

VSK-umhverfi sveitarfélaganna

Greinargerð til stjórnar Sambands íslenskra sveitarfélaga
og endurskoðunarnefndar um tekjustofna sveitarfélaga

Apríl 2010

Inngangur

Í greinargerð þessari er fjallað um það umhverfi sem sveitarfélögunum er búið varðandi álagningu og greiðslu virðisaukaskatts (vsk.) og mögulegar úrbætur á gildandi fyrirkomulagi.

Tilfni þess að hugað er að úrbótum nú er einkum vinna við endurskoðun á lykilþáttum í fjárhagsmálefnum sveitarstjórnarstigsins, þ.e. um tekjustofna og jöfnun milli sveitarfélaga.

Eðlilegt verður að telja að regluramminn um virðisaukaskattinn sé þar sérstaklega til skoðunar. Reglurnar er að stofni til meira en 20 ára gamlar og því komin mikil reynsla á framkvæmdina sem vert er að skoða og draga lærdóm af. Fram hefur komið í opinberri umræðu að íslenskar virðisaukaskattsreglur hafi um árabíl lítið sem ekkert þróast. Gagnrýnt er að framkvæmdin styðjist of mikið við ólögfestar reglur.

Réttarþróun innan Evrópusambandsins kallar einnig á að fyrirkomulagið sé skoðað, og þá einkum í ljósi þess að Ísland hefur sótt um aðild að sambandinu. Í skýrslu framkvæmdastjórnar ESB um aðildarumsóknina er sérstaklega vikið að virðisaukaskatti og talið að undanþágur og lækkunarheimildir þurfi að endurskoða í íslenskri löggjöf.¹ Kemur það ekki síst við sveitarfélögin að það verði gert.

Þá hvetur það einnig til endurskoðunar nú, að fyrir dyrum stendur að færa yfir til sveitarfélaganna margvíslega þjónustu sem ríkið hefur veitt. Þannig er miðað við að þjónusta við fatlaða færast yfir um komandi áramót og ráðgert er að þjónusta við aldraða fylgi fljótlega í kjölfarið. Afar mikilvægt er að skýr ákvæði séu til staðar um skattskyldu starfsemi sem rekin er í þessum málaflokkum.

Að lokum gefur það sjálfstætt, en um leið brýnt tilfni til aðgerða, að um þessar mundir er unnið að sameiningu embættu og annarri samhæfingu í skattheimtu ríkisins. Sambandi íslenskra sveitarfélaga og KPMG, sem sinnir endurskoðunarstörfum fyrir mörg sveitarfélög, berast reglulega vísbendingar um misvísandi skattframkvæmd gagnvart sveitarfélögunum, þar sem m.a. reynir á ólíka túlkun.² Ljóst er að kjörið tækifæri gefst nú til samræmingar og er lagt

¹ Greiningarskýrsla framkvæmdastjórnarinnar til Evrópuþingsins og Ráðsins, Brussel, 24. febrúar 2010, SEC(2010) 153, bls. 72. Sjá: <http://www.utanrikisraduneyti.is/media/esb/ESB-greiningarskyrsla.pdf>.

² KPMG tók saman minnisblað til sambandsins, dags. 17. febrúar 2004, þar sem farið er yfir „það vandamál sem hefur skapast vegna breyttrar túlkunar skattyfirvalda á reglum um endurgreiðslu á virðisaukaskatti vegna kaupa sveitarfélaga á þjónustu sérfræðinga“.

til að því verði fylgt eftir með breytingum á lögum og reglugerðum um virðisaukaskattsumhverfi sveitarfélaganna.

Í áfangaskýrslu tekjustofnanefndar, dags. 21. desember 2009 segir í 10. lið um endurgreiðslu virðisaukaskatts:

Ýmis starfsemi sveitarfélaganna er undanþegin virðisaukaskatti, sbr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt. Þá má nefna félagslega þjónustu, rekstur leikskóla, grunnskóla, skólamötuneyti og íþróttastarfsemi. Þá er í 42. gr. laga kveðið á um endurgreiðslu sveitarfélaga á virðisaukaskatti sem þau hafa greitt við kaup á vöru eða þjónustu. Nánar er skilgreint hvaða vörur og þjónusta er um að ræða, en dæmi eru sorphreinsun, snjómokstur og hálkueyðing, björgunar- og öryggisstörf, og þjónusta ýmissa sérfræðinga.

Sveitarfélögin hafa óskað eftir því að undanþáguheimildum verði fjölgað og nái til fleiri flokka en tilgreindir eru í lögnum. Nefndin er sammála því að þau sjónarmið geti að vissu marki átt rétt á sér, einkum þegar um er að ræða verkefni sem eru hluti af almannaþjónustu sveitarfélaga og ekki í samkeppnisumhverfi. Má t.d. nefna sjónarmið um aukna endurgreiðslu vörukaupa slökkviliða, auk einföldunar á fyrirkomulagi, fjölgun endurgreiðsluflokka m.t.t. matarkostnaðar í leik- og grunnskólum, endurgreiðslu virðisaukaskatts af refa- og minkaveiðum ofl. Til viðbótar má nefna að verulega hefur dregið úr stuðningi ríkisins við fráveituframkvæmdir, sem hefur numið allt að 20% endurgreiðslu af kostnaði (nær vsk.), en ekkert samkomulag er um framhald þess stuðnings.

Ofangreindar aðgerðir hefðu án efa jákvæð áhrif á rekstur sveitarfélaganna.

TILLAGA:

Lagt er til að sveitarfélögin setji fram lista og umfang yfir þau viðfangsefni sem eðlilegt er að þeirra mati að verði undanþegin virðisaukaskatti og að í framhaldinu fari fram viðræður milli ríkis og sveitarfélaga um að breyta lögum um virðisaukaskatt. Frumvarp og reglugerðarbreytingar verði lagðar fram eins fljótt og hægt er á nýju ári sem byggja á samkomulagi aðila.

Greinargerð þessi er unnin á grundvelli þessarar tillögu tekjustofnanefndar og í samstarfi starfsmanna Sambands íslenskra sveitarfélaga og skattasviðs KPMG á Íslandi. Greinargerðinni er skilað til tekjustofnanefndar og stjórnar sambandsins.

Framsetningu er háttað þannig að fyrst kemur samantekt um tillögur ásamt skýringum. Samantektinni fylgir nánari umfjöllun í nokkrum köflum, þar sem farið er í gegn um núverandi fyrirkomulag og hverju breytingum á því er ætlað að skila.

1. Tillögur

- A. Gerð verði breyting á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, sem feli í sér að sveitarfélög fái framvegis 100% endurgreiðslu á virðisaukaskatti vegna fráveituframkvæmda. Breytingin taki einnig til virðisaukaskatts sem sveitarfélögin sannanlega greiddu vegna slíkra framkvæmda eftir að stuðningur skv. lögum nr. 53/1995 féll niður.
- B. Gerð verði breyting á III. kafla reglugerðar nr. 248/1990 sem feli í sér að endurgreiða skuli framvegis virðisaukaskatt sem sveitarfélög greiða vegna stofnkostnaðar slökkvi- og björgunarbúnaðar, þar með talið vegna leigu eða kaupa á slökkvibifreiðum og vegna þjálfunar. Breytingin taki einnig til beiðna sem eru óafgreiddar á grundvelli samkomulags frá 13. desember 1996.
- C. Könnuð verði tilefni til breytinga á álagningu og innheimtu vsk. af aðföngum til rekstrar almenningsgangna sveitarfélaga. Sú vinna haldist í hendur við aðrar breytingar sem gerðar kunna að verða á lagagrundvelli almenningsgangna og að teknu tilliti til EES-reglna um ríkisaðstoð.
- D. Gengið verði til gagn Gerrar endurskoðunar á skattframkvæmd, hvað varðar meðferð endurgreiðslubeiðna sveitarfélaga. Með endurskoðun verði tryggt að heimildir til endurgreiðslna og annarra hliðstæðra ákvarðana, byggist á eðlilegri lögskýringu í samræmi við tilgang hlutaðeigandi laga- og reglugerðarákvæða. Orðalag þessara ákvæða verði yfirfarið með tilliti til réttarþróunar og hugtakanotkunar í öðrum lögum og með það að leiðarljósi að fækka örðugum álitaefnum.

Skýringar við einstakar tillögur:

Um fráveituframkvæmdir

Fráveitur eru hluti af lögbundinni almannaþjónustu sveitarfélaganna, utan samkeppnisumhverfis. Fráveituframkvæmdir uppfylla því vel þau skilyrði sem almennt eru sett fyrir endurgreiðslu vsk. og standa rök til þess að vsk. vegna slíkra framkvæmda sveitarfélaganna verði endurgreiddur að fullu.

Eins og nánar er vikið að í kafla 5 hér á eftir er unnið að endurskoðun á vsk-löggjöf ESB. Endurskoðunin beinist einkum að meðferð lækkunarheimilda og í þeirri vinnu hefur komið fram að fráveitur og vatnsmeðhöndlun (supply of sewage and water treatment) eigi að fara í lægra skattþrep m.a. á grundvelli almannasjónarmiða um vernd umhverfisgæða.³ Ekki hefur verið tekin afstaða til hugmynda þar að lútandi, en þessi sjónarmið virðast njóta víðtæks stuðnings.⁴

³ Review of existing legislation on VAT reduced rates – Consultation paper, 6. mars 2008, D/24232 bls. 12.

⁴ Sjá meðal annars: Response to the consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates, CEMR, maí 2008, bls. 3.

Umfang endurgreiðslna, komi til þeirra, liggur ekki fyrir en helgast væntanlega af eftirstöðvum þess verkefnis, sem stofnað var til með lögum nr. 53/1995, um stuðning ríkisins við fráveituf framkvæmdir. Á gildistíma þeirra laga nam stuðningur ríkisins um 2.263 mkr. og var stuðningurinn hlutfallslega mestur fyrst en fór síðan dalandi. Flest fjölmennustu sveitarfélögin náðu að ljúka framkvæmdum á gildistíma laganna en allmörg fámenn og meðalstór sveitarfélög eiga hins vegar enn eftir að hefja framkvæmdir. Er ljóst að í núverandi efnahagsástandi mun það reynast mörgum þeirra ofviða að ráðast í fráveituf framkvæmdir, nemi til komi stuðningur á formi fastákveðinnar endurgreiðslu á virðisaukaskatti.

Samband íslenskra sveitarfélaga hefur látið þá skoðun í ljós að almenn lagabreyting, sem felir í sér 100% endurgreiðslu á virðisaukaskatti vegna fráveituf framkvæmda sé heppilegri kostur en tímabundið fyrirkomulag, eins og það sem sett var á með lögum nr. 53/1995. Varðandi útfærslu slíkrar lagabreytingar yrði væntanlega litið til nýs ákvæðis í 2. gr. laga nr. 50/1988, með hliðstæðum hætti og gert var á síðastliðnum vetri er tímabundin 100% endurgreiðsla var lögfest varðandi viðhald og endurbætur á íbúðarhúsnæði og frístundahúsnæði.

Um slökkvibúnað og slökkvibifreiðar

Slökkvilið fá endurgreiddan vsk. vegna kaupa á slökkvibifreiðum og sérhæfðum búnaði. Endurgreiðslan byggir á lögum um virðisaukaskatt, en útfærslan er í samkomulagi milli ríkissjóðs og Sambands íslenskra sveitarfélaga, dags. 13. desember 1996. Samkvæmt samkomulaginu er á fjárlögum hvers árs er veitt föst fjárhæð vegna þessa verkefnis. Fjárhæð endurgreiðslna er því háð þessum fjárveitingum.

Slökkvilið eru hluti af lögbundinni grunnþjónustu sveitarfélaganna, sem starfrækt er utan samkeppnisumhverfis. Ríkir almanna- og öryggishagsmunir styðja að slökkviliðum sé gert kleift að endurnýja búnað og standast viðbragðskröfur. Algerlega hliðstæð sjónarmið eru að baki því fyrirkomulagi að björgunarsveitir landsins fá endurgreiddan vsk. af bifreiðum og sérhæfðum búnaði sem þær þurfa á að halda við starfsemi sína. Sveitirnar þurfa hins vegar ekki að sæta þeirri takmörkun sem leiðir af því að fjárhæð endurgreiðslunnar sé fastsett í fjárlögum hvers árs.

Telja verður að það samrýmist illa þeim jafnræðisrökum sem búa að baki endurgreiðslu vsk. í þágu þjóðfélagslega mikilvægrar starfsemi, að slökkvilið sitji ekki við sama borð og björgunarsveitir hvað þetta varðar. Aflétta verður umræddri takmörkun og þannig að endurgreiðsla á vsk. berist sveitarfélögum jöfnum höndum og án verulegs dráttar.

Verði umræddri takmörkun aflétt, mun umfang endurgreiðslna aukast nokkuð. Gildandi fyrirkomulag hefur leitt til þess að verulegur og vaxandi dráttur hefur orðið á afgreiðslu beiðna frá sveitarfélögum. Á liðnu hausti var talið að drátturinn stefndi í að fara yfir tvö ár. Þá voru óafgreiddar beiðnir að fjárhæð 64,2 mkr. vegna árána 2007 og 2008. Nauðsynlegt er að breytt fyrirkomulag tryggi greiðslu á því sem þannig er útistandandi. Í frumvarpi um breytingu á lögum um brunavarnir, sem nú liggur fyrir Alþingi, er gert ráð fyrir því að björgun á fastklemmdu fólki úr mannvirkjum og farartækjum með sérhæfðum björgunarbúnaði verði eitt af lögbundnum verkefnum slökkviliða. Í kostnaðarumsögn við frumvarpið er stofnkostnaður slökkviliða vegna búnaðar og þjálfunar áætlaður 500-600 milljónir króna. Verði lagabreytingin samþykkt kallar

hún augljóslega á auknar fjárheimildir til þess að endurgreiða sveitarfélögum VSK af búnaði slökkviliða ef ekki verður tekið upp nýtt endurgreiðslukerfi.

Um almenningssamgöngur

Samkvæmt 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. vskl. eru fólksflutningar undanþegnir virðisaukaskatti. Undanþágan nær hins vegar ekki til vsk. sem rekstraraðilar greiða af aðföngum. Í því felst að ekki ber að innheimta virðisaukaskatt af þóknun fyrir fólksflutninga (fargjald). Virðisaukaskattur – innskattur – er hins vegar lagður á ýmiss konar vöru og þjónustu sem þarf til rekstrarins og bera rekstraraðilarnir hann að fullu. Þar sem virðisaukaskattur er ekki lagður á þjónustu almenningsvagna – útskattur – hafa fyrirtækin ekki möguleika á að nýta sér innskatt til lækkunar.

Sveitarfélög og stofnanir (byggðasamlög) á þeirra vegum eru rekstraraðilar eða þjónustuveitendur almenningssamgangna. Greiðsla vsk. af aðföngum er til þess fallin að gera þjónustuna dýrari en væri ef virðisaukaskattur fengist endurgreiddur. Að auki hafa rekstraraðilar bent á að skattfrankvæmd orki tvímælis. Þannig er greiddur fullur vsk. af olíuverði þótt rekstraraðili fái olúgjaldið endurgreitt að 85 hundraðshlutum. Virðisaukaskattur fæst hins vegar ekki endurgreiddur að samsvarandi hluta. Raunveruleg endurgreiðsla olúgjalds nemur því aðeins 53%.

Á það hefur einnig verið bent að almenningssamgöngum sé mismunað við endurgreiðslur á vsk. til rekstraraðila hópferðabíla. Umrætt fyrirkomulag byggist á bráðabirgðaákvæði XI í virðisaukaskattslögunum, þar sem mælt er fyrir um að endurgreiða skuli 2/3 hluta þess vsk. sem lagður er á vegna kaupa/leigu á hópferðabifreið. Í reglugerð nr. 686/2005 segir hins vegar að endurgreiðslan taki ekki til almenningsvagna.

Endurgreiðslufyrirkomulagið verður við lýði til 31. desember 2010, sbr. ákvæði í lögum nr. 130/2009. Hér er hins vegar um ákveðna mismunun að ræða sem hefur áhrif á hvað það kostar að veita þjónustuna. Sem dæmi um það má nefna að aðili í fólksflutningum ætlaði að taka þátt í útboði á vegum sveitarfélags vegna almenningssamgangna. Þjóðandi lenti hins vegar í vandræðum með tilboð sitt þegar í ljós kom að endurgreiðslan, sem hann hafði fengið vegna hópferðabifreiðar, gat fallið niður þar sem hann myndi nota bifreiðina til almenningssamgangna.

Að gildandi lögum teljast almenningssamgöngur ekki meðal lögbundinna verkefna sveitarfélaga, nema hugsanlega að því marki sem skólaakstur og ferðaþjónusta fatlaðra falli undir hugtakið. Sammæli er hins vegar vafalaust um að almenningssamgöngur séu mjög mikilvægar og eigi að njóta stuðnings sem grunnþjónusta.⁵

⁵ Hinn 27. apríl 2007 undirrituðu þáverandi samgönguráðherra og formaður stjórnar Sambands íslenskra sveitarfélaga samkomulag um eflingu almenningssamgangna. Í samstarfsyfirlýsingu ríkisstjórnar Samfylkingarinnar og Vinstri hreyfingarinnar – græns framboðs frá maí 2009 segir eftirfarandi um almenningssamgöngur: „Unnin verði áætlun um sjálfbærar samgöngur í samvinnu við sveitarfélögin, með það að markmiði að draga úr þörf fyrir einkabílinn. Í slíkri stefnu verði almenningssamgöngur um allt land stórefldar og fólki auðveldað að komast leiðar sinnar gangandi eða á reiðhjóli. Almenningsamgöngur verði sjálfsagður hluti samgönguáætlunar.“

Til þess er hins vegar að líta að samkeppnissjónarmið eru nærtæk þegar almenningssamgöngur eiga í hlut, ekki síst vegna þess að ekki hafa verið sett almenn lög þar sem skilgreint er hve víðtæk þjónusta sveitarfélaga skuli vera á þessu sviði. Huga verður að því hvort endurgreiðsla vsk. af aðföngum til rekstrar almenningssamgangna sveitarfélaga feli í sér óheimilt ríkisaðstoðarkerfi í skilningi EES-reglna. Að svo stöddu verður ekki tekin afstaða til þess hvort svo kunni að vera, enda myndi svarið við þeirri spurningu ævinlega þurfa að byggjast á greiningu tiltekinna laga- eða reglugerðarákvæða. Sjónarmiðin eru hins vegar til staðar, eins og nánar er vikið að í kafla 2 hér að aftan.

Komi til endurgreiðslna mun umfangið að líkindum verða allnokkurt. Í skýrslu sem unnin var fyrir samgönguráðuneytið árið 2008⁶ var áætlað að rekstaraðilar almenningssvagna á höfuðborgarsvæðinu og Akureyri (Strætó bs. og Strætisvagnar Akureyrar) greiddu 163 mkr. í vsk. á ársgrundvelli, en að heildar opinber gjöld sem lögð væru á þessa starfsemi hlutaðeigandi sveitarfélaga væri um 313 mkr. Talið var þessar tölur tækju til yfir 95% af þeim opinberu gjöldum sem lögð eru á almenningssvagna á landinu.

Um samræmda skattfrákvæmd

Eins og rakið er í inngangi hefur þeirri gagnrýni verið beint að íslensku virðisaukaskattsregluunum, að þær hafi um árabíl lítt sem ekkert þróast. Jafnframt er tiltekið að frákvæmdin, m.a. varðandi endurgreiðslur, styðjist of mikið við ólögfestar reglur sem jafnvel hafi á stundum mótast á skjön við það sem ætla má að hafi verið vilji löggjafans með samþykkt tiltekinna lagaákvæða. Er ljóst að þetta á ekki hvað síst við um það umhverfi sem sveitarfélögunum er búið.

Sé litið til nágrannalandanna má slá því föstu að þar er ólíku saman að jafna. Á Norðurlöndunum eru við lýði lögbundin endurgreiðslukerfi sem taka nánast til allrar starfsemi sem fellur undir virðisaukaskattskylduna, óháð verkefnum. Kerfin höndla með stórar fjárhæðir, til að mynda í Danmörku þar sem sk. momsbidrag nemur meira en 10 ma. DKK árlega. Eins og rakið er í kafla 2 hér á eftir, tók danska ríkið við fjármögnun kerfisins árið 2007.

Í Bretlandi er staðan sú að næstum allur virðisaukaskattur (VAT) sem sveitarfélög greiða í viðskiptum við birgja sína fæst endurgreiddur. Í yfirlitsblaði bresku sveitarfélagasamtakanna (Local Government Association) frá nóvember 2007 kemur fram að þetta hlutfall sé hærra en 99%. Kveðið er á um endurgreiðsluna með almennum hætti í lögum.

Enda þótt hugmyndin sé ekki sú að taka upp á Íslandi endurgreiðslukerfi í líkingu við þau sem eru á Norðurlöndum, Bretlandi og víðar⁷ þá er ljóst að veruleg þörf er á úrbótum sem stuðlað geti að því að skattfrákvæmdin sé í senn samræmd og samkvæm þeim sjónarmiðum sem endurgreiðslum er ætlað að þjóna (og gerð er grein fyrir í kafla 6 hér á eftir). Hér skiptir

⁶ Skýrsla starfshóps um að efla almenningssamgöngur sveitarfélaga, 10. júlí 2008, bls. 42 – 43.
<http://www.samgonguraduneyti.is/malaflokkar/umferdamal/utgefni/nr/1705>.

⁷ Holland er með endurgreiðslukerfi í gegnum miðlægan sjóð. Önnur Evrópulönd með áþekk endurgreiðslukerfi eru Frakkland, Lúxemborg, Austurríki og Portúgal.

meginmáli að heimildir til endurgreiðslna og annarra hliðstæðra ákvarðana, séu byggðar á eðlilegri lögskýringu í samræmi við tilgang hlutaðeigandi ákvæða. Jafnframt þarf að hverfa frá því að laga- og reglugerðarákvæði um endurgreiðslur séu óþarflega smámunasöm og orðuð þannig að boðið sé upp á álitafni sem örðugt getur reynst að leysa úr, eins og vikið er að í kafla 4 hér að aftan. Yfirfara þarf einnig þessi ákvæði með tilliti til réttarþróunar og hugtakanotkunar í öðrum lögum. Í dæmaskyni þar að lútandi má nefna að endurgreiðsluheimild vegna meðhöndlunar úrgangs, sbr. 1. tölu. 3. mgr. 42. gr. vskl. Eðlilegt er að hér sé vísað til laga nr. 55/2003 um meðhöndlun úrgangs. Með sama hætti má ætla að finna megi betri skilgreiningu á þjónustu sérfræðinga sem fæst endurgreidd, sbr. 5. tölul. tilvitnaðrar greinar.⁸ Ennfremur má nefna tímabundnar endurgreiðsluheimildir skv. lögum nr. 10/2009. Dæmi eru um að endurgreiðslu til sveitarfélaga hafi verið synjað vegna þess að grunnskólahúsnæði er enn að hluta í eigu ríkisins og hið sama á við um félagsheimili sem eru stundum í sameign sveitarfélaga og félagasamtaka.

2. Hverju er breyttu fyrirkomulagi ætlað að skila?

Með þeim hugmyndum sem settar eru fram hér á eftir er stefnt að samræmi og einföldun í skattframkvæmd. Þá er einnig gengið út frá því að fyrirkomulag skattgreiðslna eigi að skila jöfnuði á milli rekstrarforma, enda er það yfirlýst markmið á bak við regluverk ESB að reglur um virðisaukaskatt eigi að vera hlutlausar, þ.e. að mismunandi VSK-meðferð opinberra aðila og einkaaðila eigi hvorki að hindra né hvetja til útvistunar þjónustu eða starfsemi á vegum hinna fyrrnefndu.

Jafnframt þarf að hafa í huga að endurgreiðsla virðisaukaskatts feli ekki í sér óheimilan opinberan stuðning (state-aid) sem raski samkeppni í bága við reglur ESB. Álitafni um opinberan stuðning koma upp við þær kringumstæður að tilteknir flokkar þjónustu eru undanþegnir skattskyldu. Þetta á m.a. við um heilbrigðisþjónustu og rekstur skóla. Þeir sem láta slíka þjónustu í té innheimta ekki vsk. af kaupanda, en þurfa hins vegar að greiða vsk. af aðföngum (vöru og þjónustu) sem keypt eru til rekstrarins. Sé fyrirkomulag á endurgreiðslu vsk. til sveitarfélaga þannig að þau fái endurgreiddan allan þann skatt sem þau greiða, en að einkaaðilar greiði þennan skatt, getur það falið í sér óheimilan ríkisstuðning, þegar einkaaðilar eru í samkeppni við sveitarfélög og stofnanir þeirra.

Eftirlitsstofnun EFTA fjallaði m.a. á sínum tíma um mál sem varðar endurgreiðslur til sveitarfélaga í Noregi og komst að þeirri niðurstöðu að sú löggjöf sem þá gildi, og mælti fyrir um endurgreiðslu í heild á vsk. til sveitarfélaga, skorti ákvæði sem gerðu að verkum að endurgreiðslan væri ekki opinber stuðningur eða gerði að verkum að hún teldist samrýmast

⁸ Dæmi eru um að ákvæðið í 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl. hafi valdið sveitarfélögum óþarfa tilkostnaði og tímafrekri vinnu við að sækja rétt sinn vegna endurgreiðslu vsk sbr. úrskurð yfirskattanefndar nr. 96/2006 (fornleifafræðingur) sem og fjöldi mála í kjölfar ákvarðandi bréfs RSK nr. 1035/2003 þar sem aðkeypt vinna við reikningshald, uppgjör og skattskil var ekki talin endurgreiðsluhæf en sú túlkun síðan hrakin í úrskurði yfirskattanefndar nr. 397/2004, www.yskn.is.

EES-samningnum. Var löggjöfin talin fela í sér ríkisaðstoðarkerfi í skilningi EES-samningsins og því beint til norskra yfirvalda að endurskoða lögin.⁹

Til viðbótar þessum atriðum getur fyrirkomulag á álagningu og innheimtu VSK einnig þjónað þeim tilgangi að koma á jöfnuði milli sveitarfélaga. Í Danmörku var það fyrirkomulag viðhaft að greiðslur þarlendra sveitarfélaga og amta á vsk. vegna vöru og þjónustu án möguleika á útskatti, rann í sjóð sem endurgreiddi síðan sveitarfélögunum samkvæmt sérstökum jöfnunarútreikningi. Endurgreiðsluhlutfall vsk. fór því eftir þörf viðkomandi sveitarfélags eða amts fyrir skatttekjujöfnun. Sveitarfélögin sáu alfarið um fjármögnunina.

Með breytingum sem áttu sér stað árið 2007 tók danska ríkið að sér fjármögnun á endurgreiðslukerfinu. Fólst í þessu bæði einföldun á kerfinu og innleiðing á meginstefnu um fjárhagsleg samskipti ríkis og sveitarfélaga (totalbalanceprincippet mellem stat og kommune) sem samtök sveitarfélaga í Danmörku (Kommunernes landsforening, KL) hafði barist fyrir um árábil.

3. Megindrættir núverandi fyrirkomulags

Þótt sveitarfélög séu almennt ekki skattskyld til virðisaukaskatts í þeim skilningi að þau eru ekki skráningarskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt er þessi veltu- og neysluskattur samt sem áður mikill áhrifavaldur í starfsemi sveitarfélaga, bæði hjá þeim sjálfum sem og hjá fyrirtækjum og stofnunum alfarið í eigu þeirra. Í stuttu máli má skipta þessum snertiflötum sveitarfélaganna við virðisaukaskattinn í þrennt: í fyrsta lagi ber sveitarfélögum að skila virðisaukaskatti af sölu á vöru eða skattskyldri þjónustu ef slík sala er yfirhöfuð fyrir hendi; í öðru lagi ber þeim að skila svokölluðum reiknuðum útskatti af eigin notum á þjónustu sem telst í samkeppni við atvinnufyrirtæki og í þriðja lagi fá sveitarfélögin endurgreiddan virðisaukaskatt af kaupum á ákveðnum þjónustubáttum. Þessi tvö síðastnefndu atriði eru af sama meiði, þ.e. að baki þeim búa ákveðin sjónarmið sem eru af samkeppnislegum toga og er fjallað um þau í sömu reglugerð, nr. 248 frá 1990, um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila.

Sú meginregla gildir að sveitarfélög fá almennt ekki endurgreiddan virðisaukaskatt, sem þau greiða af aðföngum sínum, nema vegna sölu á vöru og skattskyldri þjónustu til annarra aðila (neytenda) en í þeim tilvikum fer um uppgjör virðisaukaskatts eftir almennum ákvæðum laganna með þeirri takmörkun þó sem leiðir af rekstrarformi, þ.e. hvort starfsemin fari fram innan sérstaks fyrirtækis eða þjónustudeildar. Í lögskýringargögnum, m.a. athugasemdum við frumvarp það sem varð að lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt (vskl.) kemur víða fram að þessi regla er talin geta leitt til óeðlilegs tilflutnings vinnuafls og annarrar þjónustu frá skattskyldum aðilum til aðila sem eru utan skattskyldunnar, þ.m.t. sveitarfélaga. Segir m.a. í athugasemdum við frumvarp það sem varð að lögum nr. 119/1989 að „lög um virðisaukaskatt geri ráð fyrir því að skattlagning samkvæmt þeim raski ekki samkeppnisstöðu þeirra fyrirtækja sem eigi viðskipti við sveitarfélög og aðra óskráða aðila er geta sjálfir veitt sér þjónustu. Því sé annað tveggja nauðsynlegt; að skattleggja eigin not óskráðra aðila eða

⁹ Ákvörðun ESA dags. 3. maí 2007: <http://www.eftasurv.int/media/esa-docs/physical/11656/data.pdf>

endurgreiða þeim þann skatt sem þeir greiði við kaup þjónustunnar af öðrum“. Gert var ráð fyrir að báðar þessar leiðir yrðu farnar eftir atvikum. Lagaheimild til skattlagningar í þessum tilvikum er að finna í 2. mgr. 3. gr. vskl, og heimild til endurgreiðslu er að finna í 3. mgr. 42. gr. sömu laga.

Samkvæmt framansögðu er það meginmarkmið reglna um skattlagningu innri starfsemi sveitarfélaga og annarra opinberra aðila og um endurgreiðslur virðisaukaskatts til þeirra, þ.e. utan endurgreiðslna innskatts í tengslum við uppgjör virðisaukaskatts, að jafna samkeppnisstöðu atvinnufyrirtækja gagnvart fyrirtækjum og þjónustudeildum sveitarfélaga og annarra opinberra aðila sem framleiða vörur eða inna af hendi þjónustu til eigin nota. Eru ákvæði reglugerðar nr. 248/1990, þ.m.t. um skattlagningu eigin þjónustu, túlkuð með þetta markmið að leiðarljósi.

Þegar fjallað er um þær reglur sem gilda um endurgreiðslu virðisaukaskatts til opinberra aðila, er nauðsynlegt að hafa jafnframt í huga reglur um virðisaukaskatt af eigin þjónustu innan óskattskyldra fyrirtækja og stofnana enda eru þessar reglur samtvinnnaðar. Í 2. mgr. 3. gr. vskl kemur fram að þeir aðilar sem stunda starfsemi sem er undanþegin virðisaukaskatti eru virðisaukaskattsskyldir af framleiðslu vara til eigin nota og af þjónustu sem þeir inna af hendi til eigin nota í samkeppni við þá aðila sem eru virðisaukaskattsskyldir. Á grundvelli þessa ákvæðis hafa verið settar tvær reglugerðir, þ.e. reglugerð nr. 562/1989, um virðisaukaskatt af eigin þjónustu og úttekt til eigin nota innan óskattskyldra fyrirtækja og stofnana, og áðurnefnd reglugerð nr. 248/1990, um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila. Þessar reglugerðir eru af sömu rót runnar og miða að því að virðisaukaskattur hafi ekki áhrif á val þeirra, er stunda starfsemi er fellur utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts, um það hvort þeir kaupa að þjónustu eða inna hana sjálfir af hendi. Ákvæðum laganna og reglugerðanna er þannig ætlað að tryggja að reglur um virðisaukaskatt leiði ekki til röskunar á samkeppni á markaði.

4. Skattskylda sveitarfélaga

Um skattskylda starfsemi opinberra aðila gildir 3. gr. virðisaukaskattslaga, nr. 50/1988 sem og áðurnefnd reglugerð nr. 248/1990, um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila. Einnig gilda almennar reglur virðisaukaskattslaga um þá opinbera aðila sem hafa með höndum virðisaukaskattsskylda sölu á vörum eða þjónustu til annarra. Reglur um skattskyldu sveitarfélaga til virðisaukaskatts er því að finna á víð og dreif í lögum og reglugerðum um virðisaukaskatt. Er ljóst að sveitarfélög hafa mun meira af virðisaukaskatti að segja en almennt hefur verið talið.

Til þess að ákvarða hvaða ákvæði reglugerðarinnar um skattskyldu opinberra aðila gildi um þau tilvik skattskyldu sem eru til skoðunar þarf að skilgreina starfsemina og greina undir hvaða lagaákvæði vskl. hún fellur. Er þá skoðað hvort um sé að ræða almenna sölu á vörum eða þjónustu til neytenda eða skattlagningu á eigin notum þar sem starfsemin er í samkeppni við atvinnufyrirtæki.

3. gr. vskl fjallar um þá aðila sem eru skattskyldir og þurfa að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts að ákveðnum skilyrðum uppfylltum. Þar falla undir þeir aðilar sem í atvinnuskyni selja eða afhenda vörur eða verðmæti eða inna af hendi skattskylda vinnu eða þjónustu.

Í lagagreininni er opinberum fyrirtækjum og stofnunum annars vegar skipt upp eftir því hvort um er að ræða **skattskylda sölu**:

- opinber þjónustufyrirtæki sem hafa sölu til annarra sem meginmarkmið (1. og 3. tl. 1. mgr. 3. gr.)
- opinber þjónustufyrirtæki sem selja vöru eða þjónustu í samkeppni við atvinnufyrirtæki en sala er þó ekki meginmarkmið stofnunarinnar (4. tl. 1. mgr. 3. gr.)

eða þegar um er að ræða **skattskyld eigin not**:

- starfsemin fer fram innan sérstakrar þjónustudeildar (1. másl. 2. mgr. 3. gr.)
- starfsemin fer ekki fram innan sérstakrar þjónustudeildar (4. másl. 2. mgr. 3. gr.)

Um meðferð virðisaukaskatts í hverju tilfelli er fjallað í reglugerð nr. 248/1990 þar sem fram kemur hvaða reglur gildi um skil á útskatti og hvernig fara skuli með virðisaukaskatt af aðföngum til starfseminnar. Um fyrrnefnda flokkinn, þ.e. skattskylda sölu, gildir 2. gr. en um þann síðarnefnda, skattskyld eigin not, gilda 3. og 4. gr. sömu reglugerðar. Hér á eftir fer nánari skilgreining á tegundum skattskyldu opinberra aðila og hvernig meðferð virðisaukaskatts er í hverju tilfelli:

Starfsemi felst í sölu á vörum eða þjónustu til annarra sbr. 2. gr. reglug. nr. 248/1990

Virðisaukaskattur af sölu á vörum og þjónustu til annarra skal innheimtur af heildarveltu þeirra opinberu þjónustufyrirtækja sem falla undir ákvæði 1., 3. og 4. tl. 1. mgr. 3. gr. vskl og hafa fyrirtækin þá heimild til að draga frá innskatt af aðföngum eftir almennum reglum vskl., þ.e. virðisaukaskattur af aðföngum til starfseminnar fæst fráðreginn frá útskatti. Umgjörð virðisaukaskatts er hér sú sama og hjá atvinnufyrirtækjum sem stunda almenna virðisaukaskattsskylda starfsemi. Dæmi um fyrirtæki sem hér falla undir eru t.d. rafveitur og hitaveitur.

Starfsemi rekin í sérstakri þjónustudeild sbr. 3. gr. reglug. nr. 248/1990

Sé starfsemi talin í samkeppni við atvinnufyrirtæki og sú starfsemi er rekin innan fyrirtækis í eigu sveitarfélags eða stofnunar eða sérstakrar þjónustudeildar í þeirra eigu gilda í raun almennar reglur um uppgjör á virðisaukaskatti. Það þýðir að stofn til útskatts skal miðast við almennt gangverð í samskonar viðskiptum. Almennt gangverð í skilningi vskl. er það endurgjald sem aðili krefst fyrir að inna af hendi sambærilega vinnu eða þjónustu fyrir óskyldan eða ótengdan aðila, þ.e. sama endurgjald og er almennt krafist á sama atvinnusvæði. Liggi ekki fyrir almennt gangverð skal ákveða skattverð í umræddri starfsemi með hliðsjón af ákveðnum reiknireglum sbr. auglýsingu nr. 17/1996 sbr. auglýsingu nr. 8/1994. Þessar reiknireglur fela í sér að útskatti er skilað af greiddum launum vegna umræddrar starfsemi auk

álags vegna launatengdra gjalda, föstum kostnaði og ágóða (sjá lið 2.2 í augl. 8/1994). Þetta álag er 46 til 67% fyrir iðnaðarmenn og verkamenn. Innskattur af aðföngum er dreginn frá útskatti samkvæmt almennum reglum, sjá þó ákvæði 10. gr. innskattsreglugerðar nr. 192/1993 sem felur í sér takmarkanir á hlutföllun innskatts í ákveðnum tilfellum.

Dæmi um starfsemi sem gæti fallið hér undir er áhaldahús sveitarfélags eða viðhaldseining við stofnun í eigu sveitarfélags sem veitir félagslega þjónustu eða heilbrigðisþjónustu og er aðgreind frá annarri starfsemi sveitarfélagsins í bókhaldi.

Starfsemi rekin utan sérstakrar þjónustudeildar sbr. 4. gr. reglug. nr. 248/1990

Sé starfsemi ekki rekin innan sérstakrar þjónustudeildar gilda afmarkaðri reglur um af hvers konar starfsemi skuli skila virðisaukaskatti. Í 4. gr. eru taldar upp nokkrar tegundir starfsemi sem skila skal virðisaukaskatti af séu þær reknar í samkeppni við atvinnufyrirtæki. Þær tegundir starfsemi sem skila skal útskatti af eru m.a. byggingarstarfsemi, vegagerð og lagning gatna og gangstíga o.þ.h., framleiðsla og lagning bundins slitlags á umferðarmannvirki, lagning holræsa og vatnslagna, gerð íþróttamannvirkja, viðhald bygging og gatna, lagna og annarra mannvirkja, þjónusta þar sem krafist er iðnmenntunar og að lokum öryggisvarsla utan venjulegs opnunartíma. Í reglugerðinni er einnig tekið fram að skylda til að skila útskatti taki ekki til þeirrar starfsemi sem virðisaukaskattur er endurgreiddur af s.s. þjónustu sérfræðinga.

Um virðisaukaskattsuppgjör vegna umræddrar starfsemi gilda aðeins frábrugðnar reglur frá starfsemi sem rekin er innan sérstakrar þjónustudeildar. Við ákvörðun á skattverði skal miða við kostnaðarverð þess hluta heildarkostnaðarins sem ekki hefur verið greiddur virðisaukaskattur af við kaup á aðföngum (m.ö.o. skal halda utan skattverðs kostnaði sem þegar hefur verið greiddur virðisaukaskattur af). Með kostnaðarverði skal telja bein laun og annan beinan kostnað auk álags vegna launatengdra gjalda og sameiginlegs kostnaðar, sem skal vera 30% sbr. augl. nr. 17/1996. Ekki er til staðar neinn innskattsréttur vegna starfseminnar.

Samkeppnissjónarmið og hagnaðarskyn

Í 6. gr. reglugerðarinnar er skilgreint hvenær starfsemi opinberra aðila telst rekin í samkeppni við atvinnufyrirtæki. Sú vara eða þjónusta sem til álita kemur þarf að vera almennt í boði hjá atvinnufyrirtækjum hér á landi, enda sé útskattur af hinni skattskyldu starfsemi að jafnaði hærri en frádráttarbær innskattur. Þetta þýðir í raun að starfsemin þarf að vera í hagnaðarskyni sbr. 5. mgr. 5. gr. vskl. og er ekki gerður greinarmunur á því hvort um er að ræða eigin þjónustu eða þjónustu veitta öðrum. Í 6. gr. er það áréttað að lögbundin starfsemi teljist ekki vera rekin í samkeppni við atvinnufyrirtæki þegar annars vegar er um að ræða þjónustu sem öðrum aðilum er ekki heimilt að veita með sömu réttaráhrifum og hins vegar þegar þjónusta beinist eingöngu að öðrum opinberum aðilum, hún verði ekki veitt af atvinnufyrirtækjum nema í umboði viðkomandi opinbers aðila og virðisaukaskattur af viðkomandi vinnu fái endurgreiddur samkvæmt 12. gr. (endurgreiðsluákvæðið í reglugerðinni, sambærilegt 3. mgr. 42. gr. vskl., sjá síðar). Þessi skilyrði eru ekki tæmandi talin í ákvæðinu.

Samkeppni er ekki síst það atriði sem helst kemur til skoðunar þegar staða sveitarfélaga með hliðsjón af virðisaukaskatti er til umfjöllunar. Löggjafinn lagði áherslu á það við setningu virðisaukaskattslaganna á sínum tíma sem og við þær breytingar sem hafa m.a. verið gerðar á 3. mgr. 2. gr. og 3. mgr. 42. gr. laganna að ef um er að ræða aðila í undanþeginni starfsemi sem hefur með höndum eigin þjónustu og framleiðslu sem er í samkeppni við atvinnufyrirtæki skuli skila af þeirri starfsemi virðisaukaskatti. Sveitarfélög, eins og aðrir opinberir aðilar, þurfa því bæði að skila virðisaukaskatti af ákveðinni eigin starfsemi og fá endurgreiddan virðisaukaskatt af ákveðinni aðkeyptri þjónustu.

Endurgreiðslur á virðisaukaskatti til sveitarfélaga

Þegar virðisaukaskattur var tekinn upp var upphaflega gert ráð fyrir að sömu reglur giltu um vsk-skyldu fyrirtækja í óskattskyldri starfsemi og opinbera aðila, þ.e. að þessir aðilar yrðu virðisaukaskattskyldir af framleiðslu vara og þjónustu til eigin nota sem væri í samkeppni við skattskylda aðila. Sveitarfélögin brugðust hins vegar öndverð gegn þessari lagasetningu og töldu einsýnt að hún myndi hafa umtalsverðan kostnaðarauka í för með sér fyrir þau. Niðurstaðan varð því sú að í stað þess að leggja þær skyldur á stofnanir ríkis og sveitarfélaga að innheimta vsk af eigin þjónustu (sbr. reglugerð nr. 562/1989) var farin svokölluð endurgreiðsluleið varðandi kaup á tiltekinni þjónustu. Í henni felst að kaupin opinber aðili þessa þjónustu af virðisaukaskattskyldum aðila, t.d. hugbúnað af tölvufyrirtæki, fæst virðisaukaskatturinn sem lagður er á kaupin endurgreiddur. Þannig verður virðisaukaskatturinn ekki sérstakur þáttur í ákvörðun opinbera aðilans um hvort hann kaupir þjónustuna að eða sinnir henni sjálfur.

Endurgreiðsluréttur sveitarfélaga byggir á 3. mgr. 42.gr. vskl og er þar kveðið á um að endurgreiddur sé virðisaukaskattur af kaupum á ákveðinni tegund þjónustu. Nánar tiltekið hljóðar ákvæðið svo:

Endurgreiða skal ríki, sveitarfélögum og stofnunum þeirra virðisaukaskatt sem þau hafa greitt við kaup á eftirtalinni þjónustu eða vöru:

- 1. Sorphreinsun, þ.e. söfnun, flutningi, urðun og eyðingu sorps og annars úrgangs, þar með talið brotamálma. Ákvæði þetta tekur einnig til leigu eða kaupa á sorpgámum vegna staðbundinnar sorphirðu.*
- 2. Ræstingu.*
- 3. Snjómokstri og snjó- og hálkueyðingu með salti eða sandi.*
- 4. Björgunarstörfum og öryggisgæslu vegna náttúruhamfara og almannavarna.*
- 5. Þjónustu verkfræðinga, tæknifræðinga, arkitekta, lögfræðinga, löggiltra endurskoðenda og annarra sérfræðinga er almennt þjóna atvinnulífinu og lokið hafa háskólanámi, sambærilegu langskólanámi eða starfa sannanlega á sviði fyrrgreindra aðila og veita sambærilega þjónustu.*
- 6. Þjónustu vaktstöðva vegna samræmdrar neyðarsímsvörunar.*

Ráðherra getur með reglugerð sett nánari ákvæði um framkvæmd endurgreiðslu samkvæmt þessari málsgrein.

Ekki er endurgreitt af kaupum á vöru nema um sé að ræða vöru sem ekki er hægt að aðskilja frá þeim þjónustukaupum sem eiga sér stað, þ.e. varan þarf að vera óaðskiljanlegur hluti þjónustunnar sem afhent er.

Eins og ákvæðið ber með sér er endurgreitt vegna aðkeyptrar þjónustu við sorphreinsun, ræstingu, snjómokstur og hálkueyðingu, björgunarstörfum og öryggisgæslu vegna náttúruhamfara og almannavarna, þjónustu háskólamenntaðra sérfræðinga og annarra sem sannanlega starfa á þeirra sviði og þjónustu vaktstöðva vegna samræmdrar neyðarsímsvörunar.

Þau atriði sem helst hafa komið til skoðunar hjá skattfyrvöldum þegar kemur að því að meta endurgreiðsluhæfi þjónustu eru töluliðir (1) um sorphirðu¹⁰ og síðan töluliður (5) um sérfræðiþjónustu¹¹ en sá liður hefur tekið hvað mestum breytingum í gegnum tíðina og oftast en ekki verið til umfjöllunar hjá yfirskattanefnd. Annars eru álitaefnin mörg og dæmi um þau eru spurningar hvort aðkeypt þjónusta vegna hálkueyðingar með heitu vatni¹² falli þarna undir eða þjónusta lögfræðimenntaðs fasteignasala vegna fasteignar í eigu sveitarfélags¹³. Í báðum tilfellum er t.d. talið að ákvæðið eigi ekki við um slíka þjónustu, þ.e. eingöngu hálkueyðing með salti eða sandi er talin endurgreiðsluhæf og þar sem fasteignasalar þurfa ekki að vera háskólamenntaðir eða með sambærilega menntun til að hafa leyfi til fasteignasölu telst þeirra þjónusta ekki heldur hæf til endurgreiðslu virðisaukaskatts. Einnig er hægt að fjalla í löngu máli um alla þá úrskurði yfirskattanefndar sem hafa fjallað um þessa tegund á endurgreiðslum. Af þessum málaflokki má ráða að oft virðist hafa verið misbrestur á framkvæmd þessara endurgreiðslna, bæði hafa sveitarfélög ekki verið að gera hlutina alveg rétt og að sama skapi hefur bæði túlkun og verklag hjá skattfyrvöldum verið á reiki.

Ut anumhald og framkvæmd á þessum endurgreiðslum hefur til skamms tíma verið hjá skattstjórunum sem hafa yfirfarið endurgreiðslubeiðnir og úrskurðað um hæfi reikninga til endurgreiðslu og fer um málsmeðferð eins og um önnur álitaefni um skattskyldu og ákvörðun skattfjárhæðar þar sem endanlegur úrskurður er kveðinn upp af yfirskattanefnd. Slík málsmeðferð hefur yfirleitt tekið langan tíma og er oft flókin viðureignar, ekki síst fyrir smærri sveitarfélög. Með nýlegum breytingum á skattkerfinu þar sem skattstjóraembættin sem slík voru lögð niður þá er ekki ljóst hvort endurgreiðslur muni allar færast á einn stað eða með hvaða hætti eftirlit með endurgreiðslunum verður háttáð. Undanfarin ár hefur það einnig einkennt þessar endurgreiðslur að skattstjórnarnir lögðu mismikla áherslu á þær og oft var ekki samræmi í túlkun starfsmanna embættanna á ákvæðum 42. gr. vskl. sem og reglugerðinni þar

¹⁰ RSK hefur í nokkrum bréfum fjallað um endurgreiðslubæran kostnað vegna sorphirðu, sorphreinsun, sorphlátu o.fl. sjá t.d. ákvarðandi bréf RSK nr. 863/1998, 946/2000 og 1029/2003, sjá www.rsk.is/fagadilar/akvbref/obeinir/2010.

¹¹ Sjá t.d. úrskurði yfirskattanefndar nr. 397/2004 (gerð ársreiknings), nr. 248/2005 (rekstur sameiginlegs bókasafnskerfis) og 334/2006 (þjónusta tölvu- og hugbúnaðarfyrirtækja), sjá www.yskn.is.

¹² Samkvæmt almennu bréfi RSK frá 8. september 1998 fellur hálkueyðing með heitu vatni ekki undir 3. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl.

¹³ Sjá ákvarðandi bréf RSK nr. 1036/2003 þar sem fjallað var um endurgreiðsluhæfi þjónustu fasteignasala.

sem endurgreiðslurnar eru nánar útfærðar. Hvort að þetta misræmi heyri brátt sögunni til er erfitt að segja, en það eru þó meiri líkur á því að svo verði ef eitt embætti (ríkisskattstjóri) fjallar um þennan málaflokk í stað níu embætta skattstjóra um allt land.

Sveitarfélög hafa einnig fengið virðisaukaskatt af ákveðnum framkvæmdum endurgreiddan eftir öðrum leiðum sem þá hefur verið samið sérstaklega um. Sem dæmi um slíkt má nefna endurgreiddan virðisaukaskatt af slökkvibifreiðum og slökkvibúnaði og vegna fráveituframkvæmda. Þessar endurgreiðslur eru hins vegar ekki með sama hætti og þær sem fara fram samkvæmt 3. mgr. 42. gr. vskl. og eru því háðar ótryggari framkvæmd eins og raun ber vitni. Ljóst er að sveitarfélögin leggja kapp á að koma þessum endurgreiðslum á varanlegri grundvöll.

5. Sjónarmið í Evrópurétti

Samkvæmt EES-samningnum er ekki skylt að innleiða Evrópugerðir um innheimtu og álagningu vsk. Réttarþróun innan ESB um virðisaukaskatt hefur engu að síður áhrif hér á landi m.a. í gegnum meginreglur Evrópuréttar um bann við mismunun, jöfnun samkeppnisskilyrða, afnám viðskiptahindrana, skorður við ríkisaðstoð og fl.¹⁴

Í settum Evrópurétti er einkum fjallað um heimildir til lækkaðra skattþrepa (VAT reduced rates) sem geta í vissum tilvikum jafnvel verið núll-þrep). Einnig er í megintilskipun ESB um þetta efni (Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax) kveðið á um hvenær aðildarríkjum beri að veita undanþágur frá vsk-skyldu (VAT exemptions).

Í þessum gerðum virðist ekki vera fjallað um endurgreiðslu á virðisaukaskatti, en reglur þar að lútandi tilheyra ríkisaðstoðarhluta Evrópuréttarins (state aid). Á slíkar reglur hefur reynt skv. EES-reglum sbr. niðurstöðu ESA frá 2007 sem áður er vísað til í kafla 2.

Markmið endurgreiðslna skv. Evrópurétti er aðallega þau að koma á „level playing field between self-supply and contracting out of public services“. Þjónusta sem hér um ræðir er einkum ræstiþjónusta, mótuneyti, öryggisgæsla, launaumsýsla, meðhöndlun úrgangs og uppbygging veitukerfa. Einnig eru dæmi þess að félagsþjónusta heyri undir endurgreiðslufyrirkomulag sem komið er á laggirnar.

Íslenskar reglur um virðisaukaskatt eru í stórum dráttum hliðstæðar við það sem tíðkast á EES-svæðinu. Þær reglur sem reynir á við flæði vöru og þjónustu yfir landamæri eru í raun samræmdar við rammatilskipanir, sbr. einkum 10. tölul. 12. gr. og 35. gr. vskl. Sjá einnig reglugerð nr. 194/1990, um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá.

Eins og áður er vikið að er unnið að því á vettvangi ESB að einfalda reglur um lækkunarheimildir. Þessi vinna felur í sér viðbrögð við þróun sem átt hefur sér stað á

¹⁴ Á þessi atriði hefur reynt sbr. dóm Hæstaréttar í málinu nr. 477/2002: Íslenska ríkið g. Herði Einarssyni, <http://www.haestirettur.is/domar?nr=2342>.

undanförnum árum og lýsir sér í því að hin tiltölulega einföldu meginviðmið rammatilskipunarinnar hafa verið útvötnuð með flóknum og ógegnsæjum frávikum.

Meðal þeirra sjónarmiða sem sérstaklega er hugað að vinnu í vinnu við lækkunarheimildir eru: Annars vegar að lækkun eigi einkum að koma til álita til þess að skapa störf og hamlu gegn svartri atvinnustarfsemi í þjónustugreinum. Hins vegar að lækkun geti einkum komið til greina við veitingu staðbundinnar þjónustu, sem veitt er í smáum stíl til endanotenda og þannig ekki líkleg til þess að raska samkeppnisstöðu.

6. Virðisaukaskattur af aðkeyptri þjónustu erlendis frá

Sveitarfélög þurfa eins og aðrir að greiða virðisaukaskatt af aðkeyptri þjónustu erlendis frá samkvæmt 35. gr. vskl. Í ákvæðinu kemur fram að sá, sem kaupir þjónustu sem talin er upp í 10. tölulið 12. gr. sömu laga erlendis frá til nota að hluta eða öllu leyti hér á landi, skuli greiða virðisaukaskatt af andvirði hennar, nema ef hann er skráður á virðisaukaskattsskrá og gæti að fullu talið virðisaukaskatt vegna kaupanna til innskatts í starfsemi sinni. Kaupandinn skal ótilkvaddur gera skattýfirvöldum grein fyrir kaupunum á sérstöku eyðublaði ríkisskattstjóra og greiða fjárhæð virðisaukaskattsins til innheimtumanns ríkissjóðs.

Þetta þýðir m.ö.o. að aðili, sem kaupir þjónustu erlendis frá, þarf sjálfur að standa skil á virðisaukaskattinum af þjónustunni. Ef um virðisaukaskattsskyldan aðila er að ræða, sem hefur heimild til að nýta innskattinn í sínum rekstri, þarf hann ekki að skila útskattinum til skattstjóra. Það á ekki að skipta máli hvort aðili kaupir umrædda þjónustu hér á landi eða erlendis frá, salan á að vera með virðisaukaskatti hvaðan sem hún kemur. Ef um er að ræða aðila, sem er ekki skráður á virðisaukaskattsskrá eða almennt ekki í virðisaukaskattsskyldri starfsemi og hefur því ekki innskattsrétt, þá verður sá aðili að skila virðisaukaskatti af aðkeyptri þjónustu erlendis frá til innheimtumanns.

Hins vegar eru sveitarfélög með endurgreiðslurétt á virðisaukaskatti af kaupum á ákveðinni tegund þjónustu. Ekki er þjónusta talin upp í 10. tölulið 12. gr. alveg sambærileg þeirri tegund þjónustu sem talin er upp í 3. mgr. 42. gr. og því þurfa sveitarfélög að skila virðisaukaskatti af t.d. aðkeyptri tölvuþjónustu sem ekki fellur undir nýsmíði hugbúnaðar eða varðar notkunarleyfi á hugbúnaði. Einnig veitir 35. gr. ekki undanþágu frá greiðslu virðisaukaskatts þótt kaupandi geti fengið virðisaukaskatt endurgreiddan samkvæmt 3. mgr. 42. gr.. Sveitarfélög þurfa því í raun að leggja út fyrir virðisaukaskattinum og sækja um endurgreiðslu á honum á öðrum vettvangi. Þessu væri hægt að bæta úr með einfaldri breytingu á 35. gr. laganna þannig að ekki þyrfti að greiða virðisaukaskatt til innheimtumanns af þeirri þjónustu sem annars fengist endurgreitt samkvæmt 3. mgr. 42. gr. vskl.