

Frumvarp til laga

um breytingu á lögum um virðisaukaskatt, nr. 50/1988
(gildisdagsetningar, virðisaukaskattsskylda alþjóðaflugvalla o.fl.).

Frá fjármála- og efnahagsráðherra.

1. gr.

Við 1. mgr. 3. gr. laganna bætist nýr töluliður, svohljóðandi: Rekstraraðilum alþjóðaflugvalla hér á landi vegna þjónustu við millilandaloftför og farþega þeirra.

2. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 5. gr. laganna:

- a. Á eftir orðunum „farið fram“ 2. másl. 1. mgr. kemur: þar með talið þegar aðili hættir skráningarskyldri starfsemi.
- b. Á eftir 6. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi:
Ríkisskattstjóri skal úrskurða aðila af virðisaukaskattsskrá liggja fyrir að hann hafi eigi sinn tilkynningarskyldu sinni skv. 2. másl. 1. mgr. um lok skráningarskyldrar starfsemi eða ef hann af öðrum ástæðum uppfyllir ekki lengur skilyrði skráningar að mati ríkisskattstjóra, þar með talið skv. 1. másl. 5. mgr.

3. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 1. mgr. 12. gr. laganna:

- a. Á eftir 1. másl. 5. tölul. kemur nýr máslíður, svohljóðandi: Sama gildir um þjónustu sem felst í afnotum af mannvirkjum á alþjóðaflugvöllum fyrir millilandaloftför, flugleiðsöguþjónustu sem veitt er slíkum förum og farþega- og flugverndarþjónustu á alþjóðaflugvöllum.
- b. Í stað orðsins „einkaloftfara“ í 2. másl. 5. tölul., 2. másl. 6. tölul. og 2. másl. 7. tölul. kemur: loftfara í einkaflugi.

4. gr.

Í stað orðanna „vöru- og torfærubifreiðar“ í 2. másl. 6. tölul. 3. mgr. 16. gr. laganna kemur: og vörubifreiðar.

5. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 4. mgr. 25. gr. laganna:

- a. Í stað „1. og 2. mgr.“ í 3. másl. kemur: 1.–3. mgr.
- b. 4. másl. fellur brott.
- c. Í stað „6. mgr.“ í 5. másl. kemur: 7. mgr.

6. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 26. gr. laganna:

- a. Á eftir 1. másl. 1. mgr. koma tveir nýir máslíðir, svohljóðandi: Jafnframt skal aðili ótilkvaddur leiðrétt virðisaukaskattsskil sín, í því formi sem ríkisskattstjóri ákvæður, þar með talið ef fram kemur mismunur á innsendum virðisaukaskattsskýrslum annars vegar og bókhaldi og ársreikningi hins vegar. Þrátt fyrir ákvæði 3. og 4. mgr. 15. gr. er heimilt að leiðrétt vantalinns innskatt að hámarki 100.000 kr. með skilum á virðisaukaskattsskýrslu þess uppgjörstímabils skv. 24. gr. þegar það uppgötvast, þó ekki síðar en með skilum á skýrslu fyrir síðasta uppgjörstímabil viðkomandi rekstrarárs.
- b. Á eftir 2. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi:
Hafi aðili sætt áætlun á grundvelli 2. mgr. 25. gr. en síðar kemur í ljós að áætlun hefur verið lægri en sá skattur sem honum bar að greiða skal áætla honum virðisaukaskatt að nýju í samræmi við það. Á sama hátt skal ákvarða eða endurákvæða aðila skatt ef í ljós kemur að honum hefur ekki verið gert að greiða virðisaukaskatt af allri sölu sinni, þar með talið sölu rekstrarfjármuna, eða ef ekki hefur verið lagður skattur á hann.
- c. Í stað „1. og 2. mgr.“ í 1. másl. 3. mgr. kemur: 1.–3. mgr.
- d. Í stað „3. mgr.“ í 1. másl. 4. mgr. kemur: 4. mgr.

7. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 27. gr. laganna:

- a. 5. mgr. fellur brott.
- b. 2. másl. 6. mgr. fellur brott.

8. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 27. gr. A laganna:

- a. Í stað orðsins „Skattaðili“ í 1. másl. 2. mgr. og 1. másl. 3. mgr. kemur: Aðili.
- b. Í stað orðsins „skattaðili“ í 4. mgr. kemur: aðili.
- c. Á eftir 4. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi:

Komi í ljós að aðili, sem felldur hefur verið af virðisaukaskattsskrá skv. 1. mgr., innheimti virðisaukaskatt í viðskiptum sínum eftir tímamark afskráningar skal hann skila þeim skatti í ríkissjóð án frádráttar í formi innskatts skv. 3. og 4. mgr. 15. gr. Verði leiðréttingu komið við gagnvart kaupanda fellur skilaskylda samkvæmt þessari málsgrein niður.

9. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 28. gr. laganna:

- a. Við 2. másl. 1. mgr. bætist: eða ef virðisaukaskattur er endurákvæðaður til hækkunar.
- b. Við 1. mgr. bætast fjórir nýir máslíðir, svohljóðandi: Gildisdagur vaxtatímabils dráttarvaxta skal vera sá sami og gjalddagi viðkomandi uppgjörstímabils. Fella má niður dráttarvexti hafi utanaðkomandi og óviðráðanleg ytri atvik, sem aðili ber ekki ábyrgð á, hamlað greiðslu á réttum tíma. Við endurákvörðun virðisaukaskatts sem tekur til fleiri en eins uppgjörstímabils innan sama árs og skuld og inneign myndast við sömu skattbreytingu skal jafna inneign vegna ofgreiðslu á fyrra uppgjörstímabili á móti skuld á síðara uppgjörstímabili áður en til álagningar dráttarvaxta kemur, hafi inneign myndast á fyrra uppgjörstímabili. Ráðherra setur í reglugerð nánari fyrirmæli um framkvæmd ákvæða þessarar málsgreinar, þar á meðal um gildisdag vaxtatímabils í þeim tilvikum þegar skuld og inneign myndast við sömu skattbreytingu.

c. Í stað „25. gr.“ og „grein“ í 4. mgr. kemur: 25. eða 29. gr.; og: greinum.

10. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 29. gr. laganna:

- a. Við 2. mgr. bætist nýr málslíður, svohljóðandi: Ef áætlun er breytt á grundvelli 3. mgr. 26. gr. eftir lok kærufrests fær aðili kærufrest að nýju.
- b. Við 3. mgr. bætist nýr málslíður, svohljóðandi: Ef kveðinn er upp úrskurður vegna skýrslu sem berst eftir lok skilafrests skv. 24. gr., þar sem innskattur er talinn hærri en útskattur, skal endurgreiðsla fara fram innan sjö daga frá úrskurðardegi.

11. gr.

Á eftir 29. gr. laganna kemur ný grein, 29. gr. A, svohljóðandi:

Ríkisskattstjóra er heimilt að taka til greina beiðni aðila um breytingu á ákvörðun um virðisaukaskatt, þó lengst sex tekjuár aftur í tímann, talið frá því ári þegar beiðni kemur fram, enda liggja verulegir hagsmunir að baki slíkri beiðni. Beiðni skal byggjast á nýjum gögnum og upplýsingum. Þá skulu skilyrði 26. gr. uppfyllt ef um hækkun er að ræða. Víkja má frá þessum tímamörkum ef sérstakar ástæður eru fyrir hendi. Aðila er heimilt að kæra breytingar til yfirskattanefndar, sbr. lög nr. 30/1992, um yfirskattanefnd.

12. gr.

Á eftir orðunum „innflutning á vörum“ í 1. másl. 3. mgr. 43. gr. laganna kemur: þó ekki vörum og þjónustu til endursölu og endanlegrar neyslu hér á landi.

13. gr.

45. gr. laganna orðast svo:

Ríkisskattstjóra er heimilt að senda út tilkynningar og gefa út og taka á móti eyðublöðum eða öðrum gögnum samkvæmt lögum þessum rafrænt.

14. gr.

Orðin „í hverju sveitarfélagi“ í 2. másl. 46. gr. laganna falla brott.

15. gr.

Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 2019.

G r e i n a r g e r ð .

1. Inngangur.

Frumvarp þetta er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Meðal annars eru lagðar til breytingar um að lögfest verði ný ákvæði um leiðréttingu á virðisaukaskatti eftir frumákvörðun, þ.e. eftir upphaflega ákvörðun virðisaukaskatts á hverju uppgjörstímabili. Þær tillögur byggjast á skýrslu starfshóps ráðuneytisins um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti, en hópn- um var sérstaklega ætlað að bregðast við álitamálum sem varða meðal annars vaxtaákvörðun í þeim tilfellum þegar skuld og inneign myndast við sömu skattbreytingu. Þar á meðal er lagt til að heimilt verði, að tilteknum skilyrðum uppfylltum, að fella niður dráttarvexti af virðisaukaskatti sem ekki er greiddur á gjalddaga. Einnig er lagt til að kveðið verði á um skattskyldu rekstraraðila alþjóðaflugvalla á Íslandi vegna þjónustu við millilandaför og farþega þeirra ásamt því að kveðið verði á um undanþágu tiltekinna flugvallargjalda frá skattskyldri veltu. Jafnframt er lagt til að bætt verði við lögum ákvæðum sem varða heimildir til endurupptöku og

endurákvörðunar virðisaukaskatts. Aðrar breytingar sem lagðar eru til í frumvarpinu miða að því að skýra og skilgreina nánar tiltekin ákvæði laganna.

2. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.

Tilefni og nauðsyn lagasetningarinnar eru af ýmsum toga.

1. Komið hafa upp álitamál sem varða gildisdag vaxtabreytinga sem nauðsynlegt er að lagfæra. Slík álitamál koma einkum fram þegar álagningu er breytt á fleiri en einu uppgjörstímabili í senn á grundvelli leiðréttingarskýrslu sem oftast er skilað með skattframtali rekstraraðila þannig að skuld og inneign geta myndast við sömu skattbreytingu sem aftur veldur flóknum vaxtaútreikningi. Tillögurnar eru byggðar á skýrslu starfshóps um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti sem skilað var til fjármála- og efnahagsráðherra í júní sl.
2. Talið er nauðsynlegt að skýra nánar skattskyldu hjá rekstraraðilum alþjóðaflugvalla á Íslandi til samræmis við það sem gildir í nágrannaríkjum okkar. Jafnframt þarf að taka af tvímæli um að tiltekin þjónusta sem veitt er slíkum förum og farþegum þeirra skuli teljast til veltu sem undanþegin er virðisaukaskatti.
3. Lögfesta þarf ný ákvæði um endurupptökuheimildir, endurávarðanir og enduráætlanir á virðisaukaskatti eftir upphaflega ákvörðun virðisaukaskatts á hverju uppgjörstímabili til samræmis við gildandi löggjöf um tekjuskatt, sbr. lög nr. 90/2003.
4. Um er að ræða leiðréttingu á heimild til færslu innskatts vegna öflunar fólksbifreiða til nota í ferðaþjónustu en í ljós hefur komið að þær heimildir sem bætt var við lögum og í reglugerð um innskatt, eftir að fólksflutningar urðu almennt virðisaukaskattsskyldir frá og með 1. janúar 2016, eru rýmri en áformað var.
5. Lagt er til að kveðið verði nánar á um heimildir erlendra fyrirtækja til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á vöru og þjónustu hér á landi til endursölu og endanlegrar neyslu á Íslandi í því skyni að koma í veg fyrir mögulega samkeppnisröskun gagnvart innlendum rekstraraðilum.
6. Loks er um að ræða ýmsar minni háttar breytingar á lögnum eða viðbætur við lögum sem miða að auknum skýrleika og nánari skilgreiningu á tilteknum ákvæðum þeirra. Meðal annars eru lagðar til breytingar á lögnum sem varða afskráningu aðila af virðisaukaskattsskrá og skyldu aðila sem felldur hefur verið af virðisaukaskattsskrá til skila á innheimtum skatti í ríkissjóð o.fl.

3. Meginefni frumvarpsins.

3.1. *Virðisaukaskattsskylda rekstraraðila alþjóðaflugvalla, undanþága frá skattskyldri veltu og einkalöftför.*

Í frumvarpinu er lagt til að kveðið verði skýrar á um skattskyldu rekstraraðila alþjóðaflugvalla hér á landi vegna þjónustu við millilandalöftför og farþega þeirra. Keflavíkurlugvöllur, Reykjavíkurlugvöllur, Akureyrarflugvöllur og Egilsstaðaflugvöllur eru skilgreindir sem alþjóðaflugvellir auk þess að vera innanlandsflugvellir. Samhliða þeim breytingum er lagt til að afnot af mannvirkjum á alþjóðaflugvöllum fyrir millilandalöftför og flugleiðsöguþjónusta sem veitt er slíkum förum, svo og farþegaþjónusta og flugverndarþjónusta á alþjóðaflugvöllum, verði undanþegin skattskyldri veltu. Rekstraraðili alþjóðaflugvalla hér á landi er Isavia ohf., sem er opinbert hlutafélag í eigu ríkisins. Tilgangur félagsins er meðal annars að annast rekstur og uppbyggingu flugleiðsöguþjónustu, rekstur og uppbyggingu flugvalla og rekstur fasteigna, þ.m.t. rekstur og viðhald og uppbyggingu Keflavíkurlugvallar sem borgaralegs alþjóðaflugvallar. Þá er hlutverk Isavia ohf. jafnframt að sjá um viðhald og uppbyggingu Flugstöðvar Leifs Eiríkssonar og starfsemi sem tengist beint flugrekstri, rekstri flugvalla og flugstöðva sem

og að fara með skuldbindingar íslenska ríkisins samkvæmt alþjóðasamþykktum. Auk alþjóðaflugvallanna fjögurra rekur Isavia ohf. tíu lendingarstaði fyrir reglubundið áætlunarflug innan lands. Þá hefur félagið umsjón með 36 lendingarstöðum um allt land. Í rekstri alþjóðaflugvalla vegur þyngst rekstur Keflavíkurflugvallar en um hann fer flug til og frá landinu að stærstum hluta.

Undanfarin misseri hafa komið upp álitamál um skil milli alþjóðlega þáttarins og þess innlenda hvað varðar virðisaukaskattsskil Isavia ohf. Í því sambandi hefur meðal annars verið vísað til norskra ákvæða þess efnis að velta sem tengist réttinum til að nota flugvelli fyrir loftför vegna fólksflutninga sé virðisaukaskattsskyld af hálfu rekstraraðila flugvalla. Þá er sérstaklega tilgreint í norsku virðisaukaskattslögunum að tiltekin þjónusta rekstraraðila flugvalla sem veitt er millilandaforum í atvinnurekstri, með gilt flugrekstrarleyfi, sé undanþegin virðisaukaskatti. Einnig er með svipuðum hætti kveðið á um virðisaukaskattsskyldu opinberra aðila vegna reksturs flugvalla innan Evrópusambandsins í tilskipun 2006/112/EB um virðisaukaskatt.

Með því að kveða á um skattskyldu rekstraraðila alþjóðaflugvalla verða alþjóðaflugvellir hér á landi í sömu stöðu gagnvart virðisaukaskatti og alþjóðaflugvellir í nágrannalöndum okkar. Það á einnig við að því leyti að lagt er til að tekið verði sérstaklega fram að afnot á mannvirkjum á alþjóðaflugvöllum fyrir millilandaloftför og tiltekin þjónusta sem tengist slíkum förum verði undanþegin skattskyldri veltu. Sem dæmi má nefna að sambærileg þjónusta sem varðar millilandaloftför er undanþegin virðisaukaskatti, t.d. í Noregi, Danmörku og á Írlandi. Þá leiðir frádráttarheimild laganna til þess að ekki er um að ræða uppsöfnun virðisaukaskatts vegna þessarar starfsemi sem myndi óhjákvæmilega koma fram í farmiðaverði.

Samhliða þessum breytingum er lagt til að hugtakið „einkaloftfar“ í 12. gr. laganna verði fellt brott. Þetta hugtak er hvorki skilgreint í virðisaukaskattslögunum né í lögum eða stjórnvaldsfyrirmælum sem varða flugstarfsemi. Á hinn bóginn er hugtakið „einkaflug“ skilgreint í reglugerð nr. 904/2005, um flug loftfara í millilandaflugi um íslenska lofthelgi, og í reglugerð nr. 400/2008, um skirteini útgefin af Flugmálastjórn Íslands. Með hliðsjón af þessu er lagt til að notast sé við orðin „loftfar í einkaflugi“ í stað orðsins „einkaloftfar“.

3.2. Heimild ferðaþjónustuaðila til færslu innskatts vegna fólksflutninga á torfærubifreiðum.

Með lögum nr. 59/2018, um breytingu á lögum um virðisaukaskatt, var lögfest heimild til handa ferðaþjónustuleyfifshöfum til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum til atvinnurekstrar síns. Um var að ræða nauðsynlegar breytingar sem tryggðu ferðaþjónustuleyfifshöfum sem önnuðust fólksflutninga á fólksbifreiðum í atvinnuskyni rétt til færslu innskatts á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts vegna öflunar og reksturs fólksbifreiða sem eingöngu voru nýttar í atvinnuskyni að fengnu leyfi frá Samgöngustofu. Umrædd breyting er lögð til í ljósi breytinga sem nú hafa verið lögfestar með lögum nr. 59/2018 þar sem fyrir liggur að fólksbifreið getur jafnframt talist vera torfærubifreið í skilningi reglugerðar nr. 822/2004, um gerð og búnad ökutækja.

3.3. Gildisdagsetningar í virðisaukaskatti.

Í janúar 2017 skipaði þáverandi fjármála- og efnahagsráðherra starfshóp um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti. Gildisdagsetning afmarkar upphaf vaxtatímabils við ákvörðun dráttarvaxta, sem aðila er gert að greiða vegna vangreiðslu virðisaukaskatts, inneignarvaxta og eftir atvikum dráttarvaxta, sem ríkissjóði er gert að greiða ef endurgreiðsla skv. 4. mgr. 25. gr. er ekki innt af hendi innan mánaðar frá lokum frests samkvæmt sömu grein. Í hópnum áttu sæti fulltrúar fjármála- og efnahagsráðuneytisins, fjársýslu ríkisins, ríkisskattstjóra og tollstjóra.

Aðdragandi skipunar starfshópsins var sú ósanngirni sem aðilar töldu sig verða fyrir við útreikning dráttarvaxta eða eftir atvikum inneignarvaxta við gerð breytinga á út- og innskatti eftir frumálagningu þegar um var að ræða skuld og inneign á mismunandi uppgjörstímabilum innan ársins sem myndast við sömu skattbreytingu. Skattbreytingar eftir frumálagningu gátu haft það í för með sér að skuld myndaðist vegna ógreiddra dráttarvaxta þrátt fyrir að heildar niðurstaða leiðréttinga á höfuðstól uppgjörstímabila innan almanaksársins væri 0 kr. Í þessu ljósi var starfshópnum ætlað að leggja til breytingar á grundvelli jafnræðissjónarmiða og sjónarmiða um einföldun virðisaukaskattskerfisins og aukinnar skilvirkni þess.

Í júní sl. skilaði starfshópurinn skýrslu til fjármála- og efnahagsráðherra þar sem lagt var til að gerðar yrðu tilteknar breytingar á lögum um virðisaukaskatt vegna þessa. Niðurstaða starfshópsins var að ekki væri þörf á róttækum breytingum á ákvörðun gildisdagsetninga í virðisaukaskatti þrátt fyrir að þörf væri á að skýra frekar meðferð inneignarvaxta og dráttarvaxta, greiðslu þeirra og tímamörk við ákvörðun þeirra í lögum um virðisaukaskatt. Þrátt fyrir að gjaldendur hefðu í einhverjum tilvikum talið sig verða fyrir óréttlæti af hálfu ríkisvaldsins, sem innheimti dráttarvexti af skuld en greiddi lægri inneignarvexti af ofgreiðslu, kölluðu hagsmunir ríkissjóðs af réttum og tímanlegum skattskilum á að gildandi fyrirkomulagi yrði viðhaldið, a.m.k. svo lengi sem tíðni leiðréttinga væri svo há sem raun ber vitni. Í dómi Hæstaréttar í máli nr. 238/2017 kemur meðal annars fram að 28. gr. laga nr. 50/1988 um dráttarvexti sé sérregla gagnvart almennum reglum laga um dráttarvexti, sbr. lög nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu. Af því leiðir að ekki skiptir máli hvort um er að ræða vangreiðslu virðisaukaskatts, endurákvörðun hans til hækkunar eða of háa endurgreiðslu til aðila, en ávallt skal miða við að dráttarvextir séu greiddir af gjaldföllnum virðisaukaskatti hafi hann ekki verið greiddur innan mánaðar frá gjalddaga uppgjörstímabils.

Fyrir liggur að á bilinu 14.500–16.000 leiðréttingarskýrslum er skilað á ári hverju með skattframtölum rekstraraðila. Því lætur nærri að um helmingur skráðra aðila á virðisaukaskattsskrá þurfi að leiðrétta skattskil sín sem er til muna hærra hlutfall en t.d. í Noregi þar sem hlutfallið er innan við 10%. Algengt er að leiðréttingar á grundvelli þessara skýrslna taki til tveggja eða fleiri uppgjörstímabila og því myndast oft skuld og inneign við sömu skattbreytingu innan ársins sem aftur leiðir til þess að útreikningur vaxta, jafnt inneignarvaxta sem dráttarvaxta á skuld eða inneign, getur verið flókinn og aðferðin ekki öllum ljós þar sem ekki hafa verið birt opinberlega stjórnvaldsfyrirmæli um útreikning vaxta í þessum tilvikum.

Í ljósi framangreinds og tillagna starfshópsins er nú lagt til að gerðar verði breytingar á lögum um virðisaukaskatt þar sem kveðið verði á um meðferð leiðréttingarskýrslna og skerpt á skyldu aðila til að leiðrétta virðisaukaskattsskil sín ótilkvaddur eftir frumálagningu. Lagt er til að sett verði ákvæði um tiltekin frávík í því skyni að fækka tilefnum til leiðréttingar og þar með fjölda leiðréttingarskýrslna. Einnig er lagt til að kveðið verði á um ákvörðun gildisdagsetninga vegna dráttarvaxta og að gildisdagur, þ.e. vaxtaákvörðunardagur, skuli vera sá sami og gjalddagi viðkomandi uppgjörstímabils. Sama skuli gilda við ákvörðun dráttarvaxta ef virðisaukaskattur er endurákværður til hækkunar og ef endurgreiðsla hefur verið of há. Loks er lagt til í frumvarpinu að heimilt verði að fella niður dráttarvexti að ákveðnum skilyrðum uppfylltum.

3.4. Endurupptaka ákvörðunar.

Í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, er heimild til handa ríkisskattstjóra til að taka til greina beiðni aðila um breytingu á ákvörðun um skattstofn eða skattálagningu, þó lengst sex tekjuár aftur í tímann, talið frá því ári þegar beiðni kemur fram, enda liggi verulegir hagsmunir að baki slíkri beiðni. Hvað við kemur virðisaukaskatti hefur frá árinu 2010 verið vísað til ákvæða

tekjuskattslaga þegar ríkisskattstjóra hefur borist beiðni um slíka endurupptöku fyrri ákvörðunar. Til aukins skýrleika og einföldunar er nú lagt til í frumvarpinu að samsvarandi ákvæði verði lögfest í nýju ákvæði í virðisaukaskattslögunum sjálfum í stað þess að vísað verði til heimildar í lögum um tekjuskatt. Jafnframt og í sama tilgangi er lagt til að önnur ákvæði laganna sem varða endurákvæðanir eða enduráætlanir verði sambærileg og hliðstæð ákvæði tekjuskattslaga. Ekki er um að ræða efnisbreytingu eða breytingu á framkvæmd að þessu leyti.

3.5. Endurgreiðsla til erlendra fyrirtækja.

Frá upptöku virðisaukaskatts hér á landi hefur verið í gildi heimild fyrir ráðherra til að setja reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja vegna kaupa þeirra á vörum hér á landi. Frá árinu 1995 hefur einnig verið heimilt að endurgreiða virðisaukaskatt af þjónustu sem keypt er hér á landi og frá árinu 2013 var jafnframt heimiluð endurgreiðsla af innflutningi á vörum erlendra fyrirtækja að uppfylltum ákveðnum skilyrðum. Endurgreiðslan getur eingöngu tekið til virðisaukaskatts af þeim aðföngum sem erlent fyrirtæki gæti talið til innskatts væri starfsemi þess skráð hér á landi, sbr. ákvæði reglugerðar nr. 288/1995, um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja. Fyrirtæki telst erlent í skilningi þessarar málsgreinar þegar aðili hefur hvorki búsetu né starfsstöð hér á landi. Sambærilegar reglur eru til staðar í nágrennaríkjum okkar. Markmið þeirra er að koma í veg fyrir samkeppnisröskun, þ.e. að virðisaukaskatturinn safnist ekki upp í verði vöru og þjónustu enda er skatturinn borinn uppi af endanlegum neytanda. Þessum endurgreiðslum er aftur á móti ekki ætlað að taka til virðisaukaskatts af kaupum á vörum eða þjónustu til endursölu og endanlegra nota hér á landi. Í þeim tilvikum ber erlendu fyrirtæki að skrá starfsemi sína hér á landi og öðlast þá rétt til færslu innskatts á móti innheimtum virðisaukaskatti af sölu sinni. Að þessu athuguðu og í því skyni að koma í veg fyrir mögulega samkeppnisröskun gagnvart innlendum rekstraraðilum er gerð tillaga um þessar breytingar. Tillagan sem hér er kynnt miðar að því að skýra þessi ákvæði frekar.

3.6. Aðrar breytingar.

Í frumvarpinu eru lagðar til ýmsar aðrar breytingar á lögunum sem miða að auknum skýrleika og nánari skilgreiningu á tilteknum ákvæðum laganna.

1. Lagt er til að lögfest verði ákvæði sem heimili ríkisskattstjóra að úrskurða aðila af skrá hafi hann lokið skattskyldri starfsemi sinni og vanrækt tilkynningarskyldu sína í þeim efnum eða ef hann að mati ríkisskattstjóra uppfyllir ekki skilyrði skráningar vegna þess að tekjur aðila af sölu skattskyldrar vöru og þjónustu eru að jafnaði lægri en kostnaður við aðföng sem keypt eru með virðisaukaskatti til starfseminnar. Almenn heimild til afskráningar byggist á reglugerð nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila. Til að skjóta styrkari stöðum undir þessa framkvæmd verður að telja eðlilegt að slíkt ákvæði sé til staðar í lögunum sjálfum.
2. Gerð er tillaga um að skotið sé styrkari lagastoð undir skyldu aðila sem felldur hefur verið af virðisaukaskattsskrá til skila á innheimtum virðisaukaskatti í ríkissjóð. Komið hefur í ljós að ýmsir aðilar, sem þrátt fyrir að hafa verið felldir af skrá vegna sífelldra áætlana, halda uppteknum hætti og innheimta virðisaukaskatt í viðskiptum sínum sem kaupandi getur ekki talið til innskatts. Lagt er til að kveðið verði skýrt á um að aðila beri að skila skattinum án frádráttar í formi innskatts.
3. Lagt er til að ríkisskattstjóra verði heimilt að senda út tilkynningar og gefa út eyðublöð með rafrænum hætti. Á sama hátt er lagt til að ríkisskattstjóra verði heimilt að taka á móti slíkum eyðublöðum og öðrum gögnum rafrænt.

4. Gerð er tillaga um lögfestingu nýs ákvæðis um endurupptökuheimildir, endurákvæðanir og enduráætlanir á virðisaukaskatti eftir frumákvörðun, þ.e. eftir upphaflega ákvörðun virðisaukaskatts hvers uppgjörstímabils, og að gerðar verði breytingar á öðrum ákvæðum laganna til samræmis við þær tillögur.
5. Lagt er til að fellt verði brott ákvæði þess efnis að leggja skuli fram virðisaukaskattsskrá í hverju sveitarfélagi til samræmis við breytingar sem gerðar voru á lögum nr. 90/2003, þar sem virðisaukaskattsskrá er nú birt samhliða skattsskrá.

4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

Tillögur frumvarpsins voru samdar með það að leiðarljósi að efni þess samræmist ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Þá hefur jafnframt verið haft að leiðarljósi við samningu frumvarpsins að efni þess stangist ekki á við samninginn um Evrópska efnahagssvæðið (EES-samninginn). Efni frumvarpsins gefur því ekki tilefni til að ætla að það stangist á við stjórnarskrá eða alþjóðlegar skuldbindingar.

5. Samráð.

Við vinnslu frumvarpsins var haft samráð við embætti fjársýslu ríkisins, ríkisskattstjóra, tollstjóra, Isavia ohf. og Samtök ferðaþjónustunnar. Frumvarpið var kynnt á vettvangi ráðuneytissjóra 23. ágúst sl. og almenningi og hagsmunaaðilum í opinni samráðsgátt ráðuneytanna 19.–25. nóvember. Umsagnir bárust frá Isavia ohf., ríkisskattstjóra, Samtökum ferðaþjónustunnar og tollstjóra. Bæði Isavia ohf. og Samtök ferðaþjónustunnar fögnuðu þeim breytingum sem lagðar eru til í frumvarpinu varðandi virðisaukaskattsskyldu rekstraraðila alþjóðaflugvalla hér á landi. Þá lýstu Samtök ferðaþjónustunnar yfir ánægju með fyrirhugaða heimild ferðaþjónustuaðila til að færa innskatt vegna torfærubifreiða og endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja. Embætti ríkisskattstjóra og tollstjóra gerðu athugasemdir við framsetningu nokkurra ákvæða frumvarpsins, meðal annars ákvæða sem varða dráttarvexti og gildisdagsetningar. Í ljósi þeirra gerði ráðuneytið nokkrar breytingar á orðalagi.

6. Mat á áhrifum.

Í frumvarpinu er lagðar til lagabreytingar af margvíslegum toga sem ekki munu hafa veruleg áhrif á afkomu ríkissjóðs. Þó má búast við einhverjum tekjuauka verði breytingarnar samþykktar óbreyttar.

Markmið tillagna sem varða gildisdagsetningar í virðisaukaskatti er að auka skýrleika í ákvörðunum stjórnvalda um álagða vexti. Um er að ræða breytingar sem stuðla að skýrari og nákvæmari forsendum útreikninga við stjórnvaldsákvæðanir sem varða dráttarvexti og inn eignarvexti ásamt því að auka réttaröryggi og jafnræði aðila. Að því marki sem óskýrleiki eða vafi veikja almennt grundvöll skattálagningar gætu breytingar sem draga úr slíkum tilvikum því leitt til lítilla aukinna tekna fyrir ríkissjóð.

Ekki er gert ráð fyrir fjárhagslegum áhrifum á ríkissjóð vegna breytingar sem felst í því að rekstraraðilar alþjóðaflugvalla hér á landi verði skýrt tilgreindir í lögum um virðisaukaskatt sem skattskyldir aðilar vegna þjónustu við millilandalofthör og farþega þeirra. Rekstraraðilar alþjóðaflugvalla hér á landi eru nú skráðir á virðisaukaskattsskrá og verður því engin breyting þar á. Breytingin mun hins vegar leiða til aukins skýrleika á skattskyldu rekstraraðila alþjóðaflugvalla.

Aðhald verður hert gagnvart afskráningum á virðisaukaskattsskrá til að stuðla að því að skráin sé sem réttust á hverjum tíma, en skráning er meðal annars forsenda þess að innskattur sé endurgreiddur úr ríkissjóði. Þá er lagt upp með að aðrar breytingar frumvarpsins leiði til

aukins skýrleika í skattframkvæmd og samskiptum skattyfirvalda og aðila. Bætt skilvirkni í löggjöf og framkvæmd er til þess fallin að auka skilvirkni sem hefur jákvæð áhrif á tekjur ríkissjóðs af virðisaukaskatti.

Heildarfjárhæð þess tekjuauka sem þannig má búast við að breytingarnar skili ríkissjóði fer eftir fjölda og fjárhæðum í þeim mörgu tilvikum sem búast má við að þær muni segja til sín í bættri skattframkvæmd frá og með gildistöku. Ætla má að brúttóáhrif á tekjuhlíð verði á bilinu 10–50 millj. kr. árlega, þá sérstaklega vegna skýrari ákvæða sem varða ákvörðun vaxta og afskráningu aðila af virðisaukaskattsskrá.

Þar sem ákvæði frumvarpsins lúta að mestu leyti að auknum skýrleika á ákvæðum laganna er ekki gert ráð fyrir því að samþykkt frumvarpsins hafi útgjaldabreytingar í för með sér.

Um einstakar greinar frumvarpsins.

Um 1. gr.

Í ákvæðinu er lagt til að nýjum tölulíð verði bætt við 1. mgr. 3. gr. laganna þar sem kveðið verði á um virðisaukaskattsskyldu rekstraraðila alþjóðaflugvalla að því leyti sem slíkir aðilar veita þjónustu til millilandaloftfara og farþega þeirra. Með alþjóðaflugvöllum í ákvæðinu er átt við þá flugvelli hér á landi sem vottaðir eru samkvæmt reglugerð nr. 75/2016, um kröfur og stjórnslumeðferð er varða flugvelli, samkvæmt reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 216/2008, en þeir eru Keflavíkurflugvöllur, Reykjavíkurflugvöllur, Akureyrarflugvöllur og Egilsstaðaflugvöllur. Samkvæmt ákvæðinu telst rekstraraðili þessara flugvalla, sem er Isavia ohf., virðisaukaskattsskyldur aðili að því er varðar þjónustu við millilandaloftför og farþega þeirra, líkt og gildir um alþjóðaflugvelli erlendis þar sem virðisaukaskattur er lagður á, og nýtur jafnframt frádráttar í formi innskatts af aðföngum vegna þjónustu við millilandaloftför og farþega þeirra. Með því móti verða alþjóðaflugvellir hér á landi í sömu stöðu gagnvart virðisaukaskatti og alþjóðaflugvellir í nágrannalöndum okkar, einnig að því leyti að lagt er til að tekið verði sérstaklega fram að afnot á mannvirkjum á alþjóðaflugvöllum fyrir millilandaloftför og tiltekin þjónusta sem tengist slíkum förum verði undanþegin skattskyldri veltu. Þá kemur frádráttarheimild laganna í veg fyrir uppsöfnun virðisaukaskatts vegna þessarar starfsemi sem myndi óhjákvæmilega koma fram í farmiðaverði.

Um 2. gr.

Líkt og rakið var í almennum athugasemdum er með þessari grein lagt til að í 5. gr. verði skotið styrkari stoðum undir heimild ríkisskattstjóra til að úrskurða aðila af virðisaukaskattsskrá. Á slíka úrskurðarheimild reynir meðal annars í þeim tilvikum þegar aðili hefur lokið skattskyldri starfsemi sinni en vanrækt tilkynningarskyldu sína í þeim efnum og ef aðili uppfyllir að mati ríkisskattstjóra ekki skilyrði skráningar, meðal annars vegna þess að tekjur hans af sölu skattskyldrar vöru og þjónustu eru að jafnaði lægri en kostnaður við aðföng sem keypt eru með virðisaukaskatti til starfseminnar.

Einungis í 27. gr. A er kveðið á um heimild til þess að úrskurða aðila af skrá vegna sífelldra áætlana en að öðru leyti er ekki kveðið á um heimild til afskráningar í lögunum. Hins vegar kemur fram almenn heimild til að úrskurða aðila af skrá í 8. gr. reglugerðar nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, sem sett er með stoð í 7. mgr. 5. gr. laganna. Þótt almenn heimild til afskráningar samkvæmt ákvæðum reglugerðarinnar hafi ekki verið dregin í efa verður í ljósi þess að afskráning hefur í för með sér missi réttinda í formi innskattsfrádráttar að telja eðlilegt að skotið verði styrkari stoðum undir þessa framkvæmd þannig að heimild til þess að úrskurða aðila af skrá byggist á skýru lagaákvæði. Í ljósi framangreinds er

Þannig lagt til í a-lið að kveðið verði með beinum hætti á um að tilkynna beri um lok skattskyldrar starfsemi og í b-lið að ríkisskattstjóri skuli úrskurða aðila af skrá yfir virðisaukaskattsskylda aðila vanræki hann tilkynningarskyldu sína að þessu leyti eða ef ríkisskattstjóri telur að aðili uppfylli ekki skilyrði skráningar, meðal annars skv. 1. másl. 5. mgr. 5. gr. Ákvæðin kæmu því til með að styrkja heimild þessa efnis í tilvitnuðu ákvæði reglugerðar nr. 515/1996. Ekki er um efnisbreytingu að ræða eða breytingu á framkvæmd en um hana gilda eftir sem áður almennar málsmeðferðarreglur laganna, þ.m.t. er úrskurður um afskráningu kæránlegur eftir ákvæðum 29. gr. þeirra.

Um 3. gr.

Í a-lið er lagt til að nýjum málslið verði bætt við 5. tölul. 1. mgr. 12. gr. laganna. Í 1. másl. 5. tölul. kemur fram að til skattskyldrar veltu virðisaukaskattsskylds aðila teljist ekki vistir, eldsneyti, tæki og annar búnaður sem afhentur er til nota um borð í millilandaförum, svo og sú þjónusta sem veitt er slíkum förum. Í skattframkvæmd hefur verið litið til þess að hin undanþegna þjónusta verði beinlínis að varða farið sjálft eða fylgihluti þess. Sem dæmi má nefna að lögbundin skoðun á millilandafari, viðhaldsþjónusta og sambærileg þjónusta telst vera þjónusta sem varðar farið sjálft eða fylgihluti þess. Í breytingunni sem lögð er til í a-lið er hins vegar lagt til að tiltekin þjónusta sem ekki þarf að varða farið beint skuli falla undir töluliðinn. Þannig er lagt til að samhliða þeim breytingum sem lagðar eru til með 1. gr. frumvarpsins verði nýjum málslið bætt við 5. tölul. þar sem tekið verði fram að afnot af mannvirkjum á alþjóðaflugvöllum fyrir millilandaloftför, flugleiðsöguþjónusta sem veitt er slíkum förum og farþegaþjónusta og flugverndarþjónusta á alþjóðaflugvöllum verði undanþegin skattskyldri veltu. Af því leiðir að slík þjónusta skal ekki teljast til skattskyldrar veltu rekstraraðila alþjóðaflugvallanna og skal því vera í núllskatti með heimild til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum til rekstursins. Slík gjöld, t.d. landingargjöld, flugverndargjöld, farþegagjöld og stæðisgjöld, skulu því ekki teljast til skattskyldrar veltu. Sama gildir um flugleiðsöguþjónustu sem veitt er millilandaloftförum. Með millilandaloftfari er átt við loftfar, innlent eða erlent, sem haft er til ferða milli Íslands og útlanda og flugrekandi starfrækir í þeim tilgangi að flytja vörur eða farþega gegn gjaldi, þ.e. flutningaflug. Þeir einir geta sinnt slíku flugi sem hafa til þess gilt flugrekendaskírteini og um leið gilt flugrekstrarleyfi. Far telst því aðeins vera millilandaloftfar ef vöru- eða farþegaflutningar eru ríkjandi þáttur í rekstri flugrekanda. Tilfallandi flutningur milli landa gerir far því ekki að millilandaloftfari. Með flugrekanda er átt við fyrirtæki sem stundar flutninga í lofti og hefur gilt flugrekstrarleyfi eða sambærilegt leyfi, sbr. 3. gr. reglugerðar nr. 750/2016, um flugvernd.

Í b-lið er lagt til að í stað orðsins „einkaloftfar“ í 2. másl. 5. tölul., 2. másl. 6. tölul. og 2. másl. 7. tölul komi „loftfara í einkaflugi“. Eins og fram kom í almennum athugasemdum við frumvarpið er hugtakið „einkaloftfar“ hvorki skilgreint í lögum um virðisaukaskatt né í lögum eða stjórnvaldsfyrirmælum varðandi flugstarfsemi. Á hinn bóginn er hugtakið „einkaflug“ skilgreint svo í reglugerð nr. 904/2005, um flug loftfara í millilandaflogi um íslenska lofthelgi: „Flugstarfsemi sem stunduð er fyrst og fremst ánægjunnar vegna eða til öflunar frekari réttinda og ekkert endurgjald kemur fyrir. Það telst ekki til endurgjalds þótt þátttakendur í fluginu skipti með sér beinum kostnaði vegna þess. Það telst einkaflug þótt maður fljúgi í tengslum við starf sitt, ef hann hefur hvorki hagnað af rekstri loftfarsins né fái hann greitt sérstaklega fyrir að stýra því.“ Í reglugerð nr. 400/2008, um skírteini útgefin af Flugmálastjórn Íslands, kemur sama skilgreining fram og hefur yfirséttanefnd lagt þessa skilgreiningu til grundvallar túlkun framangreindra ákvæða í úrskurðum sínum, sbr. úrskurði hennar nr. 70/2011 og nr.

10/2016. Í ljósi þessa þykir rétt að vísað sé til hugtaksins „einkaflug“ í stað hugtaksins „einkalofthfar“ í framangreindum ákvæðum.

Um 4. gr.

Með lögum nr. 125/2015, um ýmsar forsendur fjárlagafrumvarps 2016, var meðal annars samþykkt breyting á lögnum sem varðar heimild til færslu innskatts vegna öflunar og rekstrar torfærubifreiða. Í henni fólst að torfærubifreiðar voru settar í sama flokk og sendi- og vörubifreiðar sem þýddi að heimilt varð að telja til innskatts virðisaukaskatt af aðföngum sem varðaði öflun og rekstur torfærubifreiða með leyfða heildarþyngd yfir 5.000 kg með þeim skilyrðum að bifreiðarnar yrðu eingöngu notaðar í virðisaukaskattsskyldri starfsemi og bæru rauð/hvít skráningarnúmer.

Breyting þessi var lögð fram af efnahags- og viðskiptanefnd. Í álitni meiri hluta nefndarinnar (þskj. 577 – 2. mál á 145. löggjafarþingi 2015-2016) var vísað til minnisblaðs fjármála- og efnahagsráðuneytisins þar sem meðal annars kom fram að nauðsynlegt væri að tryggja ferðaþjónustuaðilum sem annast fólksflutninga á breyttum jeppabifreiðum í atvinnuskyni rétt til færslu innskatts með þeim skilyrðum að bifreiðarnar væru aðeins notaðir í virðisaukaskattsskyldri starfsemi og að þær væru auðkenndar með rauð-hvítum skráningarnúmerum. Tilgangur löggjafans var því að heimila aðilum sem hefðu með höndum ferðaþjónustustarfsemi í formi fólksflutninga á breyttum jeppabifreiðum að telja virðisaukaskatt af öflun og rekstri slíkra bifreiða til innskatts að ákveðnum skilyrðum uppfylltum. Nú liggur fyrir í ljósi orðalags nügildandi ákvæðis að ríkiskattstjóri telur sig í ákveðnum tilvikum ekki getað synjað aðila um innskatt af torfærubifreið þrátt fyrir að hún sé nýtt í annarri starfsemi en ferðaþjónustustarfsemi. Í þeim tilvikum kann að reyna á mörk þess hvað teljist vera einkanot annars vegar og afnot í tengslum við atvinnurekstur hins vegar sem var ástæða frádráttarbanns vegna fólksbifreiða samkvæmt athugasemdum í frumvarpi því er varð að lögum um virðisaukaskatt. Samkvæmt skilgreiningu í reglugerð um gerð og búnað ökutækja, nr. 822/2004, getur fólksbifreið hins vegar jafnframt talist torfærubifreið þótt ekki séu gerðar á henni neinar breytingar.

Með lögum nr. 59/2018, um breytingu á lögum um virðisaukaskatt, var lögfest heimild til handa ferðaþjónustuleyfishöfum til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum til atvinnurekstrar síns. Um var að ræða nauðsynlegar breytingar sem tryggðu ferðaþjónustuleyfishöfum sem önnuðust fólksflutninga á fólksbifreiðum í atvinnuskyni rétt til færslu innskatts á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts vegna öflunar og reksturs fólksbifreiða sem eingöngu voru nýttar í atvinnuskyni að fengnu leyfi frá Samgöngustofu. Í ljósi þeirra breytinga sem nú hafa verið lögfestar með lögum nr. 59/2018 liggur fyrir að torfærubifreiðar falla undir þær breytingar þar sem torfærubifreið í formi breyttrar jeppabifreiðar telst vera fólksbifreið samkvæmt reglugerð nr. 822/2004, um gerð og búnað ökutækja, þ.e. bifreið í flokki 01.11 (M1), sem aðallega er ætluð til fólksflutninga og gerð er fyrir átta farþega eða færri. Að þessu athuguðu og þar sem torfærubifreið, þ.e. breytt jeppabifreið eða óbreytt, getur fallið undir hugtakið „fólksbifreið“ í skilningi 6. mgr. 16. gr. er umrædd breyting lögð til.

Um 5. gr.

Í a- og c-lið ákvæðisins eru breytingar á tilvísunum í 26. gr. til samræmis við breytingar sem lagðar eru til á þeirri grein þ.e. að á eftir 2. mgr. hennar komi ný málsgrein, 3. mgr., og breytist röð annarra málsgreina til samræmis.

Í b-lið er lagt til að felldur verði brott málsliður þar sem kveðið er á um að berist skýrsla þar sem innskattur er talinn hærri en útskattur eftir lok skilafrests skuli endurgreiðsla fara fram innan 21 dags frá því að ríkiskattstjóri kveður upp úrskurð skv. 29. gr. Í ljósi þess að skýrslur

sem berast eftir eindaga teljast vera kærur til ríkisskattstjóra er talið eðlilegt að um afgreiðslufrest slíkra skýrslna gildi málshraðaregla 3. mgr. 29. gr. sem er tveir mánuðir frá lokum 30 daga kærufrests skv. 1. mgr. greinarinnar auk þess sem lagt er til að sjö dagar bætist þar við til þess að veita innheimtumanni svigrúm til skuldajöfnunar ef um það er að ræða. Því er lagt til að ákvæði þess efnis komi fram í 29. gr. í stað 25. gr.

Um 6. gr.

Í a-lið ákvæðisins er lagt til að lögfest verði ákvæði um skyldu aðila til þess að leiðrétta virðisaukaskattsskil sín komi í ljós að kærufresti loknum að þau hafi ekki stuðst við réttar forsendur, þ.m.t. ef fram kemur mismunur við samanburð á innsendum virðisaukaskattsskýrslum annars vegar og bókhaldi og ársreikningi hins vegar. Um er að ræða lögfestingu á gildandi skattframkvæmd. Þó svo að ekki sé með beinum hætti gerð grein fyrir tilvist leiðréttingarskýrslu í ákvæðum laganna leiðir af ákvæðum þeirra, þá sérstaklega IX. kafla um uppgjörstímabil, gjalddaga, álag, kærur o.fl., sbr. 1. og 2. mgr. 24. gr. laganna, að aðila beri að skila leiðréttu uppgjöri virðisaukaskatts verði hann þess áskynja að skattskilum hans hafi verið ábótavant. Þá styðst núverandi skylda einnig við 90. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 5. mgr. 49. gr. laganna.

Ýmsar málefnalegar ástæður geta legið til grundvallar því að breytingar séu gerðar á frumálagningu virðisaukaskatts. Þannig getur t.d. komið í ljós við uppgjör á bókhaldi að leiðrétta þurfi fyrri skil á virðisaukaskatti, svo sem vegna mistaka við færslu sölureikninga á rétt uppgjörstímabil, reikningar hafi verið bókaðir á ranga lykla, fylgiskjöl mislagst eða þau borist eftir að uppgjör hefur farið fram o.fl. Þegar svo ber undir ber aðila að fylla út og skila ríkisskattstjóra leiðréttum virðisaukaskatti á eyðublöðunum RSK 10.03 eða RSK 10.26 og gera þannig grein fyrir þeim mun sem felst í greiðslu eða inneign skattaðila á viðkomandi uppgjörstímabili samkvæmt bókhaldi og innsendri virðisaukaskattsskýrslu. Um málsmeðferð vegna breytinga á uppgjöri aðila fer með sama hætti og gildir um skatterindi samkvæmt ákvæðum 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 5. mgr. 49. gr. virðisaukaskattslaga, sbr. einnig almenn ákvæði IX. kafla laganna.

Einnig er lagt til að þrátt fyrir ákvæði 3. og 4. mgr. 15. gr. verði kveðið á um að aðili hafi val um það hvort hann leiðrétti vantalinn innskatt að hámarki 100.000 kr. á því uppgjörstímabili þegar innskatturinn féll til eða með skilum á virðisaukaskattsskýrslu þess uppgjörstímabils skv. 24. gr. þegar það uppgötvast, þó ekki síðar en með skilum á skýrslu fyrir síðasta uppgjörstímabil viðkomandi rekstrarárs. Í skýrslu starfshóps um gildisdagsetningar kom meðal annars fram að um helmingur skráðra aðila skilar leiðréttingarskýrslu með framtali sínu. Í mörgum tilvikum er um lágar upphæðir að ræða og í því ljósi er lagt til með ákvæði þessu að sett verði heimild um tiltekin vikmörk að því er varðar skyldu til þess að leiðrétta innskatt í þeim tilgangi að fækka tilefnum til leiðréttinga og þar með að fækka leiðréttingarskýrslum.

Í b-lið ákvæðisins er lagt til að núgildandi heimild til endurákvörðunar vegna breytinga á virðisaukaskatti verði skýrð nánar og aukin. Í núgildandi 5. mgr. 27. gr. er kveðið á um skyldu aðila til greiðslu virðisaukaskatts auk álags skv. 2. mgr. 27. gr. 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. Í ljósi þess að ákvæði 27. gr. fjallar um álag er talið rétt að ákvæðið verði fært í 26. gr. laganna og verði 1. másl. 3. mgr. Þá er nauðsynlegt að skýrt ákvæði sé til staðar sem heimili ríkisskattstjóra að áætla aðila virðisaukaskatt að nýju í samræmi við réttar forsendur ef aðili hefur sætt áætlun á grundvelli 2. mgr. 25. gr. laganna en síðar kemur í ljós að áætlun hafi verið lægri en sá skattur sem aðila bar að greiða. Á sama hátt er nauðsynlegt að skýrt ákvæði sé til staðar í lögnum sem heimili ríkisskattstjóra að endurákværða aðila skatt ef í ljós

kemur að honum hefur ekki verið gert að greiða virðisaukaskatt af allri sölu sinni, þ.m.t. sölu rekstrarfjármuna, eða ef ekki hefur verið lagður skattur á aðila. Um er að ræða sambærilegt ákvæði og er í 2. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, en hefur í framkvæmd hefur verið vísað til þess á grundvelli 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Rétt þykir að kveða sérstaklega á um heimildina í lögum um virðisaukaskatt.

Í c- og d-liðum ákvæðisins eru lagðar til breytingar á vísunum til málsgreina í 3. og 4. mgr. í ljósi þeirra breytinga sem lagt er til að gerðar verði í b-lið ákvæðisins með nýrri 3. mgr.

Um 7. gr.

Í a-lið er lagt til að ákvæði 5. mgr. verði fellt brott en efni hennar aukið og fært í nýja 3. mgr. 26. gr. laganna. Líkt og fram kemur í skýringum um b-lið 6. gr. frumvarpsins fer betur á því að kveðið sé á um skyldu aðila til greiðslu réttis virðisaukaskatts í 26. gr., um ákvörðun og endurákvörðun, fremur en í ákvæði 27. gr. sem fjallar um álag.

Í b-lið er lagt til að ákvæði síðari málsliðar 6. mgr., þess efnis að ef fyrri áætlun er breytt eftir lok kærufrests fái aðili kærufrest að nýju nema um lækkingu áætlunar hafi verið að ræða, verði flutt í 29. gr. Telja verður að ákvæði þessa efnis eigi betur heima í 29. gr. þar sem kveðið er á um skattkæmur og málskotsrétt til yfirskattanefndar og dómstóla, sbr. a-lið 10. gr. frumvarpsins.

Um 8. gr.

Í a- og b-lið er lögð til lagfæring á orðalagi greinarinnar, þ.e. að í stað orðsins „skattaðili“ komi „aðili“ þar sem eðli málsins samkvæmt telst viðkomandi ekki lengur skattaðili eftir að hann hefur verið úrskurðaður af virðisaukaskattsskrá.

Í c-lið er lagt til að kveðið verði skýrt á um skyldu aðila til skila á virðisaukaskatti sem hann hefur innheimt þrátt fyrir að hafa verið felldur af virðisaukaskattsskrá skv. 1. mgr. greinarinnar. Með tillögunni er gert ráð fyrir sams konar málsmeðferð og kveðið er á um í 22. gr. sem tekur til þess ef aðili sem undanþeginn er skattskyldur en tilgreinir engu síður virðisaukaskatt á reikningum sínum eða gefur til kynna að skatturinn sé innifalinn í heildarfjárhæð reiknings skuli skila skattinum í ríkissjóð. Þá er tekið fram að aðili sem felldur hefur verið af virðisaukaskattsskrá skv. 1. mgr. nýtur ekki frádráttarréttar í formi innskatts líkt og gildir um aðra sem ekki eru skráðir virðisaukaskattsskyldir aðilar. Ef leiðréttingu verður við komið gagnvart kaupanda fellur skilaskyldan þó niður.

Um 9. gr.

Í a-lið er lögð til breyting á 1. mgr. ákvæðisins í samræmi við tillögur starfshóps um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti. Ekki er lögð til breyting á 1. másl. málsgreinarinnar þar sem kveðið er á um skyldu aðila til greiðslu dráttarvaxta af gjaldföllnum virðisaukaskatti hafi virðisaukaskattur ekki verið greiddur innan mánaðar frá gjalddaga, sbr. 24. gr. Lagt er til að við 2. másl. bætist að sama eigi við ef virðisaukaskattur er endurákvæður til hækkunar. Ber þá aðila með sama hætti að greiða dráttarvexti af gjaldföllnum virðisaukaskatti hafi virðisaukaskattur ekki verið greiddur innan mánaðar frá gjalddaga.

Í samræmi við tillögur starfshóps um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti er lagt til að í nýjum 3. másl. verði skýrt kveðið á um að gildisdagur vaxtatímabils dráttarvaxta samkvæmt ákvæðinu skuli vera gjalddagi viðkomandi uppgjörstímabils. Með gildisdegi er hér átt við þá dagsetningu sem afmarkar vaxtatímabil við ákvörðun dráttarvaxta. Kveðið er á um að gildisdagur vaxtatímabils skuli vera sá sami og gjalddagi viðkomandi uppgjörstímabils. Í þessu sambandi er til þess að líta að það er aðila að gera fullnægjandi grein fyrir virðisaukaskatti í

starfsemi sinni enda hefur hann einn upplýsingar um hann í fórum sínum, þar til ríkisskattstjóri hefur fengið skýrslur hans í hendur og eftir atvikum bókhaldsgögn. Staða aðila er því slík að ef ekki kæmi til álagningar og dráttarvaxta á réttum uppgjörstímabilum gæti aðili haft af því umtalsverða hagsmuni að fresta uppgjöri eða lágmarka skattgreiðslur til betri tíma. Því er talið eðlilegt að gildisdagur vaxtatímabils skuli vera sá sami og gjalddagi viðkomandi uppgjörstímabils.

Í samræmi við tillögur starfshóps um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti er lagt til að í nýjum 4. másl. komi fram að innheimtumaður geti fellt niður dráttarvexti hafi utanaðkomandi og óviðráðanleg ytri atvik, sem aðili ber ekki ábyrgð á, hamlað greiðslu á réttum tíma. Um er að ræða undantekningarreglu sem innheimtumaður skal aðeins beita að uppfylltum ströngum hlutlægum skilyrðum. Aðili skal hafa gildar ástæður sér til málsbóta og metur innheimtumaður það í hverju tilviki fyrir sig hvað telja skuli gildar ástæður í þessu sambandi. Dæmi um atvik sem talist geta til utanaðkomandi og óviðráðanlegra ytri atvika eru náttúruhamfarir og stýrjaldir (*force majeure*), þ.e. slík utanaðkomandi atvik sem aðili fær engu um ráðið og gera það að verkum að ekki er hægt að framkvæmda greiðslu. Hér undir falla einnig atvik sem varða innheimtumann ríkissjóðs með beinum hætti, svo sem ef hömlur á greiðslu má rekja til tekjubókhaldskerfis ríkissjóðs.

Lagt er til að í nýjum 5. másl. sé kveðið á um að við endurákvörðun virðisaukaskatts sem tekur til fleiri en eins uppgjörstímabils innan sama árs skuli jafna inneign upp í skuld áður en til álagningar dráttarvaxta kemur, hafi inneign myndast á fyrra uppgjörstímabili. Hafi aðili ofgreitt virðisaukaskatt á fyrra uppgjörstímabili þykir eðlilegt að tekið sé tillit til þess áður en dráttarvextir eru lagðir á skuld á síðari uppgjörstímabili enda hefur þá ríkissjóður haft ofgreiðsluna í sínum vörslum frá greiðslu. Hér er eingöngu átt við inneignir sem myndast þegar gjaldandi hefur greitt samkvæmt upphaflegri skýrslu en álagning er síðar lækkuð.

Þá er lagt til að í nýjum 6. másl. verði ákvæði um að í reglugerð verði sett nánari fyrirmæli um framkvæmd ákvæðisins, þar á meðal um gildisdag vaxtatímabils þegar skuld og inneign myndast við sömu skattbreytingu, þar sem tilvikin sem upp geta komið í því sambandi eru það mörg að þeim verða ekki gerð tæmandi skil í lögnum.

Í c-lið eru lagðar til breytingar á 4. mgr. í samræmi við breytingar sem lagt er til að lögfestar verði með b-lið 10. gr. frumvarpsins. Telja verður að aðili geti átt rétt á greiðslu dráttarvaxta ef greiðsla er ekki innt af hendi innan mánaðar frá lokum kær- og afgreiðslufrests frests skv. 3. mgr. 29. gr. laganna með sama hætti og gildir um endurgreiðslu skv. 4. mgr. 25. gr.

Um 10. gr.

Sjá athugasemdir um b-lið 5. gr. og b-lið 7. gr.

Um 11. gr.

Lagt er til að bætt verði við lögum ákvæði þess efnis að ríkisskattstjóra sé heimilt að taka til greina beiðni aðila um breytingu á áður ákvörðuðum virðisaukaskatti. Um er að ræða sams konar heimildarákvæði og er í 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og ber að skýra á sama hátt. Í skattframkvæmd hefur verið vísað til framangreindrar heimildar tekjuskattslaga þegar ríkisskattstjóra hefur borist beiðni um slíka endurupptöku fyrri ákvörðunar en í stað þess og til aukins skýrleika og einföldunar er nú lagt til að samsvarandi ákvæði verði lögfest í nýju ákvæði laganna.

Um 12. gr.

Með ákvæðinu er lagt til að heimild erlendra fyrirtækja til endurgreiðslu virðisaukaskatts hér á landi verði ekki látin ná til virðisaukaskatts af vörum eða þjónustu sem ætluð eru til endanlegrar neyslu hér á landi. Líkt og rakið var í almennum athugasemdum er markmið endurgreiðslna af þessum toga að koma í veg fyrir samkeppnisröskun, þ.e. að virðisaukaskatturinn safnist upp í verði vöru og þjónustu fram að sölu til endanlegs neytanda. Þessum endurgreiðslum er aftur á móti ekki ætlað að taka til virðisaukaskatts af kaupum á vörum eða þjónustu sem síðar er seld til endanlegra nota hér á landi. Upp hafa komið álitamál, meðal annars um heimildir erlendra fyrirtækja til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á þjónustu hér á landi sem ætluð er til endursölu og endanlegra nota hér eða verður augljóslega ekki nýtt endanlega annars staðar. Sem dæmi má nefna hótél- og gistiþjónustu sem veitt er hér á landi. Í slíkum tilvikum telst seljandi þjónustunnar, hvort sem hann er innlendur eða erlendur, skráningarskyldur hér á landi samkvæmt almennum ákvæðum laganna og ber því að skrá starfsemi sína hér á landi og innheimta virðisaukaskatt af sölu sinni, eða fela það innlendum umboðsmanni. Eftir skráninguna öðlast fyrirtækið rétt til færslu innskatts á móti innheimtum virðisaukaskatti, útskatti, af sölu sinni. Án takmarkana af þessum toga er sá möguleiki fyrir hendi að erlend fyrirtæki geti keypt hér á landi vöru eða þjónustu og endurselt til endanlegra nota hér á landi án innheimtu virðisaukaskatts. Að þessu athuguðu og í því skyni að koma í veg fyrir mögulega samkeppnisröskun gagnvart innlendum rekstraraðilum er gerð tillaga um þessar breytingar.

Um 13. gr.

Með ákvæðinu er lagt til að ríkisskattstjóra verði heimilt að senda tilkynningar og gefa út eyðublöð með rafrænum hætti. Á sama hátt er lagt til að ríkisskattstjóra verði heimilt að taka á móti slíkum eyðublöðum og öðrum gögnum rafrænt. Tillagan er í samræmi við stjórnarsáttmála ríkisstjórnarinnar þar sem meðal annars kemur fram það markmið að átak verði gert í einföldun regluverks í þágu atvinnulífs og almennings og lögð áhersla á að stjórnarsýslan sé skilvirk og réttlát. Réttaráhrif birtingar á rafrænu formi verða þau að þegar tilkynning um meðal annars álagningu og endurgreiðslur er birt á rafrænu svæði telst birting hafa átt sér stað. Á sama hátt teljast eyðublöð sem ríkisskattstjóri lætur gera á rafrænu formi og móttækur jafnframt á rafrænu formi jafngild og væru þau undirrituð á pappíriformi.

Um 14. gr.

Með ákvæðinu er lagt til að fellt verði brott ákvæði þess efnis að leggja skuli fram virðisaukaskattsskrá í hverju sveitarfélagi en skráin er nú lögð fram samhliða skattskrá skv. 2. mgr. 98. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Um er að ræða sams konar breytingu og gerð var á 98. gr. tekjuskattslaga með lögum nr. 136/2009.

Um 15. gr.

Greinin þarfnast ekki skýringa.