

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

Kópavogur, 28. febrúar 2024

Efni: mál nr. S-48/2024, áform um lagasetningu vegna breytinga á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt

Deloitte Legal ehf. („**Deloitte**“) fagnar fyrirbyggjandi áformum fjármála- og efnahagsráðuneytisins um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt („**vskl**“), sem birt voru í samráðsgátt 20. febrúar 2024, en vill koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum.

Með áformuðu 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 milliríkjaviðskiptum 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 virðisaukaskattskyldri veltu. Fjarlægðarreglan er grunnregla í leiðbeiningareglum OECD þegar kemur að sölu á þjónustu í milliríkjaviðskiptum og er henni beitt í milliríkjaviðskiptum í VSK tilskipun Evrópusambandsins („**ESB**“).

Deloitte hefur goldið varhug við þeirri túlkun sem skattyfirvöld virðast hafa beitt gagnvart umræddu lagaákvæði sem hefur verið í ósamræmi við þessa grunnreglu OECD og framkvæmdina innan ESB. Vonir standa því til þess að þessi breyting muni framvegis girða fyrir matskenndar túlkanir og gera skattframkvæmd í virðisaukaskatti skilvirkari og samræmi við alþjóðlega framkvæmd, sem hefur bein jákvæð áhrif á samkeppnishæfni íslenskra fyrirtækja.

I. Óvissa eftir lagabreytingu árið 2018

Deloitte fagnar mjög áformum um breytingu á 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. Augljós þörf er á að skýra ákvæðið þar sem óskýrleiki þess, og heldur rúm túlkun Skattsins á ákvæðinu, hefur haft neikvæð áhrif á starfsemi atvinnufyrirtækja hér á landi sem selja þjónustu til erlendra atvinnufyrirtækja.

Ákvæðinu var síðast breytt með lögum nr. 59/2018 og átti breytingin að innleiða fjarlægðarregluna líkt og hún er skilgreind af hálfu OECD og er að finna í VSK tilskipun ESB. Í ákvæðinu kemur þó fram, samkvæmt orðanna hljóðan, að þjónusta telst veitt erlendis þegar hún er seld *frá Íslandi* til atvinnufyrirtækis sem hvorki hefur heimilisfest hér á landi né stundar hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð. Skattyfirvöld hafa túlkað ákvæðið þannig að líta beri til þess hvort kaupandinn sé atvinnufyrirtæki, hvort hann sé með heimilisfesti erlendis og hvort þjónustan telst veitt *frá Íslandi*, eða hvort hún teljist að einhverju leyti veitt á Íslandi. Skattyfirvöld hafa því í framkvæmd túlkað orðalagið þannig að áhrif fjarlægðarreglunnar eru þrengd með því að bæta við því skilyrði að líta beri til þess hvort þjónustan sé seld frá Íslandi. Þegar litið er til þess sérstaklega hvort þjónustan sé veitt *frá Íslandi*, þá hefur opnast fyrir matskenndar túlkanir sem byggjast á mati skattyfirvalda hverju sinni. Skattaðilar hafa búið við áþreifanlega óvissu gagnvart því hvort að sala til erlendra atvinnufyrirtækja geti verið undanþegin VSK veltu, eða ekki, ef að

Þjónustuveitandi er að einhverju leyti að framkvæma sína þjónustu „innan“ Íslands eða líta megi svo á að hún sé að hluta til nýtt á Íslandi. Af því leiðir að færri tilvik falla undir ákvæðið en hefðu gert ef fjarlægðarreglunni væri beitt í samræmi við aðferðafræði OECD og ESB.

Það getur verið vandasamt að meta það hvenær þjónusta telst seld frá Íslandi og hvenær ekki en það er hins vegar nokkuð skýrt hvar kaupandi er með búsetu eða starfstöð. Þessi túlkunarframkvæmd hefur því orðið til þess að óvissa er til staðar hvenær innlendir skattaðilar eru með heimild til að halda veltu vegna seldrar þjónustu til erlendra aðila utan skattskyldrar veltu sbr. 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. Sé velta ranglega færð sem undanþegin velta getur það haft alvarlegar fjárhagslegar afleiðingar, ekki einungis fyrir innlendan skattaðila, heldur líka fyrir erlend fyrirtæki sem stunda viðskipti hér á landi. Það er því mikilvægt að það sé ekki óvissa þegar kemur að túlkun ákvæðisins.

Þar sem fjarlægðarreglunni hefur ekki verið að fullu beitt hérlandis þegar kemur að sölu þjónustu í millirikjaviðskiptum þá eru erlend atvinnufyrirtæki í þeirri stöðu að greiða virðisaukaskatt hér á landi vegna millirikjaviðskipta sem myndu annars falla undir fjarlægðarregluna. Erlendum atvinnufyrirtækjum er almennt heimilt að sækja um endurgreiðslu á greiddum virðisaukaskatti skv. 3. mgr. 43. gr vskl., að því gefnu að þau uppfylli skilyrði reglugerðar nr. 1243/2019, um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra atvinnufyrirtækja. Endurgreiðsluferlið hér á landi er hins vegar langdregið með tilheyrandi kostnaði fyrir erlendu atvinnufyrirtækin. Samkvæmt 3. mgr. 7. gr. reglugerðarinnar þá ber rikisskattstjóra að afgreiða umsóknir eins fljótt og auðið er og eigi síðar en þremur mánuðum eftir lok endurgreiðslutímabils. Almennur afgreiðslutími á VSK endurgreiðslum hefur hins vegar á síðustu árum talist í árum, en ekki í mánuðum.

Deloitte hefur orðið vart við það að dráttur á afgreiðslu á endurgreiðslubeiðnum hjá Skattinum hefur veruleg fælingaráhrif á erlend atvinnufyrirtæki innan vissra atvinnugeira þar sem það er verulega íþyngjandi að fá ekki endurgreiddar háar fjárhæðir fyrr en jafnvel nokkrum árum eftir að umsókn um endurgreiðslu hefur verið send til Skattsins. Með því að innleiða fjarlægðarregluna að fullu þá mun tilvikum fækka þar sem erlend atvinnufyrirtæki þurfa að fara í gegnum langdregið endurgreiðsluferli á greiddum virðisaukaskatti. Jafnframt telur Deloitte það jákvætt að með breytingunni muni fækka umsóknum til Skattsins um endurgreiðslu á virðisaukaskatti. Þannig yrði minna álag á afgreiðslu endurgreiðslubeiðna og biðtími myndi styttest.

II. Skilgreiningu á vinnu við lausafjármuni og fasteignir

Í 5. mgr. 10. tl. 12. gr. vskl. má finna undantekningarreglu frá undanþágunni í 10. tl. varðandi veltu sem er undanþegin VSK, sem gildir ef þjónusta er tengd fasteignum og lausafé. Eðlilegt getur talist að þjónusta sem tengist fasteignum og/eða lausafé sem kaupandi sannarlega nýtir á Íslandi en ekki yfir landamæri, beri virðisaukaskatt. Á það sérstaklega við þegar kaupandi þjónustunnar sannarlega kemur til landsins til að nýta fasteign sem staðsett er á Íslandi, eða til dæmis leigir sér bílaleigubíl, enda ómögulegt að veita slíka þjónustu yfir landamæri.

Í framkvæmd hefur þó þessi undantekningarregla 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. Sem dæmi má nefna dóm Evrópudómstólsins í máli C 2015/19 (A Oy) þar sem staðfest var 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. Var nefnt sérstaklega í niðurstöðu dómsins að kaupendur þjónustu gagnavera hafa ekki aðgang að þeim búnaði sem staðsettur er í gagnaveri, annað en á t.d. við þegar fasteign eða geymsla er tekin á leigu. Mikill eðlismunur er á þjónustu gagnavera

til erlendra atvinnufyrirtækja sem koma jafnvel ekki til landsins og annarri aðstöðuleigu eða þjónustu við lausafjármuni sem kaupandi sannarlega nýtir með þar sem hann hefur áþreifanlegan aðgang að viðkomandi fasteign eða lausafé.

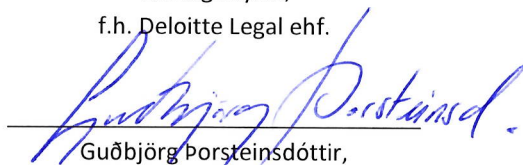
Að mati Deloitte er nauðsynlegt að skýra betur þau tilvik þar sem umrædd undantekning á við til að skerða ekki samkeppnisstöðu íslenskra gagnavera gagnvart samkeppnisaðilum þeirra í nágrannaríkjum okkar. Óbreytt skattfrákvæmd mun hafa neikvæð áhrif á þessa atvinnugrein, sem til margra ára hefur verið rætt og ritað um mikilvægi þess að byggja upp héraðis.

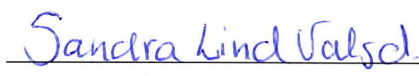
III. Niðurlag

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 skattfrákvæmd 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


Sandra Lind Valsdóttir
Lögfræðingur, liðsstjóri