

Fjármála- og efnahagsráðuneytið /skrifstofa skattamála
Sent með rafrænum hætti í gegnum samráðsgátt stjórnvalda

Kópavogur, 11. mars 2024

Efni: Umsögn mál nr. S-48/2024, drög að frumvarpi til laga um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt

Deloitte Legal ehf. („**Deloitte**“) vill koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum við drög að frumvarp fjármála- og efnahagsráðuneytisins til breytinga á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt („**vskl**“), sem birt voru í samráðsgátt 4. mars 2024.

Með drögum að frumvarpi er ætlunin að skýra betur 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. þannig að ákvæðið sé skýrara þegar kemur að sölu virðisaukaskattskyldra aðila á þjónustu til atvinnufyrirtækja, sem hvorki hafa heimilisfesti hér á landi né stunda hér atvinnustarfsemi frá fastri starfstöðu. Stefnt er að því að ákvæðið endurspegli betur fjarlægðarregluna (e. *destination principle*) sem felur það í sér að í milliríkjavíðskiptum þá skuli skattlagning í virðisaukaskatti („**VSK**“) eiga sér stað í því ríki þar sem endanlega neysla og nýting þjónustunnar á sér stað. Sá staður telst vera þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfstöð, og er þar af leiðandi sala til slíkra aðila undanþegin virðisaukaskattsskyldri veltu. Fjarlægðarreglan er grunnregla í leiðbeiningareglum OECD þegar kemur að sölu á þjónustu í milliríkjavíðskiptum og er henni beitt í milliríkjavíðskiptum í VSK tilskipun Evrópusambandsins („**ESB**“).

Með breytingunni verða til tveir nýir töluliðir, 2. tl. og 3. tl. sem koma í stað 4., 9., og 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl.

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

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

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

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

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

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

Ákvæðið mun taka við af 1. máls. 5. mgr. 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. sem kveður á um að „vinna og þjónusta sem varðar lausafjármuni eða fasteignir hér á landi telst ávallt veitt hér á landi.“ Í framkvæmd hefur þó reglan varðandi

VSK-skylda þjónustu við fasteignir og lausafé verið túlkuð ansi rúmt af hálfu skattyfirvalda. Til dæmis hafa skattyfirvöld gefið það í skyn að ákveðin þjónusta af hálfu gagnavera á Íslandi skuli skilgreind undir þessum lið 5. mgr. 10. tl. 12. gr., sem annað hvort þjónusta við lausafé eða fasteignir, þrátt fyrir að kaupandi þjónustunnar sé erlent atvinnufyrirtæki sem komi aldrei til Íslands. Þessi túlkun er í mikilli andstöðu við framkvæmdina innan ESB og túlkunina þar á fjarlægðarreglunni eða starfsemi gagnavera.

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

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

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

Í öllu falli ætti þó að vera ljóst að ákvæðið skal túlkað í samræmi við framkvæmdarreglugerð Evrópuráðsins nr. 282/2011 og sérstakar leiðbeiningareglur Evrópuráðsins frá 2015, sbr. einnig dómaframkvæmd Evrópudómstólsins, sem gerir framkvæmdina skýra, þ.m.t. verður þjónusta gagnavera til erlenda atvinnufyrirtækja ávallt undanþegin velta í virðisaukaskatt, til samræmis við framkvæmdina innan ESB.

II. Nýr 3. töluliður 1. mgr. 12. gr. vskl.

Með 3. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. er núverandi ákvæði 2. mgr. 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl breytt en þó aðallega á þann hátt að skilgreint er nánar að þjónusta við fasteignir, mannvirki og lausafé hér landi er skattskyld í virðisaukaskatti en telst ekki til undanþeginnar veltu en breytingin endurspeglar a-lið 2. tölul. 12. gr. að því undanskildu að bætt er við að vinna og þjónusta við lausafé er einnig skattskyld. Ákvæðið tiltekur ennþá að sala á þjónustu til annarra en atvinnufyrirtækja sem hafa ekki heimilisfesti, lögheimili, varanlega búsetu eða dveljast að jafnaði hér á landi sé skattskyld en hins vegar er þjónusta sem er sérstaklega talin upp í staflíðum ákvæðisins telst til undanþeginnar veltu enda er raunveruleg nýting hennar ekki á Íslandi.

Deloitte gerir ekki sérstakar athugasemdir við öll þau tilvik sem talin eru upp í ákvæðinu sem dæmi um undanþegna veltu þegar sala á sér stað til einstaklinga, enda á raunveruleg nýting sér ekki stað hér á landi, en vill vekja athygli á eftirfarandi tilvikum:

Þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda

Í núverandi 4. mgr. 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl kemur fram að „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". Þessi undanþága er ekki bundin sérstaklega við það hvort salan á sér til stað atvinnufyrirtækja eða til annarra en atvinnufyrirtækja.

Með breytingunni mun koma fram í 2. tl. 12. gr. vskl að undanþága 1. málsl. taki ekki til þjónustu ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda að því er varðar fólksflutningar hér á landi og vöru og þjónustu sem nýtt er hér á landi. Í greinagerð með drögum að frumvarpinu kemur fram að breytingin byggi á gagnályktun frá gildandi 4. mgr. 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl.

Sambærileg breyting er ekki gerð á 3. tl. 12. gr. sem mun kalla á óvissu við túlkun á því hvort þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda til annarra en atvinnufyrirtækja teljist til undanþeginnar veltu eða skattskyldrar veltu í virðisaukaskatti. Deloitte leggur til að undanþágan verði skýrð betur með þetta í huga.

III. Breyting á 6. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl

Með breytingunni þá mun eingöngu langtímaleiga á loftförum og skipum vera undanþegin skattskyldri veltu. Deloitte leggur til að áhrif breytingarinnar verði skoðuð þar sem hún á jafnt við um innlenda og erlenda aðila. Breytingin er til þess fallin að hafa áhrif á flugfélög bæði innlend og erlend. Innlend flugfélög ættu að geta sótt um innskatt vegna greiðslu virðisaukaskatts á skammtímaleigu og erlend flugfélög ættu þá möguleika á að sækja um endurgreiðslu á virðisaukaskatti sem erlendur aðili sbr. reglugerð 1243/2019.

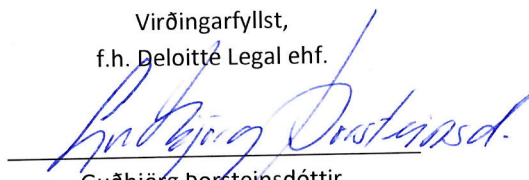
Deloitte leggur til að skoðað verði hvort breytingin muni auka á óhagræði í milliríkjaviðskiptum þar sem erlend flugfélög gætu þurft að kosta til tíma og fjármuni við að sækja endurgreiðslu á innskatti hér á landi, með tilheyrandi áhrifum á samkeppnishæfni Íslands í tilteknum atvinnugeirum.

IV. Niðurlag

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

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

Virðingarfyllst,
f.h. Deloitte Legal ehf.


Guðbjörg Þorsteinsdóttir,
Lögmaður, meðeigandi