skírteini sem heimila þeim kaup án söluskatts á ákveðnum vörum og þjónustu til endursölu. Skráningarskyldan takmarkast þannig við þá sem reka söluskattsskyld viðskipti.

Samkvæmt frumvarpinu verða allir virðisaukaskattsskyldir aðilar skráningarskyldir á sama hátt og þeir sem eru söluskattsskyldir í núgildandi kerfi. Einnig þarf að skrá fyrirtæki ríkis eða sveitarfélaga sem selja vörur og þjónustu á almennum markaði í samkeppni við önnur fyrirtæki. Ekki er þörf fyrir áður nefnd heimildarskírteini sem nú eru notuð þar sem almenna reglan er sú að allar vörur og önnur aðföng eru keypt með skatti.

Af hagkvæmnisástæðum er ýmislegt sem mælir með því að halda smáfyrirtækjum utan við skráningarskylduna. Þetta er gert með því að ákveða að fyrirtæki, sem hafa veltu undir 100.000 kr. á ári, þurfa ekki að láta skrá sig. Undanþága smáfyrirtækja frá skráningarskyldu leiðir til þess að þau þurfa ekki að greiða skatt af sölu sinni og fá ekki heimild til frádráttar á innskatti af vörukaupum eða öðrum aðföngum. Þar sem óskráð fyrirtæki þurfa ekki að skila skatti af sölu sinni verður skatturinn ekki sérgreindur á sölureikningum þeirra. Skrásett fyrirtæki, sem kaupa aðföng af óskrásettum fyrirtækjum, fá því ekki fráðreginn neinn innskatt af þessum kaupum.

Um skráningarskyldu vísast að öðru leyti til 5. gr. frumvarpsins og II. ákvæðis til bráðabirgða sem og til athugasemda við 5. gr.

8.3 Utanríkisviðskipti.

Almenna reglan er sú að virðisaukaskattur er greiddur af allri sölu á vöru og þjónustu án tillits til þess hver kaupandinn er. Sala úr landi er þó undantekning frá þessari meginreglu, sbr. 12. gr. Hliðstætt því sem nú gildir um söluskattinn eru skráð fyrirtæki í raun undanþegin virðisaukaskatti af sölu úr landi. Þau fá að draga innskatt af aðföngum frá innheimtum útskatti af sölu á innanlandsmarkaði eða fá hann endurgreiddan að svo miklu leyti sem hann er hærri en útskatturinn, sbr. 26. gr.

Við skattlagningu á innfluttar vörur koma aðallega tvær aðferðir til greina. Önnur þeirra gerir ráð fyrir innheimtu virðisaukaskatts af öllum innfluttum vörum strax við tollmeðferð. Með hinni aðferðinni er skatturinn aðeins innheimtur af innflutningi til neytenda við tollmeðferð, en skráð fyrirtæki greiða ekki skatt við tollmeðferð innflutnings.

Þegar fyrri aðferðin er notuð skiptir ekki máli hver innflytjandinn er því að skatturinn er innheimtur hvort sem um er að ræða neytanda eða skráð fyrirtæki sem flytur inn til endursölu. Þegar skráð fyrirtæki flytur inn vörur fær það virðisaukaskattinn, sem það greiðir við tollmeðferð, fráðreginn útskatti af sölu og skilar mismuninum í ríkissjóð.

Telja verður að fyrri aðferðin, þ.e. innheimta virðisaukaskatts strax við tollmeðferð, sé öruggari í framkvæmd hér á landi, m.a. með tilliti til þeirra erfiðleika sem á því eru að ákvarða við tollmeðferð vöru til hvaða nota hún er ætluð. Þetta vandamál er vel þekkt í núgildandi söluskattskerfi hér á landi. Er því gert ráð fyrir að fyrri aðferðin verði lögleidd, sbr. ákvæði XI. kafla frumvarpsins.

8.4 Frádráttarheimildin.

Heimild fyrirtækja til að draga innskatt af aðföngum frá útskatti af sölu er veigamesta einkenni virðisaukaskattskerfisins. Með henni er komið í veg fyrir tvísköttun eða uppsöfnun skatts í framleiðslu- og dreifingarkostnaði.

Ef stefna á að algjöru hlutleysi virðisaukaskatts verður að fylgja þeirri grundvallarreglu að skráð fyrirtæki hafi heimild til að draga allan innskatt frá útskatti. Þess vegna er ekki nægilegt að frádráttarheimildin nái til innskatts af fullunnum vörum, sem keyptar eru í þeim tilgangi að selja þær aftur í óbreyttri mynd, eða hráefnum og hálfunnum vörum sem keyptar eru til frekari vinnslu. Heimildin nær til innskatts af hvers konar aðföngum, svo sem vélum, fasteignum, flutningatækjum, skrifstofuvélum og öðrum tækjum og efni sem á þarf að halda við reksturinn. Enn fremur nær heimildin til innskatts af öllum öðrum rekstrarkostnaði til að ná algjöru hlutleysi skattsins.

Reglur um frádrátt á innskatti af kaupum á fastafjármunum, svo sem vélum, áhöldum og fasteignum, eru nokkuð mismunandi í ríkjum sem tekið hafa upp virðisaukaskattskerfi. Tvær aðferðir eru einkum notaðar. Önnur þeirra gerir ráð fyrir fullri frádráttarheimild á innskattinum um leið og kaup á fastafjármunum fara fram. Hin reglan dreifir hins vegar frádráttarheimildinni á nokkur ár frá því að kaupin fara fram, hliðstætt því sem gert er með afskriftum. Þar sem síðari aðferðin er notuð verða fyrirtækin að fjármagna virðisaukaskattinn þann tíma, sem tekur að fá hann endurgreiddan eða dreginn frá útskatti. Í frumvarpinu er gert ráð fyrir, að fyrrnefnda aðferðin verði notuð.

Enda þótt meginreglan sé sú að heimilt sé að draga innskattinn frá útskatti við skil til ríkissjóðs er samt sem áður eðlilegt að takmarka frádráttarheimildina í nokkrum tilvikum. Kaup aðfanga eða kostnaður getur verið þess eðlis að ekki sé eðlilegt að veita fullan frádrátt á innskatti. Að sjálfsgöðu er innskattur af einkaneyslu eiganda fyrirtækis ekki frádráttarbær. Sama gildir um vörur og önnur aðföng sem notuð eru til að greiða starfsfólki laun í hlunnindum eða með öðrum hætti. Til dæmis er ekki eðlilegt að innskattur af matvælum til starfsfólks fái frádrægingu. Sama má segja um byggingarkostnað við íbúðir starfsfólks, barnaheimili og annan kostnað sem snertir á einhvern hátt kjör starfsfólksins. Skerðing frádráttarheimildarinnar að þessu leyti er eðlileg af því að vinnulaun eru þáttur í virðisauka hvers fyrirtækis. Í þessu sambandi á ekki að skipta máli með hvaða hætti launin eru greidd eða á hvern hátt búið er að starfsfólkinu.

Réttmætt getur verið að takmarka frádráttarheimildina á fleiri sviðum en hér hefur verið nefnt og er það víða gert. Þar má nefna risnu, bifreiðakostnað og önnur útgjöld sem tengjast oft persónulegri neyslu eigenda eða starfsmanna. Vísast um þetta til 16. gr.

Peir sem reka óskráð fyrirtæki verða að teljast neytendur þeirra aðfanga sem notuð eru í fyrirtækjum þeirra. Peir fá því ekki að draga innskatt af keyptum aðföngum frá útskatti eins og áður er lýst.

Hugsanlegt er að einstaka skráningarskylt fyrirtæki hafi jafnframt með höndum starfsemi sem virðisaukaskattur tekur ekki til. Þegar þannig stendur á fá fyrirtækin ekki að draga frá innskatt af aðföngum þess hluta rekstrarins sem fellur utan ramma virðisaukaskattsins. Vegna þeirra erfiðleika, sem geta verið á því að komast að rétttri niðurstöðu um frádrátt í slíkum blönduðum rekstri, er nauðsynlegt að afmarka hið skattskylda svið þannig að slík blönduð fyrirtæki verði eins fá og tók eru á.

Takmörkun eða skipting frádráttar á innskatti kemur einnig til þegar varanlegir rekstrarfjármunir eru bæði notaðir í atvinnurekstri og til einkanota. Búi verslunareigandi t.d. í sama húsi og verslunin er í verður að skipta innskatti af byggingarkostnaði og rekstrarkostnaði fasteignarinnar þannig að einungis komi til frádráttar sá innskattur sem varðar sjálfan verslunarreksturinn.

8.5 Bókhald og uppgjör.

Fyrirtækjum er gert að innheimta virðisaukaskatt af sölu, gera hann upp og skila í ríkissjóð á grundvelli skráningar í bókhaldi. Verða því að liggja fyrir greinilegar upplýsingar um skatt af sölu og skatt af keyptum aðföngum á hverju uppgjörstímabili. Hefur VIII. kafli frumvarpsins að geyma allitarleg ákvæði um þessi atriði og vísast um þau að mestu leyti til athugasemda við þann kafla.

Í löndum sem tekið hafa upp virðisaukaskatt eru skattskilin ýmist miðuð við afhendingartíma hins selda og aðfanga og bókhaldslega færslu þeirra eða peningalegar greiðslur. Fyrri aðferðina mætti nefna **reikningsaðferð** (afhendingaraðferð) en hina síðari **greiðsluaðferð**. Yfirleitt er önnur hvor aðferðin notuð sem aðalregla, en sums staðar geta fyrirtæki valið milli þessara aðferða eða fengið heimild til að víkja frá aðalreglunni í vissum tilvikum.

Þegar reikningsaðferðin er notuð eru skattskilin miðuð við afhendingartíma vöru og aðfanga eins og áður segir og skiptir því ekki máli hvort keypt er eða selt með gjaldfresti. Þessi aðferð er notuð í gildandi söluskattskerfi hér á landi.

Með greiðsluaðferðinni kemur útskatturinn ekki til uppgjörs fyrr en andvirði hins selda er greitt fyrirtækinu. Útskattur af staðgreiðslusölu kemur til uppgjörs á sama tíma samkvæmt báðum aðferðum, en skil á útskatti af lánssölu eiga sér ekki stað eftir greiðsluaðferð fyrr en hún er greidd. Þegar greiðsluaðferðin er notuð varðandi útskatt verður jafnframt að nota hana við uppgjör á innskattinum, þannig að hann kemur ekki til frádráttar útskatti fyrr en við greiðslu aðfanganna.

Það er nokkuð mismunandi eftir atvinnugreinum eða tegundum fyrirtækja hvor uppgjörleiðin kemur sér betur fyrir fyrirtækin. Fyrirtæki sem selja hlutfallslega meira með gjaldfresti en nemur gjaldfresti þeirra á innkaupum aðfanga hefðu t.d. hag af greiðsluaðferðinni en þar sem þessu er öfugt farið væri sú leið óhagstæðari.

Það yrði yfirleitt mun flóknara og fyrirhafnarmeira fyrir fyrirtæki að nota greiðsluaðferðina. Við innborganir og útborganir upp í viðskipti yrði skatturinn ekki sérgreindur á kvittunum og yrði því að reikna skattinn út í hvert sinn. Innborganir vegna skattskyldrar sölu og útborganir vegna innkaupa, sem veita heimild til frádráttar á innskatti, yrðu að færast í sérstaka reikninga í bókhaldi eða færast í sérstakt bókhald til þess að uppgjör skattsins yrði mögulegt.

Við reikningsaðferðina er byggt á móttæknum og afhentum reikningum um kaup og sölu þar sem skatturinn kemur sérstaklega fram. Að því leyti er sú aðferð skýrari og einfaldari og hún fellur einnig betur að almennum bókhaldsvenjum en greiðsluaðferðin.

Margt mælir því með reikningsaðferðinni og er í frumvarpinu lagt til að hún verði lögleidd sem almenn regla við uppgjör virðisaukaskatts.

Telja verður að upptaka virðisaukaskatts í stað söluskatts hafi í för með sér aukna fyrirhöfn fyrir þau fyrirtæki sem ekki innheimta söluskatt en munu innheimta virðisaukaskatt. Einnig veldur frádráttarheimildin á innskatti því að meiri kröfur verður að gera til bókhalds að því er varðar skráningu og gögn um kaup á aðföngum.

Upptaka virðisaukaskatts í stað söluskatts þarf ekki að leiða til aukinnar fyrirhafnar hjá þeim fyrirtækjum sem nú innheimta söluskatt, e.t.v. með mjög mörgum og flóknum undanþágum. Það veltur þó allt á því að sú viðtæka og afdráttarlaus skattskylda, sem gert er ráð fyrir í frumvarpinu, haldist.

8.6 Skil á skatti.

Með sama hætti og nú á sér stað um söluskatt verða skráð fyrirtæki að gera skil á innheimtum virðisaukaskatti með ákveðnu millibili. Skilunum þurfa að fylgja upplýsingar um útskatt og innskatt á hverju greiðslutímabili.

Samkvæmt gildandi söluskattslögum er aðalreglan sú að greiða skuli söluskatt mánaðarlega. Fellur hann í gjalddaga 15. næsta mánaðar eftir uppgjörsmánuð og er eindagi skattsins 10 dögum síðar.

Vinna skattyfirvalda og framteljanda vex eftir því sem uppgjörstímabilum fjölgar. Að þessu leyti er því hagkvæmara að uppgjörstímabilin séu lengri og færri. Hins vegar hafa löng uppgjörstímabil í för með sér langan gjaldfrest á skattgreiðslum til handa fyrirtækjum og þar með minnkandi raungildi skatttekna ríkissjóðs ef verðbólga er veruleg. Auk þess verða skattfjárhæðir, sem fyrirtækin verða að greiða hverju sinni, hærri. Af því leiðir einnig að meiri sveiflur verða á innstreymi skatts í ríkissjóð og á greiðslugetu fyrirtækjanna. Á það ber hins vegar að líta að við upptöku virðisaukaskatts í stað söluskatts lækkar sú skattfjárhæð sem hverju fyrirtæki ber að skila í ríkissjóð. Með hliðsjón af þessum atriðum er lagt til í frumvarpinu að árlegum uppgjörstímabilum verði fækkað úr 12 í 6. Þá er lagt til að eindagi skattsins verði 5. dag annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils.

Lengra uppgjörstímabil með þessum hætti leiðir að sjálfsögðu til þess að tekjur ríkissjóðs af skattinum hliðrast til og verða þess vegna minni á því ári sem breytingin gengur yfir. Benda lauslegar áætlanir til þess að tekjulækkun af þessum sökum gæti orðið um 8–9% og jafngildir það um 4% af heildartekjum ríkissjóðs á því ári. Til þess að draga úr tekjutapi ríkissjóðs af þessum sökum er í III. bráðabirgðaákvæði lagt til að uppgjörstímabil að hausti, þ.e. september–október, verði á fyrsta ári nokkru lengra, eða til miðs nóvembers. Í þessu felst að á árinu 1989 innheimtist virðisaukaskattur fyrir fjóra og hálfan mánuð í stað fjögurra mánaða að réttu lagi, og fimm mánaða ef um óbreytt fyrirkomulag söluskatts væri að ræða. Á árinu 1990 innheimtist virðisaukaskattur fyrir ellefu og hálfan mánuð en eftir það tólf almanaksmánuði á hverju ári.

8.7 Sérreglur um landbúnað.

Landbúnaður hefur um margt sérstöðu sem leiðir til þess að eðlilegt virðist að lögleiða sérstakar reglur um virðisaukaskatt í þeirri grein. Stór hluti þeirrar fjölgunar framteljenda, sem verður við upptöku virðisaukaskattskerfis, kemur úr þessari grein. Því er mikilvægt að finna leiðir sem gætu einfaldað virðisaukaskattsuppgjör í landbúnaði. Í X. kafla frumvarpsins er að finna tillögur í því efni.

Búrekstur er eina atvinnugreinin í landinu sem yfirleitt er ekki háð bókhaldsskyldu samkvæmt ákvæðum laga um bókhald. Það verður því afar mikilvægt að laga virðisaukaskattskerfið þannig að landbúnaðinum að framkvæmd þess valdi ekki verulegri fyrirhöfn fyrir bændur og skattyfirvöld. Enn fremur má benda á að landbúnaðurinn hefur nokkra sérstöðu að því er varðar tekjustreymi, en tekjur bændu koma oft inn á öðrum tíma en rekstrarkostnaður fellur til. Segja má að í landbúnaði séu margar litlar rekstrareiningar sem selja nær allar afurðir sínar til fárra vinnslustöðva. Frá þeirri meginreglu eru fáar undantekningar.

Framangreind atriði, og reyndar fleiri, valda því að ástæða er til að huga að sérstakri meðferð landbúnaðarins í virðisaukaskattskerfi hér á landi eins og gert hefur verið í flestum öðrum löndum sem tekið hafa upp þetta kerfi.

Í frumvarpi því um virðisaukaskatt, sem lagt var fyrir Alþingi árið 1986, var gert ráð fyrir að bændur innheimtu 11% skatt af þeim afurðum sem lagðar væru inn hjá vinnslustöðvum landbúnaðarins í stað almenns 24% skatthlutfalls. Þessi skattur samsvaraði þeim innskatti sem áætlað var að bændur greiddu að meðaltali af aðföngum sínum. Vinnslustöðvarnar áttu að innheimta skatt samkvæmt hinu almenna skatthlutfalli. Þá áttu bændur að gera skil einu sinni á ári með skattframtali sínu til tekjuskatts og eignarskatts. Með þessum hætti

var stefnt að því að auðvelda skattskil og jafnframt að sjá til þess að framleiðendur fengju innskattinn endurgreiddan við sölu afurða sinna með þeim 11% skatti sem vinnslustöðvarnar greiddu þeim.

Bent hefur verið á að lægra skatthlutfall hjá bændum geti orkað tvímælis og sé þeim jafnvel óhagstætt þar sem gert er ráð fyrir að þeir innheimti að meðaltali jafnháan innskatt og þeir greiða af aðföngum sínum og njóti því ekki hagræðis af að vera um tíma með skatt af virðisaukanum í veltunni. Enn fremur er ljóst að langur uppgjörstími hjá bændum getur valdið þeim erfiðleikum sem verða að bíða lengi eftir tekjum af afurðasölu sinni en þurfa á sama tíma að binda fjármagn í innskatti.

Í frumvarpi þessu er lagt til að uppgjörstími bænda verði sex mánuðir í stað tólf í eldra frumvarpi og jafnframt að þeir innheimti skatt með sama hlutfalli og aðrir. Er þetta sama fyrirkomulag og t.d. í Danmörku.

Sú breyting, að bændur innheimti skatt með sama skatthlutfalli og aðrir, hefur þau áhrif að þeir eru að jafnaði með meiri útskatt en innskatt í rekstri sínum. Veltufé bænda eykst því með þessu móti, en eins og sést í dæmunum hér á eftir hefði þetta veltufé samkvæmt fyrra frumvarpi verið hjá vinnslustöðvunum.

Í dæmi 1 eru sýnd skattskil hjá bónda með 11% skatthlutfall og vinnslustöð og smásala með 22% skatthlutfall. Sjá má að bóndinn skilar engum skatti, vinnslustöðin skilar 22 kr. og smásalinn 11 kr. Í dæmi 2 er gert ráð fyrir að allir séu með sama skatthlutfall, eins og gert er ráð fyrir í frumvarpinu, og þá sést að skattskil vinnslustöðvarinnar hefur lækkað um 11 kr. en bóndinn á nú að skila þessum mismun. Smásalinn skilar sama skatti og áður.

DÆMI 1

Landbúnaður með 11% skatt hjá bændum en 22% skatt hjá öðrum.

	Verð án skatts	Innskattur	Útskattur	Skil
Bóndi	kr.	kr.	kr.	kr.
Innkaup	50	11		
Sala	100		11	0
Vinnslustöð				
Innkaup	100	11		
Sala	150		33	22
Smásali				
Innkaup	150	33		
Sala	200		44	11
Samtals				33

DÆMI 2

Landbúnaður með 22% skatt á öllum stigum.

	Verð án skatts	Innskattur	Útskattur	Skil
Bóndi	kr.	kr.	kr.	kr.
Innkaup	50	11		
Sala	100		22	11
Vinnslustöð				
Innkaup	100		22	
Sala	150		33	11
Smásali				
Innkaup	150	33		
Sala	200		44	11
Samtals				33

8.8 Byggingarstarfsemi.

Samkvæmt gildandi söluskattsákvæðum er sala bygginga og hvers konar fasteigna undanþegin söluskatti. Vinna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð, svo og vinna við endurbætur og viðhald, er einnig undanþegin söluskatti. Undanþágan á þó ekki við um vinnu við framleiðslu byggingarvara eða byggingarhluta sem fram fer í verksmiðju eða á verkstæði heldur tekur hún einungis til vinnu á byggingarstað. Söluskattsskyldan við húsagerð og aðra mannvirkjagerð nær því einungis til efniskostnaðar við mannvirkjagerð og þar með til þeirra hluta sem framleiddir eru í verksmiðjum eða unnið er að á verkstæðum. Sömu reglur gilda um viðhald mannvirkja.

Ókostur þessarar undanþágu er sá að söluskatturinn verður hærri á verksmiðjuframleiddum byggingarhlutum en þeim sem unnir eru með hefðbundnum byggingaraðferðum. Þessi ókostur er tilfinnanlegur og kann að standa í vegi fyrir hagræðingu í byggingariðnaði, enda þótt nokkuð hafi verið úr þessu dregið með sérreglum um verksmiðjuframleidd íbúðarhús. Er aðkallandi að bæta hér úr þannig að söluskatturinn mismuni ekki framleiðslu- og byggingaraðferðum.

Vegna þess að áður nefnd undanþága miðast við það hvar vinnan fer fram getur verið afar erfitt fyrir byggingarfyrirtæki að ákvarða skiptingu milli söluskattsskyldrar og söluskattsfrjálsrar sölu. Enn fremur hafa skattyfirvöld litla möguleika til að sannreyna þá skiptingu með nákvæmni. Á þetta t.d. við um innrétingasmíði og uppsetningu þeirra sem yfirleitt fer fram bæði á verkstæði og byggingarstað.

Þegar vinna og efni er selt í einu lagi, t.d. eftir tilboði, getur einnig orðið torvelt að ákvarða skiptingu milli efnis og söluskattsskyldrar vinnu annars vegar og undanþeginnar vinnu hins vegar.

Við upptöku virðisaukaskatts hér á landi verða allir, sem reka sjálfstæða starfsemi í byggingariðnaði, skráningarskyldir. Verða þeir að innheimta virðisaukaskatt af sölu sinni eins og aðrar greinar atvinnurekstrar. Áætla má að gjaldendum fjölgi um 3000 í þessari grein.

Undanþága á sölu byggingarfyrirtækja frá virðisaukaskatti á hliðstæðan hátt og nú á sér stað í söluskattskerfinu hefði margvíslega ókosti í för með sér. Með því væri vikið frá grundvallarreglum kerfisins með ófyrirsjáanlegum afleiðingum. Vandamálin við söluskatt í byggingariðnaði nú yrðu þau sömu, og að svo miklu leyti sem hægt væri að leysa þau yrði að gera það með sama hætti. Undanþágan hefur þann kost helst að gjaldendur yrðu færri í kerfinu.

Því er gert ráð fyrir í frumvarpinu að full skattskylda verði jafnt á vinnu við húsbyggingar og mannvirkjagerð sem efniskostnað. Full skattskylda hefur í för með sér talsverða hækkun á byggingarkostnaði einkaaðila, ríkis og sveitarfélaga. Skráð fyrirtæki fá hins vegar að draga innskattinn frá útskatti.

Með endurgreiðslum til húsbyggjenda, sbr. kafla 3.1 hér að framan, er komið í veg fyrir að virðisaukaskattur leiði til hækkunar á byggingarkostnaði íbúðarhúsnæðis.

8.9 Skatthlutfallið.

Í 14. gr. frumvarpsins er kveðið á um að skatthlutfallið skuli vera 22%. Þetta má bera saman við þann 25% söluskatt, sem nú er í gildi, og hugmyndir um 24% virðisaukaskatt skv. frumvarpi því sem lagt var fram haustið 1986. Ljóst er að með þessari lækkun skatthlutfallsins er teflt á nokkuð tæpt vað með tekjuöflun ríkissjóðs. Margt mælir með því, að fremur verði dregið úr vægi söluskatts í heildartekjum ríkissjóðs, en aðrir tekjustofnar styrktir ef nauðsyn krefur. Hlutur söluskatts í heildartekjum ríkisins er áætlaður um 50% á árinu 1988 og er óvída eða hvergi hærri. Þetta þarf þó að skoðast með hliðsjón af því að hlutfall heildarskatta af landsframleiðslu hér á landi er með því lægsta sem þekkist. Þar munar fyrst og fremst um lægri beina skatta á einstaklinga. Lækkun skatthlutfalls dregur úr tilhneigingu til undandráttar, hefur jákvæð áhrif á verðlagsþróun innan lands og styrkir samkeppnisstöðu

innlendarar verslunar gagnvart útlöndum, svo að nokkuð sé nefnt. Hér á eftir verður í stuttu máli leitast við að gera grein fyrir þeim útreikningum sem liggja að baki áætlunum um skatthlutfallið.

Miðað er við það að skatthlutfall verði aðeins eitt, sbr. það sem segir um ókosti margra skatthlutfalla hér að framan. Svið skattskyldunnar er markað í 2. gr. frumvarpsins þar sem fjallað er um undanþágu frá útskatti, svo og í 12. gr. sem tekur til undanþágu bæði á innskatti og útskatti.

Eftir að svið skattskyldunnar hefur verið afmarkað er unnt að áætla skatttekjur miðað við tiltekið skatthlutfall eins og nánar er lýst hér á eftir. Byggt er á spá Þjóðhagsstofnunar um landsframleiðslu ársins 1987 og innbyrðis skiptingu hennar það ár. Tegundarsundurlíðun einkaneyslunnar er að mestu með sama hætti og árin 1983—84. Fyrst eru metin þau verðmæti sem ráðstafað er til endanlegra nota í þjóðarþúskaðum og verða mundu skattskyld við álagningu virðisaukaskatts. Þetta er hin svonefnda ráðstöfunaraðferð þjóðhagsreikninga en samkvæmt henni er landsframleiðslunni skipt upp í einkaneyslu, samneyslu, fjármunamyndun, útflutning og innflutning. Þessar tölur eru jafnan á markaðs- virði sem þýðir að óbeinir skattar, eins og söluskattur, eru þá meðtaldir í verði vörunnar.

Við mat á fjárhæðum er áætluð einkaneysla ársins 1987 því fyrst lækkuð um álagðan söluskatt á því ári. Þannig fæst skattstofn virðisaukaskattsins í einkaneyslu áður en tekið hefur verið tillit til undanþágu frá skattinum. Í 2. gr. frumvarpsins eru undanþágurnar í einkaneyslu taldar upp. Munar þar mestu um útleigu íbúðarhúsnæðis sem þá leiðir einnig til undanþágu á reiknaðri eigin leigu íbúðarhúsnæðisins eins og hún er áætluð í einkaneyslunni. Þá má einnig nefna fólksflutninga á landi og með flugi og nokkra smærri liði. Alls er hér gert ráð fyrir því að um 80% af einkaneyslunni yrðu skattskyld í virðisaukaskattskerfinu. Til samanburðar má geta þess að eftir álagningu söluskatts á matvöru og ýmsa þjónustu frá ársbyrjun 1988 leggst söluskattur á um 75% einkaneyslunnar. Skattskyldan vikkar því talsvert. Í töflu 1 kemur fram hvernig skattskyldan skiptist á einstaka flokka einkaneyslu, eins og matvæli, drykkjarvörur o.s.frv. frá ársbyrjun 1988. Í töflu 1 er einnig sýnd hliðstæð skipting eftir upptöku virðisaukaskatts.

TAFLA 1

Söluskattur og virðisaukaskattur af einkaneyslu á verðlagi ársins 1987 (m.kr.)

	Fjárhæð alls án sölusk.	Par af:		Fjárhæðir alls með skatti		
		Stofn sölu- skatts	Stofn virðis- aukask.	Með núv. sölu- skatti	Með 22% VASK	Með 25% VASK
1. Matvæli	23.702	23.702	23.702	29.628	28.916	29.628
2. Drykkjarvörur og tóbak	7.035	7.035	7.035	8.794	8.583	8.794
3. Fatnaður	9.659	9.659	9.659	12.074	11.784	12.074
4. Húsnæði, ljós og hiti*	22.776	3.670	9.053	23.694	23.961	24.123
5. Húsgögn, húsbúnaður o.fl.	11.911	10.935	10.935	14.645	14.317	14.645
6. Lyf og læknishjálp	1.431	791	791	1.629	1.605	1.629
7. Flutningatæki og samgöngur	17.670	14.085	14.085	21.191	20.769	21.191
8. Tómsundaiðja, skemmtanir, menntun og menningarmál	10.185	6.281	8.397	11.755	12.032	12.284
9. Annað	13.270	7.319	8.782	15.100	15.202	15.466
Einkaneysla alls	117.639	83.477	92.439	138.510	137.169	139.832

* Að teknu tilliti til niðurgreiðslu húshitunarkostnaðar.

Tafla 1 sýnir skattstofna söluskatts og virðisaukaskatts í einkaneyslu og fjárhæðir einstakra þátta hennar með skatti. Reiknuð eru tvö tilvik um virðisaukaskatt, annars vegar m.v. 22% skatt, skv. frumvarpinu, og hins vegar 25% skatt, þ.e. sama skatthlutfall og nú er í söluskatti. Varðandi verðbreytingar einkaneyslu vísast til yfirlits í kafla 3, um áhrif virðisaukaskatts á verðlag miðað við mismunandi forsendur um skatthlutfall.

Auk einkaneyslunnar yrðu íbúðabyggingar skattskyldar samkvæmt frumvarpinu. Við mat á skatthlutfallinu er þó ekki gert ráð fyrir því að nettóskatttekjur af íbúðarhúsabyggingum aukist frá því sem nú er þrátt fyrir víðari skattskyldu. **Ástæðan er sú að hér er reiknað með því að tekjuaukinn verði endurgreiddur húsbyggjendum eins og áður hefur verið gerð grein fyrir.** Opinberar byggingar og samgöngumannvirki eru á hinn bóginn skattlögð að fullu. Sama máli gegnir um aðföng samneyslunnar, svo og aðföng þess atvinnurekstrar sem að öðru leyti er utan skattskyldu eins og banka, váttryggingarstarfsemi, aðföng ýmissar félagslegrar þjónustu o.fl.

Víðtækari skattskylda á samneyslu og opinberar framkvæmdir í virðisaukaskatti en í söluskatti þýðir í raun að hið opinbera skattleggur sjálf sig. Hér er því ekki um að ræða raunverulegan skattstofn sem skili tekjuauka í ríkissjóð því að á móti kemur að samneyslan og framkvæmdir hins opinbera verða dýrari. Við þessu er séð í útreikningi á skatthlutfallinu og ekki er reiknað með tekjuauka af þessum sökum.

TAFLA 2

Söluskattur og virðisaukaskattur af íbúðabyggingum, opinberum byggingum, samgöngumannvirkjum, samneyslu og skattskyldum aðföngum á verðlagi ársins 1987 (m.kr.).

	Fjárhæð alls án söluskatts	Stofn sölu- skatts	Stofn virðis- aukaskatts
Einkaneysla	117.639	83.477	92.439
Íbúðabyggingar	6.161	3.040	3.040
Opinberar byggingar	2.383	1.176	1.176
Samgöngumannvirki	4.397	1.567	1.567
Samneysla	34.560	6.960	6.960
Skattskyld aðföng og fjárfesting ásamt skekkjum		14.797	9.700
Samtals		111.017	114.882

Tafla 3 sýnir hlutfallslega skiptingu skattstofns, annars vegar samkvæmt núverandi söluskatti og hins vegar samkvæmt frumvarpinu. Í töflunni kemur fram að miðað við áætlað verðlag ársins 1988 og landsframleiðslu ársins mundi virðisaukaskatturinn leggjast á um 135,6 milljarða kr. skattstofn samanborið við 131 milljarð kr. í söluskatti. Skattstofninn stækkar því einungis um 3,5%, en þá er rétt að hafa í huga að hér er miðað við skattstofn söluskatts eins og hann er eftir afnám veigamikilla undanþága í ársbyrjun 1988.

TAFLA 3

Áætlaður stofn söluskatts 1988 og virðisaukaskatts samkvæmt frumvarpi og hlutfallsleg skipting hans.

	Söluskattur %	Virðisaukaskattur %
1. Einkaneysla	75,2	80,5
2. Íbúðabyggingar	2,7	2,6
3. Opinberar byggingar	1,1	1,0
4. Samgöngumannvirki	1,4	1,4
5. Samneysla	6,3	6,0
6. Skattskyld aðföng og fjárfesting ásamt skekkjum	13,3	8,4
7. Samtals	100,0	100,0
8. Skattstofn í fjárhæðum miðað við áætlað verðlag 1988, m.kr.	131.000	135.561
þar af: a) með 25% skatti	124.150	
b) með 12% skatti	6.850	
9. Áætlaðar tekjur af söluskatti 1988	31.860	
10. Virðisaukaskattsprósenta sem skilar sömu tekjum og 25% og 12% söluskattur		23½%

Með þeirri breikkun skattstofns sem fram kemur í töflu 3 er ljóst að skatthlutfallið gæti lækkað nokkuð eða í rúmlega 23½%, en samt skilað sömu tekjum og söluskatturinn gerir. Hins vegar má ætla að hlutfallið gæti jafnvel lækkað enn meira vegna betri innheimtu virðisaukaskatts en söluskatts.

Með hliðsjón af því sem hér hefur verið rakið má draga saman tekjur og gjöld af virðisaukaskatti og söluskatti með eftirfarandi hætti:

TAFLA 4

Yfirlit um áhrif virðisaukaskatts á tekjur ríkissjóðs miðað við áætlað verðlag 1988 (m.kr.).

	Miðað við mismunandi skatthlutfall virðisaukaskatts			
	20%	22%	23½%	25%
1. Tekjur af söluskatti	-31.860	-31.860	-31.860	-31.860
2. Jöfnunargjald, nettó	-176	-176	-176	-176
3. Endurgreiddur söluskattur	937	937	937	937
4. Niðurgreiðsla húshitunar	-858	-944	-1.008	-1.072
5. Tekjuþörf, brúttó	-31.957	-32.043	-32.107	-32.171
6. Tekjur af virðisaukaskatti	27.112	29.823	31.857	33.890
7. Áhrif bættrar innheimtu	1.000	1.000	1.000	1.000
8. Heildartekjur af virðisaukaskatti (6.+7.)	28.112	30.823	32.857	34.890
9. Viðbórtarkjuþörf, nettó (8.-5.)	-3.845	-1.220	750	2.719

Í töflu 4 kemur fram að m.v. 23½% skatthlutfall er því sem næst jafnvægi á tekjum og gjöldum ríkissjóðs vegna kerfisbreytingarinnar. Við 22% skatthlutfall vantar hins vegar samkvæmt þessum áætlunum um 1.200 millj. kr. á að virðisaukaskattur skili sömu tekjum og áætlað er að söluskattur geri á þessu ári. Hefur þá, sem og í öllum dæmunum, verið reiknað með því að virðisaukaskattur af húshitun verði að fullu endurgreiddur. Jafnframt er reiknað með því að bætt innheimta skili tekjuauka sem nemur um 3% af áætluðum söluskattstekjum ársins 1988.

Fyrir liggur að allar áætlanir um tekjur af virðisaukaskatti þurfi að endurskoða fyrir gerð fjárlagafrumvarps 1989, ekki síst vegna þeirra umfangsmiklu skattkerfisbreytinga sem komu til framkvæmda í upphafi þessa árs. Breytingar á skattsviði og miklar breytingar á verðhlutföllum kunna að hafa áhrif á eftirspurn og þar með skatttekjur, en mjög torvelt er að áætla þessi áhrif nákvæmlega. Gangi þær áætlanir eftir sem hér eru settar fram er ljóst að nauðsynlegt verður að bregðast við tekjutapi með því annaðhvort að styrkja aðra tekjustofna eða draga úr útgjöldum við fjárlagagerð fyrir árið 1989.

Ekki þarf að hafa mörg orð um það að ýmis rök mæla með því að dregið verði úr vægi almenns neysluskatts, söluskatts eða virðisaukuskatts, í heildartekjuöflun ríkisins. Ef þetta á að gerast án þess að það leiði til hallareksturs á ríkissjóði koma einungis tvær leiðir til greina, niðurskurður útgjalda eða aukin tekjuöflun. Eðli málsins samkvæmt kemur þetta verkefni til kasta næsta þings, en um það skal þó farið nokkrum orðum.

Í fyrsta lagi er þess að gæta að þeirri endurskoðun tekjuöflunarkerfisins, sem ríkisstjórnin hefur einsett sér, er ekki lokið. Eigi síðar en við afgreiðslu fjárlaga fyrir árið 1989 er þess að vænta að gerðar verði verulegar breytingar á skattlagningu atvinnurekstrar. Hér má telja endurskoðun á lögum um tekjuskatt og eignarskatt, þar með talin endurskoðun á skattlagningu eignatekna, hverju nafni sem nefnast. Þá er að geta samræmingar og endurskoðunar á sköttum og gjöldum sem reiknast af launagreiðslum fyrirtækja, launaskatti, lífeyristryggingargjaldi, slysatryggingargjaldi og iðgjaldi til Atvinnuleysistryggingarsjóðs. Loks er að geta afnáms mörkunar ýmissa tekjustofna, m.a. bensíngjalds, þungaskatts o.fl. Þessi endurskoðun gæti falið í sér auknar tekjur fyrir ríkissjóð, að því marki sem bil milli tekna og gjalda verður ekki brúað með lækkun útgjalda.

Í öðru lagi skal á það bent að í töflu 4 byggja útreikningar á tekjuþörf ríkissjóðs á því að í öllum vöruflokkum, sem nú bera 25% skatt, verði um að ræða tekjutap sem svarar til lækkunar skatthlutfallsins úr 25%. Þetta á t.d. við um áfengi og tóbak, en verðlækkun á þeim varningi samhliða upptöku virðisaukaskatts er ekki á dagskrá, heldur reiknað með því að einkasölugjald ríkisins hækki á móti sem nemur lækkun skatthlutfallsins. Þannig getur komið til álita að brúa tekjuþörfina að hluta til með því að fylla upp í þau verðlækkunartilfni sem lækkun neysluskattshlutfallsins gæti gefið ástæðu til.

Aðhald með útgjöldum ríkisins og lækkun þeirra er verkefni sem jafnan hlýtur að vera mjög á dagskrá við gerð fjárlaga. Ekki er ástæða til þess að fjalla um þetta verkefni sérstaklega í þessari greinargerð, en þó skal minnt á það í þessu sambandi að samhliða þeim breytingum sem gerðar voru á aðflutningsgjöldum og söluskatti um síðustu áramót var gripið til umfangsmikilla aðgerða til tekjujöfnunar. Þessar aðgerðir fólu m.a. í sér aukningu á niðurgreiðslum á búvörum og fiski, hækkun barnabóta og barnabútaauka, svo og bóta lífeyristrygginga. Sérstök aukning útgjalda vegna þessara aðgerða nam um 2.210 millj. kr. á árinu 1988.

Hækkun útgjalda til niðurgreiðslna miðaðist í aðalatriðum við það að með þeim yrði eytt þeirri verðhækkun sem ella hefði leitt af 25% skatti á ýmsar nauðsynjar heimilanna. Við lækkandi skatthlutfall er rökrétt að endurskoða þessi útgjöld sérstaklega, en nærri lætur að við 22% skatthlutfall hefðu niðurgreiðslur getað orðið um 200 millj. kr. lægri en fjárlög ársins ákveða, án þess að raska verði niðurgreiddra vara.

Uppataka virðisaukaskatts hefur í för með sér tilflutning á skattbyrðinni þannig að stærri hluti skattsins en áður er innheimtur beint af einkaneyslunni. Áætlað er að um 80% af virðisaukaskattinum komi frá einkaneyslunni, samanborið við 75% í söluskattskerfinu. Á móti kemur að verulega dregur úr skattlagningu aðfanga og fjárfestingar atvinnuvega þannig að um 8% af skattinum kemur frá þessum þáttum í stað um 13% í söluskattinum. Af þessu leiðir svo að uppsöfnun skattsins í rekstrarkostnaði atvinnuveganna hverfur að mestu leyti og það markmið næst með skattinum að hann verður hlutlaus gagnvart atvinnulífínu eða dreifingu framleiðsluþáttanna á einstakar framleiðslugreinar.

8.10 Fjölgun framteljenda við upptöku virðisaukaskatts.

Ýmsar upplýsingar eru til um fjölda þeirra fyrirtækja og einstaklinga sem sjálfstæðan atvinnurekstur stunda í landinu. Af þeim heimildum, sem nú ná til allra atvinnugreina, má helst nefna fyrirtækjaskrá Hagstofu Íslands, slysatryggingargögn og launamiðaskýrslur skattýfirvalda. Tvær síðast töldu heimildirnar eru þó náskyldar.

Í fyrirtækjaskrá Hagstofunnar eru skráð öll einstaklingsfyrirtæki sem eru með sérstöku heiti, enn fremur hvers konar félög sem atvinnurekstur stunda, svo og stofnanir, embætti og félagasamtök. Hins vegar koma ekki fram í fyrirtækjaskrá þeir einstaklingar sem stunda atvinnurekstur í eigin nafni. Þá er þess að geta að í fyrirtækjaskrá er hvert fyrirtæki aðeins talið til einnar atvinnugreinar jafnvel þótt það starfi í mörgum greinum. Að jafnaði er fyrirtæki þó talið til þeirrar atvinnugreinar þar sem það er talið hafa mest umsvif.

Öðru máli gegnir um slysatryggingargögnin og launamiðaskýrslur. Þar er ætlast til þess að hvert fyrirtæki sé skráð í öllum þeim atvinnugreinum þar sem það er með einhverja starfsemi. Af því leiðir að hvert fyrirtæki eða lögaðili getur verið margtalið ef starfsemin er margþætt eða starfsstaðir eru margir. Aðilar, sem fram koma í slysatryggingargögnum og í launamiðaskýrslum, eru því fleiri en í fyrirtækjaskrá.

Í þeim tölum, sem hér fara á eftir, hefur sá kostur verið valinn við mat á fjölgun innheimtuaðila að miða við launamiðaskýrslur og launaframtöl fyrirtækja en ekki við fyrirtækjaskrá. Hér er því fjallað um fjölda aðila eða framteljenda til virðisaukaskatts en ekki fjölda fyrirtækja. Samkvæmt þessum gögnum eru aðilar, sem fram koma í launamiðaskýrslum á árinu 1985, alls 31.000 og eru einyrkjar þá meðtaldir en tölur um fjölda bændu, sem hér eru einnig meðtaldir, eru áætlaðar eftir öðrum heimildum. Þessi heildartala gefur þó ekki rétta mynd af fjölda þeirra aðila sem gætu orðið framtalsskyldir. Er þá fyrst að nefna að inni í heildartölunni eru allir húsbyggjendur sem hafa greitt laun á tímabilinu en hafa húsbyggingar ekki sem aðalstarf. Ætla má að þeir hafi verið um 600 á árinu 1985. Þá má nefna þá sem greiða virðisaukaskatt af aðföngum sínum en er að öðru leyti haldið utan skattskyldu og þurfa því ekki að skila framtali til virðisaukaskatts. Er það stjórnsýsla ríkis og sveitarfélaga, menntamál, almannatryggingar, sjúkrahús, elliheimili og önnur heilbrigðisþjónusta, velferðarstofnanir, trúmálastarfsemi, auk ýmiss atvinnurekstrar eins og banka og tryggingarfélagu, fólksflutninga, húsfélaga, fasteignarekstrar o.fl. Lauslega áætlað gætu þetta verið 5.700 aðilar sem undanþegnir yrðu framtalsskyldu.

Nánari skipting er sem hér segir:

	Fjöldi launagreiðenda
Húsbyggingar	600
Starfsemi ríkis og sveitarfélaga, þ.e. stjórnvísan, skólar, sjúkrahús o.fl.	1.025
Velferðarþjónusta	700
Heilbrigðisþjónusta á vegum einkaaðila	1.175
Fólksflutningar	1.200
Starfsemi banka, sparisjóða, lífeyrissjóða og tryggingafélaga	350
Fasteignarekstur, húsfélög o.fl.	600
Samtals	5.650

Framteljendur til virðisaukaskatts gætu því orðið allt að 25.350. Þennan fjölda má bera saman við framteljendur til söluskatts, en ætla má að á árinu 1988 verði þeir ekki undir 11.300 talsins og er þá búið að reikna með fjölgun framteljenda vegna breiðari skattskyldu til söluskatts. Upptaka virðisaukaskatts með því skattskyldusviði, sem hér er gert ráð fyrir, felur í sér að framteljendum fjölgar um nálægt 14.050. Tölur um fjölgun framteljenda einar sér þurfa ekki að gefa rétta mynd af kostnaðarauka hins opinbera eða framteljenda af upptöku skattsins. Hér skiptir mestu máli hvernig framtalsskyldunni verður hagað, hve oft á ári framteljanda ber að skila skýrslu o.s.frv. Í þessu sambandi er rétt að líta á það í hvaða atvinnugreinum framteljendum fjölgar mest:

	Fjölgun framteljenda
Landbúnaður	5.000
Fiskveiðar	1.450
Fiskiðnaður	600
Byggingarstarfsemi	3.000
Samgöngur	1.500
Annað, skekkjur o.fl.	2.500
Samtals	14.050

Af þessum tölum má ráða að mest öll fjölgunin komi fram í landbúnaði, byggingarstarfsemi og sjávarútvegi. Meðferð þessara greina ræður því úrslitum um fjölgun framteljenda. Í 32. gr. frumvarpsins er sett fram sú almenna regla að þeir, sem stunda landbúnað, skuli einungis skila virðisaukaskattsskýrslu tvisvar á ári.

Nánar tiltekið er áætlað að skýrslufjöldi breytist sem hér segir:

	Fjöldi	Skil á ári	Skýrslur á ári
Söluskattsskyldir aðilar	11.300	12	135.600
Virðisaukaskattsskyldir:			
Í landbúnaði	5.000	2	10.000
Aðrir	20.350	6	122.100
Fækkun skattskýrslna			3.500

9. Örugg skil á virðisaukaskatti og eftirlit.

Virðisaukaskattur er talinn mun öruggari tekjustofn en söluskattur. Stafar það m.a. af því sjálfseftirliti sem myndast í kerfinu með frádráttarheimildinni, þar sem hvert fyrirtæki hefur hag af því að telja fram öll innkaup og fá innskattinn af þeim dreginn frá innheimtum útskatti. Sjálfseftirlitið hefur oft verið nefnt sem einn aðalkostur virðisaukaskattskerfisins. Eftir sem áður er þó mikilvægt að eftirlit skattyfirvalda sé virkt.

Hlutfall innfluttra vara í heildarneyslunni er mjög hátt hér á landi miðað við önnur nálæg lönd. Um árabíl hefur allur innflutningur verið skráður og flokkaður í tölvum á einstaka innflytjendur en þau gögn geta skattyfirvöld síðan notað til veltueftirlits. Hér er um mjög mikilvæg eftirlitsgögn að ræða sem munu ekki eiga sér hliðstæðu með öðrum þjóðum. Eftirlitið með heildarveltu ætti m.a. af þessum ástæðum að geta orðið mjög virkt hér á landi.

Þegar meta skal öryggi við innheimtu virðisaukaskatts annars vegar og núverandi söluskatts hins vegar er margt sem hafa verður í huga. Innheimta söluskattsins nú á einu viðskiptastigi er áhættusöm en með dreifingu innheimtunnar á fleiri innheimtuaðila ætti tilhneiging til undandráttar að minnka. Þessi breyting er sennilega sú sem mestu máli skiptir varðandi samanburð á öryggi þessara skatta. Öryggi virðisaukaskatts og möguleikar til eftirlits með innheimtu hans veltur einnig mjög á uppbyggingu kerfisins, svo sem því hve skýr skattskyldan er, hve undanþágur eru margar o.fl. eins og þegar hefur verið nefnt.

Þegar virðisaukaskattur er tekinn upp þarf að leggja áherslu á að upplýsingar, sem fást við endurskoðun uppgjörsgagna og hvers konar könnun á skilum fyrirtækja, verði skráðar og geymdar í tölvutæku formi eftir því sem unnt er. Enn fremur verður að efla mjög annað eftirlit frá því sem nú er, m.a. með frekari öflun gagna til eftirlits og tíðari athugunum á bókhaldi og öðrum þeim gögnum sem uppgjör fyrirtækjanna byggjast á.

10. Kostnaður við upptöku virðisaukaskatts.

Upptaka virðisaukaskatts í stað núgildandi söluskatts hefur í för með sér aukna fyrirhöfn og kostnað bæði fyrir fyrirtæki sem innheimta hann og fyrir skattyfirvöld. Erfitt er þó að áætla þann kostnaðarauka með nokkurri vissu.

Ljóst er að veruleg fjölgun framteljenda hefur í för með sér aukinn kostnað fyrir skattyfirvöld en úr því er nokkuð dregið með ákvæðunum um misserisleg skil framteljenda í landbúnaði. Enn fremur hefur víðtækt skattskyldusvið og fáar undanþágur verulega þýðingu í þessu efni.

Nú vinna aðeins um 35 starfsmenn hjá skattyfirvöldum störf er snerta eingöngu söluskattinn. Fjölga verður verulega starfsmönnum við upptöku virðisaukaskatts en samanburður á kostnaðarauka verður ekki raunhæfur vegna þess að auka þyrfti verulega aðhald með núgildandi söluskatti. Mjög lauslega áætlað má reikna með að við upptöku virðisaukaskatts þyrftu starfsmenn að verða helmingi fleiri.

Skattkerfisbreytingunni sjálfri fylgir talsverður kostnaður, einkum við margs konar undirbúning að breytingunni. Áður hefur þess verið getið að innheimtuaðilum fjölgar og verða fyrirtæki, sem nú greiða ekki söluskatt, að skila uppgjóri og greiða virðisaukaskatt. Auk þess má búast við því að uppgjör á skatti verði yfirleitt nokkru viðameira fyrir fyrirtækin en uppgjör á söluskatti. Þessu veldur frádráttur innskatts og sérstök færsla hans í bókhaldi. Þetta ætti þó ekki að breyta miklu fyrir þau fyrirtæki sem nú selja bæði söluskatts-skyldar og söluskattsfrjálsar vörur til neytenda og verða af þeim sökum að færa innkaup eða sölu þessara vara aðgreind í bókhaldi.

Þegar á allt er litið verður að telja að virðisaukaskattskerfið hafi í upphafi í för með sér einhvern kostnaðarauka bæði fyrir skattyfirvöld og framteljendur. Þessi kostnaður mun skila sér fljótt aftur í bættri samkeppnisstöðu íslenskra fyrirtækja, lægra vöruverði og skilvirkara skattakerfi.

Athugasemdir við einstakar greinar frumvarpsins.

Um 1. gr.

Í þessum upphafsákvæðum er að finna stutta lýsingu á efni lagafrumvarpsins.

Í fyrstu grein kemur fram að virðisaukaskatt skal innheimta á öllum stigum viðskipta en skv. 15. gr. skal þó einungis standa skil á skatti af virðisauka á hverju stigi. Þá er kveðið á um virðisaukaskattsskyldu af innflutningi vöru og þjónustu en nánari ákvæði um það er að finna í XI. kafla.

Um 2. gr.

Samkvæmt greininni eru allar vörur, nýjar og notaðar, skattskyldar. Á hinn bóginn geta skattskyldar vörur undir vissum kringumstæðum verið undanþegnar skattskyldri veltu, sbr. 12. gr. Eins og rakið er í almennum athugasemdum með frumvarpinu er miklum örðugleikum háð að undanþiggja einstakar vörutegundir virðisaukaskatti á smásölustigi auk þess sem undanþága einstakra vörutegunda á öðrum stigum viðskipta mundi gera virðisaukaskattskerfið erfitt í framkvæmd. Samkvæmt almennum skilgreiningum teljast fasteignir ekki til vara. Þó þykir öruggara að taka þetta sérstaklega fram í frumvarpstexta. Undanþágan um fasteignir er í samræmi við undanþágu í gildandi söluskattslögum. Af ákvæðum frumvarpsins leiðir hins vegar að byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð í atvinnuskyni er skattskyld, þ.e. efni og vinna við byggingar og mannvirkjagerð. Vísast í þessu sambandi einkum til athugasemda með 4. mgr. 6. gr. frumvarpsins. Sérstaklega er tekið fram að rafmagn, varmi og önnur orka falli undir vöruhugtakið. Þá skal ekki heimta skatt af sölu viðskiptabréfa. Sala prentvarnings, t.d. frá prentsmiðju, er skattskyld og eins þótt prentvarningurinn hafi að geyma eyðublöð fyrir slík bréf.

Á sama hátt og gildir um vörur skv. 1. mgr. er í 2. mgr. kveðið á um skattskyldu allrar vinnu og þjónustu, hverju nafni sem nefnist, með þeim undantekningum einum sem nefndar eru í 3. mgr. Af því sem sagt er hér að framan má ráða þá meginreglu varðandi skattskyldusviðið að vara, vinna eða þjónusta, sem ekki er sérstaklega undanþegin virðisaukaskatti, sé skattskyld.

Í 3. mgr. þessarar greinar er síðan að finna tæmandi upptalningu á þeirri vinnu og þjónustu sem undanþegin er virðisaukaskatti samkvæmt frumvarpinu. Undanþágum þessum er haldið í algeru lágmarki. Þær eru í samræmi við undanþágur sem leyfðar eru hjá flestum þeim þjóðum sem búa við virðisaukaskattskerfi.

Áður en vikið verður nánar að undanþágunum skal það ítrekað sem segir í almennum athugasemdum með frumvarpinu að ef þjónustu einhvers aðila er haldið utan við skattskyldusviðið samkvæmt þessari grein verður hann að greiða innskatt af aðföngum, en fær hann ekki fráreginn þar sem hann innheimtir ekki útskatt af þjónustu sinni. Slíkur aðili er þannig ekki undanþeginn skattinum þar sem hann verður að bera innskattinn, sbr. nánar 4. mgr. greinarinnar. Þessir aðilar eru að sjálfsögðu ekki skráningarskyldir og skráningar-

skyldir aðilar, sem eiga viðskipti við þá, fá ekki frádreginn neinn innskatt af innkaupum frá þeim. Nokkur eðlismunur er samkvæmt framansögðu á þessum undanþágum sem lúta að vinnu og þjónustu og hins vegar þeim undanþágum sem rætt er um í 12. gr. og lúta að skattskyldri veltu, sbr. það sem rakið er í kafla 8.1 í almennum athugasemdum.

Sjónarmið, sem ráða því að undanþágur eru gerðar í 3. mgr., eru af ýmsum toga. Þannig má segja að félags- og heilbrigðissjónarmið ráði undanþágunum í 1. og 2. tölul., tæknileg sjónarmið í 7., 10. og 13. tölul., félagsleg og tæknileg í 3. og 9. tölul. o.s.frv.

Í 1. og 2. tölul. 3. mgr. er kveðið á um að ýmis heilbrigðis- og félagsleg þjónusta sé undanþegin. Önnur þjónusta af þessu tagi sem fellur undir 1. og 2. tölul. 3. mgr. eftir atvikum, sbr. lokaorð beggja tölulíðanna, er m.a. þjónusta elliheimila, endurhæfingarstöðva fyrir lamaða og fatlaða og stofnana fyrir þroskahefta. Sömuleiðis þjónusta sjúkráþjálfara sem fá sjúklinga til meðferðar frá lækni, enda sé hún greidd af Tryggingastofnun ríkisins. Heilsuræktarstöðvar, sólbaðsstofur og önnur slík starfsemi fellur hins vegar ekki undir þessar undanþágur.

Til reksturs skóla og menntastofnana, sbr. 3. tölul. 3. mgr., telst öll venjuleg skóla- og háskólakennsla, fagleg menntun, endurmenntun og önnur kennslu- og menntastarfsemi. Til undanþeginnar starfsemi samkvæmt þessu, auk hefðbundinnar skóla- og menntastarfsemi, telst t.d. starfsemi málaskóla, tónlistarkennsla og námskeið eða kennsla í skrifstofu- og stjórnunarfræðum. Við mat á því hvort nám teljist skattfrjálst er eðlilegt að hafa hliðsjón af því hvort boðið er upp á það í hinu almenna skólakerfi eða ekki. Hafi námsgreinin t.d. unnið sér fastan sess í hinu almenna skólakerfi ber samkvæmt framansögðu að líta svo á að skóla- eða námskeiðsgjöld séu skattfrjáls. Ekki nægir þó í þessu sambandi að boðið sé upp á námsgreininna eða námsbrautina í einstökum skólum heldur verður námið að hafa unnið sér fastan og almennan sess í skólakerfinu. Þannig er ökukennsla, starfsemi dansskóla, reiðskóla o.s.frv. skattskyld samkvæmt framansögðu.

Með hugtakinu „söfnum“ í 4. tölul. 3. mgr. er m.a. átt við minjasöfn, náttúrugripasöfn og listasöfn.

Í 6. tölul. 3. mgr. er kveðið á um að fólksflutningar séu undanþegnir skattskyldu. Ákvæði þetta er í samræmi við gildandi reglur um söluskatt.

Samkvæmt 7. tölul. 3. mgr. er pósthjónusta undanþegin skattskyldu, að undanskildum almennum bögglaþósti. Rétt er að vekja athygli á því að fjarskipti hvers konar eru skattskyld.

Samkvæmt 8. tölul. 3. mgr. er útleiga íbúðarhúsnæðis undanþegin. Samkvæmt gildandi söluskattslögum er ekki innheimtur söluskattur af húsaleigu almennt. Undanþágan í 8. tölul. er í samræmi við það að því er íbúðarhúsnæði varðar til þess að ekki verði hækkun á húsnæðiskostnaði leigjenda. Útleiga annars húsnæðis er hins vegar virðisaukaskattsskyld. Það þýðir m.a. að skráningarskylt fyrirtæki sem leigir atvinnurekstrarhúsnæði getur dregið innskattinn frá í virðisaukaskattsuppgjöri sínu.

Samkvæmt 9. tölul. 3. mgr. er váttryggingarstarfsemi undanþegin skattskyldu. Aðalástæðan fyrir því að undanþiggja váttryggingarstarfsemi er að hún er í eðli sínu alþjóðleg og er undanþegin víðast hvar erlendis. Undanþágan er því nauðsynleg af samkeppnisástæðum, enda er óframkvæmanlegt að skattleggja einstakar tryggingar sem innlendir aðilar kunna að kaupa af erlendum váttryggingarfélagum. Enn fremur eru oft vissir tæknilegir örðugleikar á því að reikna virðisaukaskatt í þessari grein. Þá styðja félagsleg sjónarmið þessa niðurstöðu þar sem ekki þykir eðlilegt að heimta virðisaukaskatt af ýmsum tryggingum, svo sem lífftryggingum og slysatryggingum, sem atvinnurekendur er skylt að kaupa fyrir starfsmenn sína samkvæmt kjarasamningum.

Þjónusta banka, sparisjóða og annarra lánastofnana er undanþegin af tæknilegum ástæðum, sbr. 10. tölul. 3. mgr. Undir þessa undanþágu falla einnig þeir sem hafa með höndum verðbréfamíðlun. Undir undanþáguákvæðið fellur einungis eiginleg banka- og lánastarfsemi. Ef aðilar þessir reka t.d. prentsmíðju í eigin þágu mundi slík starfsemi teljast skattskyld, sbr. 2. mgr. 3. gr.

Vegna eðlis þeirrar starfsemi sem um ræðir í 11., 12. og 14. tölul. 3. mgr. þykir rétt að undanþiggja hana skattskyldu. Starfsemi þessi hefur t.d. ætíð verið söluskattsfrjáls og er undanþegin virðisaukaskatti hjá nágrannaþjóðum okkar.

Starfsemi ferðaskrifstofa er þjónusta sem veitt er bæði innan lands og erlendis og er þess vegna undanþegin af tæknilegum ástæðum aðallega. Hér er eingöngu verið að undanþiggja þá starfsemi ferðaskrifstofa sem felst í milligöngu um ferðaþjónustu en ekki aðra starfsemi sem ferðaskrifstofur kunna að hafa með höndum.

Eins og áður segir verða þeir, sem stunda starfsemi sem undanþegin er virðisaukaskatti skv. 3. mgr. 2. gr., að bera innskattinn af kaupum sínum á aðföngum á sama hátt og hinn almenni neytandi án nokkurs frádráttar- eða endurgreiðsluréttar.

Samkvæmt greininni getur fjármálaráðherra kveðið nánar á í reglugerð um það sem undanþegið er samkvæmt þessari grein. Hann getur sett frekari skilyrði fyrir undanþágum en hins vegar er ekki gert ráð fyrir að önnur starfsemi sé undanþegin en upp er talin í greininni, sbr. þó 5. mgr.

Um 3. gr.

Samkvæmt greininni eru allir þeir skattskyldir sem selja eða afhenda vörur eða verðmæti eða inna af hendi vinnu eða þjónustu í atvinnuskyni eða sjálfstæðri starfsemi. Þetta á bæði við um menn og lögaðila. Hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi er að ræða fer eftir svipuðum sjónarmiðum og gilda um skilgreiningu þessara atriða í tekjuskattslögum. Sérstaklega er tekið fram um skattskyldu hvers konar félaga og stofnana sem eingöngu eiga viðskipti við félagsmenn sína og gætu af þeim sökum talist falla utan áður nefndrar skilgreiningar. Hugtökin **sala** og **afhending** eru skýrð nánar í III. og IV. kafla en undir þau geta meðal annars fallið skipti, afhending án endurgjalds, úttekt eiganda úr eigin fyrirtæki og eigin not fyrirtækis á vöru, þjónustu og öðrum verðmætum. Um tímamörk sölu vísast nánar til 13. gr.

Þó að vandamál varðandi eigin not og eigin þjónustu skráðra aðila leysist sjálfkrafa í virðisaukaskatti er ljóst að þau eru enn upp á teningnum hjá óskráðum aðilum. Fyrir skráðan aðila breytir það t.d. engu hvort hann kaupir að þjónustu þar sem honum er heimilt að draga frá virðisaukaskatt, sem hann þarf að greiða af slíkri þjónustu, frá þeim virðisaukaskatti sem hann á að skila. Skatturinn hefur þannig engin áhrif á það hvort hann velur í þessu efni að kaupa að þjónustu eða veita sér hana sjálfur. Vandinn varðandi eigin not óskráðra aðila verður hins vegar sá sami í virðisaukaskatti og almennt er í söluskatti. Í söluskattslögum er beinlínis kveðið á um skattskyldu eigin nota. Augljós vandamál eru því samfara að innheimta sölu- eða virðisaukaskatt af eigin notum þar sem ákvörðun skattstofnsins er nokkrum erfiðleikum háð. Engu síður verður ekki hjá því komist að setja reglur um skattskyldu eigin nota óskráðra aðila í því skyni að tryggja samkeppnisstöðu þeirra sem selja sambærilega vöru og þjónustu og eigin notin lúta að. Því er fjármálaráðherra heimilað að ákveða með reglugerð að ríki, bæjar- eða sveitarfélög og stofnanir og fyrirtæki þeirra, svo og aðrir sem reka starfsemi sem undanþegin er virðisaukaskatti, greiði virðisaukaskatt af vöru, sem er framleidd til eigin þarfa, eða af eigin þjónustu.

Til fróðleiks skal þess getið í þessu sambandi að í Danmörku eru í gildi sérstakar reglur sem lúta að því að endurgreiða sveitarfélögum þann virðisaukaskatt sem þau þurfa að greiða

af kaupum á vöru og þjónustu. Reglum þessum er í fyrsta lagi ætlað að tryggja jafna stöðu sveitarfélaga, hvort heldur þau kjósa að kaupa vöru eða þjónustu eða þjónusta sig sjálf. Í öðru lagi er með þessum reglum stefnt að því að tryggja samkeppnisstöðu þeirra fyrirtækja sem selja hliðstæða vöru eða þjónustu. Með þessum hætti er þannig reynt að koma í veg fyrir að skatturinn hafi áhrif á það hvor leiðin valin er í þessum efnum. Í sama skyni hafa Danir sett sérstakar reglur varðandi óskráð ríkisfyrirtæki. Reglur þessar mætti hafa til hliðsjónar telji menn slíkt nauðsynlegt í því skyni að gera skattinn hlutlausan og jafna þar með samkeppnisstöðu skráðra fyrirtækja gagnvart eigin þjónustu og framleiðslu opinberra aðila.

Fjármálaráðherra verður heimilt að ákveða með reglugerð að ríki, bæjar- og sveitarfélög og stofnanir og fyrirtæki þeirra, svo og aðrir, sem reka starfsemi sem undanþegin er virðisaukaskatti, greiði virðisaukaskatt af vöru sem framleidd er til eigin þarfa eða af eigin þjónustu þar sem slíkt er nauðsynlegt með tilliti til samkeppnisstöðu annarra fyrirtækja sem láta í té hliðstæða vöru og þjónustu sem skattskyld er.

Greinin kveður einungis á um þá sem skyldir eru til að innheimta virðisaukaskatt við sölu eða afhendingu á vöru eða þjónustu. Skylda til að greiða virðisaukaskatt af innkaupum (innskatt) er hins vegar ekki bundin við þessa aðila. Það er almenn skylda allra, jafnvel þeirra sem almennt eru undanþegnir opinberum gjöldum í sérstökum lögum.

Um 4. gr.

Peir sem njóta undanþágu samkvæmt greininni þurfa ekki að innheimta virðisaukaskatt af sölu sinni en geta þá á hinn bóginn ekki fengið frádreginn virðisaukaskatt vegna innkaupa sinna. Minnt er á ákvæði í 3. mgr. 22. gr. sem kveða á um að hafi sá sem undanþeginn er virðisaukaskatti tilgreint virðisaukaskatt á reikningum sínum skuli skila honum í ríkissjóð.

Samkvæmt 2. tölul. greinarinnar er sala listamanns á eigin listaverkum ekki talin virðisaukaskattsskyld, enda falli listaverkið undir þar greind tollskrárnúmer. Öðrum sem selja listaverk, þar með taldir uppboðshaldarar, ber hins vegar að innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum í ríkissjóð. Undir hugtakið listaverk í þessu sambandi falla ekki endurgerðir listaverka í fjöldaframleiðslu eða handiðnaðarvörur með einkennum verslunarvöru.

Tilgangurinn með undanþáguákvæðinu í 3. tölul. er að undanþiggja mjög lítil fyrirtæki eða starfsemi sem eingöngu eru rekin í hjáverkum eða stöku sinnum. Þetta helgast fyrst og fremst af hagkvæmnisástæðum. Þar sem þessi óskráðu fyrirtæki þurfa ekki að skila skatti af sölu sinni geta skráð fyrirtæki, sem kaupa af þeim aðföng, ekki fengið frádreginn neinn innskatt af þeim kaupum.

Um 5. gr.

Samkvæmt greininni skulu allir virðisaukaskattsskyldir aðilar tilkynna starfsemi sína til skráningar hjá skattstjóra í því umdæmi sem þeir eru heimilisfastir. Skattstjóri heldur skrá yfir virðisaukaskattsskylda aðila. Peir sem stunda landbúnað skulu skráðir á sérstaka skrá, sbr. 30. gr.

Samkvæmt gildandi söluskattslögum fær söluskattsskyldur aðili söluskattsskírteini hjá skattstjóra sem heimilar honum að kaupa endursöluvörur án söluskatts. Þar sem virðisaukaskattskerfið gerir ráð fyrir því sem aðalreglu að skattur sé innheimtur af öllum viðskiptum milli skráðra aðila er ekki þörf á slíkum skírteinum. Í 2. mgr. greinarinnar er þó gert ráð fyrir að skráningarskyldur aðili fái um það staðfestingu frá skattstjóra að skráning hafi farið fram og einnig er gert ráð fyrir því að hann fái sérstakt skráningarnúmer, sbr. 1. mgr. 20. gr., er fram kæmi á reikningum sem hann kann að gefa út.

Um skráningu starfandi fyrirtækja í fyrsta skipti við gildistöku laganna eru reglur í II. ákvæði til bráðabirgða.

Um 6. gr.

Samkvæmt þessari grein getur fjármálaráðherra sett reglur um að fyrirtæki, er inna af hendi þjónustu sem ekki er skattskyld, geti farið fram á svokallaða frjálsa skráningu. Af frjálsri skráningu leiðir að fyrirtæki, sem þannig er skráð, ber að greiða virðisaukaskatt eftir almennum reglum af þeirri þjónustu er það innir af hendi og skráningin lýtur að.

Heimild til frjálsrar skráningar getur haft þýðingu fyrir fyrirtæki sem leggja þurfa í verulega fjárfestingu vegna viðskipta við skráða aðila. Við skráninguna verður þjónusta hins frjálst skráða fyrirtækis skattskyld andstætt því sem hún væri ella. Hins vegar getur fyrirtækið dregið frá útskatti innskatt af vörum og þjónustu sem það hefur keypt vegna þessarar sölu. Jafnframt er skráðum aðila, sem kaupir þessa þjónustu, heimilt að draga þannig greiddan skatt frá sem innskatt.

Af hagkvæmnisástæðum er kveðið á um að frjáls skráning geti aldrei staðið skemur en í tvö ár.

Eins og áður segir skulu fyrirtæki, sem skráð eru frjálsri skráningu, skila skatti af sölu á þeirri þjónustu sem skráning tekur til. Af þessu leiðir að skatti skal skila af allri þjónustu sem skráningin lýtur að, óháð því hver kaupir hana.

Í 4. mgr. er að finna sérreglu varðandi byggingu atvinnuhúsnæðis. Þar er kveðið á um að þeir, sem stunda byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á eigin kostnað í þeim tilgangi að selja skráðum aðilum skv. 5 gr., geti farið fram á sérstaka skráningu vegna þessarar starfsemi. Að fenginni sérskráningu af þessu tagi er aðila heimilt að færa til frádráttar sem innskatt virðisaukaskatt af öllum aðföngum er varða sölu hans á fasteigninni til hins skráða kaupanda, sbr. 16. gr. Ákvæði þessu er fyrst og fremst ætlað að tryggja samkeppnisstöðu þeirra sem stunda byggingarstarfsemi á atvinnuhúsnæði til endursölu gagnvart þeim sem eru skráðir og byggja sjálfir slíkt húsnæði til eigin nota.

Um 7. gr.

Í 1. mgr. kemur fram sú meginregla að virðisaukaskatt skuli reikna af heildarandvirði hins selda án virðisaukaskatts. Samkvæmt lokamálslið 1. mgr. 20. gr. skal upphæð virðisaukaskatts ætíð koma sérstaklega fram á reikningi þegar um viðskipti milli virðisaukaskattsskyldra aðila er að ræða. Eðlilegast er því að miða skattverðið við heildarandvirði eða heildarendurgjald hins selda án skattsins en það þýðir að skatturinn kemur sérstaklega fram á reikningi sem síðan liggur til grundvallar innskattsfrádrætti skráningarskylds kaupanda.

Þá er í 1. tölul. 2. mgr. kveðið á um að skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum skuli teljast hluti af skattverði. Skráður aðili á fyrri stigum viðskipta hefur oft þurft að skila t.d. framleiðslutollum og vörugjöldum af framleiðslu sinni. Þessi gjöld mynda síðan hluta af söluverði hans til skráðs kaupanda, t.d. smásala, sem ekki veit hve há þessi gjöld eru. Einfaldast er því að gjöld þessi teljast hluti af söluverði skráðs söluaðila og virðisaukaskattur reiknist af heildarfjárhæð sölunnar að meðtöldum þessum gjöldum. Reglan hefur það í för með sér að skráður kaupandi fær til frádráttar innskatt af hærri fjárhæð og söluaðili skilar samsvarandi hærri útskatti í ríkissjóð en verið hefði ef nettóaðferð hefði verið beitt. Niðurstaðan er sú sama fyrir ríkissjóð. Svipuð sjónarmið ráða því að hvers konar kostnaður og gjöld sem seljandi krefur kaupanda um teljast hluti skattverðs og skiptir í því sambandi ekki máli hvort þau eru innifalin í söluverði án sérgreiningar eða koma sérstaklega fram á reikningi eða á sérreikningi.

Ákvæðið í 2. tölul. er í samræmi við gildandi skilgreiningar á skattverði til söluskatts og þarfnast ekki nánari skýringa.

Samkvæmt 3. tölul. eru tengingar- og stofngjöld og önnur slík gjöld sem seljandi krefur kaupanda um hluti skattverðs. Ekki þykir hjá því komist að kveða sérstaklega á um þetta

atriði í því skyni að koma í veg fyrir vafa í þessu sambandi. Ákvæðinu er ætlað að girða fyrir þann möguleika að þeir, sem krefja um slík gjöld, verðleggi þjónustu á þann hátt að innheimta óeðlilega há stofngjöld en verðleggi aðra skattskylda vöru eða þjónustu þeim mun lægra til þess að komast hjá skattgreiðslu.

Í 4. tölul. er kveðið á um að umboðs- og sölulaun og uppboðsþóknun séu hluti skattverðs. Ákvæði þetta er í samræmi við ákvæði gildandi laga um söluskatt.

Samkvæmt 5. tölul. er það aðeins afsláttur sem liggur fyrir og er veittur þegar vara er afhent sem telst ekki til skattverðs. Í þeim tilfellum eingöngu er skattverðið söluverð að frádregnum afslætti. Allur annar afsláttur telst alltaf til skattverðs. Reglan byggist á því að virðisaukaskattsskyldur kaupandi má aðeins draga frá sem innskatt þann virðisaukaskatt sem greindur er á reikningi seljanda og seljandi verður að reikna virðisaukaskatt að fullu á reikningi sínum til kaupanda vegna þess að á þeim tíma, sem reikningurinn er gefinn út, er ekki vitað hvort eða hvenær skilyrðum afsláttarins verður fullnægt. Verði skilyrðunum fullnægt síðar fer um frádráttarheimild eftir 3. tölul. 5. mgr. 13. gr.

Nauðsynlegt þykir að taka fram að vextir og verðbætur, sem greidd eru í afborgunarviðskiptum, teljast ekki til skattverðs enda hafi afhending þess selda þegar átt sér stað og í kaupsamningi verið kveðið á um vaxta- og verðbótageiðslur. Verðbætur, sem falla til fram að afhendingu þess selda, teljast hins vegar ætíð hluti skattverðs.

Varðandi 7. tölul. vísast til þess sem fram kemur um 4. tölul. hér að framan.

Um 8. gr.

Í 1. mgr. eru ákvæði um við hvað skattverð skuli miðast þegar eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki vörur eða skattskylda þjónustu. Eigin úttekt telst skv. 11. gr. til skattskyldrar veltu. Sömu reglur gilda um skattskyldar vörur og þjónustu sem fyrirtæki notar í tilgangi sem ekki varðar skattskylda sölu þess eða í tilgangi sem varðar atriði er ekki veita rétt til frádráttar og rakin eru í 3. mgr. 16. gr. Skattverð í þessum tilvikum skal miða við gangverð án virðisaukaskatts í sams konar viðskiptum milli ótengdra aðila. Það sama á við um skipti á vörum eða þjónustu eða afhendingu án endurgjalds. Liggi slíkt gangverð ekki fyrir skal það reiknað út og í því sambandi skal taka tillit til alls tilkostnaðar að viðbættri venjulegri álagningu sem notuð er almennt í sambærilegum viðskiptum. Eru þetta svipaðar reglur og gilda í núgildandi söluskattslögum.

Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. fellur fasteign ekki undir vöruhugtakið og er því ekki skattskyld. Hins vegar er byggingarstarfsemi, þ.e. efni til og vinna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð, skattskyld samkvæmt frumvarpinu. Af þessum sökum þykir nauðsynlegt að taka fram, svo að óbyggjandi sé, að eigin úttekt eiganda eða fyrirtækis á efni eða vinnu til húsbygginga er skattskyld og skattverð ákvarðast með sama hætti og kveðið er á í 1. mgr. þegar bygging er notuð í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á vörum eða þjónustu eða tilgangi er varðar atriði sem rakin eru í 3. mgr. 16. gr.

Um 9. gr.

Ákvæðin í þessari grein eru sett til þess að koma í veg fyrir að óeðlileg verðlagning, í því skyni að lækka skattgreiðslur, eigi sér stað í viðskiptum milli tengdra eða skyldra aðila. Á sama hátt og í 8. gr. skal miða við almennt gangverð við ákvörðun skattverðs, sbr. athugasemdir við þá grein.

Aðilar eru tengdir eða skyldir í merkingu ákvæðisins ef annar hefur fjárhagslegra hagsmuna að gæta varðandi starfsemi eða eignir hins, þar á meðal ef samband þeirra er með þeim hætti að þeir yrðu taldir nákomnir í skilningi gjaldprotalaga, nr. 6/1978.

Um 10. gr.

Í 10. gr. er kveðið á um sérreglu um skattverð þegar notaðar fólksbifreiðar fyrir færri en níu menn eru til endursölu í atvinnuskyni. Hér er um að ræða notaðar bifreiðar sem virðisaukaskattur hefur verið greiddur af við innkaup og ekki fengist frádraginn sem innskattur eða verið endurgreiddur. Ef ekki er sett sérregla um þetta atriði er ljóst að virðisaukaskattur safnast upp í verði þeirra notuðu bifreiða sem keyptar eru til endursölu. Með þessum hætti er reynt að tryggja samkeppnisstöðu þeirra sem kaupa notaðar fólksbifreiðar til endursölu í atvinnuskyni gagnvart viðskiptum af sama tagi milli einkaaðila. Af ákvæðum greinarinnar leiðir að virðisaukaskattur leggst einungis á þann virðisauka sem myndast hjá endurseljanda en ekki heildarandvirði hins selda. Þessi regla getur að sjálfsgöðu aðeins átt við þegar skattur samkvæmt frumvarpinu kemur ekki fram á reikningi við sölu til endurseljanda.

Um 11. gr.

Í upphafi 1. mgr. þessarar greinar er kveðið á um að öll afhending vöru og verðmæta, vinnu og þjónustu gegn greiðslu teljist til skattskyldrar veltu nema sérstakar undanþágur komi til samkvæmt öðrum ákvæðum frumvarpsins.

Til skattskyldrar veltu skal auk þess telja vörur sem teknar eru út af birgðum fyrirtækis til eigin nota eiganda fyrirtækis eða til þess konar notkunar þar sem ekki er leyfður frádráttur virðisaukaskatts á innkaupunum. Til skattskyldrar veltu telst einnig verðmæti þjónustu sem innt er af hendi fyrir eiganda fyrirtækis eða er ekki frádráttarbær.

Útsköttun (útreikningur útskatts) skattskyldrar vöru og þjónustu, sem notuð er af eiganda fyrirtækisins eða í áðurgreindum tilgangi, kemur einungis til greina ef fyrirtækið sjálf framleiðir vöruna eða innir þjónustuna af hendi eða þegar fyrirtækið verslar með slíkar vörur og ekki er hægt að ákveða við innkaupin hvort þær verði endurseldar eða notaðar af eiganda o.s.frv. Athygli skal vakin á því að skráðu fyrirtæki er óheimilt að draga frá innskatt af innkaupum sem ekki varðar sölu fyrirtækisins á vörum þess og skattskyldri þjónustu, sbr. 16. gr. frumvarpsins. Þetta þýðir að óheimilt verður við innkaup á vörum til eigin nota eigandans, sem fyrirtæki hans verslar ekki sjálf með, að reikna virðisaukaskatt af þeim til innskatts og útskatta vörurnar þegar eigandi tekur þær í notkun síðar.

Samkvæmt 3. mgr. telst sala skráðs fyrirtækis á vélum, tækjum og öðrum rekstrarfjármunum, sem notaðir hafa verið í fyrirtækinu, til skattskyldrar veltu. Sama gildir um vélar, tæki og aðra rekstrarfjármuni þegar fyrirtæki tilkynnir sig út af skrá. Slíkt ákvæði er nauðsynlegt til að koma í veg fyrir að reglur frumvarpsins séu sniðgengnar vegna þess að við kaup á þeim vörum og fjármunum hefur fyrirtækið fengið virðisaukaskattinn dreginn frá sem innskatt eða endurgreiddan sé innskattur hærri en útskattur.

Um 12. gr.

Í þessari grein er að finna veigamiklar undantekningar frá almennu reglunni um skattskylda veltu sem fram kemur í 11. gr. Samkvæmt greininni er heimilt að draga endurgjald fyrir tiltekna vöru, vinnu eða þjónustu frá heildarveltu við uppgjör skattsins. Áhrif þessa eru fyrst og fremst þau að ekki á sér stað nein uppsöfnun skatts vegna þessara viðskipta þar sem þeir aðilar sem hér um ræðir hafa oftast heimild til frádráttar á innskatti, andstætt því sem raunin er hjá þeim sem stunda viðskipti sem undanþegin eru skattskyldu skv. 3. mgr. 2. gr.

Í 1. tölul. er kveðið á um að vara, sem seld er úr landi, sé undanþegin virðisaukaskatti, svo og vinna og þjónusta sem veitt er og seld erlendis. Skattur af aðföngum útfluttra vara og þjónustu fæst annaðhvort dreginn frá útskatti af skattskyldri sölu skv. 15. gr. eða er endurgreiddur skv. 26. gr. Útflutningur er þar með alveg undanþeginn virðisaukaskatti og er

samkeppnisstaða hans því óháð skattinum, sbr. hins vegar uppsöfnun söluskatts í útflutningi við núverandi fyrirkomulag. Rétt er að leggja áherslu á að því aðeins er heimilt að halda viðskiptum utan skattskyldrar veltu samkvæmt þessum tölulið að hægt sé að styðja sölu úr landi lögboðnum skjólum og gögnum. Heimild þessi á t.d. ekki við um vörur sem kaupandi flytur síðar úr landi.

Samkvæmt 2. tölul. eru vöruflutningar milli landa undanþeginir skattskyldri veltu. Það sama á við um flutningskostnað innan lands þegar flutt er beint til eða frá landinu. Þessi undanþága leiðir af undanþágu millilandaflutninga og er sett vegna þess hve erfitt kann að vera að skipta flutningskostnaði, t.d. vegna flutninga með skipi sem kemur við á mörgum höfnum innan lands áður en það kemur til endanlegs áfangastaðar. Þá er reglunni og ætlað að girða fyrir möguleika á tvísköttun þar sem frádráttur vegna virðisaukaskatts kemur ekki til greina þegar flutningskostnaður er greiddur af erlendum aðila. Vöruflutningar innan lands eru að öðru leyti skattskyldir. Vegna frádráttarheimildarinnar hefur skatturinn þó ekki áhrif á endanlegt vöruverð til neytanda.

Í 3. og 4. tölul. er vinna og þjónusta fyrir útlendinga undanþegin skattlagningu út frá svipuðum sjónarmiðum og búa að baki undanþágunni í 1. tölul., þó að vinnan og þjónustan sé innt af hendi hérlendis.

Í 5. tölul. er gert ráð fyrir að vistir og þjónusta, sem veitt er um borð í millilandaferum, sé undanþegin svo og eldsneyti, tæki og búnaður sem notað er um borð. Sömu sjónarmið og búa að baki ákvæða 1.–3. tölul. eiga og við hér. Tekið skal fram að þetta ákvæði á hvorki við um fiskiskip, t.d. þegar þau sigla með eigin afla, né skemmtibáta og einkaloftför, heldur aðeins för sem notuð eru í eiginlegri flutningastarfsemi.

Samkvæmt 6. tölul. er sala og útleiga loftfara og skipa, annarra en einkaloftfara og skemmtibáta, undanþegin skattskyldri veltu. Þó að sérreglu þessari væri ekki fyrir að fara yrið engin uppsöfnun virðisaukaskatts í fjárfestingu af þessu tagi þar eð draga mætti hann frá sem innskatt. Ákvæðið kemur hins vegar í veg fyrir fjárbindingu um langan eða skamman tíma vegna skattsins sem getur verið mjög kostnaðarsöm þar sem hér er oft og tíðum um verulega fjárfestingu að ræða. Sambærilegar reglur gilda um sölu á þessum vörum í nágrannalöndunum. Hliðstætt undanþáguákvæði er í gildandi söluskattslöggjöf og hefur upptaka virðisaukaskattsins því enga breytingu í för með sér að þessu leyti.

Samkvæmt 7. tölul. er viðgerðar- og viðhaldsvinna, sem unnin er við skip og loftför og fastan útbúnað þeirra, svo og varahlutir sem notaðir eru í því sambandi, undanþegin skattskyldri veltu. Með föstum útbúnaði er aðallega átt við útbúnað sem er fastur við skip eða loftfar, t.d. fjarskiptabúnaður, ratsjá og önnur siglingatæki, en nær einnig til björgunarbáta og annars öryggisútbúnaðar. veiðarfæri, fiskkassar og annað lausafé telst ekki til fasts útbúnaðar í þessu sambandi. Með ákvæði þessu er fyrst og fremst stefnt að því að tryggja að fullu samkeppnisstöðu þeirra, sem viðgerðarvinnu stunda, gagnvart útlendingum.

Í 8. tölul. er ákvæði um skattfrelsi erlendra tímarita sem erlendir útgefendur senda innlendum áskrifendum. Að baki undanþágu þessari býr fyrst og fremst sú staðreynd að í framkvæmd er ekki mögulegt að koma við og hafa eftirlit með skattheimtu í þessum tilvikum þar sem dreifing erlendra tímarita, sem seld eru í áskrift, á sér stað í almennum bréfaþósti.

Í 9. tölul. er sala dagblaða undanþegin skattskyldri veltu. Sala dagblaða og hliðstæðra blaða, svo og tímarita sem ekki eru gefin út í ágóðaskyni, er sem kunnugt er undanþegin söluskatti. Í reynd hafa nær öll blöð og tímarit, sem ekki teljast hrein afþreyingar- og skemmtirit, verið undanþegin söluskatti á grundvelli þessa ákvæðis söluskattslaga. Framkvæmd þessi hefur verið nokkuð umdeild. Þrátt fyrir meginstefnu þessa frumvarps um að vörusala skuli ætíð vera skattskyld þykir ekki hjá því komist í ljósi nokkurrar sérstöðu eiginlegra dagblaða á sviði nútímafjölmiðlunar að leggja til að þau verði undanþegin

skattskyldu með sama hætti og áður. Undanþága þessi er í samræmi við svipaðar reglur sem tíðkast í þessum efnunum í nágrannalöndunum.

Rétt þykir að áréttu að með dagblöðum í skilningi undanþáguákvæðis þessa er aðeins átt við blöð sem koma út með reglubundnum hætti, a.m.k. sex sinnum í viku, og hafa að geyma almennar fréttir af innlendum og erlendum vettvangi, svo og svokölluð landsmála- og héraðsfréttablöð sem að formi til eru svipuð dagblöðum og koma út a.m.k. einu sinni í mánuði. Undanþágan nærði samkvæmt framansögðu t.d. til dagblaða eins og Þjóðviljans, Morgunblaðsins, Tímans, Alþýðublaðsins, DV, Dags, Helgarpóstsins, Víkurblaðsins, Suðurlands, Þjóðólfs, Austra, Vesturlands og annarra slíkra dagblaða og héraðsfréttablaða. Undanþágan tekur hins vegar hvorki til tímarita almenns efnis né fagtímarita og afþreyingar- og skemmtiritra. Þannig tæki hún ekki til tímarita eins og Vikunnar, Mannlífs, Þjóðlífs, Lífs, Heimsmyndar, Frjálsrar verslunar, Sjávarfréttar og annarra sambærilegra rita.

Í 2. mgr. er heimild til handa fjármálaráðherra að setja reglur um skilyrði fyrir undanþágum samkvæmt greininni. Einnig hefur hann heimild til að undanþiggja aðra þjónustu en þá sem upp er talin að framan ef þjónusta er veitt útlendingum. Samkvæmt þessari málsgrein getur ráðherra ákveðið um endurgreiðslu á virðisaukaskatti til erlendra ferðamanna vegna innkaupa þeirra hérlendis.

Í 3. mgr. er tekið fram að vörur, sem keyptar hafa verið eða notaðar í þeim tilgangi einum sem um ræðir í 3. mgr. 16. gr., teljist ekki til skattskyldrar veltu ef fyrirtæki selur þær síðar. Reglan helgast af því að virðisaukaskattur á innkaupum í þessum tilgangi kemur ekki til frádráttar sem innskattur.

Samkvæmt 4. mgr. er sala á vörubirgðum, vélum og öðrum rekstrarfjármunum undanþegin skatti þegar fyrirtækið í heild eða að hluta er selt til skattskylds aðila. Þessi undanþága er sett af hagkvæmnisástæðum þar sem ríkissjóður fær engar skatttekjur af þessum viðskiptum. Seljandi mundi að vísu skila skatti af sölnunni en kaupandi fær sömu fjárhæð endurgreidda eða getur dregið hana frá útskatti. Forsenda fyrir þessari undanþágu er að skattyfirvöldum sé tilkynnt um eigendaskipti innan átta daga frá því að salan fór fram.

Um 13. gr.

Í greininni eru ákvæði um uppgjör skattskyldrar veltu. Aðalreglan er sú að það fer eftir því hvenær afhending vörunnar eða hinnar skattskyldu þjónustu fer fram til hvaða uppgjörstímabils skattskylda veltan telst. Tímamark skattskyldu er þannig tengt afhendingu. Það er því afhendingin (afhendingarreglan eða reikningsaðferðin) en ekki innborganir (greiðsluáðferðin) sem ræður því hvenær skattskilin fara fram. Í samræmi við þetta er tekið fram í 2. mgr. að sé gefinn út reikningur vegna afhendingar telst hún hafa farið fram á þeim degi, enda sé reikningur gefinn út fyrir eða samtímis afhendingunni.

Samkvæmt framansögðu breytir engu í sambandi við tímamark skattskila þótt greiðsla fari fram eftir afhendingu, t.d. við sölu gegn gjaldfresti eða með afborgunarskilmálum, þar sem settir kunna að verða skilmálar um hlutbundinn rétt seljanda í hinu selda verði ekki staðið í skilum með greiðslur, t.d. sölu með eignarréttarfyrirvara. Sama á við eftir atvikum um kaupleigusamninga (fjármögnunarleigu) sem samkvæmt eðli sínu yrðu fremur taldir vera kaupsamningar en afnotasamningar.

Í 3. mgr. er hins vegar fjallað um tilvik þegar greiðsla fer fram að fullu eða að hluta áður en afhending á sér stað en þá teljast sem aðalregla 81,97% af hinni mótteknu fjárhæð til skattskyldrar veltu á því tímabili þegar greiðsla fer fram. Þetta ákvæði er sett í þeim tilgangi að koma í veg fyrir að reikningsútgáfa sé dregin á langinn.

Í 4. mgr. kemur fram sérákvæði er varðar umsýslu eða umboðssölu þar sem aðilum, sem afhenda vörur í umboðs- eða umsýslusölu (umbjóðendum), er gefinn kostur á að velja á milli afhendingar- og greiðsluáðferðanna.

Í 5. mgr. er að finna ákvæði um að við uppgjör á skattskyldri veltu geti seljandi, að fullnægðum ákveðnum skilyrðum, dregið frá skattskyldri veltu skattverð endursendra vara og töp á útistandandi viðskiptaskuldum. Svipaðar reglur gilda um greiðslur skv. 3. mgr. þessarar greinar áður en afhending fer fram. Ástæðan fyrir þessum ákvæðum er sú að skattskyld velta er gerð upp samkvæmt afhendingaraðferðinni. Hér er þannig sett fram sú meginregla að með innborgunum inn á umsamda sölu sé verið að greiða jafnt virðisaukaskatt sem söluandvirði vörunnar og því beri að skila virðisaukaskatti til ríkisins þá þegar. Það skal sérstaklega tekið fram vegna ákvæða 2. tölul. 5. mgr. að reglur laga um tekjuskatt og eignarskatt um það hvenær draga má tapaðar viðskiptaskuldir frá atvinnurekstrartekjum, sbr. 3. tölul. 31. gr. laga nr. 75/1981, skulu gilda varðandi heimild þá sem hér um ræðir.

Hlutfallstalan 81,97% er það hlutfall af greiðslu sem nemur söluandvirði þess selda án virðisaukaskatts ef reiknað er með að virðisaukaskattur sé innifalinn í greiðslunni.

Í 1. og 2. tölul. 5. mgr. eru heimildir til að draga frá 81,97% þeirra fjárhæða sem aðili þarf að endurgreiða viðskiptamönnum sínum vegna endursendra vara. Undir þetta ákvæði mundu einnig falla endurgreiðslur vegna gallaðra vara. Sama gildir um fjárhæðir sem tapast í útlánsviðskiptum.

Sé virðisaukaskattsskyldum viðskiptavini skattaðila veittur afsláttur eftir að afhending hins selda hefur farið fram er heimilt skv. 3. tölul. 5. mgr. að draga afsláttinn frá skattskyldri veltu, enda hafi skilyrði til að veita afsláttinn ekki verið fyrir hendi við afhendingu. Það er forsenda fyrir færslum af þessu tagi að fullnægjandi fylgiskjöl liggja fyrir þar sem afsláttur og virðisaukaskattur koma fram, sbr. athugasemdir við 7. gr.

Afslátt til óskattskylds aðila eftir afhendingu er óheimilt að draga frá skattskyldri veltu þar sem telja má að ógjörningur sé fyrir skattyfirvöld að fylgjast með því að slíkir afslættir séu ekki misnotaðir.

Um 14. gr.

Í þessari grein er kveðið á um að virðisaukaskattur renni í ríkissjóð en skatti þessum er ætlað að koma í stað núverandi söluskatts. Um skatthlutfallið vísast til almennra athugasemda hér að framan.

Um 15. gr.

Í 1. mgr. kemur fram að sérhver skattskyldur aðili skal skila til ríkissjóðs mismun innskatts af aðföngum og útskatts af sölu á hverju uppgjörstímabili. Í þessari málsgrein felst ein meginregla virðisaukaskattskerfisins, þ.e. að skattaðili greiðir og skilar í ríkissjóð skatti af þeim virðisauka sem á hverju tímabili hefur myndast í fyrirtæki hans. Ekki skiptir máli í þessu sambandi hvort innkaup og sala á söluvöru falli til á einu og sama uppgjörstímabili. Innskatt má draga strax frá jafnvel þótt varan sé keypt eða framleidd til birgðaaukningar og seld á síðari tímabilum. Sé innskattur hærrí en útskattur á einhverju uppgjörstímabili skal endurgreiða skattaðila mismuninn eftir reglum sem fram koma í 26. gr. frumvarpsins.

Í 2. mgr. er hugtakið „útskattur“ skilgreint en samkvæmt þeirri skilgreiningu skal leggja virðisaukaskatt á alla skattskylda sölu eða afhendingu skattaðilans. Skatturinn reiknast af skattverði hins selda, sbr. 7. gr.

Innskattur, sbr. 3. mgr., er virðisaukaskattur af öllum vörum og aðföngum til nota í rekstrinum. Hér er ekki eingöngu átt við skatt af efni til vinnslu eða af vörum til endursölu, heldur einnig skatt af fjárfestingum og rekstrarvörum, enda séu fjármunir þessir tengdir tekjuöflun fyrirtækisins. Sem dæmi má nefna skatt af byggingum, vélum, áhöldum o.fl. í atvinnurekstri. Til frekari skýringar skal eftirfarandi tekið fram:

Aðalreglan er sú að virðisaukaskattur af innkaupum skráðs fyrirtækis telst til innskatts að því leyti sem innkaupin varða sölu (veltu) fyrirtækisins á skattskyldum vörum og

þjónustu, þ.e. bæði þá veltu sem greiða skal virðisaukaskatt af og þá veltu sem ekki er reiknaður virðisaukaskattur af samkvæmt ákvæðum 12. gr. (útflutningur o.s.frv.). Í 3. mgr. 16. gr. eru hins vegar tilgreind ýmis innkaup með virðisaukaskatti þar sem ekki er heimilt að telja skattinn af innkaupunum til innskatts, jafnvel þótt þau gætu að öllu leyti eða að hluta talist varða sölu fyrirtækisins á skattskyldum vörum og þjónustu, sbr. nánar athugasemdir við 16. gr.

Í 4. mgr. er í samræmi við áður nefnda reikningsaðferð, sbr. athugasemdir við 13. gr., kveðið á um að til innskatts á hverju uppgjörstímabili teljist sá virðisaukaskattur sem fram kemur á reikningum til kaupanda vegna afhendingar skattskyldrar vöru og þjónustu á tímabilinu. Hins vegar gildir svokölluð greiðsluregla um virðisaukaskatt af innflutningi, þ.e. innflytjandi skal telja virðisaukaskatt af innflutningi til innskatts á sama tímabili og greiðsla fer fram til tollyfirvalda, sbr. XI. kafla.

Um 16. gr.

Í greininni er að finna nánari afmörkun þess hvað teljist til innskatts sem síðan má draga frá útskatti eða fá endurgreitt.

Í 1. mgr. er því slegið föstu að til innskatts megi aðeins telja virðisaukaskatt af innkaupum o.s.frv. sem eingöngu varðar sölu (veltu) skattskyldrar vöru og þjónustu. Samkvæmt þessu ákvæði væri t.d. óheimill frádráttur innskatts sem varðar byggingu sem aðeins að hluta er notuð í skattskyldri starfsemi fyrirtækisins. Í 2. mgr. er hins vegar að finna ákvæði þar sem fjármálaráðherra er heimilað að setja reglur um frádrátt að hluta (eftir atvikum hlutfallslegan frádráttarrétt) vegna virðisaukaskatts á innkaupum sem varða ekki að fullu sölu skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu. Þá er fjármálaráðherra á sama hátt heimilað að leiðrétta áður fenginn frádrátt vegna virðisaukaskatts þegar breyting verður síðar á notkun varanlegra rekstrarfjármuna sem hefur í för með sér breytingu á frádráttarréttinum.

Í 3. mgr. eru tiltekin ýmis innkaup sem ekki koma til greina við uppgjör innskatts. Athygli skal vakin á því að það leiðir þegar af ákvæðum 1. mgr. að frádráttur innskatts á vörum sem keyptar eru til einkaneyslu eigandans er óheimill. Slík innkaup varða ekki sölu fyrirtækisins á skattskyldum vörum og þjónustu. Þau innkaup sem ekki heimila frádrátt innskatts skv. 3. mgr. eru kaup á matvælum til neyslu starfsfólks, enn fremur öflun og rekstur íbúðarhúsnæðis, barnaheimila, orlofsbúða o.s.frv. auk annarra innkaupa sem varða önnur hlunnindi til starfsfólks eða eiganda. Í skilningi frumvarps þessa má líta á innkaup í slíkum tilgangi sem kaup til endanlegrar neyslu, þ.e. ef fyrirtækið hefði greitt hærrí peningalaun í staðinn fyrir að veita starfsfólkinu hlunnindi hefði starfsfólkið þurft að greiða virðisaukaskatt við kaup á þeim vörum og þeirri þjónustu.

Bann við frádrætti vegna risnu, gjafa og gistingar er m.a. sett til þess að koma í veg fyrir misnotkun. Það skal þó tekið fram að gjafir, sem bersýnilega eru gefnar og notaðar í auglýsingaskyni, eru frádráttarbærar eins og t.d. almanök, pennar o.s.frv. Í 7. tölul. er takmörkun á frádráttarheimild vegna öflunar, rekstrar og leigu fólksbifreiða fyrir færri en níu menn. Án slíkrar takmörkunar kæmu upp svipuð vandamál og nú eru í tekjuskattslögum varðandi ákvarðanir um hvað teljist vera einkanot eiganda og hvað teljist vera afnot í tengslum við atvinnurekstur.

Í 4. mgr. eru ákvæði um innskattsfrádrátt ríkis, bæjar- og sveitarfélaga og fyrirtækja og stofnana þeirra, svo og um innskatt vegna eigin nota þeirra er um ræðir í 2. mgr. 3. gr. Ákvæði þetta er sett til öryggis en um frádrátt þeirra mundu að öðru leyti gilda reglur sem settar yrðu á grundvelli heimildar í 2. mgr. þessarar greinar.

Ákvæðum 5. mgr. er ætlað að koma í veg fyrir tvísköttun á vörum sem eigandi fyrirtækis notar en fyrirtækið framleiðir eða verslar með eða þjónustu sem það innir af hendi og ber

skv. ákvæðum 1. mgr. 11. gr. að telja skattskylda veltu. Sama á við um notkun fyrirtækisins sjálfs á vörum þessum eða þjónustu í tilgangi sem ekki varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi sem lýst er í 3. mgr. þessarar greinar. Reglan felur m.a. í sér að smásali getur tekið út vörur til einkaneyslu af vörubirgðum sínum enda þótt virðisaukaskattur hafi verið talinn til innskatts við kaup þessara vara. Smásalanum ber hins vegar að telja hinar útteknu vörur til skattskyldrar veltu, sbr. 1. mgr. 11. gr.

Í 6. mgr. kemur fram að þeir sem hafa með höndum sölu eða leigu bifreiða eru ekki háðir takmörkun á frádráttarrétti varðandi þær bifreiðar sem seldar eru eða leigðar. Ákvæði 7. tölul. gilda hins vegar að sjálfsgöðu um aðrar bifreiðar sem þessir aðilar nota í rekstri sínum.

Um 17. gr.

Í 1. mgr. greinarinnar kemur fram sú mikilvæga meginregla að virðisaukaskattsskyldir aðilar skuli haga bókhaldi sínu og uppgjöri til virðisaukaskatts þannig að skattyfirvöld geti jafnan gengið úr skugga um réttmæti virðisaukaskattsskila. Segja má að aðrar greinar kaflans feli í sér nánari útfærslu á þessari meginreglu.

Um 18. gr.

Samkvæmt 1. mgr. greinarinnar verður bókhald vegna virðisaukaskatts að færast í sjálfu aðalbókhaldinu eða í sérstökum undirbókum sem byggjast á aðalbókhaldinu. Oftast er eðlilegast og hagkvæmast að færa þetta bókhald í sjálfu aðalbókhaldinu.

Í 4. mgr. er boðið að sérstaka reikninga skuli færa í bókhaldi fyrir innskatt annars vegar og útskatt hins vegar. Gert er ráð fyrir því að annaðhvort sé innskattur og útskattur færður á þessa sérstöku reikninga jafnóðum eða í lok hvers uppgjörstímabils. Ef síðari aðferðin er notuð skal fjárhæð innskatts eða útskatts reiknuð í lok uppgjörstímabils sem 18,03% af innkaupum eða sölu að meðtöldum skatti, miðað við 22% skatt.

Samkvæmt 5. mgr. er gert ráð fyrir að virðisaukaskattsskyldir aðilar, sem ekki eru bókhaldsskyldir samkvæmt bókhaldslögum, skuli færa sérstakt bókhald vegna virðisaukaskatts. Sem dæmi um slíka aðila má nefna bændur sem stunda búrekstur þar sem afurðirnar eru að meiri hluta seldar eða lagðar inn hjá vinnslustöðvum eða samtökum, sem hafa með höndum vinnslu eða dreifingu þeirra, en ekki seldar beint til smásala eða neytenda, sbr. síðari másl. 15. tölul. b-liðar 2. gr. laga nr. 51/1968, um bókhald. Hjá þessum aðilum geta innleggsnótur (afreikningar) eða móttökukvittanir vinnslustöðva og samlaga komið í stað reikninga yfir sölu þeirra á afurðum, sbr. 2. mgr. 21. gr. frumvarpsins. Hins vegar mundu þessir aðilar þurfa að varðveita alla reikninga yfir aðkeypt aðföng til þess að fá frádraginn innskatt. Í 5. mgr. er síðan gert ráð fyrir því að þeir haldi sérstakt bókhald yfir hin skattskyldu viðskipti og að fjármálaráðherra ákveði nánar um tilhögun þess. Rétt er að taka fram að sala bændna beint til neytenda er háð ákvæðum frumvarps þessa um reikningsútgáfu.

Um 19. gr.

Greinin hefur að geyma sönnunarreglu sem er fyrst og fremst þýðingarmikil fyrir þá sem reka margþætta starfsemi þegar sumir hlutar hennar eru skattskyldir en aðrir undanþegnir, sbr. t.d. 2. mgr. 18. gr. og 4. mgr. 20. gr. Hafi þessir aðilar t.d. ekki hagað bókhaldi sínu og gögnum þannig að þeir geti sýnt fram á að sala sé undanþegin virðisaukaskatti geta þeir átt það á hættu að salan verði talin skattskyld.

Um 20. gr.

Greinin er að mestu í samræmi við ngildandi ákvæði söluskattsreglna um reikningsútgáfu auk þess sem hún hefur ekki í för með sér verulegar breytingar á reglum um bókhald frá því sem nú er. Ákvæði þessi eru svipuð þeim sem gilda í Danmörku í þessum efnun.

Athygli skal vakin á því að skv. 1. mgr. skal fjárhæð virðisaukaskatts ætíð koma fram þegar um er að ræða sölu til virðisaukaskattsskylds aðila.

Ákvæði 6. mgr. tengjast hinni víðtæku upplýsingaskyldu sem lögð er á aðila skv. 38. gr. Mjög mikilvægt er að unnt sé að rekja viðskipti milli skráðra aðila í virðisaukaskatti, m.a. vegna heimildar kaupanda til frádráttar innskatts. Ekki eru settar um það nánari reglur í frumvarpinu hvernig skráður aðili hagar bókhaldi sínu til þess að geta gefið upplýsingar um sölu til einstaks skráðs aðila, en hann getur t.d. gert þetta með því að varðveita eitt eintak sölureikninga í stafrófsröð ef ekki er færð sérstök viðskiptamannabók yfir slíka sölu. Er að þessu leyti um sömu reglur að ræða og gilda samkvæmt núgildandi reglugerð um söluskatt. Skráður kaupandi verður einnig samkvæmt frumvarpinu að geta gefið upplýsingar um kaup sín frá einstökum skráðum seljendum. Við kaup gegn gjaldfresti er skylt samkvæmt bókhaldslögum að færa slík viðskipti í viðskiptamannabók og gæti þá kaupandi gefið upplýsingar úr viðskiptareikningi seljandans. Ekki er í frumvarpi þessu gert að skyldu að halda viðskiptamannabækur umfram það sem skylt er samkvæmt lögum nr. 51/1968, um bókhald. Vegna hinnar víðtæku upplýsingaskyldu getur verið hagkvæmt fyrir fyrirtæki að skrá einnig staðgreidd innkaup jafnóðum, en einnig má sundurliða þau síðar samkvæmt fyrirbyggjandi innkaupareikningum bókhalds krefjist skattyfirvöld upplýsinga á grundvelli þessa ákvæðis.

Ákvæði 7. mgr. tengjast ákvæðum 15. gr., sbr. 16. gr., um frádrátt vegna innskatts, sbr. enn fremur 34. gr. um virðisaukaskatt við innflutning. Geti virðisaukaskattsskyldur aðili ekki lagt fram umrædd gögn í réttu formi til sönnunar innskatti getur hann átt það á hættu að frádráttur vegna innskatts af viðskiptum verði ekki leyfður. Ákvæði lokamálsliðar 7. mgr. eru sett til þess að létta vinnu af smásöluverslunum.

Um 21. gr.

Staðgreiðslusala smásöluverslana og hliðstæðra aðila er undanþegin reikningsskyldu. Slík reikningsskylda væri almennt ekki framkvæmanleg í smásöluverslun auk þess sem sú sala er að mestu leyti til neytenda sem endanlega bera virðisaukaskattinn og þurfa því ekki reikning vegna frádráttar innskatts. Sé slík sala hins vegar til skráðs kaupanda þarf hann að hafa fullnægjandi reikning til sönnunar vegna frádráttar innskatts. Í slíkum tilfellum verður því að leggja þá skyldu á smásala að hann gefi út reikning yfir staðgreiðslusölu í smásölu. Eðlilegt getur verið að víkja frá kröfum 20. gr. um auðkenni á reikningi, t.d. að tilgreina bílnúmer í stað nafns kaupanda á reikningi, og er fjármálaráðherra ætlað að setja nánari reglur um slík frávik.

Varðandi 2. mgr. vísast til athugasemda um 5. mgr. 18. gr. hér að framan.

Um 22. gr.

Nauðsynlegt þykir að leggja beinlínis bann við því að þeir sem undanþegnir eru virðisaukaskattsskyldu tilgreini á reikningum sínum eða gefi á annan hátt í skyn að virðisaukaskattur sé innifalinn í reikningsfjárhæð. Þetta bann er ekki einungis nauðsynlegt til þess að koma í veg fyrir að fyrirtæki innheimti ranglega virðisaukaskatt sem ekki er skilað í ríkissjóð, heldur einnig til þess að koma í veg fyrir að skráður viðskiptamaður slíks fyrirtækis fái óréttmætan frádrátt vegna innskatts sem seljandi skilar ekki sem útskatti í ríkissjóð. Ákvæði 1. mgr. hafa að geyma þetta bann en 3. mgr. fjallar um það hvernig skuli leiðrétta ef út af hefur verið brugðið.

Af svipuðum toga er efni 2. mgr. en þar er fjallað um seljanda sem er heimilt að gera upp tekjur sínar samkvæmt afreikningi frá vinnslustöðvum eða samlögum, sbr. 2. mgr. 21. gr.

Samkvæmt 4. mgr. er gert ráð fyrir þeirri aðalreglu að verð á vöru eða skattskyldri þjónustu sé tilgreint að meðtöldum virðisaukaskatti. Hér er átt við upplýsingar um verð vöru í auglýsingum eða með öðrum hætti og er reglan sett með hagsmuni neytenda í huga.

Um 23. gr.

Greinin þarfnast ekki skýringa.

Um 24. gr.

Í 1. mgr. er gert ráð fyrir að uppgjörstímabilin verði tveir mánuðir í stað eins mánaðar í núgildandi söluskattskerfi, sbr. þó ákvæði til bráðabirgða III. Markmiðið með því að lengja uppgjörstímabilin er m.a. að draga nokkuð úr vinnu gjaldenda og þeirri vinnu sem skattyfirvöld þurfa að leggja í við úrvinnslu á skýrslum, en sú vinna mun aukast við upptöku virðisaukaskatts, m.a. vegna fjölgunar skattaðila.

Í 2. mgr. er gjalddagi virðisaukaskatts ákveðinn 5. dagur annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils. Þetta þýðir að virðisaukaskatti ásamt skýrslu vegna t.d. tímabilsins janúar–febrúar skal skilað eigi síðar en 5. apríl. Í 3. mgr. kemur fram að skila ber skýrslu þegar innskattur er hærri en útskattur, en skv. 26. gr. ber þá að endurgreiða úr ríkissjóði mismun innskatts og útskatts.

Samkvæmt ákvæðum 4. mgr. geta fyrirtæki sem eru að jafnaði með lægri útskatt en innskatt vegna útflutnings fengið heimild skattstjóra til að vera með almanaksmánuð sem uppgjörstímabil. Slík fyrirtæki, sem eiga þannig að jafnaði að fá endurgreiðslu, þurfa því ekki að bíða allt upp í rúma þrjá mánuði eftir endurgreiðslu. Fyrirtæki, sem eru fyrst og fremst útflutningsfyrirtæki og hafa að jafnaði helmingi minni útskatt en innskatt, geta fengið heimild til að hafa vikulegt uppgjörstímabil. Með þessum hætti er reynt að koma í veg fyrir óhóflega langa fjárbindingu hjá þeim fyrirtækjum sem falla undir greinina.

Gert er ráð fyrir að umsókn um breytt uppgjörstímabil hafi borist skattstjóra a.m.k. mánuði fyrir gildistöku væntanlegrar breytingar og að fyrirtæki sé bundið af hinu nýja uppgjörstímabili í tvö ár. Þessi tímatakmark eru sett til að koma í veg fyrir að þeir, sem í einstaka tilvikum sjá sér hag í að nýta sér þessar reglur en njóta að öðru leyti hagræðis af tveggja mánaða uppgjörstímabili vegna þess að útskattur þeirra er að jafnaði hærri en innskattur, breyti óeðlilega oft um uppgjörstímabil.

Um 25. gr.

Samkvæmt þessari grein á skattstjóri að yfirfara virðisaukaskattsskýrslur og leiðréttar þær ef með þarf. Þá ber skattstjóra að áætla ef aðili skilar ekki skýrslu eða ef skýrslan, þar með talin fylgigögn hennar, er ófullnægjandi og ekki unnt að byggja á henni, t.d. þegar hún er óundirrituð, ólæsileg o.s.frv. Skattstjóri skal ávallt tilkynna skattaðila og innheimtumanni um áætlanir og breytingar sem hann gerir samkvæmt þessari grein. Ákvæði þessarar greinar eru í samræmi við núgildandi reglur um söluskatt.

Um 26. gr.

Þegar skattaðili skilar virðisaukaskattsskýrslu þar sem fram kemur að innskattur hefur verið hærri en útskattur á uppgjörstímabilinu á ríkissjóður samkvæmt þessari grein að endurgreiða mismuninn innan 15 daga frá lokum skilafrests, enda hafi skýrslunni verið skilað á tilsettum tíma. Sé skýrslu ekki skilað á tilsettum tíma er skattaðila áætlaður skattur, sbr. 25. gr., og gefinn 15 daga kærufrestur, sbr. 29. gr. Komi skattaðili með endurgreiðslu-kröfu áður en kærufresti lýkur skal ríkissjóður endurgreiða skattinn innan 15 daga frá því skattstjóri hefur úrskurðað í málinu.

Þegar svo er ástatt að skattstjóri getur ekki gert nauðsynlegar athuganir á bókhaldi og öðrum gögnum sem skýrslugjöfin byggist á vegna aðstæðna skattaðila, t.d. þegar skattaðili afhendir ekki gögnin, ekki næst til skattaðila o.s.frv., framlengist framangreindur frestur.

Í 3. mgr. kemur fram að því aðeins megi endurgreiða skatt að fyrir liggja skattákvörðun vegna fyrri tímabils. Það þykir ekki rétt að skattaðili geti fengið endurgreiðslu á einhverju uppgjörstímabili á sama tíma og skattstjóri er að fjalla um skýrslu vegna fyrra tímabils. Þá er í málsgreininni kveðið á um að endurgreiðslukröfu skuli skuldajafna á móti vangreiddum skatti og samkvæmt eðli málsins á það sama við um ofendurgreiddan skatt.

Um 27. gr.

Í þessari grein eru ákvæði um álagsgreiðslur sem skattaðila er gert að sæta ef virðisaukaskatti er ekki skilað á tilskildum tíma, virðisaukaskattur áætlaður eða ef endurgreiðsla hefur verið of há. Fylgt er sömu grundvallarreglum um álag og nú eru í söluskattslögum. Þó er álag fyrir hvern byrjaðan vanskiladag 1% í stað 4% í söluskattslögum. Hámarksálag er hins vegar 10%. Ákvæði um dráttarvexti eru í 28. gr.

Þá eru í greininni svipuð ákvæði og í söluskattslögum um heimild skattstjóra til að falla frá viðurlögum og breyta áætlun utan kærufrests ef skattaðili færir til þess gildar ástæður að mati skattstjóra.

Heimildir skattstjóra, ef í ljós kemur að skattaðili hefur greitt of lágan skatt eða ef fylgiskjöl eða bókhald eru ófullnægjandi, eru einnig sambærilegar við núgildandi framkvæmd söluskattslaga.

Samkvæmt 10. mgr. skal ætíð gera aðila viðvart áður en virðisaukaskattur er reiknaður að nýju skv. 9. mgr., sbr. hins vegar 25. gr. þar sem skattstjóra nægir að tilkynna aðila um þær leiðréttingar sem gerðar hafa verið samkvæmt þeirri grein.

Um 28. gr.

Gert er ráð fyrir svipuðum reglum um dráttarvexti og er í núgildandi tekjuskattslögum þegar skattaðili greiðir ekki virðisaukaskatt innan mánaðar frá gjalddaga.

Í 4. mgr. er ákvæði um að ríkissjóður greiði skattaðila dráttarvexti ef endurgreiðsla skv. 26. gr., sem skattaðili á rétt á og ríkissjóði ber að greiða, hefur dregist í a.m.k. mánuð. Vegna hins sérstaka eðlis þessara endurgreiðslna þykir rétt að gera ríkissjóði að greiða dráttarvexti enda getur verið um mikla fjármuni að tefla.

Rétt þykir að tryggja kröfur ríkissjóðs á virðisaukaskatti, þar með talinni of hárrí endurgreiðslu, ásamt álagi og dráttarvöxtum, svo sem kostur er. Skattur þessi er þess eðlis að óeðlilegt er að aðrir kröfuhafar geti hagnast af ólögmætum athöfnum skuldarans sem yrði hafi kröfur þessar ekki þann forgang sem hér er gerð tillaga um. Þær njóta skv. 2. mgr. lögtaksréttar auk þess sem þeim er skipað í skuldaröð samkvæmt 82. gr. laga nr. 3/1878, um skipti á dánarbúum og félagsbúum o.fl. Óheimilt er að slíta félögum fyrr en kröfur þessar eru greiddar. Hér eru kröfur ríkissjóðs tryggðar allmiklu betur en í núgildandi söluskattslögum.

Um 29. gr.

Greinin hefur að geyma ákvæði um kærurétt vegna ákvörðunar skattstjóra á virðisaukaskatti, svo og úrskurðarfresti skattyfirvalda.

Kærufrestir til skattstjóra og ríkisskattaneftndar verða 15 dagar. Úrskurðarfrestir skattstjóra og ríkisskattaneftndar eru einnig 15 dagar.

Samkvæmt 4. mgr. hefur ríkisskattstjóri rétt til að skjóta úrskurðum skattstjóra til ríkisskattaneftndar, en í núgildandi söluskattslögum er það fjármálaráðherra sem hefur þessa heimild.

Um 30. gr.

Hjá skattyfirvöldum skal halda sérstaka skrá yfir skattaðila sem stunda landbúnað. Þessi skrá er nauðsynleg vegna sérákvæða sem fram koma í 31.–33. gr. Þá er lagt til að skilgreining í atvinnuvegaflokkun Hagstofunnar verði lögð til grundvallar við afmörkun þeirrar starfsemi sem telst landbúnaður í skilningi frumvarpsins.

Um 31. gr.

Eins og rakið er í almennum athugasemdum hér að framan er í þessu frumvarpi, andstætt því sem lagt hefur verið til í fyrri frumvörpum um virðisaukaskatt, gert ráð fyrir að bændur innheimti sama skatthlutfall af afurðasölu sinni og aðrir framleiðendur. Engu síður þykir með tilliti til sérstöðu landbúnaðar í íslensku atvinnulífi rétt að kveða á um að þeir sem hann stunda þurfi aðeins að skila virðisaukaskattsskýrslu tvisvar á ári. Hafa verður í huga að bændur eru almennt ekki bókhaldsskyldir, nema þeir sem selja meiri hluta afurða beint til smásala eða neytenda, sbr. 15. tölul. 2. gr. bókhaldslaga. Atvinnurekstrartekjur þeirra koma oftast frá fáum aðilum (vinnslustöðvum) auk þess sem sala þeirra til endanlegs neytanda er oft lítil eða jafnvel engin. Í ljósi þessa þykir rétt, í því skyni að draga úr skriffinnsku og vinnu, jafnt hjá skattyfirvöldum sem gjaldendum, að þeir sem stunda landbúnað skili skýrslu að jafnaði aðeins tvisvar á ári, sbr. þó 32. gr. Skilafrestur vegna fyrri árshelmings er 1. september en 1. mars vegna síðari helmings liðins árs og skulu ákvæði IX. kafla að öðru leyti gilda um skilin að teknu tilliti til framangreindra skilafresta.

Um 32. gr.

Í þessari grein er kveðið á um að þeir sem hafa 60% eða meira af heildaratvinnurekstrartekjum sínum af öðru en landbúnaði skuli skila virðisaukaskatti ásamt skýrslu á reglulegum skiladögum sbr. 24. gr. Þetta þykir nauðsynlegt til þess að koma í veg fyrir hugsanlega misnotkun í sambandi við sérreglu þá sem um ræðir í 31 gr.

Um 33. gr.

Samkvæmt 1. mgr. þessarar greinar er skattstjóra veitt heimild til þess að fallast á beiðni bónda um sérstakt aukauppgjör virðisaukaskatts sýni hann fram á að hann eigi kröfu á verulegri endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á fjárfestingar- og rekstrarvörum sem fæst seint endurgreiddur í sölu. Ákvæði þetta á sérstaklega við þá bændur sem fá söluverð afurða sinna gert upp löngu eftir að tilkostnaður vegna framleiðslunnar fellur til eins og raunin er hjá sauðfjár- og garðyrkjubændum.

Jafnframt þykir ekki hjá því komist að kveða á um heimild til ráðherra til þess að setja ef nauðsyn krefur sérreglur er víkja frá almennum reglum frumvarpsins um skil og uppgjörstímabil þeirra bænda sem fá afurðir sínar ekki gerðar upp með reglubundnum hætti a.m.k. sex sinnum á ári. Reglur þessar gætu á sama hátt tekið til skila og uppgjörstímabila vinnslustöðva ef þurfa þætti. Með þessu móti er hægt að taka á þeim vandamálum sem löng uppgjörstímabil kunna að hafa í för með sér bæði varðandi fjárbindingu þeirra sem skattinum þurfa að svara við kaup svo og greiðsluferfiðleikum þeirra er skila þurfa innskatti sem safnast fyrir í rekstri þeirra á lengri tíma en hin almenna regla 24. gr. kveður á um.

Um 34. gr.

Samkvæmt þessari grein skal virðisaukaskattur greiddur við innflutning á skattskyldri vöru og þjónustu en um skilgreiningu á því hvað teljist skattskyld vara vísast til 2. gr. Greitt er af tollverði að viðbættum tollum og öðrum gjöldum álögðum við tollmeðferð.

Eins og fram kemur í almennum athugasemdum hér að framan er þessi leið valin þar sem hún er talin öruggari í framkvæmd en aðrar leiðir sem til álita koma. Samkvæmt

núgildandi söluskattslögum er söluskattur innheimtur við innflutning til eigin nota en ekki af vörum sem ætlaðar eru til endursölu. Samkvæmt þessari grein er ekki gerður slíkur greinarmunur þar sem innflutningur er allur gerður skattskyldur.

Þá er gert ráð fyrir að reglur tollalaga, nr. 55/1987, gildi um ákvörðun tollverðs.

Samkvæmt 3. mgr. getur fjármálaráðherra ákveðið að sömu reglur og settar kunna að verða um greiðslufrest aðflutningsgjalds skv. heimild í 109. gr. tollalaga skuli með sömu skilyrðum eiga við um virðisaukaskatt sem greiða ber við innflutning. Verði heimild þessi nýtt er gert ráð fyrir að fyrst og fremst verði innflytjendum sem í atvinnuskyni stunda innflutning á vörum til endursölu veittur greiðslufrestur á aðflutningsgjöldum og virðisaukaskatti svo og framleiðslufyrirtækjum sem annast innflutning á ýmsum aðföngum til starfsemi sinnar. Með þessum hætti má koma í veg fyrir að skráðir aðilar verði fyrir óhóflegum fjármagnskostnaði vegna greiðslu virðisaukaskatts í tolli. Tekið skal fram að gert er ráð fyrir að reglur um lengd greiðslufrests, sem kveðið er á um í tollalögum varðandi aðflutningsgjöld, verði samræmdar greiðslufresti þeim sem kveðið er á um í þessari grein, þ.e. að gjalddagi þeirra skuli eigi vera síðar en á gjalddaga þess uppgjörstímabils virðisaukaskatts þegar tollafgreiðsla fer fram.

Um 35. gr.

Eðli málsins samkvæmt taka ákvæði tollalaga fyrst og fremst til vöru. Til öryggis þykir því nauðsynlegt að kveða sérstaklega á um heimild fyrir fjármálaráðherra til að setja reglur um greiðslu virðisaukaskatts af þjónustu sem keypt er erlendis sé hún veitt eða nýtt hérlendis. Markmiðið með heimild þessari er að jafna stöðu innlendrar þjónustu gagnvart erlendri. Einkum getur þetta komið til varðandi sérfræðiþjónustu ýmiss konar. Samkvæmt heimild þessari getur ráðherra m.a. kveðið svo á að sá sem kaupir skattskylda þjónustu erlendis skuli greiða virðisaukaskatt af henni hérlendis.

Um 36. gr.

Með sama hætti og gilt hefur varðandi söluskatt er í þessari grein lagt til að vörur, sem tollfrjálsar eru samkvæmt heimildum í 5. gr. eða 4.-7., 9.-12., 20. og 21. tölul. 6. gr. tollalaga, nr. 55/1987, skuli undanþegnar virðisaukaskatti við innflutning að uppfylltum sömu skilyrðum sem þar um ræðir. Sem dæmi um vörur þessar má nefna fylgifé skipa, vörum sem hér er umskipað, venjulegur farangur ferðamanna, heimilismunir manna sem flytjast búferlum hingað til lands, vörur sem hér eru til sýningar, reynslu, viðgerðar um stundarsakir eða eru notaðar í stuttan tíma við vísindarannsóknir o.s.frv.

Um 37. gr.

Samkvæmt þessari grein skal innheimta virðisaukaskatts af innflutningi fylgja algerlega innheimtu aðflutningsgjalda, svo og lögum og reglum um ákvörðun þeirra að því leyti sem lög þessi og reglur brjóta ekki í bága við ákvæði lagafrumvarps þessa eða reglur settar samkvæmt þeim.

Um 38. gr.

Greinin þarfnast ekki skýringa.

Um 39. gr.

Greinin þarfnast ekki skýringa.

Um 40. gr.

Greinin er að mestu í samræmi við núgildandi ákvæði söluskattslaga. Hafi skattskyldur aðili af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi skýrt rangt eða villandi frá, þannig að hann hafi fengið endurgreiðslu eða of mikla endurgreiðslu skv. 26. gr. fellur sú háttsemi undir 1. mgr., enda er þar sérstaklega vikið að of hárrí endurgreiðslu. Engin sektarhámarks eru í greininni og er það breyting frá gildandi söluskattslögum að því er 2., 3., 4. og 7. mgr. varðar.

Ríkisskattanevnd er bær til að úrskurða sektir vegna brota á bókhaldsákvæðum laga þessara og reglna settra samkvæmt þeim án tillits til þess hvort brotin kunna einnig að varða almenn ákvæði bókhaldslaga og reglugerða.

Um 41. gr.

Greinin er í samræmi við 26. gr. gildandi söluskattslaga og þarfnast ekki skýringa.

Um 42. gr.

Greinin er í samræmi við gildandi ákvæði laga um tekjuskatt og eignarskatt og þarfnast ekki skýringa.

Um 43. gr.

Greinin hefur að geyma ákvæði um að breyta skuli fjárhæðum tiltekinna greina til samræmis við verðlagsþróun. Fjárhæðir í þeim greinum eru miðaðar við byggingarvísitölu þá er gildi tók þann 1. október 1987 og var þá 102,4 stig.

Um 44. gr.

Greinin er í samræmi við 27. gr. núgildandi söluskattslaga og þarfnast ekki skýringa.

Um 45. gr.

Greinin er efnislega í samræmi við gildandi lög um tekjuskatt og eignarskatt og þarfnast ekki skýringa.

Um 46. gr.

Í þessari grein er kveðið á um að vörusala Íslendinga til varnarliðsins á Keflavíkurflugvelli til notkunar á varnarsvæðunum, svo og þjónusta sem þeir inna af hendi fyrir varnarliðið, teljist útflutningur í skilningi frumvarpsins. Sala þessi telst því ekki til skattskyldrar veltu, sbr. 1. tölul. 12. gr. Ákvæði þessu er fyrst og fremst ætlað að tryggja samkeppnisstöðu innlendra aðila gagnvart erlendum í viðskiptum við varnarliðið.

Jafnframt er kveðið á um að sala á vörum til tollfrjálsra verslana skuli einnig teljast útflutningur í skilningi laganna. Um kaup þessara verslana á þjónustu gilda hins vegar almennar reglur frumvarpsins.

Um 47. gr.

Í greininni er auk almennra heimilda til að setja reglugerð um framkvæmd laganna kveðið á um heimild fjármálaráðherra til þess að undanþiggja ef brýnt þykir tiltekna aðila skattskyldu. Til öryggis þykir nauðsynlegt að geta heimildar þessarar til þess að hægt verði á fljótvirkan hátt að leiðrétta ósamræmi sem upp kann að koma varðandi skattskyldu sambærilegra eða hliðstæðra aðila sem upp kann að koma í kjölfar svo róttækrar skattkerfisbreytingar sem leiðir af lögfestingu þessa frumvarps. Að auki er kveðið á um heimild fjár-

málaráðherra til að setja reglur um endurgreiðslu á virðisaukaskatti sem útlendingar, þar með taldir sendimenn erlendra ríkja, hafa þurft að geiða við kaup á innlendum markaði. Endurgreiðsluheimild þessari er fyrst og fremst ætlað að tryggja samkeppnisstöðu landsmanna gagnvart útlendingum í viðskiptum af þessu tagi.

Um 48. gr.

Greinin þarfnast ekki skýringa.

Um I. og II. ákvæði til bráðabirgða.

Ákvæðin þarfnast ekki skýringa.

Um III. ákvæði til bráðabirgða.

Um skýringar á þessu ákvæði vísast til almennra athugasemda í kafla 8.6.