148. löggjafarþing 2017–2018.

Þingskjal x — x. mál.

Stjórnarfrumvarp.

Frumvarp til laga

um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt (kaup og sala þjónustu milli landa, áskriftir og sala fréttablaða o.fl.)

Frá fjármála- og efnahagsráðherra.

1. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 12. gr. laganna:

1. 1. tölul. 1. mgr. orðast svo:

Vara sem seld er úr landi.

1. 10. tölul. 1. mgr. orðast svo:

Vinna og þjónusta sem veitt er erlendis. Þjónusta telst veitt erlendis þegar hún er seld frá Íslandi til atvinnufyrirtækis sem hvorki er heimilisfast hér á landi né stundar hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð. Eftirtalin sala á þjónustu til annarra en atvinnufyrirtækja samkvæmt 2. málsl. telst vera veitt erlendis þegar hún er seld frá Íslandi til aðila sem hafa ekki heimilisfesti, lögheimili, varanlega búsetu eða dveljast ekki að jafnaði hér á landi:

1. rafrænt afhent þjónusta, þ.e. þjónusta sem afhent er yfir internet eða annað netkerfi, á sjálfvirkan hátt með lágmarks inngripi þar sem notkun upplýsingatækni er nauðsynlegur þáttur afhendingarinnar,
2. fjarskiptaþjónusta, sem felur í sér þjónustu, miðlun, útsendingu eða viðtöku á boðum, orðum, myndum, hljóði eða öðrum upplýsingum í gegnum þráð, útvarp, ljósboð eða annars konar rafsegulkerfi. Fjarskiptaþjónusta felur einnig í sér þjónustu frá þeim aðilum sem veita aðgang að slíkri þjónustu skv. 1. málsl. auk aðgangs að rafrænum fjarskiptanetum og samtengingu þeirra,
3. útvarps- og sjónvarpsþjónusta, þ.e. þjónusta sem samanstendur af hljóði eða mynd og miðlað er til almennings um samskiptamiðla í rauntíma samkvæmt ákveðinni dagskrá á ritstjórnarlegri ábyrgð viðkomandi fjölmiðils,
4. framsal á höfundarrétti, rétti til einkaleyfis, vörumerkis og hönnunar, svo og framsal annarra sambærilegra réttinda,
5. auglýsingaþjónusta,
6. ráðgjafarþjónusta, verkfræðiþjónusta, lögfræðiþjónusta, þjónusta endurskoðenda og önnur sambærileg sérfræðiþjónusta, sem og gagnavinnsla og upplýsingamiðlun,
7. kvaðir og skyldur varðandi atvinnu- eða framleiðslustarfsemi eða hagnýtingu réttinda sem kveðið er á um í 3. málsl. 10. tölul.
8. þjónusta banka, fjármálafyrirtækja og tryggingarfélaga, önnur en sú þjónusta sem talin er undanþegin virðisaukaskatti skv. 9. og 10. tölul. 3. mgr. 2. gr.,
9. atvinnumiðlun,
10. leiga lausafjármuna, þó ekki neins konar flutningatækja.

Þrátt fyrir ákvæði 3. málsl. telst þjónusta sem seld er til annarra en atvinnufyrirtækja ávallt vera veitt hér á landi og þar með skattskyld hér á landi þegar raunveruleg nýting hennar á sér stað á Íslandi.

Þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda telst veitt utan Íslands samkvæmt þessum tölulið að því leyti sem hún varðar fólksflutninga milli landa. Sama gildir um vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir utan Íslands.

Vinna eða þjónusta sem varðar lausafjármuni eða fasteignir hér á landi telst ávallt veitt hér á landi. Sama gildir um þjónustu, sem veitt er í tengslum við menningarstarfsemi, listastarfsemi, íþróttastarfsemi, kennslustarfsemi og aðra hliðstæða starfsemi sem fram fer hér á landi og er undanþegin skattskyldu skv. 3. mgr. 2. gr. laganna.

1. 2. mgr. orðast svo: Ráðherra er heimilt með reglugerð að setja nánari skilyrði fyrir undanþágum og framkvæmd þessarar greinar, þ.m.t um nánari skilgreiningu á hugtökum.

2. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 2. mgr. 14. gr. laganna:

1. 4. tölul. orðast svo: Áskriftargjöld útvarps- og sjónvarpsstöðva.
2. 5. tölul. orðast svo: Sala, þ.m.t. áskrift, tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða á prentuðu og á rafrænu formi.

3. gr.

6. mgr. 16. gr. orðast svo: Þrátt fyrir ákvæði 6. tölul. 3. mgr. þessarar greinar er skattskyldum aðilum, sem hafa með höndum sölu eða leigu bifreiða, og rekstraraðilum fólksbifreiða sem fengið hafa sérstakt leyfi til farþegaflutninga í ferðaþjónustu hjá Samgöngustofu, heimilt að telja skatt af aðföngum vegna þeirra viðskipta sem innskatt.

4. gr.

Á eftir 3. mgr. 34. gr. laganna koma tvær nýjar málsgreinar svohljóðandi:

Erlend atvinnufyrirtæki sem selja í áskrift hingað til lands blöð og tímarit á pappírsformi skulu innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri sölu hér á landi að því gefnu að ákvæði 3. tölul. 4. gr. laganna um veltumörk eigi ekki við.

Aðilar sem skyldugir eru til að greiða virðisaukaskatt skv. 4. mgr. skulu ótilkvaddir gera ríkisskattstjóra grein fyrir kaupunum í sérstakri skýrslu á því formi sem hann ákveður. Gjalddagi er fimmti dagur annars mánaðar frá lokum þess almenna uppgjörstímabils sem viðskiptin falla undir. Greiðslu ásamt skýrslu skal skila til innheimtumanns ríkissjóðs eigi síðar en á gjalddaga. Um skattverð, uppgjör, álagningu, áætlun, endurákvörðun, álag, dráttarvexti og kærur skal, eftir því sem við getur átt, fara með eins og í viðskiptum innan lands.

5. gr.

35. gr. laganna orðast svo:

Hver sá sem stundar starfsemi sem undanþegin er virðisaukaskatti samkvæmt 3. mgr. 2. gr. laga þessara skal greiða virðisaukaskatt af þjónustu sem fellur undir skattskyldusvið laganna og keypt er til starfseminnar eða eftir atvikum afhent er til starfseminnar frá atvinnufyrirtæki með heimilisfesti erlendis, útibúi eða fastri starfsstöð erlendis.

Hver sá sem skattskyldur er samkvæmt lögum þessum skal greiða virðisaukaskatt af þjónustu, sem fellur undir skattskyldusvið laga þessara og keypt er til starfseminnar eða eftir atvikum afhent er til starfseminnar frá atvinnufyrirtæki heimilisföstu erlendis, útibúi eða fastri starfsstöð erlendis að því leyti sem virðisaukaskatt af þjónustunni er ekki heimilt að telja til innskatts samkvæmt ákvæðum 3. og 4. mgr. 15. gr. og 16. gr. Þó skal ávallt greiða virðisaukaskatt samkvæmt þessari grein ef þjónusta er veitt eða hennar notið í tengslum við innflutning á vöru.

Aðili sem fellur ekki undir 1. og 2. mgr. og kaupir þjónustu samkvæmt d-j liðum 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. frá atvinnufyrirtæki með heimilisfesti erlendis, útibúi eða fastri starfsstöð erlendis skal greiða virðisaukaskatt hér á landi af kaupum á slíkri þjónustu, nemi verðmæti þeirra 10.000 kr. án virðisaukaskatts eða meira á hverju almennu uppgjörstímabili skv. 24. gr.

Greiðsluskylda skv. 1.-3. mgr. á ekki við ef erlenda atvinnufyrirtækið, umboðsmaður þess eða annar aðili sem er í fyrirsvari fyrir það er skráður á grunnskrá virðisaukaskatts vegna starfsemi þess hér á landi.

Atvinnufyrirtæki með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis sem selur rafrænt afhenta þjónustu, fjarskiptaþjónustu eða útvarps- og sjónvarpsþjónustu til annarra en atvinnufyrirtækja hér á landi skal innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri þjónustu hér á landi. Sama skylda hvílir á umboðsmanni eða öðrum þeim sem eru í fyrirsvari fyrir hið erlenda atvinnufyrirtæki. Seljandi eða umboðsmaður hans skal ótilkvaddur tilkynna starfsemi sína til ríkisskattstjóra skv., 5. gr. að því gefnu að ákvæði 3. tölul. 4. gr. laganna um veltumörk eigi ekki við.

Aðilar sem skyldugir eru til að greiða virðisaukaskatt skv. 1.-3. mgr. skulu ótilkvaddir gera ríkisskattstjóra grein fyrir kaupum á þjónustu í sérstakri skýrslu í því formi sem hann ákveður. Gjalddagi er fimmti dagur annars mánaðar frá lokum þess almenna uppgjörstímabils sem viðskiptin falla undir. Greiðslu ásamt skýrslu skal skila til innheimtumanns ríkissjóðs eigi síðar en á gjalddaga. Um skattverð, uppgjör, álagningu, áætlun, endurákvörðun, álag, dráttarvexti og kærur skal, eftir því sem við getur átt, fara með eins og í viðskiptum innan lands.

Ráðherra er heimilt með reglugerð að setja nánari ákvæði um framkvæmd þessarar greinar, þ.m.t. um nánari skilgreiningu á hugtökum.

6. gr.

Gildistaka

Lög þessi öðlast þegar gildi.

Greinargerð.

1. Inngangur.

Frumvarp þetta er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Í frumvarpinu eru lagðar til breytingar á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Þær breytingar sem lagðar eru fram í frumvarpinu eru þríþættar. Í fyrsta lagi eru lagðar til breytingar á ákvæðum laganna um kaup og sölu á þjónustu milli landa. Breytingarnar eru byggðar á skýrslu starfshóps um kaup og sölu á vöru og þjónustu milli landa sem skilað var til fjármála- og efnahagsráðherra í október 2016. Í öðru lagi eru lagðar til breytingar á ákvæðum laganna um rafræna sölu og áskriftir á tímaritum og fréttablöðum. Um er að ræða breytingar sem byggðar eru á tillögum nefndar um bætt rekstrarumhverfi einkarekinna fjölmiðla, en nefndin skilaði skýrslu til mennta- og menningarmálaráðherra þann 25. janúar sl. Í þriðja og síðasta lagi eru lagðar til breytingar á ákvæðum laganna um heimild ferðaþjónustuleyfishafa til færslu innskatts af aðföngum sínum vegna öflunar og reksturs fólksbifreiða hér á landi í atvinnuskyni.

2. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.

2.1. Kaup og sala á vörum og þjónustu í milliríkjaviðskiptum.

*2.1.1. Núgildandi regluverk og alþjóðleg þróun.*

Núgildandi reglur virðisaukaskattslaga um kaup og sölu á þjónustu til og frá Íslandi voru settar með lögum nr. 55/1997 og 115/1997. Markmið þeirra laga var að samræma regluverk okkar við þær reglur sem þá giltu í öðrum ríkjum Evrópu. Í kjölfar alþjóðlegrar þróunar á sviði virðisaukaskatts, m.a. með tilkomu alþjóðlegra leiðbeininga frá Efnahags- og framfarastofnuninni (OECD) er nú nauðsynlegt að breytingar séu gerðar á ákvæðum laga um virðisaukaskatt er varða þjónustuviðskipti milli landa. Það er grundvallaratriði í löggjöf um virðisaukaskatt að hún skuli vera hlutlaus, skilvirk, sanngjörn og raski ekki samkeppni milli aðila í sambærilegri stöðu. Þar sem löggjöf um virðisaukaskatt hér á landi hefur ekki að öllu leyti fylgt þeirri alþjóðlegu þróun sem átt hefur sér stað á sviði virðisaukaskatts þykir nauðsyn bera til að lögfesta breytingar á ákvæðum virðisaukaskatts vegna þjónustuviðskipta yfir landamæri.

Á undanförnum árum hefur mikil vinna átt sér stað hjá alþjóðastofnunum og helstu viðskiptaþjóðum okkar í Evrópu við greiningu á alþjóðlegu umhverfi virðisaukaskatts vegna kaupa og sölu á vörum og þjónustu í milliríkjaviðskiptum, (e. cross-border transaction). Þær miklu breytingar og öra tækniþróun sem átt hefur sér stað í heiminum í dag m.a. með fullkomnari hugbúnaði, tilkomu snjallsíma og spjaldtölva, bluetooth tækni o.fl., hefur orðið til þess að þróun skattalöggjafar hefur ekki með góðu móti náð að fylgja tækniþróuninni eftir. Þessi þróun hefur skapað ný úrlausnarefni vegna innheimtu og skila á virðisaukaskatti í milliríkjaviðskiptum. Vegna þessara breytinga og þróunar hefur OECD, m.a. unnið að greiningu á þeim úrlausnarefnum sem um ræðir. Skattlagning í milliríkjaviðskiptum og röskun á henni vegna vaxandi netverslunar og rafrænna viðskipta yfir landamæri er hluti af þeirri vinnu OECD er lýtur að svokölluðu BEPS verkefni (e. Base Erosion and Profit Shifting) sem Ísland hefur tekið virkan þátt í. Verkefnið hefur það að markmiði að koma í veg fyrir tilfærslu tekna og skattstofna frá einu landi til annars oft á tíðum til lágskattasvæða. Í nóvember 2015 gaf OECD út alþjóðlegar leiðbeiningarreglur um virðisaukaskatt, (e. International VAT/GST Guidelines) með það að leiðarljósi að fyrirbyggja tvískattlagningu og enga skattlagningu án ásetnings. Markmiðið reglnanna var m.a. að koma í veg fyrir tvísköttun eða enga skattlagningu án ásetnings, koma í veg fyrir samkeppnisröskun í milliríkjaviðskiptum og tryggja skilvirkni í innheimtu virðisaukaskatts þegar um er að ræða sölu á þjónustu milli landa. Mælst var til þess að aðildarríki OECD tækju mið af leiðbeiningarreglunum við innleiðingu löggjafar á sviði virðisaukaskatts vegna sölu á vörum og þjónustu á milli ríkja. Þann 24. október 2017 gaf OECD einnig út skýrslu um árangursríka innheimtu virðisaukaskatts í milliríkjaviðskiptum, (e. Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST). Í skýrslunni er að finna ítarlegar leiðbeiningar frá stofnuninni um árangursríka innheimtu virðisaukaskatts í milliríkjaviðskiptum þegar seljandi vöru eða þjónustu er ekki staðsettur í landi kaupandans þar sem skattlagning á sér stað.

Innan Evrópusambandsins (ESB) hefur enn fremur átt sér stað mikil vinna og umræða um nauðsyn þess að gera regluverk sambandsins er lýtur að virðisaukaskatti skilvirkara og einfaldara til að koma í veg fyrir skattundanskot og rýrnun skattstofna í aðildarríkjum sambandsins. Í því sambandi má nefna að þann 7. apríl 2016 kynnti Framkvæmdastjórn ESB aðgerðaráætlun sambandsins um virðisaukaskatt (e. ,,VAT Action Plan). Þá samþykkti Framkvæmdastjórn Evrópusambandsins þann 1. desember 2016 ýmsar tillögur að nútímavæðingu virðisaukaskattskerfis sambandsins vegna rafrænna viðskipta milli landa. Tillögurnar voru hluti af áætlun ESB um rafrænan innri markað sambandsins, (e. ,,Digital Single Market strategy“) sem hefur það að markmiði að aðlaga virðisaukaskattskerfi ESB að stafræna hagkerfinu. Í kjölfarið birti Framkvæmdastjórn ESB þann 4. október 2017 tilkynningu til Evrópuþingsins um næstu skref í aðgerðaráætlun sambandsins á sviði virðisaukaskatts. Þá má nefna að þann 5. desember sama ár samþykkti Ráð ESB nýja löggöf sem mun í grundvallaratriðum hafa áhrif á meðferð virðisaukaskatts hjá ESB. Áformað er að samþykktar breytingar taki gildi 1. janúar 2019 og 1. janúar 2021.

Hér á landi hefur regluverk virðisaukaskatts vegna kaupa og sölu á vörum og þjónustu til og frá útlöndum að litlu leyti fylgt þeirri miklu þróun á sviði virðisaukaskatts sem átt hefur sér stað hjá helstu viðskiptaþjóðum okkar í Evrópu og hjá alþjóðastofnunum. Þess ber þó að geta að með lögum nr. 163/2010 og lögum nr. 121/2011 var stigið stórt skref í þá átt að samræma innlenda löggjöf um virðisaukaskatt við löggjöf í helstu viðskiptaríkjum okkar í Evrópu vegna kaupa og sölu á rafrænt afhentri þjónustu í milliríkjaviðskiptum. Í frumvarpinu er lögð áhersla á að bregðast við þeim lagabreytingum um virðisaukaskatt sem innleiddar hafa verið í helstu viðskiptalöndum okkar á síðustu árum og þeirri alþjóðlegu þróun sem á sér stað um þessar mundir vegna skattlagningar í milliríkjaviðskiptum. Tekið er eins og kostur er mið af þeim alþjóðlegu leiðbeiningarreglum á sviði virðisaukaskatts sem settar hafa verið af hálfu OECD í þessum efnum og skýrslu stofnunarinnar um árangursríka innheimtu virðisaukaskatts í milliríkjaviðskiptum. Sú grunnregla í leiðbeiningar-reglunum sem stuðst er við í frumvarpi þessu er fjarlægðarreglan (e. destination principle). Hún felur það í sér að skattlagning í milliríkjaviðskiptum skuli eiga sér stað í lögsögu þess ríkis þar sem endanleg nýting þjónustunnar á sér stað. Meginreglan verði því sú að þjónustan teljist vera nýtt og þar með skattlögð þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð. Afhendingarstaður þjónustunnar, (e. place of supply of services), telst þá vera sá staður þar sem að hún er nýtt. Af þessu leiðir að virðisaukaskatturinn verður ,,hlutlaus“ í milliríkjaviðskiptum. Markmið frumvarpsins er því að styrkja þá eiginleika virðisaukaskattsins, að hann hafi sem minnst áhrif á samkeppnisstöðu fyrirtækja og íþyngi viðskiptalífi sem minnst en sé þó á sama tíma öflugur og skilvirkur tekjustofn fyrir ríkissjóð. Aðgerðirnar snúa að miklu leyti að því að fyrirbyggja að fyrirtæki, einstaklingar og aðrir aðilar verði tvískattlagðir eða ekki skattlagðir í milliríkjaviðskiptum vegna mismunandi regluverks milli landa. Með tillögunum er jafnframt leitast við að tryggja að virðisaukaskattur hafi ekki áhrif á val um það hvort þjónusta er keypt af innlendum eða erlendum fyrirtækjum.

*2.2. Virðisaukaskattur og fjölmiðlar.*

*2.2.1. Sala og áskriftir dagblaða, tímarita og landsmála- og héraðsfréttablaða, á prentuðu og rafrænu formi.*

Í stjórnarsáttmála ríkisstjórnarinnar er lagt upp með að endurskoðun fari fram á skattalegu umhverfi tónlistar, íslensks ritmáls og fjölmiðla. Í stjórnarsáttmálunum kemur m.a. fram að ríkisstjórnin muni bæta starfsumhverfi fjölmiðla, t.d. með endurskoðun á skattalegu umhverfi þeirra. Þann 25. janúar sl. skilaði nefnd um bætt rekstrarumhverfi einkarekinna fjölmiðla skýrslu til mennta- og menningarmálaráðherra um tillögur að breytingum á lögum og öðrum aðgerðum til að bæta og styrkja rekstrarumhverfi einkarekinna fjölmiðla hér á landi. Ein af tillögum nefndarinnar sem samhljómur var um meðal nefndarmanna laut að samræmingu á skattlagningu virðisaukaskatts vegna sölu og áskrifta dagblaða, tímarita og landsmála- og héraðsfréttablaða, hvort sem slík tímarit og fréttablöð væru á prentuðu eða á rafrænu formi. Slík samræming væri brýn sérstaklega út frá samkeppnissjónarmiðum en yfirleitt væri um sömu eða mjög sambærilega þjónustu að ræða, hvort sem efninu væri miðlað á prenti eða með rafrænum hætti. Í ljósi þessa er því nú lagt til í frumvarpi þessu að stigið verði skref í átt að bættu rekstrarumhverfi fjölmiðla hér á landi með samræmingu á skattlagningu virðisaukaskatts vegna sölu og áskrifta dagblaða, tímarita og landsmála- og héraðsfréttablaða, hvort heldur sem að útgáfuform miðlanna sé á prentuðu eða rafrænu formi. Sú samræming er í anda leiðbeiningarreglna OECD sem leggur áherslu á að skattlagning skuli vera ,,hlutlaus“ og ,,sanngjörn“ milli rafrænna og hefðbundinna viðskipta.

*2.3. Heimild ferðaþjónustuleyfishafa til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum til atvinnureksturs.*

Í frumvarpinu er lögð til breyting á ákvæðum laganna er varðar heimild ferðaþjónustuleyfishafa til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum til atvinnurekstrar síns. Um er að ræða nauðsynlegar breytingar til að tryggja að ferðaþjónustuaðilum sem annast fólksflutninga á fólksbifreiðum í atvinnuskyni verði gert mögulegt að færa innskatt á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts vegna kaupa á aðföngum til reksturs þeirra fólksbifreiða sem eingöngu eru notaðar í atvinnurekstri og virðisaukaskattsskyldri starfsemi ferðaþjónustuaðila. Með nýjum lögum nr. 28/2017, um farþegaflutninga og farmflutninga á landi, sem tóku gildi hinn 1. júní 2017, var Samgöngustofu veitt heimild til að veita ferðaþjónustuaðilum sérstakt leyfi til farþegaflutninga í ferðaþjónustu, enda þótt notaðar væru bifreiðar sem rúmuðu færri farþega en níu. Fram kom að skilyrði fyrir útgáfu slíks leyfis væri að leyfið væri notað í tengslum við ferðaþjónustu. Þá skyldi umsækjandi hafa rekstrarleyfi annaðhvort sem ferðaskipuleggjandi eða ferðaskrifstofa auk þess að hafa með höndum almennt rekstrarleyfi. Jafnframt kom m.a. fram að ökutæki ferðaþjónustuleyfishafa skyldu vera merkt rekstraraðila. Við lögfestingu laganna var ekki gerð breyting á ákvæðum laga um virðisaukaskatt er laut að innskattsheimild þeirra ferðaþjónustuaðila sem falla undir ákvæðið og hafa með höndum rekstur fólksbifreiða sem falla undir ákvæðið. Því er nú í frumvarpi þessu lagt til að ferðaþjónustuaðilar sem uppfylla skilyrði laga nr. 28/2017 og hafa fengið útgefið sérstakt ferðaþjónustuleyfi frá Samgöngustofu og uppfylla að öðru leyti skilyrði þeirra laga, öðlist nú heimild til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum er varðar öflun og rekstur þeirra fólksbifreiða sem að öllu leyti eru nýttar í virðisaukaskattsskyldum rekstri ferðaþjónustuleyfishafa.

3. Meginefni frumvarpsins.

Hér á eftir fara helstu atriði frumvarpsins. Þær tillögur sem gerðar eru í frumvarpi þessu eru eftirfarandi:

* Í fyrsta lagi eru lagðar til gagngerar breytingar á 12. gr. laga um virðisaukaskatt þar sem kveðið er á um sölu á vörum og þjónustu sem telst ekki til skattskyldrar veltu. Lagt er til að byggt sé á alþjóðlegum leiðbeiningarreglum OECD um virðisaukaskatt við mat á því hvar þjónusta teljist vera veitt og þar með skattlögð hverju sinni. Meginreglan skal vera sú að að þjónusta telst vera veitt þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða fasta starfsstöð. Meginreglan er því sú að afhendingarstaður þjónustunnar (e. place of supply of services) og þar með nýting og neysla hennar telst vera sá staður þar sem að kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð. Enn fremur er lagt til að hugtökin rafrænt afhent þjónusta, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta verði nánar afmörkuð í ákvæðinu.
* Í öðru lagi er lagt til að áskriftir og sala tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða hvort sem er á pappírs- eða rafrænu formi verði færð í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts líkt og gildir um sölu slíkra tímarita og blaða á pappírsformi. Horft er til leiðbeininga OECD í þessum efnum þar sem mælst er til þess að sú leið sem notuð er til miðlunar raski ekki samkeppnisstöðu á milli sambærilegra vara og þjónustu.
* Í þriðja lagi er lagt til að ferðaþjónustuleyfishöfum sem hafa með höndum rekstur fólksbifreiða og fengið hafa staðfestingu og sérstakt leyfi frá Samgöngustofu til farþegaflutninga í ferðaþjónustu verði gert mögulegt að færa innskatt á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts vegna kaupa á aðföngum til reksturs fólksbifreiða í ferðaþjónustustarfsemi sinni.
* Í fjórða lagi er lagt til að erlend atvinnufyrirtæki sem selja innlendum aðilum hér á landi blöð og tímarit í áskrift á pappírsformi verði gert skylt að innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri sölu hér á landi, að því gefnu að veltumörk laganna eigi ekki við.
* Í fimmta og síðasta lagi eru lagðar til gagngerar breytingar á 35. gr. laga um virðisaukaskatt sem kveður á um kaup á þjónustu hingað til lands, samhliða þeim tillögum sem lagðar eru til um breytingar á 12. gr. laganna. Lagt er til að greint verði á milli kaupa á þjónustu hjá atvinnufyrirtækjum, undanþegnum aðilum, skattskyldum aðilum og öðrum aðilum, t.a.m. neytendum, opinberum aðilum og öðrum félögum og samtökum sem ekki eru skráð á grunnskrá virðisaukaskatts. Þá er lögð til frekari afmörkun á þeirri rafrænu þjónustu sem seld er frá erlendum atvinnufyrirtækjum eða erlendum umboðsmönnum þeirra hingað til lands.

4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

Tillögur frumvarpsins voru samdar með það að leiðarljósi að efni þess samræmist stjórnarskrá. Í ljósi ákvæða 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar var þess gætt sérstaklega við undirbúning frumvarpsins að orðalag breytinganna væri skýrt og að öðru leyti í samræmi við þær kröfur sem leiða má af stjórnarskrárákvæðunum. Þá hefur það 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 ríkisskattstjóra, skattrannsóknarstjóra og tollstjóra.

Þá liggur fyrir að fjármála- og efnahagsráðuneytinu bárust umsagnir frá hagsmunaaðilum í kjölfar skila á greinargerð frá starfshópi um kaup og sölu á vöru og þjónustu milli landa í október 2016, en frumvarp þetta er að miklu leyti byggt á tillögum starfshópsins. Umsagnir við greinargerð starfshópsins bárust frá Félagi atvinnurekenda (FA), Samtökum iðnaðarins (SI), Félagi rétthafa í sjónvarps og kvikmyndaiðnaði (FRÍSK) og Samtökum verslunar og þjónustu (SVÞ). Hagsmunaaðilar voru almennt séð jákvæðir í garð greinargerðar starfshópsins. Í því sambandi ber þó sérstaklega að fjalla um tillögur SI og FRÍSK þess efnis að virðisaukaskattur á ólínulegt áhorf og sölu kvikmynda á netinu sem og sala á bíómiðum yrði fært í neðra þrep virðisaukaskatts. Þá kom fram í tillögum meirihluta nefndar um bætt rekstrarumhverfi einkarekinna fjölmiðla samskonar sjónarmið þess efnis að sala og áskriftir hljóð- og myndmiðla, bæði í línulegri dagskrá og hljóð- og myndefni eftir pöntun skyldi fært í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts.

Gera þarf skýran greinarmun á þeirri starfsemi fjölmiðla sem sinna lýðræðis og menningarlegu hlutverki með miðlun á fréttum og fréttatengdu og hins vegar á annarri starfsemi þeirra eða annarra aðila sem felst í miðlun efnis í afþreyingarskyni, þ.e. sölu á hljóð og myndefni eftir pöntun, svokallaðri VOD þjónustu (e. Video-on-demand), og bíómiðum. Líkt og fram kemur í kafla 2.2.1 hér að ofan leggur ríkisstjórnin upp með í stjórnarsáttmálanum að endurskoðun fari fram á skattalegu umhverfi tónlistar, íslensks ritmáls og fjölmiðla. Í ljósi þeirrar endurskoðunar á skattalegu umhverfi fjölmiðla sem lagt er upp með í stjórnarsáttmálanum verður að telja að tillaga þess efnis að virðisaukaskattur af hljóð- og myndefni sem og af bíómiðum sé felldur í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts þjóni ekki þeim tilgangi sem gengið er út frá í breytingartillögu 2. gr. frumvarpsins, þ.e. að stuðla að eflingu á fréttum og fréttatengdu efni, verndun íslenskunnar o.fl með samræmingu á skattlagningu prentmiðla og rafrænna miðla tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða. Þá ganga tillögur þess efnis að hljóð- og myndefni eftir pöntun sem og bíómiðar skuli falla í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts gegn þeirri stefnu sem fylgt hefur verið undanfarin ár að einfalda skattkerfið og auka skilvirkni þess. Sú stefna hvílir á þeim grunni að virðisauki sé einn af mikilvægustu skattstofnum ríkisins og sé jafnframt almennur og hlutlaus. Öll frávik frá grunngerð skattlagningar virðisaukaskatts veikja þannig grundvöll hans.

6. Mat á áhrifum.

Sú lagabreyting sem lögð er til í frumvarpinu að auka skýrleika á ákvæðum virðisaukaskattslaga vegna kaupa og sölu á þjónustu milli landa mun að ráðuneytisins leiða til bættra skattskila virðisaukaskatts vegna þjónustusölu yfir landamæri. Breytingin mun því frekar hafa áhrif til hækkunar á tekjur ríkissjóðs.

Gera má ráð fyrir að sú lagabreyting sem lögð er til í frumvarpinu þess efnis að rafræn sala og áskriftir tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða verði færð í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts geti verið á bilinu 15-40 m.kr til lækkunar á tekjum ríkissjóðs. Þar sem að gera má ráð fyrir aukinni innheimtu áskriftargjalda hjá fjölmiðlum vegna sölu rafrænna fréttablaða í náinni framtíð má þó gera ráð fyrir að fjárhæðin geti orðið hærri á næstu árum. Breytingin ætti þó jafnframt að hafa jákvæð áhrif með tímanum þar sem að tillagan stuðlar að einföldun og aukinni skilvirkni í álagningu og innheimtu virðisaukaskatts og lækkar verð á rafrænni útgáfu slíkra tímarita og fréttablaða.

Sú lagabreyting sem lögð er til í frumvarpinu um heimild ferðaþjónustuaðila til að telja skatt af aðföngum vegna reksturs fólksbifreiða í slíkri starfsemi til innskatts er talin geta leitt til lækkunar á tekjum ríkissjóðs sem nemur um 75. m.kr. á síðari hluta ársins 2018. Árleg lækkun á tekjum ríkissjóðs vegna breytingarinnar er þannig talin geta numið um 150 m.kr.

Um einstakar greinar frumvarpsins.

Um 1. gr.

Með greininni eru í fyrsta lagi lagðar til breytingar á 1. tölul. 1. mgr. þannig að greint verði á milli sölu á vöru úr landi og þjónustu sem veitt er erlendis. Lagt er til að í 1. tölul. 1. mgr. verði eingöngu fjallað um vöru sem seld er úr landi og að kveðið verði á um vinnu og þjónustu sem veitt er erlendis í nýjum 10. tölul. 1. mgr. ákvæðisins.

Í öðru lagi eru lagðar til breytingar á 10. tölul 1. mgr. ákvæðisins til samræmis við alþjóðlegar leiðbeiningarreglur OECD um álagningu virðisaukaskatts í alþjóðlegum þjónustuviðskiptum. Lagt er til að skýrt verði kveðið svo á að vinna og þjónusta sem veitt er erlendis teljist vera nýtt erlendis og teljist því ekki til skattskyldrar veltu hér á landi samkvæmt ákvæðinu. Með ákvæðinu er lagt til að fjarlægðarreglan (e. destination principle) verði ráðandi við mat á því hvar skattlagning þjónustu í milliríkjaviðskiptum eigi sér stað.

Í 1.-2 málsl. 10. tölul. 1. mgr. ákvæðisins er fjallað um sölu til atvinnufyrirtækja erlendis (e. Business to Business - B2B). Lagt er til að greint verði á milli sölu á þjónustu til atvinnufyrirtækja og annarra aðila sem hafa ekki með höndum atvinnurekstur (e. Business to Consumer – B2C). Undir hugtakið atvinnufyrirtæki falla bæði virðisaukaskattsskyld fyrirtæki og fyrirtæki sem eru undanþegin virðisaukaskatti hér á landi, s.s. fjármálafyrirtæki, tryggingafélög o.fl. Með atvinnufyrirtæki er átt við þau fyrirtæki sem hafa með höndum atvinnurekstur, þ.e. hafa með höndum svokallaða ,,atvinnustarfsemi“ (e. economic activity). Lagt er upp með að starfsemin þurfi ekki jafnframt að vera rekin í hagnaðarskyni þegar um er að ræða þjónustusölu á milli landa við mat á því hvort að starfsemi aðila teljist vera atvinnurekstur eða ekki í skilningi ákvæðisins. Slík aðgreining er í samræmi við alþjóðlegar leiðbeiningarreglur OECD. Sala innlends aðila á þjónustu frá Íslandi sem veitt er til atvinnufyrirtækis með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis telst því samkvæmt ákvæðinu vera nýtt erlendis og þar með skattskyld erlendis. Við mat á því hvar þjónustan teljist vera veitt erlendis þegar sala á sér stað til erlendra atvinnufyrirtækja skal miðað við hvort um er að ræða sölu til eins aðila, (e. Single location entity), eða fyrirtækjasamsteypu (. e. Multiple location entity), sbr. 5. gr. frumvarpsins og leiðbeiningarreglur OECD í þessum efnum. Ef kaupandi þjónustunnar er einn aðili er nýting þjónustunnar og þar með skattskyldan ávallt miðuð við heimilisfesti eða fasta starfsstöð kaupanda. Ef kaupandi þjónustunnar er aftur á móti hluti af fyrirtækjasamstæðu sem hefur starfsstöðvar í fleiri en einu ríki skal þjónustan teljast vera veitt í því ríki þar sem fyrirtæki eða föst starfsstöð móttekur undirliggjandi þjónustuþætti hverju sinni, (e. Direct delivery approach), sbr. leiðbeiningarreglur OECD. Þjónustan telst þá vera nýtt í því ríki þar sem fyrirtæki eða föst starfsstöð móttekur undirliggjandi þjónustuþætti hverju sinni, sbr. leiðbeiningarreglur OECD. Um skilgreiningu á hugtakinu ,,samstæða“ vísast til 2. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga. Til nánari skýringa má nefna neðangreind dæmi:

1. Íslensk lögfræðistofa selur dönsku fyrirtæki lögfræðiþjónustu. Um er að ræða þjónustu er varðar kröfur danska fyrirtækisins hér á landi gagnvart innlendum aðilum. Danska fyrirtækið er einn aðili og ekki hluti af fyrirtækjasamstæðu. Kaupandi hefur engin önnur tengsl við landið. Þjónusta íslensku lögfræðistofunnar telst vera veitt í Danmörku og er ekki skattskyld hér á landi. Afhendingarstaður þjónustunnar er þá í Danmörku.

2. Íslenskt ráðgjafafyrirtæki selur breskri fyrirtækjasamsteypu ráðgjafaþjónustu. Breska móðurfélagið á dótturfyrirtæki á Írlandi og í Lúxemborg. Ráðgjöfin varðar samningagerð írska dótturfélagsins við íslenskt fyrirtæki. Írska dótturfélagið hefur engin önnur tengsl við landið. Þjónusta íslenska ráðgjafafyrirtækisins telst vera veitt á Írlandi og er því ekki skattskyld hér á landi. Afhendingarstaður þjónustunnar er þá á Írlandi.

Við mat á því hvort sala eigi sér stað til atvinnufyrirtækis eða ekki skal m.a. litið til opinberra upplýsinga um kaupanda þjónustunnar og önnur atriði sem varpað getað ljósi á það hvort hinn erlendi aðili teljist vera skráð atvinnufyrirtæki eða ekki. Opinber gögn líkt og virkt virðisaukaskattsnúmer, skráning í fyrirtækjaskrá erlendis, heimasíða kaupanda, ársreikningur o.fl., geta t.a.m. varpað skýru ljósi á það hvort að kaupandi sé atvinnufyrirtæki sem hefur með höndum raunverulega atvinnustarfsemi erlendis. Einnig geta viðskiptasamningar, reikningar, greiðslukvittanir o.fl., verið leiðbeinandi fyrir seljenda, kaupanda og skattyfirvöld við mat á eðli þeirrar þjónustu sem um ræðir og þeim aðilum sem falla undir þau þjónustuviðskipti sem um ræðir hverju sinni.

Þá kemur fram í 1. og 2. málsl. 10. tölul. 1. mgr. að málsgreinin eigi aðeins við þegar þjónusta er seld frá Íslandi til atvinnufyrirtækis sem hvorki er heimilisfast hér á landi né stundar hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð. Ekki er því um það að ræða að sala á þjónustu frá innlendu atvinnufyrirtæki til atvinnufyrirtækis með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis teljist vera veitt erlendis og þar með nýtt erlendis og undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt ákvæðinu ef sala á þjónustunni á sér stað hér á landi og er raunverulega nýtt á Íslandi en ekki seld frá landinu. Ákvæðinu er þannig eingöngu ætlað að ná yfir svokallaða fjarafhendingarbæra þjónustu á milli seljanda frá Íslandi til kaupanda með heimilisfesti erlendis. Til nánari skýringar má nefna neðangreint dæmi:

Atvinnufyrirtæki með heimilisfesti erlendis kaupir hér á landi gistiþjónustu, þjónustu frá bílaleigum eða aðra þjónustu frá innlendum aðilum sem sannanlega er nýtt hér á landi. Kaup á þjónustunni eru skattskyld hér á landi og þjónustan telst vera veitt hér á landi en ekki erlendis. Erlenda atvinnufyrirtækið getur hins vegar eftir atvikum átt rétt á endurgreiðslu virðisaukaskatts skv. reglugerð nr. 288/1995, um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja, að uppfylltu skilyrðum reglugerðarinnar.

Það sama á þannig við þegar rafrænt afhent þjónusta, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta er veitt hér á landi til atvinnufyrirtækis með heimilisfesti erlendis og þjónustan er raunverulega nýtt hér á landi á sama tíma af atvinnufyrirtækinu. Sem dæmi um slíka þjónustu má nefna hugbúnaðarþjónustu (e. software services), svæði þar sem hægt er að komast hindrunarlaust í samband við Internetið á tölvu eða snallsíma (e. Wi-Fi hot spots), kaffihús með internetsambandi (e. Internet cafés) eða sambærilega staði þar sem kaupandi þjónustunnar þarf að vera viðstaddur á sama tíma og þjónustan er afhent honum. Í slíkum tilvikum ber að skattleggja þjónustuna hér á landi. Í 3. málsl. 10. tölul. 1. mgr., sem tekur til sölu til annarra en atvinnufyrirtækja, er jafnframt skýrt tiltekið að þjónusta sem þannig er raunverulega nýtt hérlendis sé skattskyld hér á landi. Atvinnufyrirtækið getur þó þegar að svo ber undir og að uppfylltum skilyrðum reglugerðar nr. 288/1995, um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja fengið endurgreiddan þann virðisaukaskatt sem það hefur greitt vegna kaupa á þjónustu hér á landi til atvinnustarfsemi sinnar erlendis. Í 1.-2 málsl. 10. tölul. 1. mgr. kemur einnig fram að atvinnufyrirtækið, þ.e. kaupandi þjónustunnar skuli ekki hafa heimilisfesti hér á landi né reka atvinnustarfsemi héðan frá fasti starfsstöð. Með hugtakinu ,,heimilisfesti“ er átt við svokallaða skattalega heimilisfesti líkt og hugtakið hefur verið skilgreint í skattframkvæmd. Hugtakið ,,föst starfsstöð“ atvinnufyrirtækis skal vera skilgreint til samræmis við skilgreiningu hugtaksins í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. og 3. gr. a, laganna.

Í 3. málsl. 10. tölul. 1. mgr. er kveðið á um sölu til annarra aðila en atvinnufyrirtækja, (e. B2C). Í málsgreininni er kveðið svo á að tiltekin þjónusta í stafliðum a-j sem veitt er til aðila sem falla ekki undir hugtakið ,,atvinnufyrirtæki“ í 1-2. málsl. 10. tölul. 1. mgr., (e. B2C), teljist vera veitt og nýtt erlendis þegar hún er seld frá Íslandi til aðila sem hafa ekki heimilisfesti, lögheimili, varanlega búsetu eða dveljast ekki að jafnaði hér á landi. Um er að ræða svokallaða fjarsölu á tilgreindri þjónustu frá Íslandi til aðila búsettra erlendis. Þar sem oft á tíðum er erfitt að festa hendur á þeirri þjónustu sem fellur undir stafliði málsgreinarinnar er lagt til að umrædd þjónusta sé sérstaklega tilgreind sem þjónusta sem teljist vera undanþegin skattskyldri veltu þegar hún er veitt til annarra aðila en atvinnufyrirtækja samkvæmt 1-2. málsl. sem eru með heimilisfesti, lögheimili, varanlega búsetu eða dveljast að jafnaði erlendis. Tilgreining á þeim þjónustuliðum sem falla undir stafliði a-j er að meginstefnu í samræmi við ákvæði virðisaukaskattstilskipunar ESB er lýtur að sölu á sambærilegum þjónustuliðum frá ESB til annarra en atvinnufyrirtækja utan sambandsins, þ.e. til svokallaðra ,,þriðju ríkja“ líkt og til Íslands. Samkvæmt henni ber að skattleggja umrædda þjónustuliði í því landi þar sem kaupandi þjónustunnar hefur heimilisfesti. Þá er lagt til að núgildandi h. liður 10. tölul., verði felldur brott og að inn komi nýr h. liður er kveður á um að þjónusta banka, fjármála- og tryggingarfélaga, önnur en sú þjónustu sem ótvírætt er undanþegin virðisaukaskatti verði undanþegin skattskyldri veltu þegar um er að ræða sölu á þjónustu frá Íslandi til annarra en atvinnufyrirtækja með heimilisfesti erlendis.

Málsgreinin er í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD í milliríkjaviðskiptum og fjarlægðarregluna þar sem þjónusta sem seld er í fjarsölu telst vera nýtt og þar með skattlögð þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu. Sem dæmi má nefna ráðgjafaþjónustu, lögfræðiþjónustu, sölu á kvikmyndum, tónlist, hugbúnaði o.fl. á rafrænu formi, sem selt er frá atvinnufyrirtæki hér á landi til einstaklings, félagasamtaka eða annars aðila með heimilisfesti erlendis sem telst ekki vera atvinnufyrirtæki samkvæmt 1-2. málsl. 10. tölul. ákvæðisins. Skattlagningarréttur þjónustunnar skal þá vera í ríki kaupandans erlendis. Ef svo ber undir að kaupandi þjónustunnar hefur bæði heimilisfesti hér á landi og erlendis eða hefur t.a.m. skráð lögheimili erlendis en dvelur að jafnaði eða hefur varanlega búsetu hér á landi skal taka mið af því hvar raunveruleg nýting þjónustunnar fer fram við mat á því hvort að þjónusta teljist vera veitt og þar með skattlögð hér á landi eða erlendis.

Í a-c liðum 3. máls. 10. tölul. 1. mgr. er sérstaklega tekið fram að rafrænt afhent þjónusta, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta skuli vera undanþegin skattskyldri veltu þegar slík þjónusta er seld frá Íslandi til annarra aðila en atvinnufyrirtækja samkvæmt 1-2. málsl. 10. tölul. 1. mgr. Þar sem oft á tíðum er erfitt að henda reiður á hvar slík þjónusta telst vera nýtt skal meginreglan vera sú að skattlagningarstaður slíkrar þjónustu og nýting hennar skal ákvörðuð samkvæmt heimilisfesti og búsetu kaupanda. Ef slík þjónusta er aftur á móti afhent og nýtt hér á landi á ákveðnum stað af kaupanda þjónustunnar skal skattleggja þjónustuna hér á landi. Sem dæmi má nefna að ef einstaklingur sem búsettur er erlendis kemur hingað til lands og greiðir fyrir þráðlausa internetþjónustu sem hann nýtir hér á landi skal miða við að þjónustan hafi verið afhent hér. Þegar svo ber undir skal skattlagning þjónustunnar vera hér á landi, sbr. 2. mgr. 10. tölul. 1. mgr.

Í ákvæði 3. málsl. 10. tölul. 1. mgr. er skilgreint með nákvæmum hætti í stafliðum a-c, hvað fellur undir hugtökin rafrænt afhent þjónusta, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta. Til að fyrirbyggja tvísköttun og eftir atvikum enga skattlagningu í milliríkjaviðskiptum vegna sölu þessarar þjónustu er lagt til að hugtökin verði skilgreind með sama hætti og gert er í regluverki ESB, sbr. tilskipun Evrópusambandsins nr. 2006/112/EB, reglugerð nr. 282/2011/EB og tilskipun nr. 2010/13/EB. Sambærileg leið hefur verið farin í Noregi þar sem hugtakið rafrænt afhent þjónusta er skilgreint í löggjöf og vísað til þess að skilgreina skuli hugtakið til samræmis við regluverk ESB. Hugtakið er síðan nánar skilgreint af þar til bærum skattyfirvöldum í Noregi. Sem dæmi í þessu sambandi um rafrænt afhenta þjónustu má nefna niðurhal á hugbúnaði og afhending tónlistar, kvikmynda, rafrænna bóka og annrra útgáfa á rafrænu formi. Undir hugtakið útvarps- og sjónvarpsþjónusta falla m.a. útvarps- og sjónvarpsþættir sem miðlað er til almennings um samskiptamiðla í rauntíma samkvæmt ákveðinni dagskrá á ritstjórnarlegri ábyrgð viðkomandi fjölmiðils. Með ákvæðinu er þannig lagt til að framangreind hugtök verði skilgreind í lögum um virðisaukaskatt og eftir atvikum verði nánari útfærslu á þeim að finna í reglugerð. Ekki er því lagt til að taka skuli mið af lögum nr. 30/2002 um rafræn viðskipti og aðra rafræna þjónustu við skilgreiningu á framangreindum hugtökum enda er þar sérstaklega tekið fram í 2. mgr. 1. gr. þeirra laga að lögin gildi ekki um rafræna þjónustu sem snerta skattamálefni.

Ef ekki kemur skýrt fram í upphafi viðskipta milli seljanda og kaupanda hvar kaupandi þjónustunnar hefur heimilisfesti eða búsetu þegar um er að ræða rafrænt afhenta þjónustu, fjarskiptaþjónustu eða útvarps- og sjónvarpsþjónustu skal seljanda þjónustunnar vera heimilt að ákvarða heimilisfesti kaupanda samkvæmt tveimur áreiðanlegustu forsendunum sem seljandi hefur undir höndum um kaupanda þjónustunnar. Þessir þættir mega þó ekki stangast á og verða báðir þættirnir að sýna með ótvíræðum hætti fram á landfræðilega staðsetningu kaupanda. Slíkir ákvörðunarþættir geta m.a. verið: a) skráð heimilisfang á reikningi, b) föst IP tala (e. Internet Protocol) eða önnur aðferð sem sýnt getur fram á landfræðilega staðsetningu kaupanda, c) bankaupplýsingar, t.a.m. staðsetning fjármálafyrirtækis eða upplýsingar um bankareikning, d) upplýsingar af símkorti, e) upplýsingar samkvæmt þeirri landlínu þar sem þjónustan er veitt og f) aðrar viðskiptalegar upplýsingar um kaupanda svo sem greiðslufyrirkomulag og viðskiptasaga kaupanda. Um er að ræða sambærilega nálgun og notuð er innan ESB við mat á heimilisfesti kaupanda þegar um er að ræða rafræna þjónustusölu milli aðildarríkja sambandsins.

Í 2. mgr 10. tölul. 1. mgr., kemur fram að þrátt fyrir ákvæði 3. málsl. 10. tölul. 1. mgr., skuli þjónusta sem seld er til annarra en atvinnufyrirtækja, (e. B2C), ávallt teljast vera veitt hér á landi og þar með skattskyld hér ef raunveruleg nýting þjónustunnar á sér stað á Íslandi, burt séð frá því hvort kaupandi þjónustunnar er með búsetu eða heimilisfesti erlendis. Sem dæmi má nefna sölu þjónustu sem er nýtt hér á landi á tilteknum stað á sama tíma og hún er veitt, (e. on-the-spot supplies), sbr. alþjóðlegar leiðbeiningarreglur OECD í þessum efnum. Um er að ræða þjónustu sem háð er viðveru bæði seljanda og kaupanda þegar þjónustan er nýtt. Sem dæmi um þjónustu sem fellur hér undir má nefna hárgreiðslu, snyrtiþjónustu, veitingaþjónustu, gistiþjónustu, aðgang að þráðlaustu neti o.s.frv.

Ákvæði 3. máls. 1. tölul. var bætt við lögin með g-lið 1. gr. laga nr. 124/2014 þar sem kveðið var á um að þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda telst vera veitt utan Íslands samkvæmt ákvæðinu að því leyti sem hún varðar fólksflutninga milli landa og vörur eða þjónustu sem ferðamaður nýtir utan Íslands. Ekki eru lagðar til efnisbreytingar á ákvæðinu en lagt er til að það verði fært í 3. mgr. 10. tölul. 1. mgr. til aðgreiningar.

Í 4. mgr. 10. tölul. er með sama hætti ekki lögð til efnisbreyting á ákvæði gildandi ákvæði c-liðs 10. tölul. 1. mgr. þar sem fram kemur m.a. að vinna eða þjónusta sem varðar lausafjármuni eða fasteignir hér á landi teljist ávallt veitt hér á landi. Það sama gildir um þjónustu sem veitt er í tengslum við menningarstarfsemi, listastarfsemi, íþróttastarfsemi, kennslustarfsemi og aðra hliðstæða starfsemi sem fram fer hér á landi og undanþegin er skattskyldu skv. 3. mgr. 2. gr. laganna.

Lagt er til í c. lið að ráðherra geti með reglugerð sett nánari ákvæði um framkvæmd þessarar greinar, þ.m.t. um nánari skilgreiningu á hugtökum, svo sem rafrænt afhentri þjónustu, fjarskiptaþjónustu, útvarps- og sjónvarpsþjónustu og um skattlagningarstað þeirrar þjónustu sem veitt er til atvinnufyrirtækja, einstaklinga og annarra aðila.

Um 2. gr.

Með lögum nr. 121/2011 voru rafrænar bækur og rafræn útgáfa tónlistar færð í neðra þrep virðisaukaskatts. Þau rök sem m.a. lágu að baki þeim breytingum voru m.a. samkeppnisleg rök. Í dag ber sala tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðfréttablaða á pappírsformi 11% virðisaukaskatt. Rafræn útgáfa slíkra tímarita og blaða ber hins vegar 24% virðisaukaskatt. Þá eru áskriftargjöld útvarps- og sjónvarpsstöðva skattlögð í neðra þrepi virðisaukaskatts, en áskriftargjöld tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða á rafrænu formi bera 24% virðisaukaskatt í almennu skatthlutfalli. Telja verður að sambærileg rök séu fyrir því að rafræn útgáfa af sölu sem og innheimtu áskriftargjalda tímarita og fréttablaða falli undir lægra þrep virðisaukaskatts þannig að miðlunaraðferðin sem slík skuli ekki vera ráðandi og skipta máli vegna skattlagningar. Þá má ætla að mismunandi tilhögun skattlagningar á sambærilega miðla á pappírsformi og rafrænu formi hafi slæm áhrif á samkeppni og geti hamlað eftirspurn. OECD hefur einnig lagt áherslu á að skattlagning skuli vera ,,hlutlaus“ og ,,sanngjörn“ milli rafrænna og hefðbundinna viðskipta. Skattalegir hvatar skuli þannig ekki liggja til grundvallar þess að aðilar velji frekar að kaupa vöru en þjónustu á mismunandi miðlum þegar um sambærilegt efni er að. Í þessu sambandi má einnig nefna það mikilvæga lýðræðislega og menningarlega hlutverk sem fjölmiðlar sinna með útgáfu fréttablaða, enda er fréttaflutningur mikilvægur fyrir opinbera umræðu og lýðræði.

Í núgildandi ákvæði 4. tölul. 2. mgr. 14. gr. er fjallað um ,,afnotagjöld útvarpsstöðva“, en afnotagjöld voru afnumin þann 1. janúar 2009, sbr. þágildandi lög nr. 6/2007 um Ríkisútvarpið ohf. Í skattframkvæmd hefur ákvæðið verið túlkað þannig að það taki jafnt til áskriftargjalda hljóðvarps og sjónvarps. Þá hafa áskriftargjöld tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða verði felld undir 5. tölul. 2. mgr. 14. gr., þar sem um sölu á umræddum miðlum er að ræða. Í þessu ljósi er nú lagt til að í stað orðanna, ,,afnotagjöld útvarpsstöðva“ í 4. tölul. 2. mgr. komi orðin: ,,áskriftargjöld útvarps- og sjónvarpsstöðva“. Þá er lögð til breyting á 5. tölul. 2 .mgr. 14. gr. laganna þess efnis að sala á rafrænum útgáfum tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða falli í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts og beri sama virðisaukaskatt og tímarit, dagblöð og landsmála- og héraðsfréttablöð á pappír. Þá er til aukins skýrleika lagt til að orðinu ,,áskrift“ sé bætt við töluliðinn. Fyrir liggur að öllu jöfnu er um sambærilega þjónustu að ræða, hvort sem miðlunin sem slík fari fram á prenti eða með rafrænum hætti. Munurinn felist þannig eingöngu í miðlunaraðferðinni sem slíkri. Vegna þessa og með vísan til jafnræðissjónarmiða og aukinnar einföldunar er tillagan lögð til. Þannig er gert ráð fyrir að rafræn útgáfa af þessum toga sé að meginefni til sambærileg og pappírsútgáfa þeirra. Með rafrænni útgáfu er átt við afhendingu í formi rafrænnar þjónustu hvort sem um er að ræða niðurhal á vefnum, vefáskrift, o.þ.h. Gengið er út frá að sala á rafrænni útgáfu tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða þurfi ávallt að vera skýrt afmörkuð frá annarri rafrænt afhentri þjónustu hjá seljendum slíkra þjónustuþátta.

Um 3. gr.

Í ákvæðinu er lagt til að ferðaþjónustuleyfishöfum sem hafa með höndum rekstur fólksbifreiða og fengið hafa staðfestingu og sérstakt leyfi frá Samgöngustofu til farþegaflutninga í ferðaþjónustu og uppfylli að öðru leyti skilyrði laga nr. 28/2017, um farþegaflutninga og farmflutninga á landi, verði gert kleift að færa innskatt á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts vegna kaupa og reksturs fólksbifreiða sem þeir nota eingöngu í ferðaþjónustustarfsemi sinni. Í 6. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 er nú kveðið á um að þeim sem hafa með höndum sölu eða leigu fólksbifreiða sé heimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af aðföngum vegna þeirra viðskipta. Um er að ræða frávik frá þeirri meginreglu 6. töluliðar 3. mgr. sömu greinar þar sem kveðið er á um að óheimilt sé að telja til innskatts virðisaukaskatt af öflun og rekstri fólksbifreiða en í athugasemdum við 16. grein frumvarps þess er varð að lögum nr. 50/1988 kemur fram að tilgangur frádráttarbannsins hafi verið sá að sporna gegn misnotkun. Ákvæðið tók enn fremur til hópbifreiða og sendi- og vörubifreiða undir 5.000 kg að heildarþunga sem ekki uppfylltu þau skilyrði sem kveðið er á um í 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Með lögum nr. 124/2014, um breytingu á lögum um virðisaukaskatt o.fl. var ákveðið að breikka skattstofninn einkum hvað ferðaþjónustuna varðaði. Í því sambandi var m.a. ákveðið að afnema að mestu leyti undanþágu vegna fólksflutninga og milligöngu ferðaskrifstofa frá virðisaukaskatti og ákveðið að ferðaþjónustutengdar greinar færu í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts. Í framhaldi var með lögum nr. 125/2015, um ýmsar forsendur fjárlagafrumvarps 2016, afnumið bann við innskattsfrádrætti hópbifreiða og jafnframt heimilaður innskattsfrádráttur vegna öflunar torfærubifreiða undir 5.000 kg að heildarþunga, en samkvæmt lið 01.205 í 1. gr. reglugerðar nr. 822/2004, um gerð og búnað ökutækja, getur fólksbifreið jafnframt talist torfærubifreið. Í minnisblaði fjármála- og efnahagsráðuneytisins sem barst meirihluta efnahags- og viðskiptanefndar við meðferð málsins fyrir Alþingi kom m.a. fram að nauðsynlegt væri að gera ferðaþjónustuaðilum sem önnuðust fólksflutninga á breyttum jeppabifreiðum í atvinnuskyni kleyft að færa innskatt á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts. Lög nr. 28/2017, um farþegaflutninga og farmflutninga á landi tóku gildi hinn 1. júní 2017. Með lögunum var Samgöngustofu veitt heimild til að veita ferðaþjónustuaðilum sérstakt leyfi til farþegaflutninga í ferðaþjónustu, enda þótt notaðar væru bifreiðar sem rúmuðu færri farþega en níu. Fram kom að skilyrði slíks leyfis væri að leyfið væri notað í tengslum við ferðaþjónustu. Þá skyldi umsækjandi hafa rekstrarleyfi annaðhvort sem ferðaskipuleggjandi eða ferðaskrifstofa auk þess að hafa með höndum almennt rekstrarleyfi. Jafnframt kom m.a. fram að ökutæki ferðaþjónustuleyfishafa skyldu vera merkt rekstraraðila. Við lögfestingu laga nr. 28/2017 var ekki gerð samhliða breyting á ákvæðum laga um virðisaukaskatt er laut að innskattsheimild þeirra ferðaþjónustuaðila sem falla undir ákvæðið. Því er þessi breyting nú lögð til. Við skilgreiningu á orðinu ,,fólksbifreið“ ber að líta til reglugerðar nr. 822/2004, um gerð og búnað ökutækja.

Um 4. gr.

Lagt er til að erlendum atvinnufyrirtækjum sem selja hingað til lands í áskrift blöð og tímarit á pappírsformi verði gert skylt að innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri sölu hér á landi að því gefnu að 3. tölul. 4. gr. laganna um veltumörk eigi ekki við. Í dag er í gildi reglugerð nr. 336/1993 um innheimtu virðisaukaskatts af blöðum og tímaritum sem send eru í áskrift erlendis frá í pósti. Samkvæmt reglugerðinni hvílir sú skylda á kaupanda að skila virðisaukaskatti af slíkum kaupum hér á landi. Fyrir liggur að sárafáir greiða virðisaukaskatt af slíkum kaupum hér á landi. Reglugerðin var sett með stoð í lögum um virðisaukaskatt og þágildandi tollalögum nr. 55/1987, en lagastoð samkvæmt núgildandi tollalögum nr. 88/2005 virðist ekki vera nægjanlega skýr. Þá liggur fyrir að innlendum aðilum hér á landi ber að leggja á virðisaukaskatt og innheimta vegna sölu á blöðum og tímaritum í áskrift til innlendra aðila hér á landi. Að þessu virtu er breyting þessi lögð til. Árétta ber að erlendir aðilar sem selja blöð og tímarit á rafrænu formi til kaupenda hér á landi hafa verið og verða áfram skattskyldir vegna þeirrar sölu hingað til lands.

Um 5. gr.

Þær breytingar sem lagðar eru til á ákvæðinu endurspegla þær breytingar sem lagðar eru til á 12. gr. laganna í 1. gr. frumvarps þessa. Lagt er til að fjarlægðarreglan (e. destination principle) verði grundvöllur skattlagningar þegar um er að ræða kaup á þjónustu frá atvinnufyrirtækjum erlendis frá.

Með 1. mgr. er kveðið á um að þeir aðilar sem eru undanþegnir virðisaukaskatti samkvæmt 3. mgr. 2. gr. laganna skuli greiða virðisaukaskatt af aðkeyptri þjónustu sem fellur undir skattskyldusvið laganna og keypt er til starfseminnar frá atvinnufyrirtæki með heimilisfesti eða frá fastri starfsstöð erlendis. Vísað er til athugasemda um 1. gr., frumvarpsins vegna skilgreiningar á hugtökunum ,,atvinnufyrirtæki“, ,,heimilisfesti“, og ,,föst starfsstöð“. Ákvæðið endurspeglar þannig 1. gr. frumvarpsins. Í ákvæðinu felst að t.a.m. fjármálafyrirtækjum, tryggingarfélögum og öðrum undanþegnum aðilum sem kaupa hingað til lands þjónustu sem fellur undir skattskyldusvið laga þessara frá atvinnufyrirtækjum erlendis frá beri að skila virðisaukaskatti af kaupunum, þ.m.t. vegna kaupa á rafrænt afhentri þjónustu, fjarskiptaþjónustu og útvarps- og sjónvarpsþjónustu sem og annarri þjónustu, enda telst þjónustan þegar svo ber undir vera nýtt hér á landi samkvæmt fjarlægðarreglunni. Sem dæmi má nefna að ef fjármálafyrirtæki eða tryggingarfélag með heimilisfesti hér á landi kaupir hugbúnaðarþjónustu erlendis frá ber því að standa skil á virðisaukaskatti af kaupunum hér á landi.

Með lögum nr. 121/2011 um breytingu á 35. gr. laga nr. 50/1988 var erlendum aðilum með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis gert skylt að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts hér á landi og innheimta og skila virðisaukaskatti vegna sölu á rafrænt afhentri þjónustu til aðila sem ekki væru skráðir á grunnskrá virðisaukaskatts. Með úrskurði yfirskattanefndar í máli nr. 159/2015 var m.a. komist að þeirri niðurstöðu að fjármálafyrirtæki sem keypti rafrænt afhenta þjónustu eftir gildistöku ákvæðisins væri ekki skilaskylt vegna kaupa á slíkri þjónustu hér á landi þar sem að skyldan til að skila virðisaukaskatti lægi alfarið hjá erlendum seljanda þjónustunnar. Í 1. mgr. er m.a. brugðist við þessari niðurstöðu með því að leggja til að undanþegnir aðilar verði ávallt skilaskyldir af allri aðkeyptri þjónustu erlendis frá, sem fellur undir skattskyldusvið laga þessara, en ekki hin erlendu atvinnufyrirtæki. Um er að ræða öfuga skilaskyldu virðisaukaskatts (e. ,,reverse charge mechanism“), þ.e. að kaupandi þjónustunnar er skyldugur til þess að skila virðisaukaskatti af aðkeyptri þjónustu erlendis frá í ríkissjóð en ekki seljandi þjónustunnar.

Fyrir liggur að undanþegnir aðilar, t.a.m. fjármálafyrirtæki, tryggingarfélög og söfn geta jafnframt haft með höndum skattskylda starfsemi. Þegar svo ber undir er talað um að aðilar viðhafi svokallaða ,,blandaða starfsemi“, þ.e. að starfsemin sé að hluta til skattskyld til virðisaukaskatts en að hluta til undanþegin virðisaukaskatti. Ef að svo ber undir ber að meta það í hverju tilviki fyrir sig hvort aðkeypt þjónusta undanþegins aðila á þjónustu frá atvinnufyrirtæki erlendis frá varði undanþegna starfsemi hins undanþegna aðila eða ekki. Undanþeginn aðili skal ávallt bera sönnur fyrir því að aðkeypt þjónusta erlendis frá varði eingöngu skattskyldan hluta starfsemi hans og að honum sé heimilt að telja umrædd þjónustukaup til innskatts, sbr. 2. mgr. ákvæðisins. Skulu ótvíræð gögn liggja til grundvallar þeirri heimild undanþegins aðila í blandaðri starfsemi að halda kaupum á þjónustu erlendis frá utan virðisaukaskatts. Slík gögn geta t.a.m. verið viðskiptasamningar milli kaupanda og seljanda sem að sýna með ótvíræðum hætti fram á skiptingu umræddra þjónustukaupa milli undanþeginnar og skattskyldrar starfsemi hins undanþegna aðila. Þá skal líta til almennra reglna sem gilda um blandaða starfsemi og virðisaukaskatt, sbr. 2. og 4. mgr. 16. gr. laga um virðisaukaskatt við mat á því hvort að skattskylda sé til staðar samkvæmt 1. mgr. 35. gr. laganna.

Við beitingu ákvæðisins er einnig lagt til í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD að greint sé á milli kaupa og skattskyldu undanþeginna aðila hér á landi vegna kaupa á þjónustu erlendis frá eftir því hvort undanþeginn aðili sé einn aðili (e. Single location entity) eða hluti af fyrirtækjasamsteypu (e. Multiple location entity). Um skilgreiningu á hugtakinu ,,samstæða“ vísast til 2. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga, sbr. 1. gr. frumvarpsins. Ef kaupandi þjónustunnar er einn aðili er nýting þjónustunnar og þar með skattskyldan ávallt miðuð við heimilisfesti eða fasta starfsstöð kaupanda. Samkvæmt því ber t.d. að skattleggja þjónustuna hér á landi ef kaupandi er fjármálafyrirtæki með heimilsfesti á Íslandi. Ef kaupandi þjónustunnar er aftur á móti hluti af fyrirtækjasamsteypu sem hefur starfsstöðvar í fleiri en einu ríki ber að ákvarða nýtingu þjónustunnar og þar með skattskylduna út frá því hvaða aðili innan fyrirtækjasamsteypu er talinn nýta undirliggjandi þjónustuþætti sem afhentir eru hverju sinni. Þegar þannig háttar til telst þjónustan nýtt hjá þeim aðila innan samsteypunnar sem móttekur þá þjónustu sem afhent er (e. Direct delivery approach), sbr. leiðbeiningarreglur OECD. Við könnun á því hvaða aðili móttekur þjónustuna hverju sinni ber jafnframt að líta til undirliggjandi viðskiptasamnings aðila. Af þessu leiðir að ef undanþegnir aðilar hér á landi, þ.e. bæði félög, útibú og aðrir sem eru t.a.m. hluti af fyrirtækjasamsteypu og sem reka hér á landi fasta starfsstöð fá afhenta þjónustu frá atvinnufyrirtæki erlendis skulu þeir vera skattskyldir hér á landi samkvæmt málsgreininni. Sem dæmi má nefna að ef útibú fjármálafyrirtækis er staðsett hér á landi og útibúinu er afhent þjónusta út frá undirliggjandi viðskiptasamningi skal skattleggja þjónustuna á Íslandi.

Í 2. mgr. sem er að mestu leyti í samræmi við gildandi ákvæði 2. mgr. 35. gr. laganna er kveðið á um að virðisaukaskattsskyldir aðilar skuli greiða virðisaukaskatt til ríkissjóðs af aðkeyptri þjónustu erlendis frá að því leyti sem þeim er ekki heimilt að telja virðisaukaskatt af þjónustunni til innskatts. Í greininni er tilgreint sérstaklega að ákvæðið nái einnig til útibúa og fastra starfsstöðva atvinnufyrirtækja erlendis. Um er að ræða öfuga skilaskyldu virðisaukaskatts, (e. reverse charge), þar sem skattskyldan er lögð á herðar kaupanda þjónustunnar en þó aðeins af þeim hluta þjónustukaupanna sem virðisaukaskattsskyldum aðila er ekki heimilt að telja til innskatts samkvæmt lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Sú þjónusta sem fellur t.a.m. undir 3. mgr. 16. gr. þeirra og ekki er heimilt að telja til innskatts er þannig skattskyld samkvæmt ákvæðinu. Með sama hætti og fram kemur í athugasemdum um 1. mgr. ákvæðisins skal við kaup þjónustunnar horft til þess hvort virðisaukaskattsskyldur kaupandi þjónustunnar sé einn aðili eða hluti af fyrirtækjasamsteypu.

Í 3. mgr. kemur fram að aðrir en atvinnufyrirtæki sem kaupa þjónustu erlendis frá sem fellur undir stafliði d-j, í 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. skuli greiða virðisaukaskatt af slíkum kaupum hér á landi þó að því gefnu að kaup þjónustunnar nemi hærri fjárhæð en 10.000 kr., á hverju almennu uppgjörstímabili virðisaukaskatts. Slík regla um ákveðin fjárhæðarmörk er einnig í gildi í Noregi vegna kaupa á sambærilegum þjónustuþáttum til Noregs. Undir ákvæðið falla þannig einstaklingar og þeir aðilar aðrir sem stunda ekki atvinnurekstur eða starfsemi í hagnaðarskyni hér á landi, svo sem stofnanir og aðrir opinberir aðilar sem ekki eru í beinni samkeppni við atvinnufyrirtæki og eru því ekki skattskyldir hér á landi. Einstaklingum og öðrum aðilum sem falla undir þessa málsgrein ber því að standa skil á virðisaukaskatti af þeirri þjónustu sem fellur undir málsgreinina samkvæmt sérstakri skýrslu til ríkisskattstjóra. Sem dæmi má nefna að ef aðili annar en atvinnufyrirtæki með heimilisfesti hér á landi kaupir þjónustu í formi atvinnumiðlunar frá atvinnufyrirtæki erlendis ber honum að standa skil á virðisaukaskatti af þjónustunni hér á landi að því gefnu að kaup þjónustunnar nemi hærri fjárhæð en 10.000 kr., á hverju almennu uppgjörstímabili virðisaukaskatts. Um öfuga skattskyldu er að ræða, (e. reverse charge), líkt og gildir í 1. og 2. mgr. ákvæðisins. Skilaskyldan skal þó ekki eiga við þegar þeir aðilar sem falla undir málsgreinina kaupa rafrænt afhenta þjónustu erlendis frá, fjarskiptaþjónustu eða útvarps- og sjónvarpsþjónustu, en skilaskylda virðisaukaskatts í þeim tilvikum liggur hjá hinu erlenda atvinnufyrirtæki, sbr. 5. mgr. ákvæðisins.

Í 4. mgr. ákvæðisins er lagt til að greiðsluskylda samkvæmt 1.-3. mgr. skuli ekki eiga við ef erlenda atvinnufyrirtækið er skráð á grunnskrá virðisaukaskatts hér á landi vegna starfsemi þess eða ef umboðsmaður eða annar aðili sem er í fyrirsvari fyrir erlenda félagið er skráður á grunnskrá virðisaukaskatts vegna starfsemi þess hér á landi. Þegar að svo háttar til ber erlenda atvinnufyrirtækinu eða eftir atvikum umboðsmanni þess að skrá sig hér á landi, innheimta virðisaukaskatt og skila honum í ríkissjóð, sbr. II. og IX. kafli laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Umboðsmaður eða annar aðili sem er í fyrirsvari fyrir erlenda félagið eða erlendan umboðsmanns þess hér á landi skal bera óskipta ábyrgð (ábyrgð in solidum) með erlenda félaginu eða eftir atvikum umboðsmanni á skattgreiðslum vegna viðskipta þess hér á landi.

Í 5. mgr. er lagt til að erlendum atvinnufyrirtækjum með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis, sem selja rafrænt afhenta þjónustu, fjarskiptaþjónustu eða útvarps- og sjónvarpsþjónustu til einstaklinga, opinberra aðila, félagasamtaka og annarra sem hafa ekki með höndum atvinnurekstur hér á landi og teljast þannig ekki atvinnufyrirtæki í skilningi ákvæðisins, skuli innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri þjónustu hér á landi. Sama skylda hvílir á þeim innlendu og erlendu umboðsmönnum erlendra atvinnufyrirtækja skv. 1. málsl. sem kom fram fyrir hönd þeirra vegna innheimtu og skila á virðisaukaskatti hér á land og öðrum þeim sem eru í fyrirsvari fyrir erlend atvinnufyrirtæki. Í núgildandi 3-6. málsl. 1. mgr. 35. gr. laga nr. 50/1988 er kveðið á um skyldu þeirra erlendu atvinnufyrirtækja sem selja rafrænt afhenta þjónustu til óskráðra aðila hér á landi til innheimtu og skila af þeirri þjónustu á Íslandi, sbr. 2. gr. laga nr. 121/2011 um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt o.fl. Í ljósi þeirra breytinga sem lagðar eru til á ákvæðum 12. og 35. gr. laganna í frumvarpi þessu þar sem greint er á milli atvinnufyrirtækja sem hafa með höndum atvinnurekstur og annarra aðila, er lagt til að kveðið verði með skýrari hætti á í málsgreininni um skyldu erlendra atvinnufyrirtækja og umboðsmanna þeirra á innheimtu og skilum á virðisaukaskatti hér á landi vegna sölu á slíkri þjónustu til einstaklinga, opinberra aðila, félagasamtaka og annarra sem hafa ekki með höndum atvinnurekstur hér á landi og teljast þannig ekki atvinnufyrirtæki í skilningi ákvæðisins. Þá er lagt til að þeir þjónustuþættir sem að falla undir málsgreinina verði auk rafrænt afhentrar þjónustu, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta. Sambærileg nálgun er til staðar í virðisaukaskattslöggjöfinni í Noregi þar sem þessir þjónustuþættir eru tilgreindir sérstaklega sem þjónusta sem erlendum atvinnufyrirtækjum ber að skila virðisaukaskatti af þar í landi þegar sala á sér stað til annarra en atvinnufyrirtækja. Lagt er til að sama viðmið gildi hér á landi. Sömu viðmið og koma fram í athugasemdum um 1. gr. skulu höfð til hliðsjónar fyrir erlend atvinnufyrirtæki við mat á því hvort um sé að ræða sölu til innlends atvinnufyrirtækis sem hefur með höndum ,,atvinnustarfsemi“ hér á landi eða sölu til einstaklinga, opinberra aðila, félagasamtaka og annarra sem hafa hér ekki með höndum atvinnurekstur. Þegar svo ber undir að innlendur eða erlendur umboðsmaður erlends atvinnufyrirtækis kemur fram fyrir það hér á landi vegna sölu hingað til lands eða annar aðili, ber þeim líkt og erlenda atvinnufyrirtækinu að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts og skila virðisaukaskatti hér á landi, sbr. 6. tölul. 1 .mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988, um skattskyldu umboðsmanna og annarra sem eru í fyrirsvari fyrir erlenda aðila sem reka hér á landi skattskyld viðskipti. Umboðsmaðurinn eða sá aðili sem er í fyrirsvari fyrir hið erlenda atvinnufyrirtæki ber þá óskipta ábyrgð, (ábyrgð in solidum), á skilum á virðisaukaskatti hér á landi, sbr. athugasemdir hér að framan. Við mat á því hvort um atvinnufyrirtæki sé að ræða vísast til athugasemda við 1. gr. frumvarps þessa.

Líkt og fram kemur í athugasemdum um 1. gr. skulu hugtökin rafrænt afhent þjónusta, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta vera skilgreind í ákvæðinu sem slíku. Í því sambandi skal litið til skilgreiningar á sömu hugtökum í athugasemdum við 1. gr. frumvarpsins vegna 12. gr. laganna. Þá skal til nánari skýringar líta til virðisaukaskattstilskipunar Evrópusambandsins nr. 2006/112 EB, reglugerð nr. 282/2011 EB og tilskipun nr. 2010/13/EB, við skýringu og túlkun á hugtökunum í 5 .mgr. ákvæðisins. Líkt og greint er frá í athugasemdum um 1. gr. þessa frumvarps getur jafnframt verið vandkvæðum bundið fyrir erlent atvinnufyrirtæki að greina það hvar kaupandi þjónustunnar er staðsettur þegar um er að ræða fjarsölu yfir landamæri á rafrænt afhentri þjónustu, fjarskiptaþjónustu eða útvarps- og sjónvarpsþjónustu til kaupanda. Erlent atvinnufyriræki skal því með sama hætti og lagt er til í athugasemdum um 1. gr. frumvarpsins gert að ákvarða heimilisfesti kaupanda samkvæmt tveimur áreiðanlegustu þekktu forsendunum um kaupanda sem þó mega ekki stangast á. Tekið er fram að erlendu atvinnufyrirtæki sem fellur undir málsgreinina beri að skrá sig hér á landi í samræmi við 5. gr. laganna enda eigi undanþáguákvæði 3. tölul. 4. gr. um veltumörk ekki við.

Lagt er til í 6. mgr. að undanþegnir aðilar sem skyldugir eru til að greiða virðisaukaskatt samkvæmt greininni skuli ótilkvaddir gera ríkisskattstjóra grein fyrir kaupum á þjónustunni í því formi sem hann ákveður. Um er að ræða samsvarandi ákvæði og er að finna í 3. mgr. núgildandi 35. gr. laganna.

Um 6. gr.

Ákvæðið fjallar um gildistöku og þarfnast ekki skýringar.