



Fjármála- og efnahagsráðuneyti
Lindargötu Arnarhvoli
150 Reykjavík

Reykjavík, 10. desember 2015
Tilvísun: 20151202707/12.3

Kt. 550169-2829

Um undanþáguákvæði 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt.

Með tölvupósti, dags. 2. desember 2015, óskaði fjármála- og efnahagsráðuneytið eftir afstöðu ríkisskattstjóra til þess hvaða viðmið hann hygðist leggja til grundvallar við ákvörðun þess hvort fólksflutningaþjónusta sem sveitarfélög og stofnanir þeirra kaupa af einkafyrirtækjum teljist falla undir undanþáguákvæði c-liðar 1. gr. laga nr. 124/2014 sem mun taka gildi 1. janúar n.k.

Er í þessu sambandi vísað til þess að í umsögn Sambands íslenskra sveitarfélaga um frumvarp til laga um ýmsar forsendur til fjárlaga fyrir árið 2016 komi fram gagnrýni á túlkun starfshóps ráðuneytisins um virðisaukaskatt af ferðaþjónustu o.fl., (sept. 2015) þess efnis að þeir sem starfrækja almenningsamgöngur muni eftir 1. janúar 2016 þurfa að greiða virðisaukaskatt af aðkeyptri akstursþjónustu af þriðja aðila. Í umsögn Sambandsins segir að þessi niðurstaða komi á óvart m.t.t. hins skýra undanþáguákvæðis 1. gr. laganna, [þ.e. laga nr. 124/2014] og er lögð áhersla á að leyst verði úr því með skýrum hætti að ekki verði grundvallarmunur á því hvort sveitarfélög eða fyrirtæki í þeirra eigu annist akstursþjónustu sjálf eða kaupi þjónustu verktaka, enda sé almennt viðurkennt að slíkt fyrirkomulag hafi neikvæð áhrif á samkeppni.

Í framangreindri umsögn Sambandsins kemur fram að best færi á því að undanþága vegna fólksflutninga næði til alls aksturs sem fellur undir almenningsamgöngur, óháð því hvort um sé að ræða aðkeypta þjónustu eða þjónustu sem sveitarfélag annist sjálft. Þyki sú leið ekki fær leggur Sambandið til að aðkeypt þjónusta vegna almenningsamgangna verði felld undir endurgreiðsluákvæði 42. gr. laga nr. 50/1988, sbr. 3. mgr. þeirrar greinar. Í minnisblaði fjármála- og efnahagsráðuneytisins til efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis, dags. 13. nóvember 2015, er lagt til að síðari leiðin verði valin.

Til svars fyrirspurninni skal eftirfarandi tekið fram:

Ríkisskattstjóri lítur svo á að með fyrirspurninni sé óskað eftir túlkun hans á undanþáguákvæðum 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 í samræmi við lögboðið samræmingar- og leiðbeiningarhlutverk hans, sbr. 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt en á grundvelli þess hefur hann gefið út leiðbeinandi álit þar sem fram kemur túlkun hans á tilteknum ákvæðum skattalaga. Ríkisskattstjóri hefur þannig m.a. annars gefið út ýmis ákvarðandi bréf sem varða undanþáguákvæði 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, og verður stuðst við þau í svari við fyrirspurninni.

Skattskyldusvið laga nr. 50/1988 er skilgreint mjög víðtækt en samkvæmt 2. mgr. 2. gr. þeirra laga kemur t.a.m. fram að skattskyldan nái til allrar vinnu og þjónustu, hverju nafni sem nefnist, sem ekki er sérstaklega undanþegin samkvæmt 3. mgr. 2. gr. laganna. Sú málsgrein hefur að geyma tæmandi talningu þeirrar vinnu og þjónustu sem undanþegin er virðisaukaskatti, eins og skýrt kemur fram í athugasemdum við frumvarp það er varð að lögum nr. 50/1988. Þær undanþágur ná þó aðeins til sölu eða afhendingar vinnu og þjónustu sem þar getur en ekki til virðisaukaskatts af aðföngum (innskatts) til hinnar undanþegnu starfsemi, sbr. 4. mgr. 2. gr. laganna. Framangreind undanþáguákvæði 3. mgr. 2. gr. fela því í sér undantekningar frá meginreglu um skattskyldu og ber samkvæmt lögskýringarvenju að skýra þröngri skýringu og aldrei rýmri en orðalag þeirra gefur beinlínis tilefni til.

Samkvæmt lögum nr. 50/1988 eru hvorki einstakir menn né lögpersónur undanþegnar virðisaukaskatti, heldur ræðst virðisaukaskattsskylda annars vegar af eðli starfsemi og hins vegar af því hvort seldur varningur eða veitt þjónusta sé innan skattskyldusviðs laganna eða ekki. Það ræðst m.ö.o. af eðli starfseminnar hvort hún telst undanþegin virðisaukaskatti á grundvelli undanþáguákvæða 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 en ekki hver veitir hana eða hverjum þar sem telja verður að starfsemi sem undanþegin er samkvæmt ákvæðunum verði tæpast virðisaukaskattsskyld við það eitt að teljast til kostnaðar við aðföng annars aðila sem hefur með höndum undanþegna starfsemi samkvæmt þeim. Sem dæmi má taka sjálfstætt starfandi lækni sem selur heilbrigðisstofnun eða einkarekinni klinik lækniþjónustu sem er undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt 1. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna. Í skattframkvæmd hefur þannig verið á því byggt að kaupir aðili sem hefur með höndum starfsemi sem fellur undir undanþáguákvæði 3. mgr. 2. gr. laganna, sambærilega þjónustu frá þriðja aðila eða sú þjónusta sé veitt í umboði hins undanþegna aðila, þá kunni hún einnig að vera felld undir undanþáguákvæðið.

Þá hefur í skattframkvæmd verið á því byggt að sú þjónusta sé einnig undanþegin sem er órjúfanlegur þáttur þeirrar þjónustu sem undanþegin er. Ríkisskattstjóri hefur t.a.m. túlkað ákvæði 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna þannig að vinna einstakra aðila, sem telst fyllilega sambærileg við starfsemi lánastofnana samkvæmt ákvæðinu, sé undanþegin skattskyldu með sama hætti sem og þóknun fyrir vinnu, sem unnin er fyrir lánastofnanir þegar telja má vinnuna órjúfanlegan þátt í undanþeginni starfsemi þessara aðila. (Sjá G-ákv. 1095/15). Með sama hætti hefur ríkisskattstjóri m.a. talið mats- og virðingarstörf í váttryggingarstarfsemi undanþegna virðisaukaskatti óháð því hvort þau eru unnin innan váttryggingarféлага eða af þriðja aðila, enda sé um að ræða mat á tjóni vegna ákvörðunar bótafjárhæðar eða tryggingarfjárhæðar. Aftur á móti ber að áliti ríkisskattstjóra að innheimta virðisaukaskatt af þóknun fyrir matsgerðir sem unnar eru fyrir eða að beiðni tjónþola.

Þá hefur ríkisskattstjóri sömuleiðis talið að þau rannsóknarstörf sem innt eru af hendi í tengslum við veitta heilbrigðisþjónustu heilbrigðisstofnana, að því leyti sem störfin eru óaðgreinanlegur hluti af starfsemi heilbrigðisstofnana, undanþegin virðisaukaskatti óháð því hvort slíkar rannsóknir séu unnar innan stofnunarinnar eða af þriðja aðila. Það sem einkennir þessa þjónustu er að hún er veitt sem liður í þeirri þjónustu sem undanþegin er á grundvelli viðkomandi undanþáguákvæða.

Aftur á móti getur ýmis önnur þjónusta talist nauðsynlegur þáttur í starfsemi hins undanþegna aðila án þess þó að hún teljist slíkur liður í hinn undanþegnu þjónustu að fella beri hana undir undanþáguákvæði laganna, t.d. öryggisvarsla, ræsting eða smíðavinna. Slík þjónusta er ekki undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt ákvæðum 3. mgr. 2. gr. laganna og verður því ekki felld undir undanþáguákvæði t.a.m.1. tölul. 3. mgr. 2. gr. með þeim rökum einum að hún sé

heilbrigðisstofnun nauðsynleg til að tryggja þær lögbundnu lágmarkskröfur sem gerðar eru til slíkra stofnana um að halda húsnæði og tækjum í tilteknu ástandi eða gerðar séu tiltekna kröfur um aðbúnað að öðru leyti. Þvert á móti ber að líta sérstaklega til eðlis hinna lögboðnu skyldna og leggja sjálfstætt mat á það hvort þær falli sem slíkar innan marka undanþáguákvæðis 1. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna.

Framangreind túlkun er í samræmi við svo nefnda hlutleysisreglu virðisaukaskattslaga sem er ætlað að taka á hugsanlegri röskun á samkeppnismarkaði, en hún miðar að því að virðisaukaskattur hafi ekki áhrif á val aðila sem veita undanþegna þjónustu um það hvort þeir kaupi þjónustu eða inni hana af hendi sjálfir. Þannig gilda sérstakar reglur þegar aðilar, sem hafa með höndum starfsemi sem fellur undir 3. mgr. 2. gr. laganna, inna af hendi tiltekna þjónustu til eigin nota og í samkeppni við skattskylda aðila, en samkvæmt 2. mgr. 3. gr. laganna, sbr. einnig 4. tölul. 1. mgr. sömu greinar, skulu þeir greiða virðisaukaskatt af slíkri þjónustu þrátt fyrir að þjónustan sé í sjálfu sér eðlilegur þáttur í rekstrinum. Á grundvelli ákvæðisins hafa m.a. verið settar tvær reglugerðir, þ.e. nr. 562/1989, um virðisaukaskatt af eigin þjónustu og úttekt til eigin nota innan óskattskyldra fyrirtækja og stofnana, og nr. 248/1990, um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila.

Sú áralanga túlkun ríkisskattstjóra sem rakin er hér að framan miðar með sama hætti að því virðisaukaskattur hafi ekki áhrif á val aðila sem veita undanþegna þjónustu um það hvort þeir kaupi þjónustu eða inni hana af hendi sjálfir. Leggja verður því sjálfstætt mat á eðli veittrar þjónustu við afmörkun á því hvort hún fellur innan marka undanþáguákvæða 3. mgr. 2. gr. laganna. Þannig var t.a.m. vísað til framangreindra samkeppnissjónarmiða þegar ríkisskattstjóri mat það svo að þjónusta sjálfstætt starfandi félagsráðgjafa fyrir heilbrigðisstofnanir væri undanþegin virðisaukaskatti að því leyti sem þeim kann að vera falið að veita skyldubundna þjónustu slíkra stofnana (Sjá G-ákv. 1044/03).

Fólksflutningar eru undanþegnir virðisaukaskatti sem og flutningur á ökutækjum með ferjum, sem eru í beinum tengslum við fólksflutninga, sbr. núgildandi ákvæði 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Samkvæmt c-lið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 124/2014 kemur fram að frá og með 1. janúar 2016 takmarkist undanþágan við almenningssamgöngur, þ.e. fastar ferðir á ákveðinni leið innan lands samkvæmt fyrirframbirtri áætlun, jafnt á landi, í lofti og á legi, skipulagða ferðaþjónustu fatlaðs fólks, skipulagða flutninga skólabarna og akstur leigubifreiða. Jafnframt verða sjúkraflutningar áfram undanþegnir virðisaukaskatti skv. a-lið 1. gr. laga nr. 124/2014. Að því leyti sem fólksflutningar eru undanþegnir virðisaukaskatti nær undanþágan til farangurs farþega og flutnings ökutækja sem er í beinum tengslum við flutning farþega. Samkvæmt beinu orðalagi þessara ákvæða verða því aðrir fólksflutningar innanlands virðisaukaskattsskyldir frá 1. janúar 2016. Rétt er þó að geta þess að skv. 49. gr. frumvarps til laga um ýmsar forsendur til fjárlaga fyrir árið 2016, (þskj. 2 – mál. 145. löggjafarþing - 2015-2016), er lagt til að skipulögð ferðaþjónusta aldraðra verði einnig felld undir framangreint undanþáguákvæði.

Með hliðsjón af framangreindri túlkun ríkisskattstjóra á undanþáguákvæðum 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, verður litið svo á að aðkeypt akstursþjónusta í þágu aðila sem hafa með höndum fólksflutninga sem undanþegnir verða virðisaukaskatti skv. c-lið 1. gr. laga nr. 124/2014 falli undir undanþágu 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna, enda verði hún nýtt sem þáttur í undanþeginni þjónustu samkvæmt ákvæðinu. Verður að telja ljóst að um er að ræða þjónustu sem er órjúfanlegur þáttur í að veita þá þjónustu sem undanþegin er samkvæmt ákvæðinu.

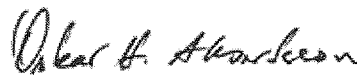
Að lokum skal bent á að verði aðkeypt þjónusta almenningssamgangna felld undir

endurgreiðsluákvæði 3. mgr. 42. gr. nefndra laga nr. 50/1988, sbr. framangreint, gæti það skapað ákveðið misvægi gagnvart atvinnufyrirtækjum sem reka almenningsangöngur undanþegnar virðisaukaskatti skv. c-lið 1. gr. laga nr. 124/2014 þar sem endurgreiðsluheimild samkvæmt ákvæðinu tekur einvörðungu til ríkis, sveitarfélaga og stofnana þeirra.

Virðingarfyllst
f. h. ríkisskattstjóra



Ingvar J Rögnvaldsson



Óskar H Albertsson