

Fjármála- og efnahagsráðuneytið
skrifstofa skattamála

Hafnarfirði, 11. mars 2024.

Umsögn um drög að frumvarpi til laga um breytingu á lögum um virðisaukaskatt og lögum um kílómetragjald vegna notkunar hreinorku- og tengiltvinnbifreiða (sala í skattskyldri þjónustu til erlendra aðila, kílómetragjald o.fl.).

Fjármála- og efnahagsráðuneytið hefur birt til umsagnar framangreind drög að lagafrumvarpi. KPMG Law ehf. (KPMG) hefur kynnt sér frumvarpsdrögin og sér ástæðu til að koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum og breytingatillögu við 1. gr. frumvarpsdraganna.

Lagðar eru til breytingar á ákvæðum um innheimtu virðisaukaskatts við sölu á þjónustu yfir landamæri, sem nú er að finna í 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. laga nr. 50/1988. Breytingatillögurnar eru miklar í ásýnd en ekki að sama skapi efnislega miklar. Lagt er til að gildandi 10. töluliður 1. mgr. 12. gr., sem er í 5. málsgreinum, verði að öllu leyti felldur brott en í stað hans komi tveir nýir töluliðir 1. mgr. 12. gr., er verði 2. og 3. tölul.

Nýjum 2. tölul. er ætlað að koma í stað núgildandi 1. mgr. 10. tölul. og taka til sölu á þjónustu yfir landamæri til atvinnufyrirtækja. Efni hins nýja 2. tölul. er mun ítarlegra en efni núgildandi 1. mgr. 10. tölul. KPMG telur réttarbót af þeirri tillögu í meginatriðum. Í h-lið þess nýja 2. tölul., sem lagður er til, er kveðið á um að ekki teljist til undanþeginnar veltu þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda að því er varðar fólksflutninga hér á landi og vörur og þjónustu sem nýtt er hér á landi. Í greinargerð frumvarpsdraganna kemur fram að tillaga að h-lið byggji á gagnályktun frá gildandi 4. mgr. 10. tölul. 1. mgr. 12. gr.

KPMG saknar þess að í nýjum 2. tölul. sé sérstaklega fjallað um sölu íslenskra ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda á þjónustu til erlendra endurseljenda við samsetningu pakkaferða, ráðgjöf og aðgang að kynningarefni. Ótvírætt er að slíka þjónusta nýta erlendu endurseljendurnir í atvinnustarfsemi sinni sem fer fram utan Íslands og eru endanlegir notendur þjónustunnar. Er það óháð því hvort erlendu endurseljendurnir kjósa að endurselja pakka óbreytta eða brjóta þá upp og setja saman á nýjan hátt þá ferðatengdu þjónustu sem myndaði upphaflegan pakka. Öðru máli gegnir um þá ferðatengdu þjónustu á Íslandi sem mynda pakkaferð. Sú þjónusta er nýtt hér á landi af ferðamanni. Skilmerkilega er tekið á ferðatengdu þjónustunni í tillögu að nýjum 2. tölul. Rík ástæða er til að taka í töluliðnum einnig skilmerkilega á þjónustu íslenskra ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda við samsetningu pakkaferða, ráðgjöf og aðgang að kynningarefni sem seld er til erlendra endurseljenda og tryggja þannig samkeppnisstöðu íslenskra ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda gagnvart erlendum ferðaskrifstofum og ferðaskipuleggjendum. KPMG

leggur til að við h-lið hins nýja 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. verði aukið svohljóðandi málslíð: **Hins vegar telst ekki til skattskyldrar veltu þjónustu ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda við samsetningu pakkaferða, ráðgjöf og aðgang að kynningarefni sem seld er til atvinnufyrirtækja sem hvorki eru heimilisföst á Íslandi né stunda hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð.**

Nýjum 3. tölul. er ætlað að koma í stað 2. mgr. 10. tölul. og taka til sölu yfir landamæri til annarra en atvinnufyrirtækja. Í nýjum 3. tölul. felast ekki efnislegar breytingar frá gildandi rétti.

Efni núgildandi 3. mgr. 10. tölul. er tekið upp í þeim nýja 3. tölul. sem lagður er til.

Efni núgildandi 4. mgr. 10. tölul. fellur óbætt milli skips og bryggju í frumvarpsdrögunum. Ákvæðið hljóðar svo: „*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.*“ Ákvæði þetta var lögfest með g-lið 1. gr. laga nr. 124/2014 að tillögu meirihluta efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis og þá sem 3. málsl. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr. Tillögu sína byggði þingnefndin á tillögu fjármála- og efnahagsráðuneytisins. Í nefndaráli og í skýringum ráðuneytisins kemur fram að með ákvæðinu er skilgreind sem undanþegin velta, eins og útflutningur, þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda varðandi vörur og þjónustu sem ferðamaður nýtir utan Íslands. Ákvæðið er óháð því hvort ferðamaðurinn er heimilisfastur á Íslandi eða erlendis. Verði tillögur í frumvarpsdrögunum að lögum yrði virðisaukaskattsskyld þjónusta íslenskra ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda er varðar fólksflutninga milli landa og vörur og þjónusta sem ferðamaður nýtir utan Íslands. Það gengi þvert gegn meginsjónarmiði sem býr að baki 12. gr. laga nr. 50/1988. Brottfall umrædds ákvæðis gengi einnig þvert gegn forsendum h-liðar nýs 2. töluliðar 1. mgr. 12. gr. sem lagður er til, samanber framgreinda umfjöllun um h-liðinn. Það skýtur óneitanlega skökku við að leggja til brottfellingu ákvæðis sem h-liðurinn er reistur á með gagnályktun.

Efni núgildandi 5. mgr. 10. tölul. er að nokkru leyti, en ekki öllu leyti, tekið upp í nýjum 2. og 3. tölul. sem lagðir eru til. Samkvæmt gildandi ákvæði telst þjónusta við fasteignir og lausafjármuni hér á landi vera veitt hér á landi og telst þar af leiðandi ekki til undanþeginnar veltu enda þótt kaupandi þjónustunnar sé erlent atvinnufyrirtæki. Að því er þjónustu við fasteignir varðar er ákvæði þetta tekið upp í a-lið þess nýja 2. tölul. sem lagður er til. Að ósekju mætti þó glegggra vera að lokamálsliður a-liðarins tekur til fasteigna og mannvirkja á Íslandi. Í nýjum 2. tölul. sem lagður er til er ekkert vikið að þjónustu sem varðar lausafjármuni sem eru hér á landi.

Ákvæði nýs a-liðar 2. tölul. er talvert aukið frá gildandi 5. mgr. 10. tölul. Lagt til að sérstaklega verði tiltekið að virðisaukaskattsskyld sé þjónusta um milligöngu um sölu, leigu og annars konar réttindi yfir fasteign, mannvirki eða lausafé, eða greiðsla fyrir afnot eða réttindi yfir fasteign eða mannvirki. KPMG telur ástæðu til að afmarka betur hvað átt er við með afnot eða réttindi yfir fasteign eða mannvirki þannig að yfir vafa verði hafið að átt sé við afnot og réttindi, sem jafna má við raunverulegan afnotarétt eiganda, en ekki sölu á aðstöðu á fasteign eða í mannvirki, t.d. hýsingu netþjóna og tengds búnaðar í gagnaveri. Má í þessu sambandi minna á dóm Evrópudómstólsins í máli nr. C-215/2019 frá 2. júlí 2020.



Í frumvarpsdrögunum er lagt til að felldur verði brott 4. tölul. 1. mgr. 12. gr., svohljóðandi: „Hönnun, skipulagning, áætlanagerð og önnur sambærileg vinna er varðar byggingar og aðrar fasteignir á erlendri grund.“ Í greinargerð frumvarpsdraganna er tillaga að brottfellingu ákvæðis skýrð með því að efni þess sé tekið upp í a-lið 1. gr. frumvarpsins, þ.e. í hinum nýju 2. og 3. tölul. sem lagðir eru til. Það er ekki allskostar rétt. Efnið er tekið upp í 2. tölul. að því er sölu til erlendra atvinnufyrirtækja varðar, en efnið er ekki tekið upp í 3. tölul. að því er varðar sölu til annarra erlendra kaupenda en atvinnufyrirtækja. Því síður er efni ákvæðisins haldið til haga að því er varðar sölu til kaupenda heimilisfastra á Íslandi. Yrði að lögum tillaga um brottfellingu þessa ákvæðis væri um verulega efnislega breytinga að ræða frá gildandi rétti, sem KPMG fær ekki séð að forsendur séu til að gera.

Virðingarfyllt,

KPMG ehf.