

149. löggjafarþing 2018–2019.

Þingskjal x — x. mál.

Stjórnarfrumvarp.

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. 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. 2. málsl. 1. mgr. verður svohljóðandi: Breytingar, sem verða á starfsemi eftir að skráning hefur farið fram, þ.m.t. þegar aðili hættir skráningarskyldri starfsemi, skal tilkynna eigi síðar en átta dögum eftir að breyting á sér stað.
- b. Á eftir 6. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi: Ríkisskattstjóri skal úrskurða aðila af virðisaukaskattsskrá liggja fyrir að hann hafi eigi sinnt tilkynningarskyldu sinni skv. 2. málsl. 1. mgr. um lok skráningarskyldrar starfsemi eða hann af öðrum sökum uppfyllir ekki lengur skilyrði skráningar að mati ríkisskattstjóra, þ.m.t. samkvæmt ákvæði 1. málsl. 5. mgr.

3. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 12. gr. laganna:

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

4. gr.

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

5. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 25. gr. laganna:

- a. Í stað „1. og 2. mgr. 26. gr.“ og „6. mgr. 26. gr.“ í 4. mgr. kemur: 1.-3. mgr. 26. gr. og 7. mgr. 26. gr.

b. 4. málsl. 4. mgr. fellur brott.

6. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 26. gr. laganna:

- a. Á eftir 1. málsl. 1. mgr. koma tveir nýir málslíðir svohljóðandi: Jafnframt skal aðili ótilkvaddur leiðrétt virðisaukaskattsskil sín, í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður, þ.m.t. 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 þó 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. Við bætist ný málsgrein, sem verður 3. mgr., 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, þ.m.t. sölu rekstrarfjármuna, eða ef ekki hefur verið lagður skattur á aðila.
- c. Í stað „1. og 2. mgr.“ í 1. málsl. 3. mgr. kemur: 1.–3. mgr.
- d. Í stað „3. mgr.“ í 1. málsl. 4. mgr. kemur: 4. mgr.

7. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 27. gr. laganna:

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

8. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 27. gr. A:

- a. Í stað orðanna „Skattaðili“ í 2.-3. mgr. og „skattaðili“ í 4. mgr. kemur: aðili.
- b. Á eftir 4. mgr. 27. gr. A, 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.

1. mgr. 28. gr. orðast svo: Sé virðisaukaskattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga, sbr. 24. gr., skal greiða ríkissjóði dráttarvexti af því sem gjaldfallið er. Gildisdagur vaxtatímabils skal vera sá sami og gjalddagi viðkomandi uppgjörstímabils. Sama gildir ef virðisaukaskattur er endurákvæðaður til hækkunar og ef endurgreiðsla hefur verið of há. Fella má niður dráttarvexti hafi utanaðkomandi og óviðráðanleg atvik, sem aðili ber ekki ábyrgð á, hamlað greiðslu á réttum tíma. Jafnframt er við endurákvörðun virðisaukaskatts sem tekur til fleiri en eins uppgjörstímabils innan sama árs og skuld og inneign myndast við sömu skattbreytingu, heimilt að lækka stofn til útreiknings dráttarvaxta sem nemur ofgreiddum virðisaukaskatti á fyrri uppgjörstímabilum. Ráðherra setur í reglugerð nánari fyrirsmæli um

framkvæmd ákvæða þessarar málsgreinar, þ.á.m. um gildisdag vaxtatímabils í þeim tilvikum þegar skuld og inneign myndast við sömu skattbreytingu.

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., 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 liggi 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. Heimilt er aðila að kæra breytingar til yfirséðanefndar, sbr. lög nr. 30/1992, um yfirséðanefnd.

12. gr.

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

13. gr.

45. gr. laganna verður svohljóðandi: Ríkisskattstjóra er heimilt að senda út tilkynningar og gefa út og móttaka eyðublöð eða önnur gögn samkvæmt lögum þessum rafrænt.

14. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 46. gr. laganna:
Orðin „í hverju sveitarfélagi“ í 2. málsl. 46. gr. falla brott.

15. gr.

Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 2019.

Greinargerð.

1. Inngangur.

Frumvarp þetta er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. M.a. 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 byggja á skýrslu starfshóps ráðuneytisins um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti, en hópnum var sérstaklega ætlað að bregðast við álitamálum sem varða m.a. 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 millilandafor og farþega þeirra ásamt því að kveðið verði á um undanþágu tiltekinna flugvallargjalda frá skattskyldri veltu. Jafnframt er lagt til að bætt verði við lögin 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.

- Í fyrsta lagi hafa komið upp álitamál er 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.
- Í öðru lagi er talið 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.
- Í þriðja lagi þarf að lögfesta ný ákvæði um endurupptökuheimildir, endurákvörðanir og enduráætlanir á virðisaukaskatti eftir upphaflega ákvörðun virðisaukaskatts á hverju uppgjörstímabili til samræmis við gildandi löggjöf um tekjuskatt, sbr. lög nr. 90/2003.
- Í fjórða lagi er um 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 lögin og í reglugerð um innskatt, eftir að fólksflutningar urðu almennt virðisaukaskattsskyldir frá og með 1. janúar 2016, eru rýmri en áformað var.
- Í fimmta lagi er lagt til að kveðið verði nánar á um heimildir erlendra fyrirtækja til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á þjónustu hér á landi í því skyni að koma í veg fyrir mögulega samkeppnisröskun gagnvart innlendum rekstraraðilum.
- Í sjötta lagi er um að ræða ýmsar minniháttar breytingar á lögnum eða viðbætur við lögin sem miða að auknum skýrleika og nánari skilgreiningu á tilteknum ákvæðum laganna. Í því sambandi eru m.a. lagðar til breytingar á lögnum er varða afskráningu skattaðila 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 einkaloftför.

Í frumvarpinu er lagt til að kveðið verði skýrar á um skattskyldu rekstraraðila alþjóðaflugvalla hér á landi vegna þjónustu við millilandaloftför og farþega þeirra. Keflavíkurflugvöllur, Reykjavíkurflugvöllur, Akureyrarflugvöllur og Egilsstaðarflugvöllur eru skilgreindir sem alþjóðaflugvellir auk þess að vera einnig innanlandsflugvellir. Samhliða þeim breytingum er lagt til að afnot af mannvirkjum á alþjóðaflugvöllum fyrir millilandaloftför, 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 m.a. að annast rekstur og uppbyggingu flugleiðsöguþjónustu, rekstur og uppbyggingu flugvalla og rekstur fasteigna, þ.m.t. rekstur og viðhald og uppbyggingu Keflavíkurflugvallar sem borgaralegs alþjóðaflugvallar. Þá er hlutverk Isavia ohf. jafnframt að sjá um viðhald og uppbyggingu Flugstöðvar Leifs Eiríkssonar og starfsemi sem tengist með beinum hætti flugrekstri, rekstri flugvalla, flugstöðva sem og að fara með skuldbindingar íslenska ríkisins samkvæmt alþjóðasamþykktum. Auk hinna fjögurra alþjóðaflugvalla rekur Isavia ohf. tíu landingarstaði fyrir reglubundið áætlunarflug innanlands. Þá hefur félagið einnig umsjón með þrjátíu og sex landingarstöðum um allt land. Í rekstri alþjóðaflugvalla vegur þýngst 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 m.a. 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 millilandalöfðum 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 nr. 2006/112/EB um virðisaukaskatt.

Með því að kveða á um skattskyldu rekstraraðila alþjóðaflugvalla hér á landi 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 að 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 er varðar 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 skírteini 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 ferðabjónustuaðila til færslu innskatts vegna fólksflutninga á torfærubifreiðum.

Með lögum nr. 59/2018, um breytingu á lögum um virðisaukaskatt, var lögfest heimild til handa ferðabjónustuleyfshöfum til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum til atvinnurekstrar síns. Um var að ræða nauðsynlegar breytingar sem tryggðu ferðabjónustuleyfshöfum 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, þar sem fyrir liggur að fólksbifreið getur jafnframt talist vera torfærubifreið í skilningi reglugerðar nr. 822/2004, um gerð og búnað ökutækja er umrædd breyting lögð til.

3.3. Gildisdagsetningar í virðisaukaskatti.

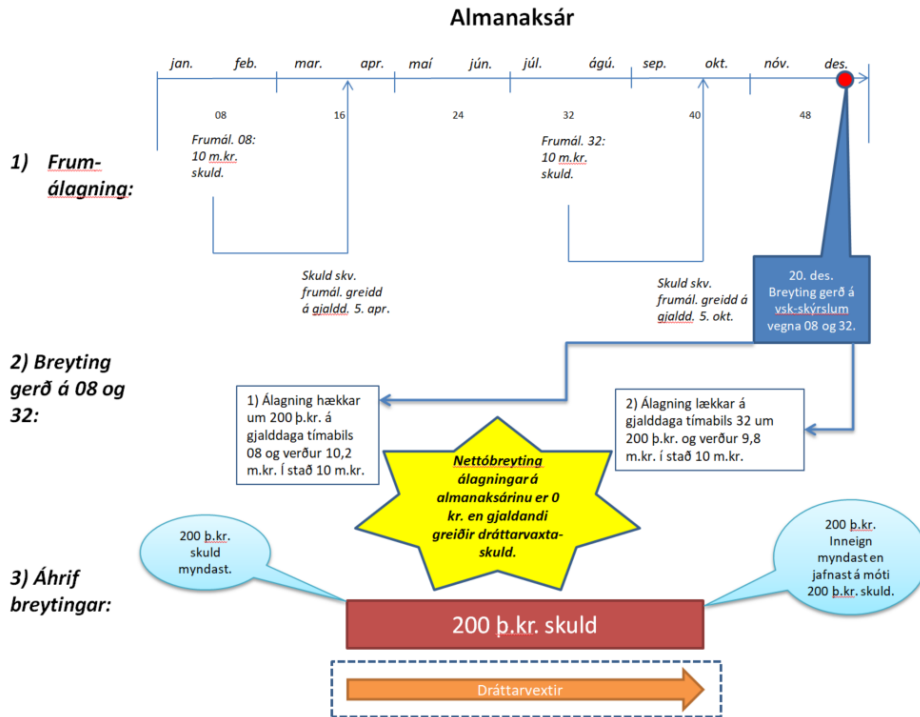
Í janúar 2017 skipaði þáverandi fjármála- og efnahagsráðherra starfshóp um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti. Gildisdagsetning afmarkar upphaf vaxtatímabils við ákvörðun dráttarvaxta, sem skattaðila er gert að greiða vegna vangreiðslu virðisaukaskatts, inneignarvaxta, og eftir atvikum dráttarvaxta, sem ríkissjóði er gert að greiða ef endurgreiðsla samkvæmt 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 heildarniðurstaða 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. Það var niðurstaða starfshópsins 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 m.a. 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 skipti máli hvort um sé að ræða vangreiðslu virðisaukaskatts, endurákvörðun hans til hækkunar eða of háa endurgreiðslu til skattaðila, 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 fjöldi leiðréttingarskýrslna sem skilað er á ári hverju með skattframtölum rekstraraðila nema á bilinu 14.500-16.000. Því lætur nærri að u.þ.b. helmingur skráðra aðila á virðisaukaskattsskrá þurfi að leiðrétta skattskil sín sem er til muna hærra hlutfall en t.a.m. í Noregi þar sem hlutfallið er innan við 10%. Algengt er að leiðréttingar á grundvelli þessara

skýrslna taki iðulega 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 stjórnsvaldsfyrirmæli um útreikning vaxta í þessum tilvikum.

Á meðfylgjandi mynd má sjá dæmi sem sýnir betur hvað átt er við en um er að ræða skattbreytingu þar sem skuld myndast á fyrra tímabili en inneign á því síðara.



Um er að ræða breytingu álagningar virðisaukaskatts innan almanaksárs á grundvelli leiðréttingarskýrslu virðisaukaskatts hinn 20. desember. Álagning á tímabilinu janúar-febrúar er hækkuð um 200 þús. kr. vegna leiðréttingar en samhlíða er álagning á tímabilinu júlí-ágúst lækkuð um sömu fjárhæð. Ef horft er á almanaksárið í heild myndast 200 þús. kr. inneign á síðara tímabili sem er á þeim tímapunkti jafnað á móti 200 þús. kr. skuld frá fyrra tímabilinu. Skuldajöfnun á sér því stað á gjalddaga síðara tímabilsins, þ.e. hinn 5. október. Þar sem skuld vegna tímabils janúar-febrúar hefur gildisdaginn 5. apríl reiknast dráttarvextir frá þeim tíma til 5. október, þ.e. til þess dags er inneign jafnast á móti skuld sömu fjárhæðar. Engir dráttarvextir reiknast frá 5. október til móttöku/afgreiðslu leiðréttingarskýrslu þar sem skuld gjaldanda er þá engin. Heildarniðurstaða eftir breytingar álagningar virðisaukaskatts er 0 kr. en gjaldandi þarf hins vegar að greiða dráttarvextina sem voru lagðir á skuldina. Á árinu 2017 hefði fjárhæð dráttarvaxta numið um 13 þús. kr.

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 leiðréttingarskýrsla. 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. Það sama skuli gilda við ákvörðun dráttarvaxta ef virðisaukaskattur er endurákværðaður 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 skattaðila 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 endurákværðanir 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 endurgreiðsla einnig heimiluð af innflutningi á vörum erlendra fyrirtækja að uppfylltum ákveðnum skilyrðum. Endurgreiðslan getur eingöngu tekið til virðisaukaskatts af þeim aðföngum sem hið erlenda 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 nágrannaríkjum 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 hinu erlenda 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 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 einnig lagðar til ýmsar aðrar breytingar á lögunum sem miða að auknum skýrleika og nánari skilgreiningu á tilteknum ákvæðum laganna.

Í fyrsta lagi er lagt 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 byggir 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 lögnum sjálfum.

Í öðru lagi er gerð 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 með skýrum hætti á um að aðila beri að skila skattinum án frádráttar í formi innskatts.

Í þriðja lagi er lagt 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 móttaka slík eyðublöð og önnur gögn með rafrænum hætti.

Í fjórða lagi er gerð 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.

Í fimmta lagi er lagt 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 skattskrá.

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 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 fjársýslu ríkisins, ríkisskattstjóra, skattranssóknarstjóra og tollstjóra. Einnig var haft samráð við Isavia ohf. Þá var frumvarpið kynnt á vettvangi ráðuneytisstjóra þann 23. ágúst sl., og almenningi og hagsmunaaðilum í opinni samráðsgátt ráðuneytanna 19.-25. nóvember.

6. Mat á áhrifum.

Í þessu frumvarpi 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 þeirra 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 er varða dráttarvexti og inneignarvexti ásamt því að auka réttaröryggi og jafnræði skattaðila. 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 þeirrar breytingar sem felst í því að rekstraraðilar alþjóðaflugvalla hér á landi verði skýrt tilgreindir í lögum um

virðisaukaskatt sem skattskyldir aðilar vegna þjónustu við millilandaloftför 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 m.a. 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 skattaðila. Bætt skilvirkni í löggjöf og framkvæmd er til þess fallin að auka skilvirkni sem hafa myndi 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 m.kr. árlega, þá sérstaklega vegna skýrari ákvæða er varða ákvörðun vaxta og afskráningu aðila af virðisaukaskattsskrá.

Þar sem ákvæði frumvarpsins lúta að mestu leyti að auknum skýrleika ákvæða 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 málsgreinina þar sem kveðið verði á um virðisaukaskattskyldu 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 skv. reglugerð nr. 75/2016, um kröfur og stjórnsýslumeðferð 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., virðisaukaskattskyldur 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 að 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 við frumvarp þetta er með þessari grein frumvarpsins lagt til að skotið verði styrkari stoðum undir heimild ríkisskattstjóra til þess að úrskurða aðila af virðisaukaskattsskrá. Á slíka úrskurðarheimild reynir m.a. í þeim tilvikum ef aðili hefur lokið skattskyldri starfsemi sinni og vanrækt tilkynningarskyldu sína í þeim efnum og ef aðili uppfyllir að mati ríkisskattstjóra ekki skilyrði skráningar m.a. 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 lögnum. Hins vegar kemur fram almenn heimild til þess 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 byggji á skýru lagaákvæði. Í ljósi framangreinds er þannig lagt til að í a-lið verði með beinum hætti kveðið 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 m.a. samkvæmt 1. málsl. 5. mgr. 5. gr. Ákvæðin kæmu því til með að styrkja heimild þessa efnis í tilv. ákvæði reglugerðar nr. 515/1996. Því er ekki 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 kærannlegur eftir ákvæðum 29. gr. þeirra.

Um 3. gr.

Í a. lið er lagt til að nýjum málslíð verði bætt við 1. málsl. 5. tölul. 12. gr. laganna. Í 1. málsl. 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 að varða farið sjálft eða fylgihluti þess með beinum hætti. Sem dæmi má nefna að lögbundin skoðun á millilandafari, viðhaldsþjónusta og slík þjónusta telst vera þjónusta sem varðar farið sjálft eða fylgihluti þess. Í þeirri breytingu sem lögð er til í a. lið er hins vegar lagt til að tiltekin þjónusta sem ekki þarf að varða farið með beinum hætti skuli falla undir tölulíðinn. Þannig er lagt til að samhliða þeim breytingum sem lagðar eru til með 1. gr. frumvarpsins verði nýjum málslíð bætt við 5. tölulíðinn þar sem tekið verði fram að afnot af mannvirkjum á alþjóðaflugvöllum fyrir millilandaloftför, flugleiðsöguþjónusta sem veitt er slíkum förum, svo og farþegaþjónusta og flugverndarþjónusta á alþjóðaflugvöllum verði undanþegin skattskyldri veltu. Af því leiðir að slík þjónusta skal ekki teljast til skattskyldrar veltu rekstraraðila alþjóðaflugvalla og skal því vera í núllskatti með heimild til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum til rekstursins. Slík gjöld, t.a.m. lendingargjöld, 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 og 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. málsl. 5. tölul., 2. málsl. 6. tölul. og 2. málsl. 7. tölul. komi orðin „loftfara í einkaflugi“. Eins og fram kom í almennum athugasemdum við frumvarp þetta 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 millilandaflugi 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 yfirséð nefnd 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 frumvarps til fjárlaga fyrir árið 2016, var m.a. samþykkt breyting á lögnum er 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 álit meiri hluta nefndarinnar, sbr. þskj. 577 – 2. mál. (145. löggjafarþing 2015-2016.), var vísað til minnisblaðs fjármála- og efnahagsráðuneytisins þar sem m.a. 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 þeim 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 núgildandi 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 ferðaþjónustuleyfshöfum til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum til atvinnurekstrar síns. Um var að ræða nauðsynlegar breytingar sem tryggðu ferðaþjónustuleyfshöfum 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 skv. 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. 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 sem verði 3. málsgrein 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 tuttugu og eins dags frá því að ríkisskattstjóri 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 gerð með beinum hætti grein fyrir tilvist leiðréttingarskýrslu í ákvæðum laganna, leiðir af ákvæðum þeirra, þá sérstaklega IX. kafla þeirra um uppgjörstímabil, gjalddaga, álag, kærur o.fl., sbr. 1. og 2. mgr. 24. gr. laganna, að aðila beri að skila leiðréttu uppgjóri 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.a.m. komið í ljós við bókhaldslegt uppgjör að leiðrétta þurfi fyrri skil á virðisaukaskatti s.s. 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 málsmæðferð vegna breytinga á uppgjóri skattaðila fer með sama hætti og gildir um skatterindi skv. 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 m.a. fram að u.þ.b. 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 sem verður 1. málsl. 3. mgr. ákvæðisins. Þá er nauðsynlegt að skýrt ákvæði sé til staðar sem heimili ríkisskattstjóra að áætla aðila virðisaukaskatt að nýju í samræmi við réttar forsendur ef í ljós kemur að 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 lögunum sem heimili ríkisskattstjóra að endurákvörða 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. ákvæðisins.

Um 7. gr.

Í a. lið er lagt til að ákvæði 5. mgr. verði felld 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 málslíðar 6. mgr., þess efnis að ef fyrri áætlun er breytt eftir lok kærufrests fái aðili kærufrest að nýju nema um lækun 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 skattkæur og málsskotsrétt til yfirsattaneftar og dómstóla, sbr. a. lið 10. gr. frumvarps þessa.

Um 8. gr.:

Í a. 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 b. lið er lagt til að kveðið verði með skýrum hætti á um skyldu aðila til skila á þeim 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 málsmæðferð og kveðið er á um í 22. gr. sem tekur til þess ef aðili sem undanþeginn er skattskyldur en tilgreinir engu að 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 ákvæðinu er lögð til breyting á málsgreininni í samræmi við tillögur starfshóps um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti. Í því sambandi er lagt til með ákvæði þessu að gildisdagur vaxtatímabils skuli vera sami og gjalddagi viðkomandi uppgjörstímabils þegar um vangreiðslu er að ræða og að sama gildi við ákvörðun dráttarvaxta ef virðisaukaskattur er endurákvæðaður til hækkunar og ef endurgreiðsla hefur verið of há. Einnig er lagt til í frumvarpinu að innheimtumanni verði heimilt að fella niður dráttarvexti hafi utanaðkomandi og óviðráðanleg atvik, sem aðili ber ekki ábyrgð á, hamlað skilum á réttum tíma. Um er að ræða undantekningarreglu sem eingöngu er hægt að beita að uppfylltum ströngum hlutlægum skilyrðum. Aðili skal hafa gildar ástæður sér til málsbóta og getur innheimtumaður metið það í hverju tilviki fyrir sig hvað telja skuli gildar ástæður í þessu sambandi. Þá er lagt til að sett verði í reglugerð nánari fyrirmæli um framkvæmd ákvæðisins, þ. á m. 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 verður ekki gerð tæmandi skil í lögnum.

Um 10. gr.

Um þær breytingar sem lagðar eru til með þessu ákvæði skal vísað til athugasemda við b. lið 5. gr. og b. lið 7. gr. frumvarps þessa.

Um 11. gr.

Með ákvæðinu er lagt til að bætt verði við lögin 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 við frumvarp þetta er markmið endurgreiðslna af þessum toga að koma í veg fyrir samkeppnisröskun, þ.e. að virðisaukaskatturinn safnist ekki 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. Í ljós hafa komið álitamál m.a. um heimildir erlendra fyrirtækja til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á þjónustu hér á landi sem ætluð er til endursölu og endanlegra nota hér á landi eða verður augljóslega ekki nýtt endanlega annars staðar en hér á landi. 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 út tilkynningar og gefa út eyðublöð með rafrænum hætti. Á sama hátt er lagt til að ríkisskattstjóra verði heimilt að móttaka slík eyðublöð og önnur gögn með rafrænum hætti. Tillagan er í samræmi við stjórnarsáttmála ríkisstjórnarinnar þar sem m.a. kemur fram það markmið að átak verði gert í einföldun regluverks í þágu atvinnulífs og almennings og lögð áhersla á að stjórnsýslan sé skilvirk og réttlát. Réttaráhrif birtingar á rafrænu formi verða þau að þegar tilkynning um m.a. álagningu og endurgreiðslur er birt á rafrænu svæði telst birting hafa átt sér stað. Á sama hátt teljast eyðublöð sem að ríkisskattstjóri lætur gera á rafrænu formi og móttækur jafnframt á rafrænu formi jafngild og væru þau undirrituð á pappírsformi.

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 samkvæmt 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.

Ákvæðið fjallar um gildistöku. Lagt er til að lögin öðlist gildi og komi til framkvæmda 1. janúar 2019.