



SKATTALEG ÁLITAEFNI TENGD GAGNAVERUM Á ÍSLANDI

Vala Sigrún Valþórsdóttir

2013

ML í lögfræði

Höfundur: Vala Sigrún Valþórsdóttir

Kennitala: 130986-2859

Leiðbeinandi: Páll Jóhannesson

Lagadeild

School of Law

Skattaleg álitæfni tengd gagnaverum á Íslandi - Útdráttur

Gagnaver er rísandi iðnaður og verja upplýsingafyrirtæki miklum fjármunum í uppbyggingu öflugra gagnavera til þess að geta haldið í við hinn hraða vöxt viðskipta. Eitt helsta álitæfni alþjóðlegrar skattlagningar nú til dags snertir starfsemi gagnavera sem segja má að sé starfsemi sem er tiltölulega ný af nálinni. Sú þjónusta sem gagnaver bjóða viðskiptavinum sínum upp á er rafræn og getur verið ansi flókin í skattalegu samhengi. Íslensk stjórnvöld hafa verið þeirrar skoðunar að aðstæður á Íslandi séu ákjósanlegar fyrir uppbyggingu gagnavera og að iðnaðurinn falli vel að framtíðarmarkmiðum landsins. Ýmsar hindranir hafa hins vegar orðið á vegi stjórnvalda á sviði skattaréttar sem telja má að sé einn liður í því að uppbygging gagnaversiðnaðar héraendis hafi ekki gengi jafn hratt og vonast var eftir.

Í þessari ritgerð verður gerður samanburður á virðisaukaskattslöggjöf í tengslum við starfsemi gagnavera á Íslandi annars vegar og í aðildarríkjum Evrópusambandsins hins vegar. Enn fremur verður greint frá öðrum skattalegum álitæfnum í tengslum við umræðuefnið og þá sérstaklega hugtakinu *föst atvinnustöð* í alþjóðlegum skattarétti.

Í því ljósi verður farið yfir þær lagabreytingar á Íslandi sem gerðar hafa verið á sviði virðisaukaskatts í tengslum við gagnaver. Einnig verður rakið hvaða ráðstafanir voru taldar fela í sér ríkisaðstoð samkvæmt bráðabirgðaniðurstöðu Eftirlitsstofnunar EFTA. Fjallað verður um alþjóðlegar leiðbeiningar sem innihalda tillögur um hvernig ríki eigi að haga virðisaukaskattlagningu á rafrænni þjónustu í milliríkjavíðskiptum frá Efnahags- og framfarastofnun OECD. Enn fremur verður fjallað um tilskipun Evrópusambandsins nr. 112/2006, um virðisaukaskatt, með tilliti til rafrænnar þjónustu og greint verður frá skattlagningarkerfi Evrópusambandsins á sviði virðisaukaskatts. Loks verður hugtakið *föst atvinnustöð* skilgreint samkvæmt athugasemdum samningsfyrirmyndar Efnahags- og framfarastofnunar OECD með tilliti til þess hvort starfsemi netþjóna geti stofnað til fastrar atvinnustöðvar og þannig orðið grundvöllur ríkja til takmarkaðrar skattlagningar.

Taxation on Data Centres in Iceland – Abstract

Data centres are quickly evolving into a booming industry and IT companies are investing heavily in the creation of powerful data centres to withhold their competitive position on the market. One of the major matters regarding international taxation has to do with the operation of data centres, which are a relatively new phenomenon. The service provided to customers by data centres is electronically supplied which has raised some difficulties in international taxation. The government of Iceland believes that Iceland provides the optimal conditions as an attractive location for data centres. Furthermore, they believe that this industry aligns perfectly with Iceland's long term goals. However, the absence of a clear and fair tax regime has been disincentive to investment.

This paper will compare the VAT legislation on electronically supplied services in Iceland to the legislation in the European Union. Also, the paper discusses whether electronic commerce can result in a *permanent establishment* according to article 5 of the OECD Model Tax Convention.

In this context, amendments to the Icelandic VAT legislation in association with data centres will be analysed. Also, the Decisions by the EFTA Surveillance Authority with regard to State Aid rules under the EEA Agreement will be reviewed. International taxation and electronic commerce will be examined in connection with the Ottawa Conference and the OECD International VAT/GST Guidelines. In addition, the Council Directive of the European Union no. 2006/112/EC on the common system of value added tax with regard to electronically supplied services will be discussed, along with the Special scheme for electronically supplied services. Finally, the concept *permanent establishment* will be defined according to the commentary on article 5 of the OECD Model Tax Convention as to whether the mere use in electronic operation of computer equipment in a country could constitute a permanent establishment.

Formáli

Ritgerð þessi er lokaverkefni til meistaraþrófs í lögfræði við lagadeild Háskólans í Reykjavík. Viðfangsefni ritgerðarinnar eru skattaleg álitæfni tengd gagnaverum á Íslandi. Það er einlæg von höfundar að ritgerðin muni vekja áhuga og auka skilning lesenda á viðfangsefninu. Leiðbeinandi minn er Páll Jóhannesson, sérfræðingur á sviði skatta- og félagaréttar. Kann ég honum bestu þakki fyrir góða leiðsögn og holl ráð. Ég vil jafnframt þakka öllum er veittu mér liðsinni og aðra veitta aðstoð, einkum Sólveigu Eyvindsdóttur fyrir greinargóðan og ítarlegan prófarkalestur. Enn fremur vil ég koma á framfæri þökkum til foreldra minna, Valþórs Sigþórssonar og Baldvinu Sverrisdóttur, fyrir ómetanlegan stuðning í gegnum laganám mitt.

Efnisyfirlit

Skrá yfir lögskýringargögn	vii
1. Inngangur	1
2. Alþjóðleg skattlagning	4
2.1. Virðisaukaskattur í alþjóðlegu samhengi	4
2.1.1. Aðferðir við skattlagningu	5
2.1.2. Frádráttarheimild.....	6
2.2. Alþjóðlegur tekjuskattur	6
2.2.1. Aðferðir við tekjuskattlagningu	6
2.2.2. OECD.....	7
3. Gagnaver	9
3.1. Ísland sem ákjósanleg staðsetning	10
3.2. Gagnaver á Íslandi	11
3.2.1. Verne Global.....	12
3.2.2. Advania Data Centres	13
3.2.3. Þjónusta gagnavera	13
4. Skattalöggjöf á Íslandi í tengslum við gagnaver.....	15
4.1. Virðisaukaskattur	15
4.1.1. Skráning skattskyldra aðila	15
4.1.2. Utanríkisviðskipti.....	16
4.2. Virðisaukaskattlagning í tengslum við gagnaver á Íslandi	16
4.2.1. Virðisaukaskattskylda og undanþágur	17
4.2.2. Undanþágur 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl	17
4.2.3. Lög nr. 163/2010 um rafræna þjónustusölu	18
4.2.3.1. Hugtakið rafrænt afhent þjónusta.....	18
4.2.3.2. Umsagnir.....	20
4.2.3.3. Viðbrögð við umsögnum	21
4.2.3.4. Þýðing laga nr. 163/2010 um breytingu á virðisaukaskattslögum	23
4.2.3.5. Reglugerð nr. 194/1990, um virðisaukaskatt af aðkeyptri þjónustu erlendis frá	23
4.2.3.6. Ríkisaðstoð.....	25
4.2.4. Lög nr. 24/2013 um gagnaver	26
4.2.4.1 Reglugerð nr. 288/1995 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra aðila.....	27
4.2.4.2. Umsögn Ríkisskattstjóra um frumvarpið	29
4.5. Niðurstaða um lagasetningu varðandi gagnaver á Íslandi.....	30
4.5.1. Almenn.....	30

4.5.2. Rafræn þjónusta	30
4.5.3. Innflutningur á netþjónum	32
4.5.4. Nýtingarstaður rafrænnar þjónustu	34
4.5.4.1. Þjóðerni	34
4.5.4.2. Óáþreifanleg þjónusta	35
4.5.4.3. Skipt þjónusta.....	37
4.5.4.4. Niðurstaða	39
5. OECD og rafræn þjónusta.....	41
5.1. Ottawa ráðstefnan	41
5.1.1. Meginreglan um nýtingarstað (e. place of consumption).....	42
5.1.2. Áþreifanleg og óáþreifanleg þjónusta	43
5.1.3. Neysla	43
5.2. Alþjóðlegar leiðbeiningar um virðisaukaskatt OECD	44
5.2.1. Aðferðir við skattlagningu	45
5.2.1.1. Viðskipti milli fyrirtækja	45
5.2.1.2. Viðskipti frá fyrirtækjum til einstaklinga.....	46
5.2.2. Auðkenning.....	46
6. Virðisaukaskattur í Evrópusambandinu	48
6.1. Réttarheimildir	48
6.2. Virðisaukaskattstilskipun nr. 112/2006.....	49
6.2.1. Gildissvið	50
6.2.2. Skattskyldir aðilar	50
6.2.3. Þjónusta.....	51
6.2.3.1. Rafræn þjónusta	51
6.2.3.2. Sérstakt skattlagningarkerfi fyrir skattskylda aðila staðsetta utan ESB	52
6.2.3.3. Blönduð þjónusta	54
7. Föst atvinnustöð	57
7.1. Hugtakið föst starfsstöð	57
7.2. Hugtakið föst atvinnustöð samkvæmt túlkun OECD	58
7.3. Athugasemdir OECD við 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar	59
7.3.1. Netþjónar og vefsíður.....	59
7.3.2. Þjónustuveitur	60
7.3.3. Skilyrði 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD og netþjónar	61
7.3.4. Undanþágur frá 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD	62
7.4 Niðurstaða.....	63

7.5. Tólkun ríkja á hugtakinu föst atvinnustöð	64
7.5.1. Þýskaland	64
7.5.2. Bretland	65
7.5.3. Svíþjóð	65
7.5.4. Ísland	66
7.6. Niðurstaða	67
8. Lokaorð	69
Heimildaskrá	73

Skrá yfir lögskýringargögn

Lög

Lög nr. 38/2010 um Íslandsstofu

Lög nr. 57/2010 um heimild til samninga um gagnaver í Reykjanesbæ

Lög nr. 90/2003 um tekjuskatt

Lög nr. 30/2002 um rafræn viðskipti

Lög nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið

Lög nr. 50/1988 um virðisaukaskatt

Reglugerðir

Reglugerð nr. 288/1995 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra aðila

Reglugerð nr. 194/1990 um aðkeypta þjónustu erlendis frá

Dómar, álit og úrskurðir

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 1075/2008, 22. febrúar 2008.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 1066/2006, 24. maí 2006.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 993/2001, 6. desember 2001.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 933/00, 19. janúar 2000.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 955/00, 5. ágúst 2000.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 867/98, 31. ágúst 1998.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 815/97, 28. júlí 1997.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 614/94, 8. febrúar 1994.

Ákvarðandi bréf Ríkisskattstjóra nr. 86/90, 28. maí 1990.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 187/90, 20. desember 1990.

Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 12/10, 17. desember 2010.

Þingskjöl

Alþt. 1987-1988, A-deild, þskj. 781 - 431. mál.

Alþt. 1994-1995, A-deild, þskj. 782 - 257. mál.

Alþt. 1996-1997, A-deild, þskj. 746 - 437. mál.

Alþt. 1997-1998, A-deild, þskj. 393 - 98. mál.

Alþt. 1997-1998, A-deild, þskj. 437 - 98 mál.

Alþt. 2009-2010, A-deild, þskj. 393 - 320. mál.

Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj 1899 - 878. mál.

Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 1128 - 397. mál.

Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 1838 - 898. mál.

Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 581 - 208. mál.

Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 582 - 208. mál.
Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 659 - 208. mál.
Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 1465 - 824. mál.
Alþt. 2012-2013, A-deild, þskj. 1151 - 542. mál.
Alþt. 2012-2013, A-deild, þskj. 1239 - 542. mál.
Alþt. 2012-2013, A-deild, þskj. 1239 - 542. mál.
Alþt. 2012-2013, A-deild, þskj. 918 - 542. mál.

Evrópulöggjöf

Sáttmálar

Samsteypt útgáfa sáttmálans um starfshætti Evrópusambandsins [2012] OJ C326/13

Tilskipanir

Council Directive (EC) 2002/38 [2002] OJ L128/41.

Council Directive (EC) 2006/112 on the common system of value added tax [2006] OJ L 347/1 (2006).

Council Directive (EC) 2008/8 amending Directive 2006/112 as regards the place of supply of services [2008] OJ L44/11.

Council Regulation (EC) nr. 1798/2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation no. 218/92 [2003] OJ L264/1

Thirteenth Council Directive (EEC) 86/560 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory [1986] OJ L326/40.

Dómar Evrópudómstólsins

Mál C-8/81 *Becker g. Finanzamt Münster Innenstadt* [1982] ECR I-00053

Mál C-245/04 *EMAG Handel Eder OHG g Finanzlandesdirektion für Kärnten* [2006] ECR I-03227.

Mál C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP) g Commissioners of Customs & Excise* [1999] ECR I-00973.

Ákvarðanir Eftirlitsstofnunar EFTA

Ákvörðun ESA um að hefja formlega rannsókn í tengslum við svæðisbundna aðstoð vegna uppbyggingar á Verne gagnaveri nr. 418/10/COL (3. nóvember 2010).

Ákvörðun ESA um að hefja formlega rannsókn í tengslum við tilteknar breytingar á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sem gilda um viðskiptavini gagnavera nr. 3/13/COL (16. janúar 2013).

Ákvörðun ESA um skattaívilnanir, sölu á fasteignum og sölu á rafmagni til Verne nr. 261/12/COL (4. júlí 2012).

Svíþjóð

Skatterrättsnämnden, 12. júní 2013 í máli nr. 4890-13.

Þýskaland

Úrskurður Bundesfinanzhof, 5. júní 2002 nr. I R 86/01

1. Inngangur

Þróun á sviði rafrænna viðskipta hefur tekið miklum framförum á undanförunum árum sem hefur haft áhrif á vinnu, afþreyingu og hvernig við skipuleggjum líf okkar. Sú þróun sem hefur átt sér stað hefur enn fremur auðveldað fyrirtækjum og einstaklingum að stunda viðskipti þvert á landamæri og má því segja að rafrænir viðskiptahættir hafi umturnað því hvernig viðskipti eru stunduð nú til dags. Þrátt fyrir að rafræn viðskipti hafi auðveldað flestum okkar lífið hafa þessir viðskiptahættir valdið vandamálum á sviði alþjóðlegrar skattlagningar þar sem erfitt hefur reynst að heimfæra rafræn viðskipti undir ríkjandi reglur í alþjóðlegri skattlagningu.

Eitt helsta álitæfni alþjóðlegrar skattlagningar nú til dags snertir starfsemi gagnavera sem segja má að sé starfsemi sem er tiltölulega ný af nálinni. Gagnaver eru sérbyggt húsrými sem hönnuð eru fyrir búnað til upplýsingavinnslu og fyrir þá starfsemi sem því tengist. Sú þjónusta sem gagnaver bjóða viðskiptavinum sínum upp á er rafræn og getur verið ansi flókin í skattalegu samhengi. Viðskiptavinir gagnavera eru staðsettir víðsvegar um heiminn sem síðan þjónusta sína viðskiptavinum í gegnum gagnaverin, sem einnig geta verið staðsett hvar sem er í heiminum. Við viðskipti sem þessi vakna upp spurningar um hvaða ríki fái skattlagningarrétt af starfsemi gagnavera og einnig hvar skattleggja skuli þá þjónustu sem gagnaverin veita.

Það hefur reynst þrautinni þyngra fyrir ríki að haga skattlagningu á umræddri starfsemi og er Ísland engin undantekning. Ísland telst vera einkar ákjósanleg staðsetning fyrir starfsemi gagnavera í landfræðilegum skilningi og þá helst vegna þeirrar endurnýtanlegu orku sem hér er að finna. Ljóst er hins vegar að Ísland er ekki að öllu leyti samkeppnishæft við aðildarríki ESB þegar kemur að meðhöndlun virðisaukaskatts eða tekjuskatts vegna starfsemi gagnavera. Eins og gefur að skilja hefur því mikil umræða skapast um skattalegt umhverfi gagnavera héraðs og uppbygging gagnavera hefur ekki gengið eins hratt og vonað var eftir.

Í þessari ritgerð verður gerður samanburður á virðisaukaskattslöggjöf í tengslum við starfsemi gagnavera á Íslandi annars vegar og í aðildarríkjum Evrópusambandsins hins vegar. Leitast verður eftir að færa fram tillögur um hvernig laga megi íslenskt virðisaukaskattsumhverfi frekar að starfsemi gagnavera til að auka samkeppnishæfi þeirra við gagnaver staðsett á ESB svæðinu og á þann veg að það samrýmist ríkisaðstoðarreglum EES-samningsins. Enn fremur verður greint frá öðrum skattalegum álitæfnum í tengslum við umræðuefnið og þá sérstaklega hugtakinu *föst atvinnustöð* í alþjóðlegum skattarétti.

Uppbygging ritgerðarinnar er með þeim hætti að hún skiptist í átta kafla. Áður en ráðist verður í meginefni ritgerðarinnar verður í upphafi fjallað lítillega um þær meginreglur er gilda á sviði alþjóðlegrar skattlagningar í þeim tilgangi að kynna nokkur grunnhugtök og sjónarmið sem gilda á þessu sviði. Síðan verður farið í annars vegar einkenni og meginreglur virðisaukaskatts í alþjóðlegu samhengi og hins vegar í þau sjónarmið er gilda í alþjóðlegri tekjuskattlagningu.

Í þriðja kafla verður starfsemi gagnavera lýst til að gera grein fyrir rekstrarumhverfi þeirra og hvað telst skipta máli við vali á staðsetningu. Jafnframt verður fjallað um rannsóknir er hafa verið gerðar á rekstrarumhverfi gagnavera hérlendis og greint verður frá hvernig Ísland stendur samkvæmt slíkum rannsóknum í samanburði við önnur ríki. Enn fremur verður stuttlega sagt frá þeim gagnaverum sem þegar eru starfandi hér á landi og hvaða þjónustu þau veita viðskiptavinum sínum.

Í fjórða kafla verður fjallað ítarlega um skattlagningu tengda gagnaverum á Íslandi. Rakin verður forsaga þeirra ákvæða í virðisaukaskattslögum sem eiga við um skattlagningu gagnavera og hvaða sjónarmið lágu á bak við þeim breytingum sem gerðar voru. Hugtakið *rafrænt afhent þjónusta* verður skilgreint og fjallað verður um þá skattskyldu þjónustu sem gagnaver eru talin veita. Jafnframt verður fjallað um umsagnir er bárust stjórnvöldum í tengslum við lagabreytingar á virðisaukaskattslögum og viðbrögð stjórnvalda við þeim. Í kaflanum verður einnig fjallað um reglugerð nr. 194/1990 um aðkeypta þjónustu erlendis frá og reglugerð nr. 288/1995 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra aðila. Lítillega verður farið í skilyrði ríkisaðstoðar en sú umfjöllun er takmörkuð við efni þessarar ritgerðar. Síðast en ekki síst verður fjallað um hvort þær breytingar sem gerðar hafa verið á virðisaukaskattslöggjöf hérlendis í tengslum við gagnaver samrýmist markmiðum íslenskra virðisaukaskattslaga.

Í fimmta kafla verður vikið að því kerfi er efnahags- og framfarastofnun OECD mælir með að ríki innleiði við virðisaukaskattlagningu á rafrænni þjónustu. Raktar verða niðurstöður Ottawa ráðstefnunnar og greint verður frá þeim leiðbeiningum er gerðar voru í kjölfar ráðstefnunnar um alþjóðlega virðisaukaskattlagningu á rafrænni þjónustu.

Í sjötta kafla verður fjallað um virðisaukaskattlagningu í Evrópusambandinu. Í kaflanum verður tekin til umfjöllunar tilskipun nr. 112/2006 um virðisaukaskatt en sú umfjöllun verður takmörkuð við hvaða reglur gilda á sviði rafrænt afhentrar þjónustu. Einnig verður greint frá þeim aðferðum sem tilskipunin kveður á um að aðildarríki Evrópusambandsins skulu beita við virðisaukaskattlagningu í milliríkjaviðskiptum.

Í sjöunda kafla verður litið til tekjuskattslöggjafar í tengslum við gagnaver. Velt verður upp því álitaefni hvort tilvist netþjóns í ríki nægir til að stofna til fastrar atvinnustöðvar. Með það álitaefni að leiðarljósi verður hugtakið *föst atvinnustöð* skilgreint í samræmi við athugasemdir samningsfyrirmyndar efnahags- og framfarastofnunar OECD. Einnig verður varpað ljósi á réttarframkvæmd sem er til staðar í öðrum ríkjum sem og hérlandis.

Að lokum verður efni ritgerðarinnar dregið saman í lokaorð þar sem greint verður frá helstu ályktunum höfundar varðandi þau álitaefni sem fjallað var um.

2. Alþjóðleg skattlagning

Viðskipti milli landa hafa aukist til muna síðastliðin ár með aukinni tækniþróun. Ósamræmi í skattlagningu milli ríkja getur reynst þeim sem í hlut eiga gífurlega kostnaðarsamt og hafa því aukin alþjóðleg viðskipti kallað eftir alþjóðlegum samræmdum skattareglum í þeim tilgangi að koma í veg fyrir hugsanlega árekstra. Ýmsar leiðir eru færar fyrir ríki til að samræma regluverk sín en þau geta ýmist byggt á alþjóðlega viðurkenndum meginreglum eða á þjóðréttarsamningum. Reglur á sviði alþjóðlegrar skattlagningar geta haft mikil áhrif á skattlagningarheimild fullvalda þjóða.¹ Hér á eftir verður því greint frá helstu hugtökum og meginreglum í alþjóðlegri skattlagningu á sviði virðisaukaskatts og tekjuskatts.

2.1. Virðisaukaskattur í alþjóðlegu samhengi

Neysluskattur hefur verið innheimtur í einhverju formi allt frá fornöld.² Segja má að megingilgangur skattsins sé að skattleggja persónulega neyslu aðila og er því öll vara og þjónusta tengd henni skattlögð af yfirvöldum allt þar til hún nær að lokum til neytandans.³ Í tímanna rás hafa ýmis hugtök verið notuð yfir neysluskatt og má þá helst nefna hugtakið *söluskattur* eða einfaldlega *vörugjöld*.⁴ Hugtakið *virðisaukaskattur* hefur þó fest sig í sessi sem hugtak yfir það neysluskattskerfi sem flestar þjóðir heims nota í dag.

Eitt einkenni virðisaukaskatts er að hann telst vera óbeinn skattur, en með því er átt við að hann leggst óbeint á neytandann í gegnum þjónustu- eða vöruverð. Óbeinir skattar endurspeglast því í vöruverði sem neytandinn ber í samræmi við neyslu sína, en beinir skattar eru lagðir á framleiðandann.⁵ Annað einkenni virðisaukaskatts er að þetta er skattur sem lagður er á neyslu. Með því er átt við að greidd eru fram útgjöld í þeim tilgangi að neyta annaðhvort vöru eða þjónustu. Virðisaukaskattur verður því gjaldskyldur á því augnabliki sem reidd eru fram útgjöld vegna neyslu á þjónustu eða vöru. Enn fremur er ekki gerður greinarmunur á tafarlausri neyslu og samfelldri neyslu.⁶ Þriðja megineinkenni virðisaukaskatts er að jafnræðis og hlutleysis skal gætt við skattlagningu á honum. Virðisaukaskattur verður því að almennum skatti í þeim skilningi að skatturinn nær jafnt yfir alla og tekur almennt til allra útgjalda fyrir þjónustu og vöru, nema það sé sérstaklega undanþegið í lögum. Með skattinum má því ekki mismuna einstökum framleiðsluáðferðum, viðskiptaháttum eða atvinnugreinum og má segja að hlutleysis sé gætt þegar skatturinn hefur

¹ Roy Rohatgi, *Basic international taxation* (Kluwer Law International 2002) 11.

² Ben Terra og Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, árg. 1 (IBFD Publications BV 2006) 405.

³ sama heimild 407.

⁴ sama heimild 407–408.

⁵ „Ákvarðandi bréf“ (*Ríkisskattstjóri*) <<http://rsk.is/fagadilar/akvardandi-bref/>> skoðað 25. október 2013.

⁶ Ben Terra og Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (n. 2) 412–413.

ekki áhrif á neysluval fólks.⁷ Hlutleysi virðisaukaskatts gagnvart söluverði endurspeglast í því að hann leggst aðeins einu sinni á sama verðmætið. Þessu marki er náð með svokallaðri frádráttarheimild sem farið er í nánar hér á eftir.⁸ Enn fremur þarf virðisaukaskattur, líkt og annar skattur, að vera glögglega afmarkaður og ótvíræður.⁹

Þrátt fyrir að bæði vörur og þjónusta teljist að veltu falla undir hugtakið *neyslu* er þjónusta hins vegar undanskilin virðisaukaskattsskyldu í löggjöf sumra ríkja. Meginreglan er samt sem áður sú að bæði vara og þjónusta er virðisaukaskattsskyld þar sem oft eru nán tengsl á milli vörunnar og þeirrar þjónustu sem kemur í stað hennar. Þegar aðeins vörur eru virðisaukaskattskyldar en ekki þjónusta getur það leitt til mismununar og því færi stór hluti af mögulegri skattheimtu ríkisins forgörðum.¹⁰ Helsta einkenni virðisaukaskatts er að gæta skal jafnræðis og hlutleysis við álagningu hans. Skatturinn skal því dreifast jafnt á neytendur í hlutfalli við neyslu þeirra.¹¹ Meginreglurnar um jafnrétti og hlutleysi tengjast einnig því viðhorfi að það eigi ekki að skipta máli hvort varan sé framleidd í landinu þar sem hennar er neytt eða hvort varan sé innflutt og ættu því allir að njóta jafnréttis við kaup á henni.¹²

2.1.1. Aðferðir við skattlagningu

Í alþjóðaviðskiptum getur vara annars vegar verið virðisaukaskattsskyld þar sem hún er upprunnin (framleidd) eða hins vegar á endanlegum áfangastað þar sem hennar verður neytt. Hin fyrrnefnda skattlagningaraðferð, einnig kölluð kenning, kallast *upprunakenningin* en hin síðarnefnda *áfangastaðskenningin*.

Flest ríki í dag styðjast við áfangastaðskenninguna því ef ríki styðjast við upprunakenninguna er hættu á að það leiði til ójafns vöruverðs í ríkinu þar sem vörunnar er neytt. Ef vara, sem ber lágan virðisaukaskatt í því ríki sem hún er framleidd, er flutt inn í annað ríki þar sem virðisaukaskattur er mun hærri, gæti það skaðað samkeppni á sambærilegri vöru á þeim markaði þar sem varan byðist á misháu endanlegu söluverði. Þar af leiðandi telst áfangastaðskenningin vera meginregla í alþjóðlegri virðisaukaskattlagningu og því má segja að sú kenning sé eitt af megineinkennum virðisaukaskatts. Kosturinn við þessa kenningu, gagnstætt upprunakenningunni, er að allar sambærilegar vörur bera sama skatt þegar þær eru seldar til neytandans í viðkomandi ríki. Enn fremur eiga framleiðendur að geta treyst því að skatturinn á vöru sem þeir framleiða og selja verður aldrei hærri en virðisaukaskatturinn á

⁷ Alþt. 1987-1988, A-deild, þskj. 781 - 431. mál, 27.

⁸ sama heimild, 28.

⁹ sama heimild, 27.

¹⁰ Ben Terra og Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (n. 2) 410.

¹¹ sama heimild 411–412.

¹² sama heimild 412.

sambærilegum innlendum vörum.¹³ Þar sem rík samstaða ríkir milli flestra þjóða um ofangreinda aðferð til skattlagningar er tvísköttun sjaldnast vandamál í alþjóðlegri virðisaukaskattlagningu.¹⁴

2.1.2. Frádráttarheimild

Eitt helsta einkenni virðisaukaskatts er heimild fyrirtækja til að draga innskatt af aðföngum frá útskatti af sölu.¹⁵ Viðurkennda reglan er því sú í flestum vestrænum ríkjum að virðisaukaskattur sem fyrirtæki greiðir er frádráttarbær til heildarskattlagningar fyrirtækja. Þetta þýðir að fyrirtæki kaupa vörur og þjónustu með virðisaukaskatti (innskattur) og leggja jafnframt virðisaukaskatt á söluverð sitt (útskattur). Áður en tekjum er síðan skilað til ríkisins er innskatturinn dreginn frá útskattinum og leggst því heildarvirðisaukaskattlagning á mismuninn. Dæmi um þetta er við framleiðslu á vöru. Þá eru öll útgjöld vegna kaupa á aðföngum virðisaukaskattskyld, en undir aðföng falla allar þær vörur og hráefni sem þarf til að búa til aðra vöru, auk þess sem varan er seld með virðisaukaskatti til neytenda. Framleiðslufyrirtækið þarf aðeins að greiða virðisaukaskatt af þeim mismun sem myndast milli innskatts og útskatts.¹⁶ Skatturinn helst á þennan hátt hlutlaus gagnvart mismunandi framleiðsluáðferðum fyrirtækja þar sem hann hefur ekki áhrif á heildarskattlagningu fyrirtækja.¹⁷

2.2. Alþjóðlegur tekjuskattur

Tekjuskattur er skattur sem lagður er beint á tekjur lögpersóna og einstaklinga.¹⁸ Líkt og segir hér að framan hafa alþjóðleg viðskipti færst í aukana og það verður sífellt auðveldara fyrir aðila að stunda viðskipti sín á milli þvert á landamæri. Enn fremur er tiltölulega mikið frelsi fyrir aðila að starfa þar sem þeir kjósa. Frelsi sem þetta getur skapað ýmiskonar skattaleg vandkvæði fyrir lögaðila og persónur þar sem hætta skapast á að tekjur þeirra séu tvískattlagðar.

2.2.1. Aðferðir við tekjuskattlagningu

Tekjur lögaðila og persóna eru venjulega skattskyldar samkvæmt tveimur meginreglum, annars vegar á grundvelli heimilisfestisreglunnar og hins vegar á grundvelli upprunareglunnar.¹⁹ Heimilisfestisreglan kveður á um að aðilar þurfi að greiða tekjuskatt af

¹³ Ben Terra og Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (n. 2) 417.

¹⁴ sama heimild 416.

¹⁵ Alþt. 1987-1988, A-deild, þskj. 781 - 431. mál, 33.

¹⁶ „Leiðbeiningar um virðisaukaskatt“ (Ríkisskattstjóri 2011) 5.

¹⁷ Ben Terra og Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (n. 2) 445–446.

¹⁸ „Ákvarðandi bréf“ (n. 5).

¹⁹ Páll Jóhannesson, „Hugtakið „föst atvinnustöð“ samkvæmt alþjóðlegum skattarétti“ (2002) 55 *Úlfjótur*, 6.

öllum tekjum sínum hvar sem þeirra er aflað og eignaskatt af öllum eignum sínum hvar sem þær eru.²⁰ Allar tekjur einstaklings mynda því stofn til skattlagningar, óháð því hvar í heiminum þær eru skattlagðar og er slíkt kallað ótakmörkuð skattskylda.²¹ Upprunareglan felur í sér að ríki skattleggur þær tekjur hafi þær einhver tengsl við landið, eins og svo dæmi sé tekið ef teknanna er aflað þar. Einstaklingar og lögaðilar geta því verið skattskyldir í öðru ríki en heimilisfestisríki þeirra vegna tekna sem eru upprunnar í því ríki.²² Þeir sem bera slíka skattskyldu bera hana að takmörkuðu leyti.²³ Vegna þessara meginreglna um skattskyldu tekna getur sú staða komið upp að sömu tekjur séu skattlagðar tvisvar í sitthvoru landinu þar sem þær eru skattlagðar á grundvelli beggja reglnanna, það er að segja skattlagðar í heimilisfestisríkinu og að auki í ríkinu þar sem tekjurnar eru upprunar.²⁴ Til að bregðast við þessu vandamáli gera þjóðir með sér svokallaða tvísköttunarsamninga. Tvísköttunarsamningur er „þjóðréttarsamningur milli tveggja eða fleiri ríkja sem hefur það að meginmarkmiði að víkja frá almennum skattareglum hvors ríkis um sig í því skyni að komast hjá því að sambærilegir skattar, hjá sama skattaðila, sem á eru lagðir á sama grundvelli og fyrir sama tímabil séu lagðir á tvisvar sinnum.“²⁵ Samkvæmt 1. mgr. 119. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt (hér eftir tsl.) er ríkisstjórn Íslands heimilt að gera samninga við stjórnir annarra ríkja um gagnkvæmar ívilnanir á sköttum erlendra og íslenskra skattaðila. Tilgangur þessa ákvæðis er sá að reyna að koma í veg fyrir að sami skattaðili greiði tvisvar sinnum skatt af sama skattstofni.²⁶

2.2.2. OECD

Efnahags- og framfarastofnunin (OECD) útbjó fyrirmynd að tvíhliða samningi til að komast hjá tvísköttun. Þegar þetta er skrifað hafa 34 ríki undirritað sáttmála um að byggja skuli almennt á fyrirmyndinni við gerð slíkra samninga og er Ísland á meðal þeirra.²⁷

Samningsfyrirmyndinni er ætlað það hlutverk að stuðla að samræmdri þróun í alþjóðlegri skattlagningu tekna og eigna, þar sem fylgt er viðurkenndu og almennu mynstri. Við túlkun

²⁰ sbr. 1. og 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt.

²¹ Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson, „Tvísköttunarsamningar og evrópskar skattareglur“ [2011] Ritroð lagastofnunar Háskóla Íslands, 24.

²² sbr. 3. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt.

²³ Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson, „Tvísköttunarsamningar og evrópskar skattareglur“ (n. 21) 24.

²⁴ Páll Jóhannesson, „Hugtakið „föst atvinnustöð“ samkvæmt alþjóðlegum skattarétti“ (n. 19) 7.

²⁵ Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson, „Tvísköttunarsamningar og evrópskar skattareglur“ (n. 21) 12.

²⁶ sama heimild 32.

²⁷ „List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD“ (OECD) <<http://oecd.org/general/listofocdmembercountries-ratificationoftheconventionontheoecd.htm>> skoðað 25. október 2013.

og framkvæmd á tvísköttunarsamningum sem byggðir eru á fyrirmyndinni hefur hún og athugasemdir við hana gífurlega mikið vægi.²⁸

²⁸ Páll Jóhannesson, „Hugtakið „föst atvinnustöð“ samkvæmt alþjóðlegum skattarétti” (n. __) 6.

3. Gagnaver

Frá upphafi tölvuiðnaðar hafa gagnaver gengt lykilhlutverki við notkun á tölvum. Tölvur, og sá búnaður sem þeim fylgir, voru upphaflega mjög stórar og fyrirferðamiklar og því þurfti heil herbergi til að hýsa þær.²⁹ Jafnframt voru tölvur svo verðmætar að nauðsynlegt þótti að hýsa þær í öruggu umhverfi undir stöðugu og skilvirku eftirliti og var sú aðstaða kölluð gagnaver.³⁰ Í kringum árin 1970-1980 komu mun minni tölvur fram á sjónarsviðið sem auðveldaði mönnum notkun þeirra í almennu skrifstofurými og því fóru fyrirtæki að nota tölvur í enn frekari mæli en áður við starfsemi sína.³¹ Þrátt fyrir að tölvurnar sjálfar væru orðnar minni krafðist þessi nýja tækni mikils geymslupláss sem gat tekið allt að heila hæð innan veggja fyrirtækja og voru þessi rými einnig kölluð gagnaver.³² Í kjölfar Internetbólunnar sem hófst um árið 1990 varð þörf fyrir að efla gagnaver til muna svo fyrirtæki gætu fengið hraðari aðgang að Internetinu og aukið geymslurými fyrir stafræn gögn. Dugðu þá gagnaver inni í fyrirtækjunum ekki lengur til.³³ Ýmis upplýsingatæknifyrirtæki gripu tækifærið vegna þessarar nýju eftirspurnar og keyptu stór landsvæði í þeim tilgangi að reka stór gagnaver sem veita áttu fyrirtækjum hraðan aðgang bæði að stafrænum gögnum í þeirra eigu og að Internetinu. Aukning á notkun Internetsins varð til þess að iðnaður þessi reyndist mjög arðvænn sem leiddi til aukinnar þróunar á þessu sviði. Með tilkomu hins svokallaða skýja-iðnaðar (e. cloud computing)³⁴ urðu gagnaver til eins og við þekkjum þau í dag.³⁵ Nútímagagnaverum má líkja við einskonar verksmiðjur eins og fyrirtæki í líkingu við Google, Yahoo, Facebook eða svokölluð upplýsingaiðnaðarfyrirtæki, sem framleiða þjónustu fyrir viðskiptavinum sínum. Með auknum vinsældum og örri fjölgun viðskiptavina verður sífellt erfiðara fyrir upplýsingaiðnaðarfyrirtæki að veita viðskiptavinum sínum hraða og skjóta þjónustu. Nýlegar tölur sýna að árlegur vöxtur á notkun Internetsins er 40-60% í hinum þróuðu löndum og er enn meiri í hinum vanþróuðu.³⁶ Vegna þessa verja upplýsingafyrirtæki miklum tíma og fjármunum í uppbyggingu öflugra gagnavera til þess að geta haldið í við

²⁹ Angela Bartels, „Data Center Evolution: 1960 to 2000“ (*Rackspace Hosting*, ágúst 2011) <<http://rackspace.com/blog/datacenter-evolution-1960-to-2000/>> skoðað 29. nóvember 2013.

³⁰ „A Brief History of the Data Center“ (*Onramp Access, LLC*, nóvember 2012) <<http://blog.onr.com/data-center-2/a-brief-history-of-the-data-center/>> skoðað 29. nóvember 2013.

³¹ David Hornby og Ken Pepple, *Consolidation in the Data Center: Simplifying IT Environments to Reduce Total Cost of Ownership* (Prentice Hall, september 2002) 4.

³² „A Brief History of the Data Center“ (n. 30).

³³ Angela Bartels, „[INFOGRAPHIC] Data Center Evolution“ (n. 29).

³⁴ Skýja-iðnaður (e. cloud computing) er yfirhugtak sem notað er yfir hugtök í tölvuiðnaðinum sem eiga það sameiginlegt að fela í sér notkun á mörgum tölvum sem tengjast í rauntíma í gegnum samskiptanet líkt og Internetið.

³⁵ „A Brief History of the Data Center“ (n. 30).

³⁶ „Benchmarking Study on Iceland as a Location for Data Centre Activity“ (PricewaterhouseCoopers 2007) 2.

hinn hraða vöxt viðskipta og auknar kröfur þar að lútandi. Er því eftirspurnin eftir nýjum gagnaverum meiri en nokkru sinni fyrr.³⁷

Einn stærsti þáttur í rekstri gagnavera er hin gífurlega mikla orka sem er þeim nauðsynleg til að starfa.³⁸ Netþjónar, búnaður sem staðsettur er innan gagnavera, þarfnast mikillar orku og vegna þess hversu mikinn hita þeir gefa frá sér er þörf á víðtækri loftkælingu sem einnig er mjög orkufrek.³⁹ Sem dæmi um hina miklu orku sem gagnaversiðnaðurinn þarfnast er talið að orkunotkun gagnaversiðnaðarins nái allt að 1,5% hlutfalli af heildarorkunotkun í heiminum og að hlutfallið muni fara upp í rúm 2% á næstu fimm árum. Orkukostnaður er því allajafna stærsti kostnaðarliðurinn við rekstur gagnavera og má reikna með að hann geti numið allt að 20-40% af heildarrekstrarkostnaði gagnavera.⁴⁰ Af þessu má sjá að aðgengi að ódýrri orku er lykilþáttur í vali á staðsetningu fyrir uppbyggingu gagnavera⁴¹ og einnig hefur það orðið mikilvægara með árunum fyrir ímynd fyrirtækja að nýta endurnýjanlega orku við rekstur þeirra.⁴²

3.1. Ísland sem ákjósanleg staðsetning

PricewaterhouseCooper (hér eftir PwC) í Belgíu gerði rannsókn á staðsetningu Íslands fyrir gagnaversiðnað árið 2007 en í rannsókninni er Ísland borið saman við Bandaríkin, England og Indland. Samkvæmt rannsókninni er tekið mið af þeim fimm atriðum sem talin eru skipta mestu máli við val á staðsetningu fyrir gagnaver og verða þau rakin hér í stuttu máli. Þar ber fyrst að nefna að landfræði- og stjórnómálaglegt umhverfi landsins skiptir miklu máli þar sem þættir eins og skattlagning á fyrirtæki, umhverfisvitund og líkur á náttúruhamförum geta haft áhrif á rekstur gagnaversins. Í öðru lagi er talið mikilvægt að aðgengi að menntuðu starfsfólki sé gott og er þá sérstaklega litið til menntunar á sviði upplýsingatækni. Í þriðja lagi skiptir staða landsins í fjarskiptamálum miklu máli og er þá jafnframt litið til þróunarmöguleika á því sviði. Í fjórða lagi er hraði upplýsingaflutnings metinn, en þá er átt við hversu fljótt upplýsingar flytjast til og frá landinu. Í þessum þætti er jafnframt litið til uppbyggingar og skipulags landsins varðandi fjarskiptatækni og einnig metið öryggi þeirra upplýsinga sem gagnaver hýsa. Síðast en ekki síst er litið til ákveðinna fjárfestingaþátta í landinu og þá hvort ákjósanlegt sé til lengri tíma litið að byggja gagnaver í því landi sem um ræðir. Einnig tekur rannsóknin mið af öðrum atriðum, s.s. kostnaði við uppbyggingu og viðhalds, aðgengi að

³⁷ Tom Vanderbilt, „Data Center Overload“ (14. júní 2009), hl. Magazine.

³⁸ „Benchmarking Study on Iceland as a Location for Data Centre Activity” (n. 36) 32.

³⁹ sama heimild 35.

⁴⁰ „Iceland’s competitive advantages as a global Data Centre location“ (BroadGroup 2013) Analysis 2.

⁴¹ „Benchmarking Study on Iceland as a Location for Data Centre Activity” (n. 36) 35.

⁴² Tom Vanderbilt, „Data Center Overload” (n. 37).

gagnaverinu, möguleika gagnaversins á að stækka við sig o.s.frv.⁴³ Niðurstaða rannsóknarinnar var sú að Ísland skoraði 7,6 stig af 10 mögulegum og kom á eftir Bandaríkjunum, sem skoraði 8,3 stig, og Englandi sem fékk 8,1 stig.⁴⁴ Benda verður hins vegar á að bætt hefur verið úr fjöldamörgum atriðum hérlendis síðan rannsóknin var gerð árið 2007 en ber þar helst að nefna að tveir sæstrengir hafa verið teknir í notkun sem flýta fyrir flutningi á upplýsingum á milli landa.⁴⁵

Árið 2013 skilaði BroadGroup niðurstöðu sinni úr sjálfstæðri greiningu þeirra á samkeppnishæfi Íslands sem staðsetningu fyrir alþjóðleg gagnaver. Í greiningunni er komið inn á þá þætti sem taldir eru mikilvægastir við val á staðsetningu fyrir gagnaver. Þar er helst nefnt aðgengi að orku, tengimöguleikar, öruggt veðurfar, áreiðanleiki, aðgengi og síðast en ekki síst viðskipta- og lagaumhverfi. Samkvæmt greiningunni er einnig mikilvægt að líta til rekstrarkostnaðarpáttanna eins og orkukostnaðar, eignakostnaðar, launakostnaðar og skatta.⁴⁶ Fram kemur að það sé talinn mikill kostur að orkan hér á Íslandi er að öllu leyti endurnýtanleg þar sem rafmagn er framleitt eingöngu úr vatnsorku, jarðhita og vindorku.⁴⁷ Við mat á framangreindum þáttum var niðurstaða greiningarinnar sú að uppbygging gagnavers á Íslandi kæmi best út í kostnaðarlegu tilliti í samanburði við Finnland, Þýskaland, Írland, Svíþjóð, Bretland og Bandaríkin og var jafnframt talið líklegt að kostnaðurinn myndi haldast þannig á komandi árum. Í niðurstöðunni var hins vegar ekki tekið tillit til skatta, verðbólgu og gjaldeyrisáhættu.⁴⁸

3.2. Gagnaver á Íslandi

Stjórnvöld á Íslandi hafa haft það sjónarmið að gagnaver séu kærkomin viðbót við íslenskan iðnað og hafa talið það fyrirsjáanlegt að starfsemi þeirra muni skila mörgum fjölbreyttum og vel launuðum störfum á íslenskan vinnumarkað.⁴⁹ Íslandsstofa var sett á stökk árið 2010 með lögum nr. 38/2010 um Íslandsstofu (hér eftir ísl.) og er markmið hennar að efla ímynd og orðspor Íslands, styrkja samkeppnisstöðu íslensks atvinnulífs á erlendum mörkuðum og laða erlenda ferðamenn og fjárfesta til landsins, sbr. 1. gr. ísl. Tilgangur Íslandsstofu er meðal annars sá að „leita að sviðum þar sem sérstaða eða aðstæður á Íslandi eru ákjósanlegar fyrir uppbyggingu og falla vel að þeim markmiðum með eflingu beinna erlendra fjárfestinga að

⁴³ „Benchmarking Study on Iceland as a Location for Data Centre Activity” (n. 36) 28–30.

⁴⁴ sama heimild 59.

⁴⁵ „Data Centers in Iceland“ (*Askja Energy - The Independent Icelandic Energy Portal*).

<<http://askjaenergy.org/2013/02/11/data-centres-in-iceland/>> skoðað 24. október 2013.

⁴⁶ „Iceland’s competitive advantages as a global Data Centre location” (n. 40) 3.

⁴⁷ sama heimild 4.

⁴⁸ sama heimild 8.

⁴⁹ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 581 - 208. mál, Rafræn þjónustusala.

skapa ný störf, nýja þekkingu og ný verðmæti“ og eitt af þeim helstu áherslusviðum sem Fjárfestingarsvið Íslandsstofu hefur beitt sér fyrir undanfarin ár eru gagnaveraiðnaður.⁵⁰ Í íslenskum lögskýringargögnum er hugtakið *gagnaver* skilgreint á eftirfarandi hátt:

Gagnaver er almennt heiti á sérbyggðri aðstöðu sem hýsir upplýsingavinnslu- og fjarskiptabúnað. Hugtakið nær yfir húsnæði ásamt raflögnum, kælingu, netkerfi og fjarskiptatengingar en getur einnig átt við þá upplýsingavinnslu og aðra starfsemi sem fram fer í húsnæðinu, sérfræðiþjónustu sem veitt er að starfsmönnum gagnaversins og rafræna þjónustu sem afhent er til þeirra sem tengjast kerfunum í gagnaverinu.⁵¹

Nú þegar eru tvö starfandi gagnaver á Íslandi. Annað heitir Verne Global og er staðsett í Keflavík og hitt heitir Advania Data Centers sem er staðsett í Hafnarfirði. Bæði gagnaverin bjóða upp á þjónustu sína til erlendra og innlendra viðskiptavina.

3.2.1. Verne Global

Fyrirsvarsaðilar Verne Global keyptu tvær vöruskemmur af Reykjanesbæ árið 2008 sem höfðu verið í eigu bandaríska hersins.⁵² Skrifað var í framhaldi af því undir samning við Keflavíkurflugvöll um raforku, gagnaflutninga, hús og lóð, og við Landsvirkjun um aðgang að meiri raforku í framtíðinni í þeim tilgangi að byggja upp gagnaver á Keflavíkurflugvelli.⁵³ Gagnaverið var tekið til notkunar 8. febrúar 2012⁵⁴ og samanstendur af fimm byggingum sem eru samtals um 31.000 m².⁵⁵ Staðsetningin var talin kjörin vegna lítillar hættu á náttúruhamförum á þessu svæði og er gagnaverið rekið að öllu leyti á endurnýtanlegri orku og er kælt af hinni íslensku veðráttu.⁵⁶ Sett voru sérstök lög í kjölfar uppbyggingar Verne Global gagnaversins sem veittu ráðherra heimild til að semja við félög um að reisa og reka gagnaver í Reykjanesbæ með lögum nr. 57/2010 um heimild til samninga um gagnaver í Reykjanesbæ (hér eftir sgrl.). Lögin fjalla meðal annars um ýmsar undanþágur frá íslenskri löggiöf er varða starfsemi gagnaversins og má þar finna fjöldann allan af skattaundanþágum, sbr. 4. gr. sgrl. Samkvæmt ákvæði 1. mgr. 4. gr. sgrl. eiga almennar skattareglur við um gagnaverið að undanskildum þeim undanþágum sem talin eru upp í lögnum. Lögin tóku gildi 14. júní 2010 og við setningu laganna var send tilkynning til Eftirlitsstofnunar EFTA (hér eftir ESA) um mögulega ríkisaðstoð sem í þessu fyrirkomulagi fólst, en íslenska ríkið

⁵⁰ „Áherslusvið og samkeppnisgreinar“ (*Íslandsstofa*) <<http://www.islandsstofa.is/fjarfestingar/aherslusvid>> skoðað 30. nóvember 2013.

⁵¹ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 1128 - 397. mál, svar við spurningu eitt.

⁵² Ákvörðun ESA um að hefja formlega rannsókn í tengslum við svæðisbundna aðstoð vegna uppbyggingar á Verne gagnaveri nr. 418/10/COL (3. nóvember 2010), mgr. 23.

⁵³ „20 milljarða gagnaver ris á Keflavíkurflugvelli“ (*Eyjan*) <<http://eyjan.pressan.is/frettir/2008/02/26/20-milljar%c3%b0a-gagnaver-ris-a-keflavikurflugvelli/>> skoðað 24. október 2013.

⁵⁴ Hörður Kristjánsson, „Loksins opnar gagnaver Verne Global“ (*Viðskiptablaðið*, 8. febrúar 2012) <<http://vb.is/frettir/69708/>> skoðað 24. október 2013.

⁵⁵ Ákvörðun ESA um skattaívilnanir, sölu á fasteignum og sölu á rafmagni til Verne nr. 261/12/COL (4. júlí 2012), mgr. 33.

⁵⁶ „Our Facility“ (*Verneglobal*) <<http://verneglobal.com/about-us/our-facility>> skoðað 24. október 2013.

gerði fyrirvara í drögum að fjárfestingarsamningi við Verne um samþykki ESA á þessum ráðstöfunum.⁵⁷ Eftir að hafa tekið málið til meðferðar komst ESA að þeirri niðurstöðu að ráðstafanir um skattaávilnanir og sala á fimm byggingum til Verne undir markaðsverði hafi falið í sér ríkisaðstoð af hálfu íslenska ríkisins og samrýmdust því ekki ákvæðum EES samningsins.⁵⁸ Verne var því gert að endurgreiða um 220 milljónir króna til íslenska ríkisins sem það hafði fengið í formi ríkisaðstoðar.⁵⁹ Ekki verður farið frekar í niðurstöðu ESA í máli Verne en fjallað verður nánar um ríkisaðstoð og skilyrði hennar síðar í þessari ritgerð.

3.2.2. Advania Data Centres

Advania Data Centres er gagnaver sem rekið er af Advania og er staðsett í Hafnarfirði.⁶⁰ Gagnaver Advania nær yfir 2.600 m² svæði og er hannað með það að leiðarljósi að geta mætt þörfum fjölbreytts hóps viðskiptavina. Einn stærsti viðskiptavinur Advania Data Centres er Opera Software sem þjónustar yfir um 300 milljónir viðskiptavina í gegnum tölvur, farsíma, sjónvörp o.s.frv. Advania Data Centres er rekið fullkomlega á endurnýtanlegri orku og krefst jafnframt ekki mikillar orku til að kæla búnað gagnaversins vegna hið kalda loftslags Íslands.⁶¹

3.2.3. Þjónusta gagnavera

Viðskiptamódel ofangreindra gagnavera eru ólík. Verne Global býður viðskiptavinum sínum upp á tölvuþjónustu sem felur í sér tölvuaðstöðu, öryggiskerfi, kælingu og tengingu fyrir netþjóna og þurfa fyrirtækin því sjálf að flytja inn búnað sem sett eru upp í gagnaverinu, s.s. netþjóna.⁶² Helstu viðskiptavinir Verne eru innlendir og erlendir aðilar sem þurfa á stórfelldri þjónustu gagnavera að halda, s.s. fjármálafyrirtæki, fjölmiðlafyrirtæki, sérfræðiaðilar o.s.frv. Viðskiptavinir Verne gera þjónustu- eða leigusamning við gagnaverið þar sem þeir skuldbinda sig til lengri tíma eða í allt að 10 árum eða lengur, en í sérstökum tilvikum aðeins til 5 ára. Þjónusta sem krefst mannafla er ekki innifalin í kjarnaþjónustu gagnaversins en

⁵⁷ Alþt. 2009-2010, A-deild, þskj. 393 - 320. mál, kafli 4.

⁵⁸ Ákvörðun ESA um skattaávilnanir, sölu á fasteignum og sölu á rafmagni til Verne nr. 261/12/COL, niðurstaða gr. 4. og 5. gr.

⁵⁹ sama heimild, mgr. 152.

⁶⁰ „THOR Data Center ehf: Private Company Information“ (*Businessweek*)

<<http://investing.businessweek.com/research/stocks/private/snapshot.asp?privcapid=145541597>> skoðað 24. október 2013.

⁶¹ „Opera Expands Operations in Iceland“ (*Advania*) <<http://advania.com/datacentres/about-us/news/news/2013/04/30/Opera-Expands-Operations-in-Iceland/>> skoðað 24. október 2013.

⁶² Andri Karl, „Tafir í stjórnsýslunni skaða“ (*mbl*)

<http://mbl.is/mm/mogginn/blad_dagsins/bl_grein.html?grein_id=1347943> skoðað 24. október 2013.

Verne sér um að afla slíks starfsfólks til að sinna því sem viðskiptavinir þeirra óska eftir hverju sinni.⁶³

Á hinn bóginn býður Advania Data Centres sínum viðskiptavinum upp á fulla þjónustu og er því allur búnaður þegar til staðar fyrir þeirra viðskiptavini.⁶⁴ Gagnaverið býður viðskiptavinum sínum upp á afritun gagna, leigu á sýndarvélum og gagnageymslu. Jafnframt býðst viðskiptavinum gagnaversins að kaupa búnaðinn hérlandis. Flestir viðskiptavinir Advania Data Centres nýta sér þjónustu starfsfólks á þeirra vegum, annaðhvort með föstum þjónustusamningi eða eftir þörfum.⁶⁵

⁶³ Ákvörðun ESA um að hefja formlega rannsókn í tengslum við svæðisbundna aðstoð vegna uppbyggingar á Verne gagnaveri nr. 418/10/COL, kafli 2.5.

⁶⁴ Andri Karl, „Tafir í stjórnsýslunni skaða” (n. 62).

⁶⁵ Ægir Rafn Heimisson, Þjónusta Thor Data Center (4. desember 2013).

4. Skattalöggjöf á Íslandi í tengslum við gagnaver

4.1. Virðisaukaskattur

Virðisaukaskattur var fyrst innleiddur í íslenska löggjöf með gildistöku laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt (hér eftir vskl.). Við gildistöku laganna tók virðisaukaskatturinn við af söluskatti sem hafði verið innheimtur í einhverju formi allt frá árinu 1945.⁶⁶ Þrátt fyrir að miklar breytingar hafi verið gerðar á álagningu og innheimtu söluskatts hér á landi með lögum nr. 10/1960 voru uppi ýmsar gagnrýnisraddir þar sem ýmis konar vankantar þóttu vera á því skattkerfi. Í greinargerð virðisaukaskattslaga er þar helst nefnt að innheimta og álagning söluskattsins þótti hamla gegn milliríkjavíðskiptum og raskaði með tilviljunarkenndum hætti samkeppnisstöðu íslenskra framleiðsluvara. Enn fremur var talið að ekki væri að hægt að koma í veg fyrir þessa vankanta með öðrum hætti en að gera grundvallarbreytingu á neysluskattskerfinu hér á landi og taka þar með upp nýtt skattkerfi.⁶⁷

Vilji hafði verið fyrir því að breyta neysluskattlagningu hérlendis í þó nokkurn tíma áður en fyrsta frumvarp um virðisaukaskatt var lagt fram af fjármálaráðherra haustið 1983 og síðan aftur ári seinna.⁶⁸ Þótt frumvarpið hafi í hvorugt skiptið náð fram að ganga á þinginu vakti það engu að síður miklar umræður um breytingar á neysluskattskerfinu hér á landi. Fjárhags- og viðskiptanefnd fékk frumvarpið frá árinu 1984 til umfjöllunar og taldi að málið „þarfnaðist fyllri undirbúnings og frekari athugunar“ og var frumvarpinu því næst vísað til ríkisstjórnar. Frumvarpið var endurskoðað í heild sinni árið 1986 og var þá tekið mið af dönsku virðisaukaskattslögunum.⁶⁹ Niðurstaða nefndarinnar var sú að virðisaukaskattur yrði vænlegri kostur en söluskatturinn þar sem hinn fyrrnefndi væri „hlutlaus gagnvart atvinnulífinu og einstökum greinum þess. Hann hvorki ívilnar né íþyngir einstökum greinum. Skatturinn hefur þar af leiðandi ekki áhrif á dreifingu framleiðsluþátta til hinna ýmsu atvinnugreina og stuðlar því að skynsamlegri nýtingu þeirra.“⁷⁰

4.1.1. Skráning skattskyldra aðila

Sérhver skattskyldur aðili samkvæmt 5. gr. vskl. skal tilkynna starfsemi sína eða atvinnurekstur til ríkisskattstjóra. Ríkisskattstjóri færir svo aðila á virðisaukaskattskrá, úthlutar skráningarnúmeri og gefur út staðfestingu um að skráning hafi átt sér stað. Aðili fær

⁶⁶ Með lögum nr. 63/1945 var fyrst innheimtur söluskattur hér á landi og nefndist hann þá veltuskattur. Hann náði til heildsölu, smásölu, framleiðslu og þjónustu.

⁶⁷ Alþt. 1987-1988, A-deild, þskj. 781 - 431. mál, kafli 2.1.

⁶⁸ sama heimild, inngangur.

⁶⁹ sama heimild, inngangur.

⁷⁰ sama heimild, kafli 2.1.

ekki skráningu ef samanlagðar tekjur hans af sölu skattskyldrar vöru og þjónustu er að jafnaði lægri en kostnaður við aðföng sem keypt eru með virðisaukaskatti til starfseminnar, þar með talið vegna kaupa varanlegra rekstrarfjármuna.⁷¹ Til að koma í veg fyrir uppsöfnun skatts í framleiðslu- og dreifingarkostnaði geta fyrirtæki dregið innskatt frá útskatti. Skilyrði fyrir innskattsfrádrætti er að seljandi vöru eða þjónustu sé skráður á virðisaukaskattskrá á því tímamarki sem viðskiptin áttu sér stað.

4.1.2. Utanríkisviðskipti

Meginreglan er sú að virðisaukaskattur er greiddur af allri sölu á vöru og þjónustu, án tillits til þess hver kaupandinn er. Samkvæmt 12. gr. og 12. gr. A. vskl. er sala úr landi undantekning frá framangreindri meginreglu. Útfluttar vörur eru undanþegnar virðisaukaskatti svo að þær standi jafnfætis vörum annarra þjóða á erlendum mörkuðum að því er skattlagningu varðar. Virðisaukaskatturinn ætti því að þessu leyti ekki að veikja samkeppnisstöðu íslensks útflutnings.⁷²

Við setningu laga nr. 50/1988 má sjá af greinargerðinni að mikil áhersla var lögð á að neysluskatturinn sem kæmi í stað söluskattsins yrði að vera hlutlaus „gagnvart framleiðslu, dreifingu og neyslu. Hann mætti ekki mismuna einstökum framleiðsluaðferðum, viðskiptaháttum eða atvinnugreinum og ætti að hafa sem minnst áhrif á almennar neysluvenjur.“⁷³ Þetta hlutleysi ætti að sjá til þess að skatturinn yrði jafnhár á innflutta vöru og samskonar vöru sem framleidd væri í landinu sjálfu.⁷⁴ Við gerð frumvarpsins þótti sá kostur vænlegastur að innheimta virðisaukaskatt af innflutningi við tollmeðferð.⁷⁵ Skráð fyrirtæki sem flytur inn vöru getur dregið frá útskattinn við sölu og skilað mismun í ríkissjóð, sbr. 15. og 16. gr. vskl.

4.2. Virðisaukaskattlagning í tengslum við gagnaver á Íslandi

Þegar upp komu hugmyndir um rekstur gagnavera á Íslandi varð ljóst að ýmsar hindranir voru til staðar á sviði skattaréttar. Upphaflega voru einkum þrjú atriði sem ollu mestum vandkvæðum. Í *fyrsta lagi* voru viðskiptavinir íslenskra gagnavera tvískattlagðir, annars vegar þurftu þeir að greiða virðisaukaskatt af þjónustu sem þeir keyptu af gagnaveri sem staðsett var héraðs og svo hins vegar í því landi sem viðskiptavinurinn var með heimilisfesti. Í *öðru lagi* má nefna að við innflutning á netþjónum þurftu viðskiptavinir

⁷¹ „Leiðbeiningar um virðisaukaskatt“ (n. 16) 10.

⁷² Alþt. 1987-1988, A-deild, þskj. 781 - 431. mál, 20.

⁷³ sama heimild, 27.

⁷⁴ sama heimild, 27.

⁷⁵ sama heimild, 32.

Íslenskra gagnavera að reiða fram óafturkræfan virðisaukaskatt af innflutningnum. Í þriðja og síðasta lagi þótti íslensk löggjöf ekki skýr varðandi það hvort uppsetning á netþjóni hérlendis stofnaði til fastrar starfsstöðvar.⁷⁶ Viðbrögð Alþingis Íslands við þessum hindrunum í íslenskrri löggjöf voru þau að ráðist var í breytingar á virðisaukaskattslöggjöf og verða þær breytingar reifaðar í stuttu máli hér á eftir.

4.2.1. Virðisaukaskattskylda og undanþágur

Meginreglan er sú að öll almenn sala skráðra fyrirtækja á vörum og þjónustu er skattskyld, sbr. 1. gr. og 1. og 2. mgr. 2. gr. vskl. Frá þessari meginreglu um skattskyldu má hins vegar finna veigamikla undantekningu í 3. mgr. 2. gr. vskl. en samkvæmt því ákvæði er ákveðnum þjónustusviðum algjörlega haldið utan virðisaukaskattskerfisins. Undanþágan nær einungis til sölu eða afhendingar vinnu og þjónustu, en ekki til virðisaukaskatts af aðföngum til hinnar undanþegnu starfsemi, líkt og kveðið er á um í 3. og 4. mgr. 15. gr. og 1. mgr. 16. gr. vskl, sbr. 3. mgr. 2. gr. vskl. Samkvæmt þessu er þeim sem njóta undanþágunnar ekki heimilt að draga frá innskatt vegna kaupa á aðföngum til nota við hina undanþegnu starfsemi.

Í 11. gr. vskl. er að finna skilgreiningu á því hvað telst til *skattskyldrar veltu*, en þar segir að til skattskyldrar veltu telst öll sala eða afhending vöru og verðmæta gegn greiðslu, svo og seld vinna og þjónusta. Undanþágur frá 11. gr. vskl. má finna í 12. gr. og 12. gr. A. vskl. og teljast þau atriði því ekki til skattskyldrar veltu. Það er því heimilt í þeim aðstæðum sem upp eru taldar í framangreindum ákvæðum að draga endurgjald fyrir vöru eða þjónustu frá heildarveltu við uppgjör skattsins.⁷⁷ Undanþága þessi hefur mun víðtækari áhrif en þá sem finna má í 3. mgr. 2. gr. vskl., sem nefnd er hér að framan, þar sem þeim sem njóta undanþágunnar er líka oftast heimilt að draga frá innskatt, þannig að engin uppsöfnun á sér stað í verði hinnar undanþegnu vöru og þjónustu.⁷⁸

4.2.2. Undanþágur 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl

Með lögum nr. 55/1997 um breytingar á vskl. voru felld á brott ákvæði virðisaukaskattslaga um „heimild fjármálaráðherra til þess að kveða á um skattskyldu, undanþágur og endurgreiðslur í reglugerðum“.⁷⁹ Með lögnum var lögfest með skýrari hætti í 12. gr. vskl. hvaða þjónusta væri undanþegin skattskyldu við sölu til erlendra aðila sem ekki hafa

⁷⁶ Umsögn Samtaka íslenskra gagnavera um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, Alþingi, erindi nr. 139/2010, 208. mál, dæmi þar sem núgildandi virðisaukaskattskerfi skapar vandamál fyrir íslensk gagnaver og viðskiptavinum þeirra.

⁷⁷ Alþt. 1987-1988, A-deild, þskj. 781 - 431. mál, ath.semnd við 12. gr.

⁷⁸ sama heimild, ath.semnd við 12. gr.

⁷⁹ Alþt. 1997-1998, A-deild, þskj. 393 - 98. mál.

heimilisfesti hér á landi. Annars vegar voru undanþágurnar takmarkaðar við þjónustu sem nýtt er erlendis frá og hins vegar rýmkaðar á þann hátt að þær náðu til allrar þjónustu sem mögulega gæti verið nýtt erlendis, að öllu leyti eða hluta, í stað þeirrar upptalningar sem fram kom í reglugerð nr. 194/1990 um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá.⁸⁰

Með lögum nr. 115/1997 um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt var loks ákveðið að lögfesta þá upptalningu á þjónustu sem reglugerð nr. 194/1990 um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá, kvað á um undir ákvæði 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. Breytingin var talin nauðsynleg til að kveða skýrar á um það hvenær þjónusta telst vera nýtt hér á landi.⁸¹ Megineinkenni þeirra þjónustugreina sem tilgreindar eru í 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. er að þjónustuna er tiltölulega auðvelt að flytja á milli landa og einfalt að veita án þess að setja á stofn starfsstöð þar sem hún er veitt.⁸²

4.2.3. Lög nr. 163/2010 um rafræna þjónustusölu

Með tilkomu aukinnar umræðu um ákjósanleika Íslands fyrir starfsemi gagnavera var ljóst að löggjöfin hélst ekki í hendur við þá þjónustu sem gagnaver hafa upp á að bjóða. Á 139. löggjafarþingi 2010-2011 var þar af leiðandi lagt fram frumvarp um breytingar á virðisaukaskattslöggjöfinni með það að leiðarljósi að laga löggjöfina að þeirri starfsemi sem gagnaver hafa upp á að bjóða og til að skilgreina nánar hvað telst vera útflutningur á rafrænt afhentri þjónustu og hvað telst þar að lútandi ekki til skattskyldrar veltu.⁸³

4.2.3.1. Hugtakið rafrænt afhent þjónusta

Líkt og fram kemur hér að framan voru undanþágur reglugerðar nr. 194/1990, um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá, lögfestar í 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. með lögum nr. 115/1997 um breytingu á vskl. Ákvæði 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. er svo hljóðandi:

Sala á þjónustu til aðila sem hvorki hafa búsetu né starfsstöð hér á landi, enda sé þjónustan nýtt að öllu leyti erlendis. Skattskyld þjónusta, sem veitt er í tengslum við menningarstarfsemi, listastarfsemi, íþróttastarfsemi, kennslustarfsemi og aðra hliðstæða starfsemi sem fram fer hér á landi er undanþegin skattskyldu skv. 3. mgr. 2. gr. laganna, telst ávallt nýtt hér. Jafnframt er sala á þjónustu til aðila sem hvorki hafa búsetu né starfsstöð hér á landi undanþegin skattskyldri veltu þó að þjónustan sé ekki nýtt að öllu leyti erlendis ef kaupandi gæti, væri starfsemi hans skráningarskyld hér á landi, talið virðisaukaskatt vegna kaupa þjónustunnar til innskatts, sbr. 15. og 16. gr.

Undir þetta ákvæði falla síðan ákveðin þjónustusvið sem finna má í staflíðum a. til i. Samkvæmt þágildandi d-lið 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. var sala á „tölvuþjónustu, annarri

⁸⁰ Alþt. 1997-1998, A-deild, þskj. 393 - 98. mál.

⁸¹ sama heimild.

⁸² sama heimild.

⁸³ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 581 - 208. mál, inngangur.

gagnavinnslu og upplýsingamiðlun“ undanþegin skattskyldri veltu, ef hún væri seld til aðila sem hvorki hafði búsetu né starfsstöð hér á landi.⁸⁴ Þar sem ákvæðið þótti ekki standa tímans tönn var leitast eftir að finna fullnægjandi hugtak sem aðlagast gæti örri tækniþróun, nýjum söluaðferðum milli landa og þá sérstaklega í tengslum við gagnaver.

Við samningu nýs ákvæðis var litið til tilskipunar Evrópusambandsins nr. 2006/112/EB (hér eftir vskt). Í þeirri tilskipun er hugtakið *electronically supplied services* talið ná yfir þjónustu gagnavera. Íslensk þýðing á því hugtaki er *rafrænt afhent þjónusta* og var það talið betur fallið að starfsemi gagnavera heldur en hugtakið *tölvuþjónusta*.⁸⁵ Til samræmis við Evróputilskipunina var lagt til að aðeins bein rafræn viðskipti myndu falla undir rafrænt afhenta þjónustu, en bein rafræn viðskipti teljast hafa átt sér stað þegar öllum samningsskuldbindingum aðila er lokið með rafrænum hætti.⁸⁶ Hugtakið *rafræn þjónusta* er enn fremur skilgreint í lögum nr. 30/2002 um rafræn viðskipti og aðra rafræna þjónustu og á samkvæmt því við um þjónustu sem almennt er veitt gegn greiðslu úr fjarlægð með rafrænum hætti að beiðni þjónustuþega.⁸⁷ Nýtt ákvæði d-liðar 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. hljóðar því samkvæmt upphaflegu frumvarpi á þann hátt að til skattskyldrar veltu telst ekki: „rafrænt afhent þjónusta; þjónusta þessi telst ávallt nýtt þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð.“⁸⁸

Þrátt fyrir að ætlunin með setningu ákvæðisins hafi verið að laga ákvæðið betur að starfsemi gagnavera var tilgangur frumvarpsins jafnframt sá að skilgreina með skýrari hætti hvað teldist útflutningur á rafrænt afhentri þjónustu og teldist þar með ekki til virðisaukaskattskyldrar veltu í tengslum við starfsemi gagnavera.⁸⁹ Í frumvarpinu var þar af leiðandi talið nauðsynlegt að skipta upp þeirri þjónustu sem gagnaver hafa upp á að bjóða, til að leiða í ljós hvaða þættir þjónustunnar sem þau veita féllu undir hugtakið *rafrænt afhenta þjónusta* og yrði því neytt erlendis en ekki hérlendis. Niðurstaða nefndarinnar var sú að skipta ætti þjónustu gagnavera upp í eftirfarandi átta þætti:

1. Hýsing (e. hosting & colocation).
2. Kerfisveita (e. application services).
3. Gagnavistun (e. data storage).
4. Afritunarþjónusta (e. data backup services).
5. Endurreisnarþjónusta (e. disaster recovery).

⁸⁴ Alþt. 1997-1998, A-deild, þskj. 437 - 98 mál, ath.semnd við 1. gr.

⁸⁵ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 659 - 208. mál, II. kafli.

⁸⁶ Óbein rafræn viðskipti: Þegar veraldarvefurinn er eingöngu notaður til þess að ljúka samningi aðila.

⁸⁷ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 659 - 208. mál, Tilefni lagasetningar.

⁸⁸ sama heimild, ath.semnd við 4. gr.

⁸⁹ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 581 - 208. mál, Rafræn þjónustusala.

6. Tengipjónusta (e. connectivity services).
7. Rekstrarþjónusta (e. managed services).
8. Sérhæfð þjónusta (professional services).⁹⁰

Talið var að sú þjónusta gagnavera er snýr að hýsingu (sbr. 1. töluliður skiptingarinnar) megi jafna við *aðstöðuleigu* eins og það hugtak hefur verið túlkað í framkvæmd vskl. en hýsing gagnavera feli „m.a. í sér samnýtingu á grunngerð (rafmagn, kæling o.s.frv.) og fjarskiptakerfum“.⁹¹ Niðurstaða skiptingarinnar var samkvæmt þessu sú að gagnaver byðu annars vegar upp á þjónustu í formi rafrænt afhentrar þjónustu og hins vegar upp á þjónustu í formi aðstöðuleigu. Niðurstaðan skipti miklu máli við framkvæmd virðisaukaskattslaganna þar sem sá hluti þjónustunnar sem sneri að aðstöðuleigu bæri virðisaukaskatt, sbr. 8. tl. 3. mgr. 2. gr. vskl. en hinir sjö liðir þjónustunnar, sem féllu undir hugtakið *rafrænt afhent þjónusta*, yrðu undanþegnir skattskyldri veltu, sbr. d-lið 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl.⁹² Líkt og fram kemur í 2. ml. ákvæðisins telst rafrænt afhent þjónusta ávallt nýtt þar sem kaupandi hennar hefur búsetu eða starfsstöð.⁹³

4.2.3.2. Umsagnir

Við lagasetningu óskar sú þingnefnd sem í hlut á eftir umsögnum frá aðilum er málið varðar áður en frumvarp er samþykkt, en einnig er öllum frjálst að senda nefnd skriflega umsögn að eigin frumkvæði.⁹⁴ Ýmsar umsagnir bárust stjórnvöldum vegna frumvarpsins og skiptist gagnrýni umsagnaraðila aðallega í tvo hluta. Annars vegar var aðgreining sú sem sagt er frá í kafla 4.4.3.1 á þjónustu gagnavera gagnrýnd harkalega af umsagnaraðilum frumvarpsins þar sem að þeirra mati yrði það erfiðleikum bundið að undanskilja einn þátt þjónustu gagnavera frá hinum og væri til þess eins fallið að gera framkvæmd laganna flóknari.⁹⁵ Umsagnaraðilar bentu á að neysla þjónustunnar færi fram að öllu leyti erlendis og ætti því að fara eftir meginreglu virðisaukaskatts um að virðisaukaskattur sé ekki lagður á útflutning, hvort sem um útflutning á vöru eða þjónustu væri að ræða.⁹⁶

Samtök íslenskra gagnavera eru hagsmunasamtök þeirra sem hlut eiga að í gagnaversiðnaði á Íslandi og hafa þau gagnrýnt íslensk stjórnvöld fyrir að veita ekki gagnaverum á Íslandi samkeppnishæft rekstrarumhverfi vegna óljósrar skattalöggjafar hérlendis. Eru samtökin

⁹⁰ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 659 - 208. mál, ath.semd við 4. gr.

⁹¹ sama heimild, ath.semd við 4. gr.

⁹² sama heimild ath.semd við 4. gr.

⁹³ Alþt. 2012-2013, A-deild, þskj. 1239 - 542. mál, ath.semd við lagafrumvarpið.

⁹⁴ „Umsagnir um þingmál“ (*Alþingi*) <<http://althingi.is/vefur/nefndaumsagnir.html>> skoðað 31. október 2013.

⁹⁵ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 581 - 208. mál, Rafræn þjónustusala.

⁹⁶ sama heimild, Rafræn þjónustusala.

meðal þeirra sem skiluðu umsögn um frumvarpið við þinglega meðferð málsins.⁹⁷ Í umsögn þeirra um umrætt lagafrumvarp er tekið dæmi um að hýsingarþáttur gagnavera gegni að þeirra mati sama hlutverki í þjónustu og húsnæði og vélbúnaður fiskvinnslustöðva gegnir við vinnslu afurðar fyrir erlendan markað og væri því með þessu fyrirkomulagi verið að viðhalda ójafnri stöðu íslenskra gagnavera gagnvart erlendum.⁹⁸ Hins vegar gagnrýndu umsagnaraðilar frumvarpsins enn fremur að umrætt frumvarp til breytinga á virðisaukaskattslögum, sem væri gert í þeim tilgangi að samræma lögini betur að starfsemi gagnavera, sneri einungis að því að tryggja að útflutt þjónusta gagnavera væri undanþegin virðisaukaskatti, en ekki væri að finna tillögur um afnám hindrana við innflutning á búnaði þeim tengdum. Umsagnaraðilum þótti ótækt að lagður væri óafturkræfur virðisaukaskattur á erlenda viðskiptavinum íslenskra gagnavera við innflutning á tölvubúnaði, þegar sá viðskiptavinur ætlaði sér ekki að hafa eiginlega starfsemi sína hér á landi. Ef sami viðskiptavinur ætlaði sér að flytja tölvubúnað milli landa innan ESB væri þetta vandamál ekki til staðar.⁹⁹

4.2.3.3. Viðbrögð við umsögnum

Efnahags- og skattanefnd tók umsagnir umsagnaraðila til umfjöllunar. Í nefndaráliti sínu fyrir 2. umræðu ítrekaði nefndin að gagnaver yrðu kærkomin viðbót við íslenskan iðnað og að fyrirsjáanlegt væri að starfsemi þeirra myndi skila mörgum fjölbreyttum og vel launuðum störfum á íslenskan vinnumarkað. Því hafi nefndin reynt eftir fremsta megni að komast til móts við gagnrýni umsagnaraðila en niðurstaða nefndarinnar var sú að skattlagning á þjónustu fyrir hýsingu tölvubúnaðar gæti aldrei talist sem útflutningur, „enda væri hún að fullu veitt og notið hér á landi“, og tilraun til að skíra það á annan hátt væri brot á meginreglum um skattlagningu og þjóðréttarlegar skuldbindingar.¹⁰⁰ Þrátt fyrir niðurstöðu nefndarinnar kom fram breytingartillaga við þinglega meðferð málsins, gagnstætt niðurstöðu nefndarinnar, um að d-liður myndi orðast svo:

„rafrænt afhent þjónusta; þjónusta þessi telst ávallt nýtt þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð; sama gildir um sölu gagnavera á hvers kyns blandaðri þjónustu til kaupenda sem búsettir eru erlendis og hafa ekki fasta starfsstöð hér á landi.“¹⁰¹

Með framangreindri breytingu á ákvæðinu var verið að bregðast við gagnrýni umsagnaraðila með það að markmiði að undanþiggja alla átta þjónustuþætti gagnavera virðisaukaskatti. Breytingartillagan var lögð fram án skýringa og er því ekki ljóst hvernig túlka mátti hugtakið *blönduð þjónusta*. Ríkisskattstjóri taldi líklegast að með hugtakinu „væri átt við samsetta sölu

⁹⁷ Umsögn Samtaka íslenskra gagnavera um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, Alþingi, erindi nr. 139/2010, 208. mál, inngangur.

⁹⁸ sama heimild, ath.semd við 4. gr. lið b.

⁹⁹ sama heimild, Tillaga að reglu er varðar innflutning búnaðar.

¹⁰⁰ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 581 - 208. mál, Rafræn þjónustusala.

¹⁰¹ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 582 - 208. mál.

á rafrænt afhentri þjónustu eða jafnvel þjónustu skv. c-lið 10. tl. annars vegar og annarri þjónustu hins vegar, t.d. aðstöðuleigu, orku o.s.frv.¹⁰² Framangreind breytingartillaga var samþykkt með meirihluta á þinginu og var tillagan því lögð fyrir atkvæðagreiðslu eftir 3. umræðu á þingi.

Efnahags- og skattanefnd komst til móts við seinni hluta athugasemda umsagnaraðila varðandi innflutning á netþjónum og lagði til í nefndarálitni fyrir 2. umræðu á þingi að bætt yrði við nýju ákvæði í frumvarpið með það að markmiði að „meðhöndlun virðisaukaskatts myndi ekki hafa áhrif á ákvarðanatöku erlends viðskiptavinar um hvort hann kaupir gagnaversþjónustu á Íslandi eða frá einhverju aðildarríki ESB“.¹⁰³ Með hinu nýja ákvæði var lagt til að innflutningur á netþjónum og tengdum búnaði í eigu aðila sem væri heimilisfastur í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum og ekki með fasta starfsstöð hér á landi yrði undanþeginn virðisaukaskatti að uppfylltum tilteknum skilyrðum.¹⁰⁴ Hið nýja ákvæði, 42. gr. A. vskl. var svohljóðandi:

Innflutningur á netþjónum og tengdum búnaði skal vera undanþeginn virðisaukaskatti í þeim tilvikum þegar eigendur þeirra eru heimilisfastir í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum og ekki með fasta starfsstöð hér á landi í skilningi 4. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Með tengdum búnaði er átt við búnað sem er nauðsynlegur þáttur í virkni netþjónanna og nýtist eingöngu eiganda viðkomandi netþjóns.

Skilyrði undanþágu skv. 1. mgr. eru:

1. Eigandi netþjóna og tengds búnaðar sé í virðisaukaskattsskyldri starfsemi í heimaríki sínu.
2. Starfsemi eiganda netþjóna og tengds búnaðar væri skráningarskyld samkvæmt lögum þessum væri hún rekin hér á landi.
3. Netþjónar og tengdur búnaður sé gagnert fluttur til landsins til notkunar eða staðsetningar í gagnaveri sem eigandi þeirra er í viðskiptum við.
4. Netþjónar og búnaður sé eingöngu nýttur af eigandanum en ekki í annarri starfsemi gagnaversins.
5. Vinnsla netþjóna og tengds búnaðar sé nýtt utan Íslands eða í þágu aðila sem ekki eru heimilisfastir eða með fasta starfsstöð hér á landi.

Í skilningi þessa ákvæðis er gagnaver sérútbúið húsrými sem hannað er fyrir búnað til upplýsingavinnslu og fyrir þá starfsemi sem því tengist.

Fjármálaráðherra er heimilt með reglugerð að kveða nánar á um framkvæmd og skilyrði undanþágunnar, þ.m.t. til hvaða búnaðar hún nær.

Grein þessi skal endurskoðuð að tveimur árum liðnum frá því að hún kemur til framkvæmda.

Skilgreiningu á netþjónum og búnaði tengdum þeim má finna í tilmælum tollstjóra. Í tilmælunum voru netþjónar skilgreindir sem „sjálfvirkar gagnavinnsluvélar og einingar til þeirra; lesarar fyrir segulletur eða ritletur, vélar til að umskrá gögn á gagnamiðla á táknmáli og vélar til að vinna úr slíkum gögnum.“¹⁰⁵ Búnaður tengdur þeim var skilgreindur sem „símtæki, einnig símar fyrir farsímanet eða önnur þráðlaus net; önnur tæki til sendingar eða

¹⁰² Umsögn ríkisskattstjóra um frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, Alþingi, erindi nr. Þ 141/1671, 542. mál, ath.semd við 1. gr.

¹⁰³ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 581 - 208. mál, Rafræn þjónustusala.

¹⁰⁴ sama heimild, Rafræn þjónustusala.

¹⁰⁵ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj 1899 - 878. mál, svar við spurningu 1.

móttöku á máli, myndum eða öðrum gögnum, þar með talið tæki til samskipta á línu eða þráðlausu neti (svo sem staðtengdu neti eða víðneti), þó ekki sendi- eða móttökubúnaður“.¹⁰⁶

4.2.3.4. Þýðing laga nr. 163/2010 um breytingu á virðisaukaskattslögum

Endanlegt frumvarp var samþykkt ásamt fyrrgreindum breytingartillögum með lögum nr. 163/2010 og öðluðust þau gildi þann 1. janúar 2011. Helstu breytingar á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt fólu aðallega í sér eftirfarandi breytingar fyrir viðskiptavini gagnavera:

1. Virðisaukaskattur lagðist ekki á viðskipti með þjónustu sem með rafrænum hætti er veitt þeim sem búa erlendis.
2. Virðisaukaskattur var ekki lagður á viðskipti með blandaða þjónustu sem gagnaver selja þeim sem búsettir eru erlendis.
3. Innflutningur tiltekinna aðila, sem eru búsettir erlendis, á netþjónum og tengdum búnaði til nota í gagnaverum var undanþeginn virðisaukaskatti.¹⁰⁷

ESA hefur það hlutverk að tryggja efndir á skuldbindingum samkvæmt EES samningum.¹⁰⁸

Því var stofnuninni, við samþykkt frumvarpsins, tilkynnt um samþykkt laganna og leitað eftir staðfestingu á því að ekki hafi verið um að ræða tilkynningarskylda ríkisaðstoð í skilningi 61. gr. sammings um Evrópska efnahagssvæðið, sbr. lög nr. 2/1993 vegna framangreindra breytinga á d-lið 10. tl. 1. mgr. 12. gr. og 42. gr. A vskl.¹⁰⁹

4.2.3.5. Reglugerð nr. 194/1990, um virðisaukaskatt af aðkeyptri þjónustu erlendis frá

Ákvæði 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. helst í hendur við 35. gr. vskl. en samkvæmt því ákvæði þurfa aðilar að skila virðisaukaskatti af aðkeyptri þjónustu erlendis frá sem talin er upp í 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. og einnig þurfa erlendir aðilar að innheimta virðisaukaskatt af þjónustu sem þeir veita hérlendis, en ákvæði 35. gr. vskl. er svohljóðandi:

Aðili, sem kaupir þjónustu sem talin er upp í 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. erlendis frá til nota að hluta eða öllu leyti hér á landi, skal greiða virðisaukaskatt af andvirði hennar. Sama gildir um þjónustu erlends aðila sem veitt er hér á landi, enda hafi hinn erlendi aðili hvorki starfsstöð né umboðsmann hér á landi. Þó skal aðili með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis sem selur rafrænt afhenta þjónustu skv. d-lið 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. til aðila sem er ekki skráður skv. 5. gr. og er heimilisfastur eða með fasta starfsstöð hér á landi innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri þjónustu hér á landi. Þjónusta þessi telst ávallt nýtt þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð. Seljandi skal ótilkvaddur tilkynna starfsemi sína rafrænt á því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Aðilar sem selja rafrænt afhenta þjónustu fyrir 1.000.000 kr. eða minna á hverju 12 mánaða tímabili skulu undanþegnir skattskyldu. Þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. er aðili sem skráður er skv. 5. gr. undanþeginn skyldu til greiðslu virðisaukaskatts skv. 1. mgr. ef hann gæti að fullu talið virðisaukaskatt vegna kaupanna til

¹⁰⁶ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj 1899 - 878. mál, svar við spurningu 1.

¹⁰⁷ „Auglýsing eftir athugasemdum sem varðar ríkisaðstoð í tengslum við tilteknar breytingar á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sem gilda um viðskiptavini gagnavera“ (18. apríl 2013) 20 EES-viðbætur við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins, 1–2.

¹⁰⁸ Davíð Þór Björgvinsson, *EES-réttur og landsréttur* (Bókaútgáfan Codex 2006) 45.

¹⁰⁹ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 581 - 208. mál, Rafræn þjónustusala.

innskatts, sbr. 3. og 4. mgr. 15. gr. og 1. mgr. 16. gr. Þetta gildir þó ekki þegar þjónusta er veitt eða hennar notið í tengslum við innflutning á vöru.

Samkvæmt 1. ml. 1. mgr. 35. gr. vskl. ber aðila sem kaupir rafrænt afhenta þjónustu að innheimta og skila virðisaukaskatti vegna kaupanna. Síðan segir í 2. mgr. 35. gr. að sú regla eigi ekki við hafi aðilinn heimild til að telja virðisaukaskattinn til innskatts. Eftir að lög nr. 163/2010 um breytingu á vskl. tóku gildi var ákvæði 35. gr. breytt með lögum nr. 121/2011 á þann veg að 2. ml. var bætt við (sjá undirstrikun höf.). Ástæða þótti til, þar sem erfitt væri að hafa eftirlit með virðisaukaskattskilum vegna kaupa á rafrænni þjónustu erlendis frá, að leggja fram breytingu á þann veg að þegar aðili, sem er með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis, selur þjónustu til aðila sem ekki er skráður samkvæmt 5. gr. vskl., og er með heimilisfesti eða fasta starfsstöð á Íslandi, skuli seljandi skila virðisaukaskatti í ríkissjóð.¹¹⁰ Tilgangur ákvæðisins var að jafna samkeppnisstöðu íslenskra og erlendra aðila sem selja rafræna þjónustu hér á landi og í annan stað að auka tekjur ríkissjóðs.¹¹¹ Ákvæðið var samþykkt með lögum nr. 121/2011 um breytingar á vskl. Reglugerð nr. 194/1990, um aðkeypta þjónustu erlendis frá (hér eftir þjónustureglugerð), fjallar um sömu atriði og ákvæði 35. gr. vskl. en þó á fyllri hátt.

Þjónustureglugerðin skiptist í tvo aðalkafla, annars vegar kafla um sölu á þjónustu til erlendra aðila, þar sem tiltekin þjónusta til erlendra aðila er undanþegin skattskyldri veltu, og hins vegar kafla um ákvæði sem fjallar um greiðslu virðisaukaskatts af sömu þjónustu þegar hún er keypt erlendis frá. Skilyrðin fyrir undanþágu samkvæmt 1. kafla eru þau að hin tiltekna þjónusta sé seld til aðila sem hvorki hefur búsetu né starfsstöð hér á landi og þjónustan sé annaðhvort nýtt að öllu leyti erlendis, eða að kaupandi gæti, ef starfsemi hans væri skráningarskyld hér á landi samkvæmt lögum um virðisaukaskatt, talið virðisaukaskatt vegna kaupa þjónustunnar til innskatts, sbr. 15. og 16. gr. vskl. Í þessu tilviki þarf kaupandi að sýna fram á hvers konar atvinnurekstur hann hefur með höndum, sjá nánar 2. mgr. 1. gr. þjónustureglugerðarinnar. Þrátt fyrir undanþáguákvæði 1. og 2. gr. skal ávallt telja söluna til skattskyldrar veltu ef þjónustan varðar eitthvert þeirra atriða sem tilgreind eru í 3. gr. þjónustureglugerðarinnar, t.d. lögfræðiþjónusta er varðar fasteign hér á landi.¹¹² Ákvæði 35. gr. vskl. kveður skýrt á um að þjónusta samkvæmt 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. telst ávallt nýtt þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð. Þó reglugerðin sé 35. gr. vskl. til fyllingar er ekki að finna nákvæmar leiðbeiningar um nýtingarstað þjónustunnar, sjá nánar kafla 4.5.3. um nýtingarstað rafrænnar þjónustu.

¹¹⁰ Alþt. 2010-2011. A-deild, þskj. 1465 - 824. mál, ath.semnd við breytingar á virðisaukaskattslögum.

¹¹¹ Alþt. 2010-2011, A-deild, þskj. 1838 - 898. mál, ath.semnd við 2. gr.

¹¹² Ákvarðandi bréf Ríkisskattstjóra nr. 86/90, 28. maí 1990.

4.2.3.6. Ríkisaðstoð

Samningurinn um Fríverslunarsamtök Evrópu (hér eftir EFTA) var undirritaður 20. október 1959 og gerðist Ísland aðili að þeim í mars 1970.¹¹³ Í gegnum aðild Íslands í EFTA gerðist Ísland aðili að Evrópska efnahagssvæðinu (hér eftir EES) og var samningur um Evrópska efnahagssvæðið lögfestur með lögum nr. 2/1993 (hér eftir eesl.).¹¹⁴ Með EES-samningnum tóku EFTA-ríkin upp reglur Evrópubandalagsins um ríkisaðstoð og takmarkar aðild Íslands að EES því möguleika ríkisins til að veita ríkisaðstoð, sbr. 1. mgr. 61. gr. eesl.¹¹⁵ Í Evrópurétti liggur ekki fyrir formleg skilgreining á hugtakinu *ríkisaðstoð* en almennt hefur það verið talið ná yfir alla opinbera aðstoð sem uppfyllir eftirfarandi skilyrði:

1. Aðstoðin þarf að vera veitt af ríkisfjármunum.
2. Aðstoðin þarf að raska eða vera til þess fallin að raska samkeppni.
3. Aðstoðin þarf að ívilna ákveðnum fyrirtækjum eða framleiðslu ákveðinna vara.
4. Aðstoðin þarf að hafa áhrif á viðskipti milli samningsaðila.¹¹⁶

EES-samningurinn kveður samkvæmt þessu á um almennt bann gegn aðstoð hins opinbera sem gæti stuðlað að samkeppnisröskun. Reglunum er ætlað að koma í veg fyrir að opinberir aðilar styrki fyrirtæki í þeim tilgangi að ýta undir tiltekna fjárfestingar í atvinnurekstri, t.d. með skattaívilnunum, þar sem slík aðstoð gæti haft óæskileg áhrif á viðskipti milli EES-ríkja. Tilgangur reglnanna er því sá að tryggja að fyrirtæki standi jöfnum fæti á EES-svæðinu. Undantekningar eru þó heimilar en afskipti ríkis verða í þeim tilfellum að vera nauðsynlegar.¹¹⁷

Íslensk stjórnvöld tilkynntu ESA um fyrrgreindar breytingar á virðisaukaskattslögum og héldu því fram að ekki væri um ríkisaðstoð að ræða.¹¹⁸ ESA tók umrædda tilkynningu til umfjöllunar og lá niðurstaða fyrir þann 16. janúar 2013. Var hún þrífætt. Fyrsti hluti niðurstöðunnar sneri að lagabreytingunni um að undanskilja rafrænt afhenta þjónustu til kaupenda sem búsettir væru erlendis. Sú breyting var talin samrýmast meginreglu virðisaukaskatts um að virðisaukaskattur sé ekki lagður á vörur og þjónustu sem seld er úr landi.¹¹⁹ ESA komst síðan að bráðabirgðaniðurstöðu um hina tvo þætti tilkynningarinnar sem

¹¹³ Stefán Már Stefánsson, *Evrópuréttur* (Íðunn 1991) 17.

¹¹⁴ Davíð Þór Björgvinsson, *EES-réttur og landsréttur* (n. 108) 77.

¹¹⁵ sama heimild 31.

¹¹⁶ „Hvað er ríkisaðstoð?“ (*Fjármála- og efnahagsráðuneytið*)

<<http://fjarmalaraduneyti.is/verkefni/rikisadstod/nr/2960>> skoðað 24. október 2013.

¹¹⁷ „Annual Report 2012“ (EFTA Surveillance Authority 2012) 30.

¹¹⁸ „Auglýsing eftir athugasemdum sem varðar ríkisaðstoð í tengslum við tiltekna breytingar á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sem gilda um viðskiptavini gagnavera“ (n. 107) 1.

¹¹⁹ sama heimild 2.

sneri að lagabreytingum um annars vegar að undanþiggja bæði blandaða þjónustu til viðskiptavina gagnavera búsettra erlendis og hins vegar innflutning á netþjónum og sambærilegum tækjabúnaði til Íslands. Bráðabirgðaniðurstaða ESA var á þann veg að framangreindar ráðstafanir væru sértækar og fælu því í sér ríkisaðstoð í skilningi 1. mgr. 61. gr. EES-samningsins.¹²⁰ Ákvörðun ESA, nr. 3/13/COL markaði upphaf málsmeðferðar um tilteknar breytingar á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt skv. 2. mgr. 1. gr. I. hluta bókonar 3 við samning milli EFTA-ríkjanna um stofnun eftirlitsstofnunar og dómstóls.¹²¹

4.2.4. Lög nr. 24/2013 um gagnaver

Eins og fram kemur í kafla 4.4.6, þótti ESA leika vafi á að þær breytingar sem gerðar voru á vskl. með lögum nr. 163/2010 samrýmdust reglum EES um ríkisaðstoð þar sem ákvæðin kynnu að teljast sértækar ráðstafanir í skilningi reglnanna.¹²² Frumvarp um breytingar á virðisaukaskattslöggjöf var því enn og aftur lagt fram, nú í þeim tilgangi að bregðast við álitum ESA. Samkvæmt hinu nýja frumvarpi var lagt til að afnema annars vegar síðari hluta ákvæðis d-liðar 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. er sneri að blandaðri þjónustu og hins vegar ákvæði 42. gr. A vskl. um innflutning á netþjónum og tengdum búnaði.

Auk þess var lögð til sú breyting á 43. gr. vskl. að ráðherra gæti sett í reglugerð reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna innflutnings erlendra fyrirtækja á vörum auk reglna um kaup á vörum og þjónustu innanlands að ákveðnum skilyrðum uppfylltum. Með því ákvæði var gert ráð fyrir að réttur til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna innflutnings myndi lúta sömu skilyrðum og ferlum er gilda við endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja.¹²³ Ákvæði 43. gr. vskl. orðast því samkvæmt núgildandi lögum á eftirfarandi hátt:

Ráðherra getur kveðið svo á með reglugerð að endurgreiða megi virðisaukaskatt af vörum sem aðilar búsettir erlendis kaupa hérlendis og hafa með sér er þeir hverfa úr landi, enda séu uppfyllt þau skilyrði sem hann telur nauðsynleg.

2. mgr. [...]

3. mgr. Ráðherra er heimilt með reglugerð að setja reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem erlend fyrirtæki hafa greitt hérlendis við kaup á vörum eða þjónustu eða innflutning á vörum. Endurgreiðsla samkvæmt þessari málsgrein getur eingöngu tekið til virðisaukaskatts af þeim aðföngum sem virðisaukaskattsskyldir aðilar geta talið til innskatts, sbr. 15. og 16. gr. Fyrirtæki telst erlent í skilningi þessarar málsgreinar þegar aðili hefur hvorki búsetu né starfsstöð hér á landi.

4. mgr. Skilyrði endurgreiðslu samkvæmt grein þessari er að seljandi vöru og þjónustu sé skráður á virðisaukaskattsskrá á því tímamarki þegar viðskipti eiga sér stað.

¹²⁰ Ákvörðun ESA um að hefja formlega rannsókn í tengslum við tilteknar breytingar á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sem gilda um viðskiptavini gagnavera nr. 3/13/COL (16. janúar 2013), ath.semd við 2. gr.

¹²¹ sama heimild, ath.semd við 3. gr.

¹²² Alþt. 2012-2013, A-deild, þskj. 1239 - 542. mál, ath.semd við lagafrumvarp.

¹²³ sama heimild, ath.semd við lagafrumvarp.

Eftir kostnaðarmat Fjármála- og efnahagsráðuneytisins var niðurstaðan sú að lögfesting þessa frumvarps ætti að hafa í för með sér óveruleg áhrif til hækkunar á tekjum ríkissjóðs en ráðuneytið hafði ekki tölulegar upplýsingar um hvernig skattskyld velta skiptist á milli rafrænt afhentrar þjónustu annars vegar og blandaðrar þjónustu hins vegar.¹²⁴

4.2.4.1 Reglugerð nr. 288/1995 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra aðila

Líkt og kom fram hér að framan voru heimildarákvæði ráðherra til að ákveða undanþágur vegna þjónustu sem veitt er hér á landi til aðila sem hafa heimilisfesti erlendis felld á brott með lögum nr. 55/1997 um breytingar á vskl.¹²⁵ Í staðinn var lögákveðið að sala á þjónustu til erlendra aðila sem hvorki hafa búsetu né starfsstöð á Íslandi yrði undanþegin skattskyldri veltu í þeim tilvikum sem þjónustan er að öllu leyti nýtt erlendis. Með lögum nr. 40/1995 um breytingar á vskl. var ráðherra heimilað að endurgreiða allan virðisaukaskatt af þjónustu og vöru sem erlent fyrirtæki greiðir hér á landi, enda sé um að ræða virðisaukaskatt af aðföngum sem heimilt er að telja til innskatts skv. 15. og 16. gr. vskl. Þessi heimild var nýtt með útgáfu reglugerðar nr. 288/1995, um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja (hér eftir endurgreiðslug.). Erlendir rekstraraðilar sem kaupa þjónustu hér á landi geta samkvæmt henni fengið virðisaukaskatt af þjónustu sem þeir greiða hérlandis endurgreiddan ef starfsemi þeirra væri skráningarskyld hér á landi. Áður var það svo að erlendir rekstraraðilar gátu, ef starfsemi þeirra væri skráningarskyld hér á landi, talið greiddan virðisaukaskatt af viðkomandi þjónustu til innskatts.¹²⁶

Með lögum nr. 24/2013 um breytingu á vskl. var ákveðið að réttur til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna innflutnings lúti sömu skilyrðum og ferlum er gilda við endurgreiðslu vegna kaupa á vöru og þjónustu hér á landi, sbr. endurgreiðslug.¹²⁷ Þetta þýðir að erlendir aðilar sem kaupa þjónustu hér á landi eða flytja inn netþjóna eða búnað þeim tengdum geta fengið virðisaukaskatt sem þeir greiða hérlandis endurgreiddan enda séu öll skilyrði endurgreiðslug. uppfyllt. Heimild ráðherra, samkvæmt endurgreiðslug., tekur til þess að endurgreiða allan virðisaukaskatt af þjónustu og vöru sem erlent fyrirtæki greiðir hér á landi.¹²⁸ Skilyrði samkvæmt endurgreiðslug. má finna í 2. gr. og eru eftirfarandi:

- Að virðisaukaskattur varði atvinnustarfsemi sem aðili rekur erlendis.

¹²⁴ Alpt. 2012-2013, A-deild, þskj. 1239 - 542. mál, umsögn Fjármála- og efnahagsráðuneytis um frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum (gagnaver).

¹²⁵ Alpt. 1996-1997, A-deild, þskj. 746 - 437. mál, ath.semnd við 4. gr.

¹²⁶ sama heimild, ath.semnd við 4. gr.

¹²⁷ Alpt. 2012-2013, A-deild, þskj. 918 - 542. mál, ath.semnd við frumvarpið.

¹²⁸ Alpt. 1994-1995, A-deild, þskj. 782 - 257. mál, ath.semnd við 8. gr.

- Að starfsemi hins erlenda fyrirtækis væri skráningarskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt ef hún væri rekin hér á landi.
- Að um sé að ræða virðisaukaskatt sem skráður aðili hér á landi gæti talið til innskatts eftir ákvæðum 15. og 16. gr. vskl. með áorðnum breytingum.

Samkvæmt þessu nýja ákvæði 43. gr. vskl. geta erlendir viðskiptavinir íslenskra gagnavera, sem uppfylla ofangreind skilyrði, sótt um endurgreiðslu virðisaukaskatts þó svo að þjónusta sem þeir kaupa með virðisaukaskatti af innlendum aðilum teljist vera nýtt hér á landi.

Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 01/02, 8. janúar 2002

Álitsbeiðni varðaði endurgreiðslu á virðisaukaskatti til erlends fyrirtækis. Lyfjafyrirtækið A hugðist setja á fót útibú hér á landi. Starfsemi útibúsins fólst í markaðssetningu og kynningu á vörum fyrirtækisins, tengslum við íslensk heilbrigðisyfirvöld og íslensk rannsóknarfyrirtæki og í annarri aðstoðarstarfsemi fyrir fyrirtækið. Útibú A mundi hvorki selja vörur né þjónustu hér á landi heldur var annað fyrirtæki sem annaðist dreifingu og heildsölu á Íslandi á vörum félagsins og voru þær því tollafgreiddar inn í landið í nafni þess. Álitsbeiðandi óskaði eftir svörum við því hvort starfsemi útibús A á Íslandi væri virðisaukaskattskyld. Ef ekki yrði talið að starfsemi útibús A væri virðisaukaskattskyld hefði hið erlenda félag getað sótt um endurgreiðslu virðisaukaskatts á grundvelli endurgreiðslurg. Þar sem álitsbeiðandi ætlaði ekki að stunda virðisaukaskattskyld viðskipti hér á landi, hvíldi ekki á honum skylda til að tilkynna sig til skráningar á grunnskrá virðisaukaskatts, sbr. 5. gr. vskl.

Ákvæði 3. mgr. 43. gr. vskl. kveður á um að endurgreiðsla samkvæmt málsgreininni getur eingöngu tekið til virðisaukaskatts af þeim aðföngum sem virðisaukaskattsskyldir aðilar geta talið til innskatts, sbr. 15. og 16. gr. vskl.

Ríkisskattstjóri segir í álitinu að í athugasemdum við 8. gr. frumvarps sem varð að lögum nr. 40/1995 um breytingar á 3. mgr. 43. gr. vskl. segir að með ákvæðinu sé heimilt að setja reglur um endurgreiðslu á virðisaukaskatti til erlendra fyrirtækja sem hafa ekki með höndum skattskyld viðskipti hér á landi en kaupa hér einhverja þjónustu eða vöru með virðisaukaskatti. Því sé litið til þess að ef fyrirtækin væru virðisaukaskattsskyld hér á landi gætu þau talið virðisaukaskatt af aðkeyptum aðföngum til innskatts. Í ljósi þessara athugasemda taldi ríkisskattstjóri að skýra verði hugtakið *starfsstöð* í 2. mgr. 1. gr. reglugerðarinnar á þann veg að erlent félag teljist aðeins eiga starfsstöð hér á landi ef það eigi hér viðskipti sem hafa í för með sér virðisaukaskatts- og skráningarskyldu. Niðurstaða ríkisskattstjóra var því sú að fyrirhuguð starfsemi útibús álitsbeiðanda hér á landi girti ekki

fyrir rétt álitsbeiðanda, sem fyrirtæki búsettu erlendis, til endurgreiðslu virðisaukaskatts á grundvelli reglugerðarinnar.

4.2.4.2. Umsögn Ríkisskattstjóra um frumvarpið

Ríkisskattstjóri sendi inn umsögn eftir að frumvarp til laga nr. 163/2010 um breytingar á virðisaukaskatti var lagt fram, sjá nánar umfjöllun í kafla 4.2.3. Í umsögninni gerði hann athugasemdir við 1. og 3. gr. frumvarpsins og innti eftir frekari skýrleika varðandi ýmis atriði. Til að byrja með vakti hann athygli á því að ekki væri skýrt hvað átt væri við með hugtakinu *blönduð þjónusta* í frumvarpinu, en að væntanlega hafi verið um að ræða samsetta sölu á rafrænt afhentri þjónustu. Ef sá skilningur væri lagður í hugtakið yrði með brottfalli 2. ml. d-liðar 10. tl. mgr. 12. gr. vskl. að gera ráð fyrir að hluti sölu gagnavera til erlendra aðila teldist nú til skattskyldrar veltu og gæti því ákveðinn hópur erlendra viðskiptavina íslenskra gagnavera fengið virðisaukaskatt endurgreiddan að uppfylltum skilyrðum endurgreiðslurg. Hann bar því fram þá spurningu að ef fella ætti aðstöðuleigu gagnavera undir sama hatt og þjónustu samkvæmt c- og d-lið 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. yrði að kveða skýrt á um það í lögnum. Meirihluti efnahags- og viðskiptanefndar tók undir þann skilning ríkisskattstjóra um að nú væri gert ráð fyrir að hluti af sölu gagnavera til erlendra aðila teldist til skattskyldrar veltu þegar ákvæði 2. ml. d-liðar 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. félli brott, en að uppfylltu því skilyrði að starfsemi hins erlenda fyrirtækis væri skráningarskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt væri hún rekin hér á landi og að uppfylltum öðrum skilyrðum sem fram koma í endurgreiðslurg. gæti hluti fyrirtækja fengið slíkan virðisaukaskatt endurgreiddan.¹²⁹ Ríkisskattstjóri benti einnig á að eitt skilyrðanna fyrir endurgreiðslu samkvæmt reglugerðinni væri að svo fyrirtæki nytu endurgreiðslunnar yrði það að vera skráningarskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt en það þýðir að margir viðskiptavinir gagnavera myndu falla þar utan, t.d. erlendir bankar.¹³⁰

Enn fremur leitaðist ríkisskattstjóri eftir að skilgreint yrði með nánari hætti hvað teldist vera erlent fyrirtæki í skilningi 3. mgr. 43. gr. vskl. en þar kemur fram að fyrirtæki teljist erlent þegar aðili hefur hvorki búsetu né starfsstöð hér á landi. Í framhaldi af því benti hann á að hugtakið *föst starfsstöð* væri hvergi skilgreint í íslenskum lögum og lægi því ekki ávallt í augum uppi hvenær fyrirtæki teldist hafa fasta starfsstöð erlendis. Það væri því matsatriði hverju sinni.¹³¹

¹²⁹ Alpt. 2012-2013, A-deild, þskj. 1151 - 542. mál, ath.semnd við frumvarp.

¹³⁰ Umsögn ríkisskattstjóra um frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, Alþingi, erindi nr. Þ 141/1671, 542. mál, ath.semnd við 1. gr.

¹³¹ sama heimild, ath.semnd við 1. gr. ath.semnd við 3. gr.

Við þinglega meðferð málsins er ekki að sjá að tekið hafi verið mark á athugasemdum ríkisskattstjóra þar sem frumvarpið var samþykkt í óbreyttri mynd með lögum nr. 24/2013 um breytingar á vskl. Það er þó ekki að neita því að með umsögn hans var vakin athygli á mikilvægum atriðum sem vert hefði verið að mati höfundar að skera endanlega úr um til að auka skýrleika skattalöggjafar í tengslum við gagnaver.

4.5. Niðurstaða um lagasetningu varðandi gagnaver á Íslandi

Víst er að nýsamþykkt lög nr. 24/2013 um breytingu á vskl. hafa vakið upp ansi óheppilega stöðu. Nú telst hluti af sölu gagnavera til erlendra aðila enn og aftur til skattskyldrar veltu þar sem 2. ml. d-liðar 10. tl. 1. mgr. 12. gr. var fellt á brott og innleitt var ákvæði 43. gr. um heimild ráðherra til að setja reglugerð um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra aðila. Þrátt fyrir framangreindar breytingar er enn ekki búið að leysa úr öllum álitaefnum tengdum gagnaverum staðsettum á Íslandi. Hér á eftir verða þær breytingar sem farið var yfir í köflunum hér að framan raktar í þeim tilgangi að sjá hvort þær fari að markmiðum hinna íslensku virðisaukaskattslaga.

4.5.1. Almenn

Með virðisaukaskattsreglum er lagt upp með þá meginreglu að virðisaukaskatturinn eigi að taka til allrar vöru og þjónustu ef skattlagningin á að ná þeim markmiðum sem stefnt er að með upptöku slíks kerfis.¹³² Í því felst að virðisaukaskattur þarf að vera hlutlaus gagnavart framleiðslu, dreifingu og neyslu og hann má ekki mismuna einstökum framleiðsluaðferðum, viðskiptaháttum eða atvinnugreinum.¹³³ Samkvæmt þessu skal skattskyldan því vera sem almennust og er víðtæk skattskylda forsenda hlutleysis bæði gagnvart neysluvali neytenda og framleiðsluaðferðum.¹³⁴ Líkt og fram kemur í köflunum hér að framan er möguleiki fyrir stjórnvöld að halda afmörkuðum þáttum utan skattskyldunnar þar sem slík ráðstöfun getur oft haft ákveðinn ávinning í för með sér.¹³⁵ Þrátt fyrir þennan möguleika stjórnvalda verða allar undanþágur að vera í samræmi við fyrrnefnd markmið virðisaukaskattlagningar og mega enn fremur ekki stríða gegn reglum alþjóðlegra eftirlitsstofnana.

4.5.2. Rafræn þjónusta

Til að innlendar skattareglur brjóti ekki í bága við reglur sem alþjóðlegar eftirlitsstofnanir setja mega reglurnar ekki vera sértækar. Við mat á því er kannað hvort reglurnar samrýmist meginreglum og tilgangi þeirrar skattalöggjafar sem fyrir er í viðkomandi landi. Með lögum

¹³² Alpt. 1987-1988, A-deild, þskj. 781 - 431. mál, 31.

¹³³ sama heimild, 27.

¹³⁴ sama heimild, 32.

¹³⁵ sama heimild, 32.

nr. 163/2010 um breytingu á vskl. var eitt af markmiðum breytinganna að tryggja að tiltekin rafrænt afhent þjónusta myndi ekki teljast til skattskyldrar starfsemi hér á landi þegar hún væri nýtt erlendis. Meginreglan í íslenskum virðisaukaskattslögum um útflutning er sú að þjónusta sem veitt er erlendis er ekki skattskyld á Íslandi. Nýtingarstaður rafrænt afhentar þjónustu miðast við staðsetningu móttakanda hennar þar sem hún verður að öllum líkindum nýtt. Það þýðir að slík þjónusta sem veitt er til viðskiptavina á erlendri grundu er vanalega skattlögð í heimaríki móttakanda hennar, þar sem endanleg neysla á þjónustunni fer fram. Það er ekki litið svo á að þjónustan sé veitt á Íslandi og því ónauðsynlegt að skattleggja hana hérlendis. Þessi regla tekur mið af áfangastaðskenningunni sem fjallað var um í upphafi þessarar ritgerðar í kafla 2.1.1. og kemur í veg fyrir tvískattlagningu. Einnig fellur reglan að meginreglu virðisaukaskattslaga um hlutleysi sem fjallað var um í kafla tvö, en sú regla er ekki aðeins meginregla í íslenskri virðisaukaskattlagningu heldur einnig í hinu alþjóðlega virðisaukaskattlagningarkerfi.¹³⁶

Með lögnum var hins vegar ekki aðeins rafrænt afhent þjónusta, sem nýtt yrði erlendis, undanþegin virðisaukaskattskyldu heldur einnig blönduð þjónusta veitt af íslenskum gagnaverum sem nýtt yrði erlendis. Líkt og ríkisskattstjóri benti á í umsögn sinni er hugtakið *blönduð þjónusta* hvergi skilgreint í greinargerð með frumvarpinu og er því erfitt að sjá hvaða þættir þjónustu gagnavera ættu að koma til með að falla þar undir. Þar af leiðandi þarf að meta hvort sú undanþága samræmist meginreglum virðisaukaskattslaga. Víst er að ekki er hægt að líta svo á að tilteknir þættir þeirrar þjónustu sem stjórnvöld ætluðust til að myndu falla undir hugtakið *blönduð þjónusta* yrðu nýttir erlendis. Eins og segir hér að framan getur það falið í sér ákveðna hagræðingu að undanþiggja ákveðna þjónustu virðisaukaskattskyldu en slíkar undanþágur verða að vera í samræmi við meginreglur laganna. Þegar undanþágan er metin út frá meginreglunni um hlutleysi er ekki skýrt hví viðskiptavinir þessarar tilteknu þjónustu ættu að njóta undanþágu frá skattskyldu umfram aðra varðandi þá þætti þjónustunnar sem nýttir yrði hérlendis. En ef þeir þættir hinnar blönduðu þjónustu sem nýttir yrðu hérlendis teldust á hinn bóginn mynda óaðskiljanlegan hluta og vera mjög tengdir hinni rafrænu þjónustu væru rök fyrir því að undanþiggja þá á grundvelli meginreglunnar um útflutning.¹³⁷ Íslensk stjórnvöld þyrftu því líklegast að færa rök fyrir slíkri undanþágu á skýran og greinargóðan hátt með ítarlegri skilgreiningu um hvað fellur undir hugtakið

¹³⁶ Ákvörðun ESA um að hefja formlega rannsókn í tengslum við tilteknar breytingar á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sem gilda um viðskiptavinum gagnavera nr. 3/13/COL, kafla 1.3.2.1., mgr. 50.

¹³⁷ Ákvörðun ESA um að hefja formlega rannsókn í tengslum við tilteknar breytingar á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sem gilda um viðskiptavinum gagnavera nr. 3/13/COL, kafla 1.3.2.1., mgr. 53.

blönduð þjónusta. Enn fremur þyrfti að skýra hví þessir undanþegnu þættir séu óaðskiljanlegur hluti hinnar rafrænt afhentu þjónustu og hvernig slík undanþága falli að markmiðum virðisaukaskattslaganna.

4.5.3. Innflutningur á netþjónum

Með breytingu á vskl. með lögum nr. 163/2010 voru netþjónar og búnaður þeim tengdum undanþegnir skattskyldu þegar eigendur þeirra hefðu heimilisfesti í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum og ekki með fasta starfsstöð á Íslandi. Meginregla virðisaukaskattslaga er að öll almenn sala skráðra fyrirtækja á vörum og þjónustu er skattskyld. Til skattskyldrar sölu telst öll sala, hvort heldur er til annarra fyrirtækja eða neytenda. Jafnframt skal gæta hlutleysis við skattlagningu og er allur innflutningur skattlagður, sbr. 34. gr. vskl., nema vörur séu sérstaklega undanþegnar skattlagningu vegna þeirra atriða er upptalin eru í 36. gr. vskl. Víst er að flest ríki hafi einhverjar undanþágur í sínu virðisaukaskattlagningarkerfi en slíkar undanþágur eru oftast byggðar á efnahagslegum rökum.¹³⁸ Þeir aðilar sem áttu að njóta undanþágunnar um netþjóna ættu undir venjulegum kringumstæðum að vera skattlagðir við tollmeðferð þar sem innflutningur á netþjónum er hluti af efnahagslegri starfsemi þeirra sem venjulega er skattskyld. Í greinargerð með lagabreytingunni eru ekki færð nein haldbær rök fyrir því af hverju þeir aðilar sem uppfylla framangreind skilyrði ættu að njóta undanþágu við innflutning á netþjónum og hvernig sú ráðstöfun fellur að meginreglum virðisaukaskattslaga. Því verður að ganga út frá því að þeir aðilar sem flytja inn netþjóna séu í sömu aðstöðu og þeir aðilar sem flytja inn annars kyns vörur til landsins og þar af leiðandi má líta svo á að þeir ættu ekki að njóta betri lagalegrar stöðu en aðrir skattskyldir aðilar á Íslandi, t.d. vegna milliríkjasamninga eða þess háttar.¹³⁹

Samkvæmt áliti ESA endurspeglaði þessi breyting sem gerð var á lögnum ekki meginreglur íslenskra virðisaukaskattslaga, þar sem breytingarnar virtust hafa verið gerðar til þess eins að laða að erlenda fjárfesta hingað til lands til að kaupa þjónustu gagnavera og þar með að bæta samkeppnisstöðu íslenskra gagnavera á Íslandi.¹⁴⁰ Einnig virðist sem svo að undanþága virðisaukaskattskyldu á innflutningi netþjóna og búnaði þeim tengdum voru settar í þeim tilgangi að bæta samkeppnisstöðu íslenskra gagnavera á kostnað samkeppnisaðila þeirra á

¹³⁸ sama heimild, kafla 1.3.2.1., mgr. 56.

¹³⁹ sama heimild, 1.3.1., mgr. 44.

¹⁴⁰ sama heimild, kafla 1.3.2.3., mgr. 60.

EES svæðinu, en slík ráðstöfun samræmist ekki EFTA reglum.¹⁴¹ ESA benti enn fremur á að samkvæmt frumvarpi með lagabreytingunni væri tilgangur breytinganna sá að aðlaga íslenskt virðisaukaskattskerfi að því kerfi sem ríkir á ESB svæðinu. Samkvæmt ESA þurfa ívilnanir sem íslensk stjórnvöld kunna að setja að samræmast hinum íslensku virðisaukaskattsreglum en ekki þeim sem gilda á ESB svæðinu.

Því ætti að teljast ljóst að samkvæmt meginreglum virðisaukaskattslaga um innflutning og hlutleysi hafi sú breyting er sneri að undanþágu netþjóna og búnaði þeim tengdum ekki samræmist markmiðum virðisaukaskattslaganna. En eins og áður segir var þessi breyting felld á brott með lögum nr. 24/2013 og inn kom nýtt ákvæði 3. mgr. 43. gr. vskl.

Ákvæði 3. mgr. 43. gr. vskl. er að mestum hluta til samræmis við eldri endurgreiðslureglur virðisaukaskattslaga nema með þessari breytingu var innflutningi bætt við ákvæðið. Aðilar sem uppfylla skilyrði ákvæðisins geta því fengið virðisaukaskattinn endurgreiddan af innflutningi að ákveðnum skilyrðum uppfylltum og er sú undanþága ekki takmörkuð við tiltekna vörur. Eins og áður segir er ákvæðið í samræmi við eldri reglur virðisaukaskattslaga og er orðalag þess almennt en víst er að tilgangur með setningu þess var fyrst og fremst sá að ýta undir gagnaversiðnað á Íslandi. Hins vegar er ekki hægt að sjá annað en að ákvæðið falli að meginreglum virðisaukaskattslaganna. Hvort ákvæðið hafi þau áhrif sem því er ætlað að hafa er alls óvíst.

Líkt og ríkisskattstjóri benti á í umsögn sinni um frumvarpið er varð að lögum nr. 24/2013 eru ýmsir viðskiptavinir sem koma til með að falla utan endurgreiðsluheimildarinnar þar sem þeir falla ekki undir þau skilyrði sem ákvæðið setur. Stórir erlendir viðskiptavinir gætu samkvæmt því fallið utan endurgreiðsluheimildarinnar og má sem dæmi nefna að váttryggingastarfsemi og bankar falla utan heimildarinnar, sbr. 9. og 10. tl. 3. mgr. 2. gr. vskl. Enn fremur er alls óvíst að viðskiptavinir þeir er flytja inn netþjóna hingað til lands geti yfir höfuð fallið undir skilyrði ákvæðisins þar sem mikil réttaróvissa ríkir héraendis varðandi það hvort netþjónar stofni til fastrar starfsstöðvar. Eins og staðan er í dag er hvert tilfelli metið hverju sinni sem þar af leiðandi skapar mikla óvissu hjá mögulegum viðskiptavinum íslenskra gagnavera. Farið verður nánar í álitaefni þetta síðar í ritgerð þessari og vísast hér með í þá umfjöllun í kafla 7.

¹⁴¹ Ákvörðun ESA um að hefja formlega rannsókn í tengslum við tiltekna breytingar á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sem gilda um viðskiptavini gagnavera nr. 3/13/COL, kafla 1.3.2.2., mgr. 58

Falli viðskiptavinir undir endurgreiðsluheimild 3. mgr. 43. gr. vskl. þarf að reiða fram virðisaukaskattinn við tollafgreiðslu og sækja síðar um að fá hann endurgreiddan. Þessi framkvæmd ætti ekki að valda hinum stærri viðskiptavinum gagnavera vandræðum þar sem í þeirra tilfellum er oftast nægt fjármagn til að reiða fram slíkt fé. Ákvæðið gæti þó haft áhrif á mögulegar fjárfestingar frá minni fyrirtækjum þar sem þau gætu ef til vill ekki haft slíkt fjármagn til ráðstöfunar.

4.5.4. Nýtingarstaður rafrænnar þjónustu

Meginreglan í utanríkisviðskiptum er sú að útflutningur á vöru eða þjónustu er undanþeginn virðisaukaskatti svo að skatturinn hafi ekki áhrif á samkeppnisstöðu íslenskrar útflutningsvöru á erlendum mörkuðum.¹⁴² Í ákvæði 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. er fjallað um sölu á vissri þjónustu til erlendra aðila sem er undanþegin virðisaukaskattsskyldri veltu. Annars vegar er um að ræða þjónustu sem er að öllu leyti nýtt erlendis og hins vegar sölu á þjónustu til erlendra aðila þó að hún sé ekki nýtt að öllu leyti erlendis ef kaupandi gæti, væri starfsemi hans skráningarskyld hér á landi, talið virðisaukaskatt vegna kaupanna til innskatts. Í ákvæðinu er síðan talin upp sú þjónusta sem fellur þar undir. Áhrif þess eru þau að ekki á sér stað nein uppsöfnun skatts vegna þessara viðskipta þar sem þeir aðilar sem um ræðir í ákvæðinu hafa oftast heimild til frádráttar á innskatti, andstætt því hjá þeim sem stunda viðskipti sem undanþegin er skattskyldu skv. 3. mgr. 2. gr. vskl.¹⁴³ Í 1. mgr. 35. gr. vskl. er að finna sérstakt ákvæði um innflutning. Þar segir að sé öll sú þjónusta sem skilgreind er í 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. keypt erlendis frá til nota að hluta eða öllu leyti hér á landi, sé virðisaukaskattsskyld hérlandis, nema aðilinn sé með höndum starfsemi sem væri skráningarskyld hérlandis.¹⁴⁴

Eins og gefur að skilja er mikilvægt fyrir hagsmuni þeirra aðila sem veita þjónustu að skera úr um hver nýtingarstaður hennar er, en oft geta verið mjög óskýr mörk á milli 10. tl. 1. mgr. 12. gr. og 1. mgr. 35. gr. vskl. Þegar um rafrænt afhenta þjónustu er að ræða. Því miður hefur ekki reynt á mörg álitafni er snerta rafrænt afhenta þjónustu en rétt þykir að tiltaka einstaka ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra sem gætu gefið vísbendingu um niðurstöðu í sambærilegum málum.

4.5.4.1. Þjóðerni

Til að skilyrði 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. sé uppfyllt er nægilegt að nýtingarstaður þjónustunnar sé erlendis og skiptir því ekki máli hvort kaupandi þjónustunnar sé íslenskur eða erlendur til að hann falli undir undanþágu ákvæðisins.¹⁴⁵ Í samræmi við það telst þjónusta vera nýtt hérlandis

¹⁴² Alpt. 1987-1988, A-deild, þskj. 781 - 431. mál, kafli 6.

¹⁴³ sama heimild, ath.semd við 12. gr.

¹⁴⁴ Fyrir nánari skilgreiningu á ákvæðunum vísast í fyrrgreinda umfjöllun um ákvæðin í kafla 4.1.1.

¹⁴⁵ Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 955/00, 5. ágúst 2000.

burt séð frá þjóðerni þeirra sem hennar njóta, sbr. ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 187/90.¹⁴⁶ Þar var óskað eftir álitni á því hvort starfsemi félags sem rekur meðferðarstöð fyrir drykkjusjúklinga hér á landi félli undir undanþágu 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. þar sem um væri að ræða erlenda aðila sem kæmu hingað erlendis frá til að nýta sér þjónustu hérlendis. Þrátt fyrir að viðskiptavinir félagsins voru eingöngu erlendir aðilar féllst ríkisskattstjóri ekki á að starfsemi félagsins teldist þjónusta sem væri nýtt erlendis þar sem þjónustan væri veitt hér á landi og ítrekaði hann að virðisaukaskattslög byggja á þeirri meginreglu að þjónustan sé nýtt þar sem hún er veitt.

4.5.4.2. Óápreifanleg þjónusta

Eins og nánar verður skilgreint síðar telst rafræn þjónusta vera óápreifanleg þjónusta. Enn hefur ekki reynt á nýtingarstað rafrænnar þjónustu fyrir skattayfirvöldum hérlendis en hægt er ef til vill að varpa ljósi á hver réttarframkvæmdin væri með fordæmum er liggja fyrir á sviði óápreifanlegrar þjónustu. Erfitt er að skera úr um afhendingarstað óápreifanlegrar þjónustu með hefðbundnum hætti þar sem afhending hefst oft á einum stað og lýkur síðan í öðru landi.

Ákvarðandi bréf nr. 614/94 ríkisskattstjóra, 8. febrúar 1994

Hér var óskað eftir upplýsingum um meðferð virðisaukaskatts á innflutningi forrita þegar þau væru send í gegnum símalínu. Kaupandi fékk forritin í hendurnar annað hvort með eigin móthaldi eða með aðstoð Pósts og síma. Þar sem ekki er hægt að tollafgreiða slíka þjónustu eftir eðlilegum leiðum var talið að þjónustan félli undir gildissvið þjónusturg. Í álitinu kemur sú leiðbeiningarregla að samkvæmt henni þurfa einstaklingar og rekstraraðilar sem selja vöru eða þjónustu sem undanþegin er virðisaukaskatti að greiða virðisaukaskatt af framangreindri þjónustu. Virðisaukaskattskyldir aðilar eru aftur á móti undanþegnir greiðslu skattsins ef þeir gætu að fullu talið virðisaukaskatt vegna kaupanna til innskatts.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 933/00, 19. janúar 2000

Álit þetta sneri að því hvort íslenskt símaþjónustufyrirtæki þyrfti að innheimta virðisaukaskatt af veittri þjónustu til erlends símaþjónustufyrirtækis í þeim tilgangi að viðskiptavinir erlenda fyrirtækisins gætu hringt til Íslands. Samkvæmt ríkisskattstjóra yrði því að líta svo á að þjónustan væri veitt hérlendis þar sem hún væri í raun nýtt hér. Fjarskiptaþjónusta af þessu tagi er því aðeins undanþegin virðisaukaskattsskyldri veltu íslenska símaþjónustufyrirtækisins ef kaupandinn gæti, væri starfsemi hans skráningarskyld hér á landi, talið virðisaukaskatt vegna þjónustukaupanna til innskatts samkvæmt íslenskum reglum.

¹⁴⁶ Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 187/90, 20. desember 1990.

Jafnframt vildi áltisbeiðandi fá úr því skorið hvort greiða þyrfti virðisaukaskatt af þjónustu hérlendis ef íslenskt símaþjónustufyrirtæki keypti aðgang að símtækniþúnaði erlends símaþjónustufyrirtækis til að veita símnotendum ódýrari símtöl til útlanda. Ef þjónusta sem keypt er erlendis frá er til nota að hluta eða öllu leyti hér á landi skal greiða virðisaukaskatt af andvirði hennar, sbr. 1. mgr. 35. gr. vskl. Fjarskiptaþjónusta telst nýtt á þeim stað sem hún er veitt, þ.e. starfsstöð seljanda (öðruvísi með rafræna þjónustu, hún er nýtt þar sem kaupandi hefur búsetu eða starfsstöð). Þar sem hið íslenska símaþjónustufyrirtæki keypti fjarskiptaþjónustu af erlendu símaþjónustufyrirtæki sem hafði búsetu eða starfsstöð erlendis telst þjónustan nýtt erlendis. Því falla þessi kaup utan íslenskrar lögsögu.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 993/2001 , 6. desember 2001

Hér fjallaði ríkisskattstjóri um hvernig leggja skuli virðisaukaskatt á fjarskiptaþjónustu sem rekin er í gegnum gervitunglakerfi. Þar ítrekaði ríkisskattstjóri að erfitt sé að skera úr um afhendingarstað með hefðbundnum hætti þegar um fjarskiptaþjónustu er að ræða. Í álitinu er sérstaklega tekið fram að fjarskiptaþjónusta telst ekki veitt erlendis ef kaupandi hennar hefur annaðhvort búsetu eða starfsstöð hér á landi. Samkvæmt því var sala á fjarskiptaþjónustu til aðila sem annaðhvort hafa búsetu eða starfsstöð á Íslandi ávallt virðisaukaskattskyld.

Ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 1066/2006, 24. maí 2006

Þetta álit er dæmi um hvernig nýtingarstaður óáþreifanlegrar þjónustu er ákveðinn þegar hún er bundin við tiltekna eign. Álitið varðaði skyldu félags til innheimtu virðisaukaskatts við sölu tiltekinnar þjónustu sem það hugðist veita á veraldarvefnum. Þjónustan fólst í því að gefa eigendum fasteigna, hvar sem er í heiminum, kost á að skrá í sérstakt forrit á vefsíðu félagsins upplýsingar um fasteignir til leigu. Þjónustusali var íslenskt félag með starfsemi og skrifstofu hér á landi. Ríkisskattstjóri féllst á að umrædd þjónusta teldist til upplýsingamiðlunar af þeim toga er þágildandi d-liður 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. tók til og benti á að þjónusta er varðaði fasteignir yrði nýtt þar sem fasteignin er staðsett, sbr. 4. tl. 1. mgr. 12. gr. og c-liðs 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. Umrædd þjónusta var því talin vera veitt erlendis og féll þar af leiðandi undir ákvæðið.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 876/98, 31. ágúst 1998

Hér voru til úrlausnar þrjú álitaeefni Í fyrsta álitaeefninu taldi ríkisskattstjóri að sala erlendra aðila á símakortum til Íslendinga til notkunar hvar sem er í heiminum væri ekki talin þjónusta veitt hér á landi. Því bæri ekki að innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri sölu hérlendis. Ef innlendir aðilar keyptu hins vegar slíka þjónustu erlendis frá bæri þeim að greiða

virðisaukaskatt vegna kaupanna enda gætu þeir ekki talið virðisaukaskatt vegna slíkra innkaupa til innskatts, sbr. 35. gr. virðisaukaskattslaga.

Í öðru lagi var leitað eftir álitum ríkisskattstjóra um virðisaukaskattskyldu þegar fyrirtæki sem skráð er erlendis selur þjónustu til íslenskra aðila. Þjónustan er send á Internetinu og innheimt með skuldfærslu á greiðslukort. Í því felst að símtöl til útlanda eru flutt yfir Internetið. Símtalið hefst innanlands en færast svo í gegnum gátt og yfir Internetið inn á gátt í öðru landi. Þaðan færast símtalið inn á innanlandssímkerfi í landinu sem hringt er til. Ríkisskattstjóri komst að þeirri niðurstöðu að í viðskiptum sem þessum bæri hinu erlenda fyrirtæki ekki að innheimta og skila virðisaukaskatti af þjónustu, heldur hinum innlenda kaupanda, enda gæti hann ekki talið virðisaukaskatt vegna slíkra innkaupa til innskatts, sbr. 35. gr. virðisaukaskattslaga.

Í þriðja lagi var um að ræða fyrirtæki, sem skráð er erlendis og selur þjónustu yfir Internetið til Íslendinga og útlendinga. Þjónustan felst í því að viðskiptavinir hafa m.a. aðgang að sérstakri spjallrás þar sem þeir geta átt rauntímasamskipti yfir Internetið. Kaupendur þjónustunnar, ef þeir eru staddir hér á landi, tengjast Internetinu í gegnum íslenskan internetþjónustuaðila samkvæmt sérstökum þjónustusamningi og greiða virðisaukaskatt af þeirri þjónustu. Öll gagnavinnsla vegna þjónustu hins erlenda fyrirtækis fer fram með tölvu sem staðsett er erlendis. Ríkisskattstjóri sagði að hér væri ljóst að um væri að ræða sölu á fjarskiptaþjónustu eins og hún er skilgreind í lögum nr. 143/1996 um fjarskipti. Jafnframt taldi hann ljóst að afhending færi fram erlendis þannig að innlendum aðilum bæri að greiða virðisaukaskatt af kaupum þeirrar þjónustu erlendis frá, sbr. 35. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt.

4.5.4.3. Skipt þjónusta

Stundum neyðast skattskyldir aðilar til að kaupa eða selja margþætta þjónustu og getur þá verið að ákveðinn hluti hennar er veittur hérlendis en annar erlendis. Þá þurfa aðilar að skipta þjónustu sinni upp til að koma í veg fyrir tvískattlagningu.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 1075/2008, 22. febrúar 2008

Fyrirspurn aðila laut annars vegar að því hvort sú þjónusta sem innt væri af hendi í höfuðstöðvum íslensks banka og nýtt væri í erlendu útibúi hans, kynni að leiða til þess að bankinn þyrfti að greiða virðisaukaskatt af þeim þætti þjónustunnar sem nýttist í erlendu útibúi hans og hins vegar hvort höfuðstöðvar íslenska bankans sem nyti þjónustu frá útibúum sínum, staðsettum í ESB, þyrftu að greiða virðisaukaskatt af þjónustunni í tolli.

Svar ríkisskattstjóra er laut að fyrri fyrirspurn aðilans var á þann veg að ef hin veitta þjónusta höfuðstöðvanna til útibúa sinna erlendis falli undir 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. telst afhending á henni undanþegin skattskyldri veltu, sé þjónustan að öllu leyti nýtt erlendis. Að öðrum kosti telst afhending þjónustunnar til skattskyldrar veltu nema að uppfylltum skilyrðum 3. ml. 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. Varðandi seinni hluta fyrirspurnar aðilans sagði ríkisskattstjóri að falli þjónusta hinna erlendu útibúa undir 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. ber höfuðstöðvum að standa skil á virðisaukaskatti við innflutning nema því aðeins að þjónustan varði virðisaukaskattskylda starfsemi þeirra hér á landi og hægt sé að telja virðisaukaskatt vegna kaupanna til innskatts, sbr. 35. gr. vskl.

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 591/2012, 11. desember 2012

Kærð var endurákvörðun ríkisskattstjóra varðandi virðisaukaskatt E hf. vegna keyptrar þjónustu erlendis frá, sbr. 1. ml. 1. mgr. 35. gr. vskl. Um var að ræða íslenskt fyrirtæki með starfsstöð og framkvæmdastjórn hér á landi. Jafnframt voru ákvarðanir varðandi fjárfestingar teknar hér á landi, skilað var skattframtölum hérlendis auk þess sem stjórnarmenn voru allir búsettir hér að undanskildum einum manni.

Endurákvörðun ríkisskattstjóra var byggð á því að tiltekin þjónusta, sem kærandi hafði keypt af erlendum aðilum, félli undir 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. og hefði verið notuð að hluta eða öllu leyti hér á landi í skilningi 1. mgr. 35. gr. laga nr. 50/1998. Skattskyld þjónustukaup E hf. vörðuðu annars vegar þjónustu vegna tveggja dótturfélaga E hf. og hins vegar aðkeypta þjónustu frá ýmsum erlendum lögfræðistofum, endurskoðendafyrirtækjum og fleiri aðilum. Ríkisskattstjóri vísaði til þess að þjónustan hefði verið notuð við ákvarðanatöku starfsmanna eða stjórnar E hf. varðandi fjárfestingarverkefni og væri þannig nýtt við aðalstarfsemi félagsins hér á landi. Því bæri að greiða virðisaukaskatt vegna þessara þjónustukaupa hér á landi. E hf. féllst á að hluti hinnar umræddu þjónustu hafi verið notaður hér á landi en byggði á því að aðkeypt þjónusta félagsins, önnur en sú sem nýtt hafi verið hér á landi, hafi varðað viðskiptahagsmuni erlendis og teldist því ekki hafa verið til nota hér á landi í skilningi 1. mgr. 35. gr. vskl.

Yfirskattanefnd hafnaði þeim rökum ríkisskattstjóra að við túlkun á íslenskum virðisaukaskattslögum ætti að hafa tilskipun ESB til hliðsjónar. Samkvæmt reglum ESB telst afhendingarstaður sambærilegrar þjónustu og finna má í 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. vera þar sem kaupandi þjónustunnar hefur starfsstöð eða er búsettur. Nefndin áréttaði að ekki sé að finna viðmiðunarreglu þess efnis að þjónusta skv. 10. tl. 1. mgr. 12. gr. og 35. gr. vskl. teljist

andlag skattlagningar þar sem kaupandi hefur aðsetur. Heldur ræður nýtingarstaður þjónustu, sem ákvæði þess taka til, því hvort greiða beri skatt af sölu eða eftir atvikum öflun hennar.

Yfirsattanefnd benti þar næst á að þegar þjónustukaup frá útlöndum varði viðskiptahagsmuni í erlendu ríki teljist þjónusta ekki nýtt hér á landi. Að sama skapi teljist aðstoð vegna fyrirhugaðra kaupa eða stofnunar fyrirtækis erlendis ekki nýtt á Íslandi. Nefndin ítrekaði að þjónusta verði að uppfylla það skilyrði um að hún sé notuð að öllu leyti erlendis til þess að undanþága samkvæmt 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. komi til greina á grundvelli nýtingarstaðs. Samkvæmt því yrði að telja að í þessu felist nægilegt að sú þjónusta sé notuð að hluta héraðs til þess að undanþága samkvæmt ákvæðinu eigi ekki við. Í úrskurðinum vísar nefndin því á bug að 1. mgr. 35. gr. vskl. kveði á um að ef íslenskur aðili kaupir þjónustu af erlendum aðila og hann hefur viðskiptahagsmuni erlendis í tengslum við þau þjónustukaup að þjónustan sé að engu leyti notuð hér á landi. Samkvæmt túlkun á ákvæðinu tekur það til þjónustu sem notuð er að hluta til hér á landi.

Ríkisskattstjóri lagði til grundvallar í ályktun sinni um skattskyldu E hf. að öll sú þjónusta sem félli undir c- eða d-lið 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. hefði í öllum tilvikum verið nýtt við ákvarðanatöku E hf. um fjárfestingar erlendis og yrði því að telja nýtingarstaður hennar vera hér á landi. Nefndin taldi mikla annmarka hafa verið á rannsókninni hjá ríkisskattstjóra er varðaði skattskyldu E hf. þar sem ekki er talið fært að ganga út frá því að nýtingarstaður þjónustunnar hafi í öllum tilvikum verið héraðs. Niðurstaða nefndarinnar var því sú að fjalla þyrfti um viðskipti E hf. varðandi hvern og einn þjónustuaðila með tilliti til nýtingarstaðar þjónustu í skilningi 1. mgr. 35. mgr. vskl. og ákveða skattskyldu upp á nýtt.

4.5.4.4. Niðurstaða

Eins og sjá má virðist túlkun á 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. einungis skipta máli gagnvart hinum erlendu kaupendum á þjónustu sem veitt er hér á landi, þ.e. hvort þeir gætu, væri starfsemi þeirra skráningarskyld hér á landi, talið virðisaukaskatt vegna kaupanna til innskatts því þá telst salan undanþegin virðisaukaskattskyldri veltu. Ef ekki er þjónustan virðisaukaskattskyld hér á landi.

Aðilum sem kaupa þjónustu erlendis frá en nýta hana hér á landi að hluta eða öllu leyti ber að greiða virðisaukaskatt vegna kaupanna, sbr. 1. mgr. 35. gr. vskl., enda gætu þeir ekki talið virðisaukaskatt vegna slíkra innkaupa til innskatts, sbr. 2. mgr. 35. gr. vskl.

Samkvæmt túlkun skattayfirvalda um nýtingarstað þjónustu má ráða að þegar þjónustukaup varða viðskiptahagsmuni erlendis getur þjónusta samt sem áður verið talin notuð að hluta til héraðs og þar með ekki fallið undir undanþáguna. Einnig getur verið að aðstoð vegna

fyrirhugaðra kaupa eða stofnunar fyrirtækis erlendis teljist ekki vera nýtt héraendis. Við mat á því hver nýtingarstaður þjónustu er og í hvaða tilvikum hún getur talist vera nýtt hér á landi hafa skattfyrirvöld komið með þá viðmiðunarreglu að þjónusta sem er í tengslum við starfsemi, eignir, réttindi eða hagsmunagæslu erlends aðila héraendis telst nýtt hér á landi og fellur því ekki undir ákvæði 10. tlf. 1. mgr. 12. gr. laganna. Þjónusta sem telja má að nýtt sé að hluta eða öllu leyti hér á landi má nefna vinnu sem varðar viðskiptahagsmuni erlendra kaupenda hér á landi, svo og aðstoð vegna fyrirhugaðra kaupa eða stofnunar fyrirtækis hér á landi. Ef þjónustan er hins vegar unnin hér á landi en er send úr landi og nýtt þar telst hún nýtt erlendis og er undanþegin skattskyldri veltu, t.d. ef íslenskur lögfræðingur vinnur greinargerð fyrir erlendan aðila sem nýtt er í dómsmáli erlendis.¹⁴⁷ Einnig má ráða að þegar um flókna og margþætta þjónustu er að ræða sem veitt er víðsvegar er mögulegt að skipta þjónustunni upp og skattleggja á viðeigandi hátt þannig að hluti hennar sem nýttur er hér á landi á undir undanþáguna.

¹⁴⁷ Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 815/97, 28. júlí 1997.

5. OECD og rafræn þjónusta

Efnahags- og framfarastofnun (Committee on Fiscal Affairs) (hér eftir OECD) spilar mikilvægt hlutverk í alþjóðlegri skattlagningu. Stofnunin hefur þróað leiðbeiningar fyrir ríki um hvernig haga eigi virðisaukaskattlagningu í milliríkjaviðskiptum með rafræna þjónustu. Fyrirtæki og ríkisstjórnir hafa átt þátt í að móta reglurnar og veita því leiðbeiningarnar mikilvæga leiðsögn um þær meginreglur sem ríki hafa sammælt um á þessu sviði. Samræming reglna og samvinna ríkja er samkvæmt stofnuninni besta leiðin til þess að koma í veg fyrir tvískattlagningu eða jafnvel enga skattlagningu á rafrænni þjónustu. (bæta við heimild hérna, „electronic commerce“ frá oecd er í zotero). Virðisaukaskattlagningarkerfi Evrópusambandsins er til að mynda byggt á niðurstöðum OECD sem er dæmi um hversu mikið vægi þessar reglur hafa í alþjóðlegu samhengi.

5.1. Ottawa ráðstefnan

Árið 1998 hittust fulltrúar 29 ríkja í Ottawa fyrir tilstuðlan OECD og kanadísku ríkisstjórnarinnar í þeim tilgangi að gera áætlun sem stuðlaði að þróun á rafrænum viðskiptum á heimsvísu. Vegna staðsetningar ráðstefnunnar gengur hún undir nafninu Ottawa ráðstefnan. Tilgangur ráðstefnunnar var aðallega að fara yfir fjögur meginatriði í tengslum við alþjóðleg rafræn viðskipti. Í fyrsta lagi þurfti að byggja upp traust gagnvart neytendum, í öðru lagi að koma á fót grundvallarreglum fyrir hinn stafræna markað, í þriðja lagi að efla innviði fyrir rafræn viðskipti og í fjórða lagi að hámarka ávinning.¹⁴⁸ Samkomulag náðist milli ríkja um að sömu meginreglur ættu að eiga við um skattlagningu á rafrænni þjónustu og ættu við um hefðbundin viðskipti, það er meginreglurnar um jafnræði, skilvirkni, skýrleika, sanngirni, sveigjanleika og einfaldleika.¹⁴⁹ Meginniðurstaða ráðstefnunnar var sú að varlega þyrfti að fara í skattlagningu á rafrænum viðskiptum og að koma ætti rafrænum viðskiptum fyrir í þeim lagaramma sem þegar er til staðar í stað þess að skapa nýjar reglur alveg frá grunni. Þó skyldi það gert með nauðsynlegum breytingum og aðlögunum til að auka skýrleika.¹⁵⁰ Helstu niðurstöður Ottawa ráðstefnunnar varðandi neysluskattlagningu á rafrænni þjónustu má draga saman í þrjá eftirfarandi þætti:

1. Besta leiðin til að koma í veg fyrir tvískattlagningu á rafrænni þjónustu eða að rafræn þjónusta sé yfirhöfuð ekki skattlögð ætti hún að vera skattlögð í þeirri lögsögu þar sem hún er notuð.

¹⁴⁸ „Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions“ (OECD 1998) 10.

¹⁴⁹ sama heimild.

¹⁵⁰ Jane Frecknall Hughes og Keith Glaister, „Electronic Commerce and International Taxation: A Square Peg in a Round Hole?“ (desember 2001) 19 (6) European Management Journal 651–658 <doi:10.1016/S0263-2373(01)00090-1>.

2. Stafrænar vörur ættu ekki að vera virðisaukaskattlagðar sem áþreifanlegar vörur.
3. Þegar fyrirtæki kaupa þjónustu og óáþreifanlegar eignir frá erlendum söluaðila ættu ríki að íhuga að innleiða endurgreiðslureglur (e. reversed charge), sjálfsmat (e. self-assessment) eða aðrar jafngildar aðferðir.

Í framhaldi af þeirri vinnu sem unnin var í Ottawa útbjó nefnd OECD um skatta (hér eftir skattanefnd) leiðbeiningar um hvernig ríki ættu að haga skattlagningu á rafrænni þjónustu í úr niðurstöðu Ottawa ráðstefnunnar.¹⁵¹ Afrakstur skattanefndarinnar má finna í skýrslu sem ber heitið *Rafræn viðskipti: Skattlagningarskilyrði (e. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions)* og er þar að finna mikilvægar reglur í alþjóðlegri skattlagningu á rafrænni þjónustu. Í skýrslunni eru meðal annars leiðbeiningar og ákjósanleg nálgun fyrir ríki um hvernig háttu skuli neysluskattlagningu í landsrétti í rafrænum viðskiptum.¹⁵² Helstu niðurstöður þeirra skilyrða verða reifuð í stuttu máli hér á eftir.

5.1.1. Meginreglan um nýtingarstað (e. place of consumption)

Í alþjóðlegri neysluskattlagningu er meginreglan sú að bæði vara og þjónusta er skattlögð í þeirri lögsögu þar sem endanleg neysla þeirra fer fram. Í því tilliti ber að nefna að tiltölulega auðvelt reynist að skattleggja móttakendur áþreifanlegra vara í milliríkjaviðskiptum þar sem slík skattheimta byggir venjulega á tollmeðferð við innflutning. Þegar vöru er hins vegar halað niður stafrænt af Internetinu í gegnum tölvu er í raun ekki um að ræða eiginlegan innflutning á vörunni af hendi seljanda til móttakanda í þeim skilningi. Erfitt getur því reynst að innheimta neysluskatt í slíkum tilvikum, bæði fyrir ríki og þjónustuveitanda, en oft hvílir skylda á honum að skila neysluskattinum í ríkissjóð. Niðurstaða skattanefndarinnar í þessum efnum var sú að þrátt fyrir framangreinda erfiðleika ætti að standa við meginregluna í þessum málum og skattleggja rafræna þjónustu í þeirri lögsögu sem hún væri notuð. Enn fremur lagði skattanefndin áherslu á að ríki samræmdu skilgreiningar sínar á lykilhugtökum sem eiga við um rafræna þjónustu eftir fremsta megni, líkt og hugtökin *þjónusta* og *óáþreifanleg eign*. Slík samræming myndi leiða til mikillar einföldunar og hagkvæmni við alþjóðlega neysluskattlagningu.¹⁵³

Samkvæmt þessu ber því að miða nýtingarstað við þá lögsögu þar sem viðtakandi þjónustunnar er. Við mat á nýtingarstað skiptir máli hvort um er að ræða aðila sem eru skráningarskyldir í virðisaukaskattskerfi síns heimaríkis eða einstaklinga sem eru ekki

¹⁵¹ „Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions” (n. 148) 9.

¹⁵² sama heimild 3.

¹⁵³ „Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions.” (OECD 2001) 24.

skráningarskyldir samkvæmt reglum heimaríkis síns. Þegar aðili sem er skráningarskyldur í sínu ríki selur þjónustu til skráningarskylds aðila í annarri lögsögu skal miða nýtingarstað við þá lögsögu þar sem hinn síðarnefndi er staðsettur. Í því tilliti skal miða við höfuðstöðvar fyrirtækis, skráða skrifstofu eða útibú.¹⁵⁴ Leiði slík ákvörðun á nýtingarstað hins vegar til einhvers konar samkeppnishindrana eða að rekstraraðili komist hjá skattskyldu er ríkjum heimilt að gera aðrar viðmiðanir.¹⁵⁵ Þegar viðtakandi hinnar rafrænu þjónustu er óskráningarskyldur skal miða nýtingarstað við þá staðsetningu sem hann hefur vanalega aðsetur.¹⁵⁶

5.1.2 Áþreifanleg og óáþreifanleg þjónusta

Í skýrslunni er þjónustu skipt upp í tvo meginflokkar og fer flokkunin eftir eðli þjónustunnar sem veitt er. Í fyrra lagi er um að ræða þjónustu sem telst vera áþreifanleg. Þjónustan telst vera áþreifanleg ef hægt er að tengja afhendingu hennar þeirri staðsetningu þar sem hún er veitt, t.d. við ákveðna byggingu. Dæmi um slíka þjónustu er sala á fasteignum, hótelpjónusta, arkitektþjónusta, þjónusta sem veitt er á hárgreiðslustofu, veitingaþjónusta o.s.frv. Af þessu má sjá að þegar um áþreifanlega þjónustu er að ræða er afhending þjónustunnar í vissum skilningi tengd staðsetningunni þar sem hún er veitt. Því er í slíkum tilvikum auðvelt að ákvarða nýtingarstað hennar og þá hvar skattleggja skuli þjónustuna. Þessi aðferð við að ákveða skattlagningarstað þjónustu er kallað nýtingarstaðspróf.

Í seinna lagi er um að ræða óáþreifanlega þjónustu. Undir þann flokk fellur þjónusta líkt og lögfræðiaðstoð og önnur sérfræðiþjónusta, s.s. auglýsingaþjónusta. Það sem einkennir þessa þjónustu er að ekki er hægt að tengja afhendingu eða neyslu þjónustu af þessu tagi við ákveðna staðsetningu. Ofangreind skipting á þjónustu varpar því ljósi á í hvaða tilfellum erfitt er að skilgreina nýtingarstað þjónustu. Samkvæmt nefndinni fellur rafræn þjónusta undir síðari flokkinn en það hefur þá þýðingu að ekki er hægt að nota nýtingarstaðsprófið við ákvörðun á lögsögu við skattlagningu á henni.¹⁵⁷

5.1.3. Neysla

Skýrslan tiltekur tvö dæmi sem endurspeglar kringumstæður þar sem erfitt er að skilgreina nýtingarstað rafrænnar þjónustu. Í fyrra dæminu gerir bandarískt fyrirtæki samning við breskt fyrirtæki um að veita útibúi þeirra í Japan ráðgjafarþjónustu. Álitaefnið í þessu dæmi er þá

¹⁵⁴ „International VAT/GST Guidelines“ (OECD 2006), III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 3.

¹⁵⁵ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 4.

¹⁵⁶ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 5.

¹⁵⁷ „Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions.” (n. 153) 25.

hvort hin eiginlega neysla á þjónustunni fari fram í höfuðstöðvum fyrirtækisins í Bretlandi eða í Japan þar sem þjónustan er í raun notuð. Í seinna dæminu semur franskt fyrirtæki við kanadískt fyrirtæki um að veita hinu kanadíska fyrirtæki þjónustu á rafrænu formi. Starfsfólk kanadíska fyrirtækisins notar fartölvur við störf sín og starfar víðsvegar um heiminn. Eiginleg neysla á þjónustunni á sér því stað þar sem kanadíska starfsfólkið er staðsett hverju sinni þegar það notar þjónustuna. Álitaefni beggja dæmanna snýr að því hvar skuli skattleggja þjónustuna. Af þessu má sjá að nánast ómögulegt er að nota nýtingarstaðsprófið á rafræn viðskipti. Hið óáþreifanlega eðli þjónustunnar leiðir til þess að staðsetning neytandans er ekki nauðsynlegur þáttur í sölu á þjónustunni. Þar af leiðandi er erfitt fyrir seljanda þjónustunnar að skera úr um staðsetningu neytandans svo hann geti lagt viðeigandi skattlagningu á þjónustuna.¹⁵⁸

Þegar nýtingarstaðsprófið er notað á áþreifanlega þjónustu er skatturinn lagður á í þeirri lögsögu þar sem raunveruleg neysla á þjónustunni á sér stað, hvort sem um er að ræða afhenta þjónustu frá skráningarskyldum aðila til annars skráningarskylds aðila eða til einstaklings. Eins og sjá má af framangreindum dæmum er ekki auðvelt að heimfæra rafræn viðskipti á milli landamæra undir nýtingarstaðsprófið. Niðurstaða skýrslunnar var því sú að þegar um er að ræða rafræn viðskipti á milli tveggja skráningarskyldra aðila er nýtingarstað þar sem móttakandi þjónustunnar er staðsettur. Þá er átt við höfuðstöðvar, útibú eða skráða skrifstofu.¹⁵⁹ Þegar skráningarskyldur aðili veitir hins vegar einstaklingi þjónustu var besta framkvæmdin talin vera sú að miða nýtingarstað við þá lögsögu þar sem viðtakandinn hefur aðsetur. Ef einstaklingur er með aðsetur á fleiri en einum stað skal miða staðsetningu við það aðsetur þar sem hann dvelur lengst af. Þessi lending þótti vera besta leiðin til meðal annars að gæta hlutleysis á milli rafrænna viðskipta og hefðbundinna viðskipta. Niðurstaða þessi hefur þó ekki reynst auðveld í framkvæmd.¹⁶⁰

5.2. Alþjóðlegar leiðbeiningar um virðisaukaskatt OECD

Gefnar voru út alþjóðlegar leiðbeiningar um virðisaukaskatt árið 2006 (e. International VAT/GST Guidelines) af OECD skattanefndinni. Áður höfðu ekki verið gefnar út almennar leiðbeiningar á sviði neysluskatts af OECD en einu leiðbeiningarnar sem fyrir voru á þessu sviði voru Ottawa-skilyrðin frá árinu 1998, leiðbeiningar um neysluskattlagningu á þjónustu og óáþreifanlegum eignum yfir landamæri frá árinu 2001 og leiðbeiningar um neysluskatt frá

¹⁵⁸ „Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions“ (OECD 2003) 20.

¹⁵⁹ „Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions.” (n. 153) 27.

¹⁶⁰ sama heimild.

árinu 2003. Skattanefnd OECD gaf því út þessar meginreglur um neysluskattlagningu á viðskiptum með þjónustu og um óápreifanlegar eignir í þeim tilgangi að auðvelda ríkjum að innleiða þær í landsrétt sinn.¹⁶¹

Leiðbeiningar um rafræn viðskipti má finna í kafla III.C. og var sá kafli unninn út frá niðurstöðum Ottawa ráðstefnunnar. Megintilgangur leiðbeininganna er að stuðla að samræmdri túlkun á sviði neysluskatts svo koma megi í veg fyrir tvískattlagningu eða jafnvel enga skattlagningu í rafrænum viðskiptum milli landamæra.¹⁶²

5.2.1. Aðferðir við skattlagningu

Leiðbeiningarnar voru meðal annars gerðar til að veita ríkjum leiðsögn um hvernig skilgreina eigi nýtingarstað við alþjóðlega sölu og neyslu á rafrænni þjónustu sem veitt er af söluaðilum sem ekki eru skráningarskyldir í lögsögu þeirri þar sem þeir veita þjónustuna og til að skera úr um hvernig auðkenna eigi óskráningarskylda viðskiptavinum.¹⁶³ Leiðbeiningarnar í kafla III.C. eiga því ekki við um ápreifanlega þjónustu þar sem auðvelt er að skilgreina nýtingarstað.¹⁶⁴

Við innheimtu á neysluskatti á vörum eða þjónustu er vanalega notast við eina af eftirfarandi þremur aðferðum. Fyrst má nefna skráningarkerfi, í annan stað má nefna endurgreiðsluheimildir eða sjálfsmat og síðast innheimtu skatts hjá tollayfirvöldum á ápreifanlegum vörum.¹⁶⁵ Þar sem um óápreifanlega þjónustu er að ræða koma fyrstu tveir kostirnir aðeins til greina við val á því hvernig skattleggja skuli rafræna þjónustu. Í skráningarkerfi eru söluaðilar ábyrgir fyrir greiðslu skattsins til ríkissjóðs en þegar notast er við endurgreiðsluheimildir eða sjálfsmat ber neytandanum að greiða skattinn beint til skattayfirvalda.¹⁶⁶ Skattanefnd OECD tók þann pól í hæðina að telja skráningarkerfi og endurgreiðsluáðferðina eða sjálfsmat sem bestu leiðirnar við skattlagningu á alþjóðlegri rafrænni þjónustu þar sem slíkar aðferðir eru nú þegar við lýði í mörgum ríkjum.¹⁶⁷

5.2.1.1. Viðskipti milli fyrirtækja

Þegar fyrirtæki veitir rafræna þjónustu til skráningarskylds fyrirtækis í öðru ríki, og fyrirtækið sem veitir þjónustuna er ekki skráningarskyldt samkvæmt reglum þess ríkis þar sem

¹⁶¹ „International VAT/GST Guidelines” (n. 154), formáli ath.semnd 9.

¹⁶² sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 2.

¹⁶³ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 6.

¹⁶⁴ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 8.

¹⁶⁵ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 9.

¹⁶⁶ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 9.

¹⁶⁷ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 10.

það selur þjónusta, skal miða við endurgreiðslu- eða sjálfsmatskerfi.¹⁶⁸ Kostir þess að nota þetta kerfi eru aðallega þrenns konar að mati skattanefndarinnar. Í fyrsta lagi getur slíkt kerfi verið skilvirkt þar sem skattayfirvöld í því ríki þar sem þjónustan er notuð getur staðfest og fylgt því eftir að skatturinn sé greiddur. Í öðru lagi liggur skattskyldan á neytandanum og minnkar það áhættuna á því að seljandi þjónustunnar hlíti ekki reglum. Í þriðja lagi draga þessar aðferðir úr áhættunni á tapi fyrir ríkissjóð sem fylgir því að innheimta skatt af aðilum utan lögsögu ríkja, burt séð frá því hvort skatturinn sé síðan frádráttarbær fyrir neytendur eða hvort þeir geti nýtt hann sem innskatt.¹⁶⁹

5.2.1.2. Viðskipti frá fyrirtækjum til einstaklinga

Það er meiri erfiðleikum bundið fyrir ríki, þar sem hin rafræna þjónusta er notuð, að innheimta skatt af alþjóðlegum aðilum sem ekki eru skráningarskyldir í lögsögu þeirra. Þar sem einhver annmarki fylgir hverri aðferð fyrir sig bendir skattanefnd OECD ríkjum á að þau þurfi að vera opin fyrir örum breytingum í skattlagningu á þessu sviði í takt við tækninýjungar.¹⁷⁰ Í millitíðinni mælir nefndin með að ríki setji einhverskonar skráningarkerfi á stökk sem hannað er svipað og hið innlenda virðisaukaskattskráningarkerfi til að tryggja innheimtu skattsins.¹⁷¹ Við hönnun skráningarkerfisins er mælt með að ríki fylgi þremur viðmiðum til að tryggja skilvirkni og fýsileika kerfisins. Í fyrsta stað verður skráningarkerfið að vera einfalt fyrir seljendur utan lögsögunnar til að tryggja skilvirka innheimtu skattsins. Hugsanlega væri mögulegt að hafa takmarkanir á endurgreiðslu innskatts til þess að takmarka áhættu skattayfirvalda. Í annan stað ætti engin mismunun að fyrirfinnast í skráningarkerfinu og í þriðja lagi ætti að hafa góða stjórn og tryggja góða innleiðingu kerfisins til þess að auðvelt sé að fylgja því.¹⁷² Nefndin ítrekar í leiðbeiningunum að búast megi við að ný nálgun muni koma fram á sjónarsviðið varðandi alþjóðlega skattheimtu á þessu sviði í nánustu framtíð og því væri nauðsynlegt að ríki yrðu í nánu samstarfi varðandi nálgun sína á skattlagningu á rafrænni þjónustu.¹⁷³

5.2.2. Auðkenning

Mismunandi leiðir eru til staðar til að auðkenna kaupanda þjónustu í rafrænum viðskiptum. Strax á Ottawa ráðstefnunni komu upp álitæfni þessu tengdu en skattanefndin útilokaði þegar í upphafi ýmsa kosti eins og að miða staðsetningu kaupanda út frá útgáfustað kreditkorts eða

¹⁶⁸ „International VAT/GST Guidelines” (n. 154), III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 12.

¹⁶⁹ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 13.

¹⁷⁰ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 15.

¹⁷¹ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 16.

¹⁷² sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 17.

¹⁷³ sama heimild, III.C. Electronic Commerce, ath.semnd 11.

staðsetningu tölvunnar sem notuð er við rafræn kaup þar eð auðvelt er að falska slíkar upplýsingar. Skattanefndin var sammála um að finna yrði lausn sem umfram allt væri einföld og hefði ekki neikvæð áhrif á fyrirtæki sem selja rafræna þjónustu. Ekki fannst hins vegar nein alhliða lausn við þessu álitaeftni á Ottawa ráðstefnunni en lagt var til að skipaður yrði vinnuhópur sem myndi vinna náið með fyrirtækjum að farsælli lausn við auðkenningu viðskiptavina.¹⁷⁴ Eftir áframhaldandi vinnu þessu tengdu var lending skattanefndarinnar sú að neytendur þurfa sjálfir að auðkenna sig og lögsögu sína við kaup á rafrænni þjónustu. Auðkenningin skal studd upplýsingum, s.s. kreditkortaupplýsingum, upplýsingum röktum með hugbúnaði, eðli þjónustunnar og stafrænni vottun. Hins vegar ítrekaði skattanefndin að þörf væri á áframhaldandi vinnu í þessum máluaflokki í kjölfar aukinnar tækniþróunar um hvernig ákveða skuli staðsetningu neytandans.¹⁷⁵

¹⁷⁴ „Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions.” (n. 153) 29.

¹⁷⁵ „Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions” (n. 158) 20.

6. Virðisaukaskattur í Evrópusambandinu

Evrópusambandið (hér eftir ESB) á rætur sínar að rekja til ársins 1951 með stofnun Kola- og stálbandalags Evrópu.¹⁷⁶ Upp úr árinu 1980 myndaðist vilji til að auka og efla samstarf milli Evrópuþjóða og undirrituðu því 12 Evrópuríki einingarlög Evrópu (e. single European act) árið 1986 til að stuðla að aukinni samvinnu ríkjanna í átt að Evrópusambandi.¹⁷⁷ Aðildarríkjum ESB hefur síðan þá fjölgað upp í 27 og er yfirlýst markmið sambandsins að stuðla að aukinni samvinnu ríkjanna. Aðildarríkin hafa gengið langt í að framselja fullveldi sitt í hendur sambandsins en við inngöngu framselja ríkin löggjafarvald, framkvæmdavald og dómsvald að miklu leyti til sambandsins.¹⁷⁸ Vegna þessa mikla framsals sem felst í inngöngu í sambandið var nauðsynlegt að skapa lagalegan ramma í þeim tilgangi að auka samstöðu aðildarríkjanna um að skapa betri lífskjör með efnahagslega samvinnu að leiðarljósi.¹⁷⁹

6.1. Réttarheimildir

Réttarheimildir ESB skiptast annars vegar í frumréttarheimildir og hins vegar í afleiddar réttarheimildir. Frumréttarheimildir Evrópusambandsins eru Rómarsáttmálinn, einingarlögin og samningar um aðild nýrra ríkja en líta má á frumheimildir sem einskonar stjórnarskrá sambandsins.¹⁸⁰ Afleiddar réttarheimildir eru á hinn bóginn ákvarðanir sem teknar eru af stofnunum ESB með heimild í ofangreinda sáttmála.¹⁸¹

Í Rómarsáttmálanum¹⁸² (hér eftir Rs.) má finna mikilvæg ákvæði varðandi óbeina skattlagningu í ESB. Við inngöngu í ESB samþykkja aðildarríki að tryggja starfsemi hins innri markaðar, sbr. 1. mgr. 26. gr. Rs. Öll aðildarríkin eru hluti af hinum innri markaði en hann nær til svæðis án innri landamæra þar sem tryggð er frjáls för fólks, frjálsir vöruflutningar, frjáls þjónustustarfsemi og frjálsir fjármagnsflutningar í samræmi við ákvæði sáttmálanna, sbr. 2. mgr. 26. gr. Rs. Samkvæmt Rs. er aðildarríkjum óheimilt að innheimta inn- og útflutningstolla í viðskiptum milli aðildarríkjanna, svo og allra gjalda sem samsvarandi áhrif hafa. Til að mynda er einstökum aðildarríkjum óheimilt að leggja hvers kyns beinan eða óbeinan skatt á framleiðsluvörur annarra aðildarríkja umfram það sem beint eða óbeint er lagt á samskonar innlendar vörur. Aðildarríkjum er einnig óheimilt að leggja innlendan skatt á framleiðsluvörur annarra aðildarríkja sem er til þess fallinn að vernda óbeint aðrar framleiðsluvörur, sbr. 110. gr. Rs. Af þessu má sjá að mikil áhersla er lögð á jafnræði í

¹⁷⁶ Stefán Már Stefánsson, *Evrópuréttur* (n. 113) 19.

¹⁷⁷ sama heimild 22.

¹⁷⁸ sama heimild 23.

¹⁷⁹ sama heimild 39.

¹⁸⁰ sama heimild 43.

¹⁸¹ Ben Terra og Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (n. 2) 26.

¹⁸² Samsteypt útgáfa sáttmálans um starfshætti Evrópusambandsins [2012] OJ C326/13.

skattlagningu á óbeinum skatti í ESB. Rs. leggur jafnframt línurnar varðandi endurgreiðslu á skatti. Þegar framleiðsluvörur eru fluttar út til yfirráðasvæðis annars aðildarríkis má endurgreiðsla á innlendum skatti ekki nema hærri fjárhæð en þeim skatti sem þegar hefur verið lagður á þær beint eða óbeint, sbr. 111. gr. Rs. Enn fremur má ekki gefa eftir eða endurgreiða aðra skatta en veltuskatta, vörugjöld eða aðra óbeina skatta í tengslum við útflutning til annarra aðildarríkja og ekki má heldur leggja jöfnunargjald á innflutningsvörur frá einstökum aðildarríkjum nema ráðið hafi, að tillögu framkvæmdastjórnarinnar, samþykkt að heimila það um tíma, sbr. 112. gr. Rs.

6.2 Virðisaukaskattstilskipun nr. 112/2006

Tilskipunum ESB er ávallt beint að aðildarríkjum sambandsins en aðferðin um hvernig ríkin innleiða tilskipunina skiptir ekki máli, svo lengi sem markmiðum hennar er fylgt og þeim náð.¹⁸³ Tilskipanir hafa bein réttaráhrif í landsrétti aðildarríkjanna¹⁸⁴ en það hefur þá þýðingu að „einstaklingur eða lögaðili í einu aðildarríki bundið þjóðréttarsamningi getur stutt rétt sinn við ákvæði hans í málsókn gegn einstaklingi eða lögaðila annars samningaríkis (og jafnvel sama samningaríkis).“^{185 186}

Tilskipun Evrópusambandsins nr. 112/2006 um virðisaukaskatt¹⁸⁷ (hér eftir vskt.) var samþykkt þann 28. nóvember 2006 og tók gildi 1. janúar 2007. Eitt helsta markmið hennar er að koma á sameiginlegu virðisaukaskattskerfi meðal aðildarríkja ESB. Vskt. er sett með heimild í 113. gr. Rs. sem kveður á um að Ráðið (e. Council of the European Union) skuli í samráði við Evrópuþing og efnahags- og félagsmálanefnd samþykkja ákvæði um samræmingu á löggjöf um veltuskatta, vörugjöld og aðra óbeina skatta að því marki sem slík samræming er nauðsynleg til að tryggja stofnun og starfsemi innri markaðsins og til að koma í veg fyrir röskun á samkeppni. Vskt er byggð á eldri tilskipunum um virðisaukaskattlagningu ESB en með hinni nýju tilskipun voru innleidd ný ákvæði og gerðar aðrar nauðsynlegar breytingar á virðisaukaskattskerfi ESB.¹⁸⁸

¹⁸³ Stefán Már Stefánsson, *Evrópuréttur* (n. 113) 44.

¹⁸⁴ Ben Terra og Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (n. 2) 137.

¹⁸⁵ Stefán Már Stefánsson, *Evrópuréttur* (n. 113) 33.

¹⁸⁶ Mál 26/62 *Van Gend en Loos g. Nederlandse Administratie der Belastingen* [1963] ECR I-105. Hollenskur innflytjandi höfðaði mál á hendur hollenskum yfirvöldum fyrir hollenskum dómstól og byggði á ákvæðum Rs. Evrópudómstóllinn féllst á að hann gæti byggt rétt sinn á Rs. fyrir dómstólum í Hollandi.

¹⁸⁷ Council Directive (EC) 2006/112 on the common system of value added tax [2006] OJ L 347/1 (2006).

¹⁸⁸ Ben J. M. Terra og Peter Jacob Wattèl, *European tax law* (5. útg., Kluwer Law International; 2008) 137.

Líkt og aðrar tilskipanir hefur vskt. bein réttaráhrif, sbr. mál Evrópudómsstólsins nr. 8/81 (*Ursula Becker*).¹⁸⁹ Becker starfaði sem sjálfstætt starfandi lánasamningamaður (e. credit negotiator) í Þýskalandi. Hún byggði á (eldri) virðisaukaskattstilskipun í máli sínu fyrir þýskum skattadómstólum sem kvað á um að veiting og samþykkt á lánsfé ætti að vera undanþegið virðisaukaskatti. Þýskaland hafði vanrækt að innleiða þetta ákvæði tilskipunarinnar í landsrétt. Becker fór því fram á að undanþágan ætti að eiga við starfsemi hennar frá því að fresturinn rann út til þess að innleiða ákvæðið í landsrétt til þess dags sem ákvæðið kom til framkvæmda. Dómstóllinn féllst á rök Ursulu um að hún mætti byggja á tilskipuninni fyrir landsrétti. Til þess að tilskipanir geti haft bein réttaráhrif er gerð mikil krafa um nákvæmni þeirra og skýrleika.¹⁹⁰

6.2.1 Gildissvið

Gildissvið vskt. er að finna í 2. gr. en þar kemur fram að skattskylda samkvæmt henni nær til afhendingar á vöru og/eða þjónustu innan aðildarríkja Evrópusambandsins af skattskyldum aðila. Tilskipuninni er beint til þeirra aðildarríkja sem stofnsáttmáli Evrópusambandsins nær til, sbr. 229. gr. Rs. og 5.-8. gr. vskt. Getu því einstaklingar og lögaðilar á því svæði byggt á ákvæðum hennar án tillits til þess hvort ríki taka upp ákvæði hennar í landsrétt sinn, sbr. umfjöllun hér að ofan um bein réttaráhrif.

6.2.2. Skattskyldir aðilar

Skattskyldir aðilar eru þeir sem halda úti sjálfstæðri atvinnustarfsemi og er skattskyldan alveg óháð tilgangi hennar eða afkomu, sbr. 9. gr. vskt. Undir sjálfstæða atvinnustarfsemi fellur hvers kyns starfsemi, s.s. söluaðilar eða þeir sem veita þjónustu, þar með telst námuvinnsla og landbúnaður, nýting á þreifanlegri og óáþreifanlegri eign í þeim tilgangi að fá tekjur af henni á áframhaldandi grundvelli. Skattskyldir aðilar geta bæði verið einstaklingar og lögaðilar en einnig falla þar undir samrekstrarfélög (e. joint ventures) og sameignafélög (e. partnerships).¹⁹¹ Enn fremur falla allir þeir sem flytja inn vörur undir hugtakið *skattskyldur aðili*, sbr. d-lið 2. gr. vskt.¹⁹²

¹⁸⁹ Mál 8/81 *Becker g. Finanzamt Münster Innenstadt* [1982] ECR I-00053

¹⁹⁰ Ben Terra og Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives* (n. 2) 144.

¹⁹¹ Ben J. M. Terra og Peter Jacob Wattèl, *European tax law* (n. 188) 137.

¹⁹² sama heimild 142.

6.2.3. Þjónusta

Undir hugtakið *þjónusta* í vskt. falla öll viðskipti þar sem ekki er um að ræða neyslu á vörum, sbr. 1. mgr. 24. gr. vskt. Í 2. mgr. 24. gr. er hugtakið *fjarskiptaþjónusta* skilgreint.¹⁹³ Sú þjónusta sem ber virðisaukaskatt er skilgreind í 25. og 26. gr. vskt.

Meginreglan samkvæmt vskt. er sú að þjónusta er skattskyld í því landi þar sem sá sem veitir þjónustuna hefur fasta atvinnustöð eða rekur fyrirtæki sitt og þjónustan er veitt þaðan. Sé engin slík atvinnustöð til ber að greiða virðisaukaskatt þar sem sá sem veitir þjónustuna hefur lögheimili eða aðsetur, sbr. 1. mgr. 43. gr. vskt. Í þeim tilfellum þegar þjónusta er veitt af millilið sem starfar í nafni eða af hálfu annars aðila, skal þjónustan bera skattskyldu þar sem hennar er neytt, sbr. 44. gr. vskt. Hafi viðskiptavinur þjónustunnar virðisaukaskattsúmer í öðru aðildarríki er honum heimilt að telja virðisaukaskattinn fram í því ríki, sbr. 45. gr. vskt.

6.2.3.1. Rafræn þjónusta

Hugtakið *rafrænt afhent þjónusta* er skilgreint í viðauka II með vskt. Samkvæmt viðaukanum er rafrænni þjónustu skipt í fimm þætti:

[...] í fyrsta lagi afhending á vefseturshýsingu og viðhald á forritum og búnaði í gegnum fjarvinnslu, í öðru lagi afhending hugbúnaðar og uppfærslur á honum, í þriðja lagi afhending mynda texta og upplýsinga og veitt aðgengi úr gagnagrunnum, í fjórða lagi afhending mynda, texta og upplýsinga og veitt aðgengi úr gagnagrunnum, í fjórða lagi afhending tónlistar, kvikmynda og leikja og útsendingar og viðburðir tengdir stjórnmálum, menningu, listum, íþróttum, vísindum og afþreyingu og í fimmta lagi veitt fjarkennsla.¹⁹⁴

ESB var fyrsta skattalögsagan sem lét þróa og innleiða einfalt neysluskattlagningarkerfi á rafrænni þjónustu til samræmis við meginreglur þær eru komu fram í skýrslu OECD um skattlagningu á rafrænni þjónustu sem greint var frá í kafla 5. Ákvæði um virðisaukaskattlagningu á útvarps- og sjónvarpsútsendingar og aðra rafrænt afhenta þjónustu var innleidd inn í vskt. árið 2002 með tilskipun nr. 2002/38/EC.¹⁹⁵ Tilgangur tilskipunarinnar var sá að samræma reglur um virðisaukaskattlagningu á rafrænni þjónustusölu og útrýma samkeppnishindrunum á sölu hennar innan ESB en þetta var breyting sem rekstraraðilar innan ESB höfðu kallað eftir í langan tíma.

Áður en tilskipunin tók gildi þurftu fyrirtæki staðsett á ESB svæðinu að innheimta virðisaukaskatt þegar rafræn þjónusta var seld á mörkuðum innan og utan ESB á grundvelli upprunakenningarinnar, samanber umfjöllun í kafla 2.1.1., án tillits til þess hvar þjónustan var notuð. Af þessu leiddi að þegar fyrirtæki innan ESB seldu þjónustu á markaði utan ESB

¹⁹³ Council Directive (EC) 2006/112 on the common system of value added tax [2006] OJ L 347/1.

¹⁹⁴ sama heimild, Annex II.

¹⁹⁵ Council Directive (EC) 2002/38 [2002] OJ L128/41.

var sú þjónusta tvískattlögð. Einnig leiddi þessi regla til þess að fyrirtæki staðsett utan ESB þurftu ekki að greiða virðisaukaskatt af þjónustu þegar hún var notuð innan svæðis ESB þar sem sömu reglur áttu við um þá á grundvelli meginreglunnar um jafnrétti og raskaði það því samkeppni á þessu sviði.

Nú er meginreglan sú varðandi rafræna þjónustusölu að virðisaukaskattur er lagður á þar sem þjónustan er notuð, sbr. k-lið 1. mgr. 56. gr. vskt. Núgildandi vskt. kveður á um mismunandi reglur varðandi skattlagningu á rafræna þjónustu og fer skattlagning því allt eftir því hvar þjónustuveitandi eða móttakandi hennar er staðsettur. Þegar rekstraraðili innan ESB veitir rafræna þjónustu til einstaklings utan ESB er sú þjónusta skattskyld í ríkinu þar sem þjónustan er notuð. Ef rekstraraðili innan ESB veitir síðan öðrum rekstraraðila rafræna þjónustu innan ESB þá er þjónustan skattskyld í því landi þar sem fyrirtæki viðskiptavinarins er. Þegar rekstraraðili innan ESB veitir rafræna þjónustu til einstaklings í sama aðildarríki þá gildir meginregla 43. gr. vskt. og staður skattlagningar telst þá vera þar sem þjónustuveitandi er staðsettur. Ef rekstraraðili sem staðsettur er utan svæði ESB veitir aðila sem er ekki með virðisaukaskattsnúmer staðsettum innan ESB svæðisins rafræna þjónustu, er þjónustan virðisaukaskattskyld innan ESB. Sett var á stökk ákveðið kerfi fyrir slíka aðila sem verður útskýrt nánar hér á eftir.

6.2.3.2. Sérstakt skattlagningarkerfi fyrir skattskylda aðila staðsetta utan ESB

Vskt. kveður á um sérstakt virðisaukaskattskerfi sem skattskyldir aðilar sem staðsettir eru fyrir utan ESB svæðið geta skráð sig í við sölu á rafrænni þjónustu til aðila innan ESB, sbr. titil XII, kafla 6, hluta 2. Samhliða þeirri breytingu á vskt. sem gerð var með tilskipun 2008/8/EC var reglugerð sambandsins um samstarf aðildarríkjanna á sviði virðisaukaskattlagningar nr. 1798/2003¹⁹⁶ uppfærð með reglugerð nr. 143/2008 til að auka heimildir aðildarríkjanna til að senda upplýsingar sín á milli.

Hið umrædda kerfi einfaldar rafræna þjónustusölu á ESB svæðinu til muna þar sem kerfið býður slíkum aðilum að skrá sig fyrir virðisaukaskattsnúmeri. á ESB svæðinu í heild sinni. Til að hinn skattskyldi aðili sem búsettur er utan ESB svæðisins geti tekið þátt í virðisaukaskattskerfinu þarf hann að skrá rekstur sinn í aðildarríki að hans vali og láta af hendi aðrar upplýsingar um auðkenni sitt, s.s. nafn, póstfang, rafræna vefslóð rekstursins, innlent virðisaukaskattsnúmer, og yfirlýsingu um að aðilinn hafi ekki á höndum

¹⁹⁶ Council Regulation (EC) nr. 1798/2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation no. 218/92 [2003] OJ L264/1

virðisaukaskattskyldan rekstur innan ESB, sbr. 361. gr. vskt. Með þessu móti getur hann lagt virðisaukaskatt á þá rafrænu þjónustu sem hann selur til neytenda á ESB svæðinu en aðeins skilað einni skattskýrslu og einfaldar kerfið því skattinnheimtu til muna.

Aðildarríki þurfa að gera nauðsynlegar ráðstafanir til að sjá slíkum aðilum fyrir virðisaukaskattsnúmeri, sbr. 214. gr. vskt. Það aðildarríki sem aðilinn skráir rekstur sinn í úthlutar honum á grundvelli þessara upplýsinga fyrrgreindu númeri sem hann notar við sölu á rafrænni þjónustu innan ESB svæðisins. Ársfjórðungslega þarf aðilinn að skila inn skattframtali til þess aðildarríkis sem hann skráði sig upphaflega í án tillits til þess hvort hann hafi veitt einhverja þjónustu á umræddu tímabili.

Í skattframtalinu þarf að koma fram í hvaða aðildarríki skatturinn var lagður á, heildarverðmæti hans á tímabilinu og mótskattur, sbr. 364. gr. vskt. Hinum skattskylda aðila ber síðan að standa skil á innheimtum virðisaukaskatti við skil á skattskýrslunni, sbr. 367 gr. vskt. Sem dæmi má taka skattskyldan aðila búsettur í Bandaríkjunum sem selur rafræna þjónustu til einstaklinga í Bretlandi, Frakklandi og Þýskalandi. Hann skráir sig hjá breskum skattayfirvöldum og fær úthlutað virðisaukaskattsnúmeri. Í skattframtalinu gerir aðilinn grein fyrir innheimtum skatti í hverju ríki fyrir sig og skilar rafrænt til skattayfirvalda í Bretlandi. Bresk skattayfirvöld taka við greiðslu skattsins, halda eftir sínum hluta og áframsenda þann hluta sem tilheyrir Frakklandi og Þýskalandi til þeirra.

Skattskyldir aðilar búsettir utan ESB eiga ekki rétt á frádrætti á virðisaukaskattinum vegna kaupa á vörum eða þjónustu, sbr. 168. gr. vskt. Hins vegar geta þeir sem skráðir eru samkvæmt þessu sérstaka kerfi gert kröfu um endurgreiðslu á virðisaukaskatti sem greiddur hefur verið fyrir vöru eða þjónustu í tengslum við hina virðisaukaskattskyldu starfsemi á ESB svæðinu. Hinn skattskyldi aðili getur þannig fengið virðisaukaskattinn endurgreiddan sem hann greiddi í aðildarríkjum ESB í samræmi við tilskipun nr. 86/560/EEC¹⁹⁷ (hér eftir endurgreiðslutilskipun). Aðildarríkin verða að ákveða nánar um framkvæmd endurgreiðslunnar, s.s. tímamörk fyrir innlögn á umsókn á endurgreiðslu og fyrir hvaða tímabil hún nær yfir o.s.frv., sbr. 1. mgr. 3. gr. endurgreiðslutilskipunarinnar. Aðildarríkjum er þó ekki heimilt að kveða á um rýmri endurgreiðsluheimildir en endurgreiðslutilskipunin kveður á um, sbr. 2. mgr. 3. gr. sömu tilskipunar. Aðilinn fær að lokum mismun á inn- og

¹⁹⁷ Thirteenth Council Directive (EEC) 86/560 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory [1986] OJ L326/40.

útskatti endurgreiddan til samræmis við ákvæði endurgreiðslutílskipunarinnar, sbr. 368. gr. Ákvæði 2. mgr. og 3. mgr. 2. gr., og 2. mgr. 4. gr. eiga ekki við um endurgreiðslu vegna rafrænnar þjónustu, sbr. 368. gr. vskt.

Skilyrði fyrir því að geta nýtt sér hið sérstaka virðisaukaskattskerfi snerta bæði seljanda þjónustunnar og móttakanda hennar. Skilyrðin eru því þau að aðilinn sem nýtir sér hana verður að vera virðisaukaskattskyldur í sínu ríki, reka ekki fyrirtæki á ESB svæðinu eða fasta atvinnustöð og er ekki af neinum öðrum ástæðum skyldugur til að skrá rekstur sinn á ESB svæðinu, sbr. 1. mgr. 358. gr. vskt. Auk þess verður móttakandi hinnar rafrænu þjónustu að vera einstaklingur sem búsettur er, hefur varanlegt heimilisfang eða dvelur að jafnaði í einu af aðildarríkjunum og verður að vera án virðisaukaskattsnúmers, sbr. 359. gr. vskt. Gildissvið kerfisins á við um alla rafrænt afhenta þjónustu á ESB svæðinu.

Tílskipunin nr. 2002/38/EC var framlengd með tílskipun nr. 2008/8/EC¹⁹⁸ og munu framangreindar reglur samkvæmt henni gilda til janúar 2015. Framkvæmdastjórn ESB hefur samþykkt lokatillögu um nýjar ráðstafanir sem munu gilda frá janúar 2015. Sú tillaga ku vera mun viðskiptavænni fyrir rafræna þjónustusölu milli ríkja. Meðal þeirra breytinga sem þar er að finna er svokölluð einna stöðva skattlagning (e. one stop) en sú leið verður þá farin að ef þjónusta er veitt af rekstraraðila innan ESB til viðskiptavinnar innan ESB verður þjónustan skattlögð í því ríki þar sem viðskiptavinurinn er staðsettur. Meginreglan mun þá miðast við að rafræn þjónusta verður skattlögð á afhendingarstað þjónustunnar í öllum tilvikum.

6.2.3.3. Blönduð þjónusta

Eins og áður hefur komið fram er meginreglan samkvæmt vskt. sú að þjónusta skal vera skattlögð þar sem seljandi hennar rekur starfsemi eða þaðan sem þjónustan er veitt, sbr. 1. mgr. 43. gr. vskt. Vskt. er hins vegar óskýr þegar litið er til þess hvernig skattleggja skal blandaða þjónustu eða þegar óskýrt er hver afhendingarstaður hennar er. Vandamálið tengist oftast því að hluti þjónustunnar er þá undanþeginn virðisaukaskatti og getur þetta því haft áhrif á tekjur fyrirtækja. Frá dómum Evrópuðómstólsins má sjá að ákveðin regla hefur verið mótuð varðandi þetta efni.

Mál Evrópuðómstólsins (EMAG)

Birgjar í Hollandi og Ítalíu seldu vörur til K sem var staðsett í Austurríki. K sá til þess að vörurnar voru sóttar til birgjanna og þær síðan seldar áfram til EMAG sem var líka staðsett í

¹⁹⁸ Council Directive (EC) 2008/8 amending Directive 2006/112 as regards the place of supply of services [2008] OJ L44/11.

Austurríki. Vörurnar voru sendar beint til EMAG eða viðskiptavina EMAG frá Hollandi eða Ítalíu. Birgjarnir í Hollandi og Ítalíu seldu vörurnar til K án virðisaukaskatts undir undanþágu sem gildi fyrir sendingar innan ESB svæðisins samkvæmt þágildandi virðisaukaskattstilskipun. K seldi vörurnar til EMAG með virðisaukaskatti sem EMAG vildi nýta sem innskatt. Austurrísk skattayfirvöld heimiluðu EMAG ekki að nýta hinn greidda virðisaukaskatt sem innskatt þar sem K hefði ekki verið heimilt að leggja virðisaukaskatt á vörurnar til að byrja með. Slíkt hefði leitt til þess að tvær afhendingar á sömu vöru yrðu undanþegnar virðisaukaskattskyldu á grundvelli undanþágunnar um sendingar innan ESB svæðisins. Evrópudómstóllinn komst að þeirri niðurstöðu að vissulega væri um að ræða tvær afhendingar en aðeins önnur þeirra væri á milli landamæra aðildarríkjanna. Þar af leiðandi gæti aðeins önnur afhendingin átt undir undanþáguna. Fyrri afhendingin féll samkvæmt þessu undir undanþáguna en hin síðari var innan landamæra Austurríkis sem leiddi til þess að greiða þurfti virðisaukaskatt samkvæmt meginreglunni um nýtingarstað. EMAG mátti samkvæmt þessari niðurstöðu nýta hinn greidda virðisaukaskatt af vörunum sem innskatt.¹⁹⁹

Þessi dómur hefur mikla þýðingu fyrir alþjóðleg fyrirtæki og þau sem eru með samninga þar sem um er að ræða keðju af viðskiptum og marga birgja en þar sem aðeins einn vöruflutningur á sér stað. Aðildarríki eru með mismunandi skilgreiningar á því hvar nýtingarstað er í slíkum milliríkjaviðskiptum en samkvæmt þessum dómi þurfa þau að ákveða hvaða afhendingarstaður fellur undir undanþáguna.

Mál Evrópudómstólsins (Card Protection Plan)

Kortafyrirtækið CPP seldi kreditkort til viðskiptavina sinna. Innifalið í kreditkortinu voru tryggingar. Trygginguna fékk CPP í gegnum annað tryggingarfélag. Samkvæmt vskt. var veiting trygginga undanþegin virðisaukaskatti og vildi því CPP fá þann hluta, af þeirri þjónustu sem þau veittu viðskiptavinum sínum, undanþeginn virðisaukaskatti. Breskir dómstólar vísuðu málinu frá í heild sinni á þeim rökum að CCP veitti viðskiptavinum sínum einungis kortaþjónustu og að tryggingarþjónustan væri aðeins tilfallandi. Evrópudómstóllinn komst hins vegar að þeirri niðurstöðu að CPP kæmi fram sem tryggingaveitandi gagnvart viðskiptavinum sínum þrátt fyrir að þeir væru baktryggðir af öðru félagi og mættu því undanþiggja þann hluta þjónustunnar virðisaukaskatti.²⁰⁰

Af þessum dómi leiðir að í ákveðnum tilfellum verður að aðgreina tiltekna þætti þjónustunnar frá öðrum þáttum hennar og líta á þá sem sjálfstæða og skattleggja hvern þátt hennar um sig.

¹⁹⁹ Mál C-245/04 *EMAG Handel Eder OHG g Finanzlandesdirektion für Kärnten* [2006] ECR I-03227.

²⁰⁰ Mál C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP) g Commissioners of Customs & Excise* [1999] ECR I-00973.

Af dómaframkvæmd Evrópudómstólsins má hins vegar sjá að ekki skal skipta upp þjónustu á óeðlilegan hátt ef hægt er að líta á hana sem eina heild út frá efnahagslegu sjónarmiði. Þar af leiðandi er mikilvægt að skoða þjónustuna vel og athuga mikilvæg einkenni hennar til þess að skera úr um hvort verið sé að veita neytandanum margþætta þjónustu eða eina staka.

Þjónustu er því skipt upp annars vegar í staka þjónustu (e. single service) og hins vegar viðbótarþjónustu (e. ancillary service). Um er að ræða staka þjónustu ef litið er svo á að meginþjónusta sem veitt er neytendum standi saman af fleiri en einum þætti og allir eru jafn mikilvægir. Í þeim tilfellum er heimilt að leggja virðisaukaskatt á hvern og einn þátt þjónustunnar sem veitt er. Í einstaka tilvikum er það þó svo að ákveðnir hlutar hennar eru álitnir sem viðbótarþjónusta. Þættir slíkrar þjónustu eru ekki skattlagðir sérstaklega þar sem þeir eru taldir vera hluti af meginþjónustunni. Þjónusta er skilgreind sem hliðarþjónusta við meginþjónustuna ef henni er ekki beint að viðskiptavininum sérstaklega heldur er gerð í þeim tilgangi að bæta aðalþjónustuna. Í þeim tilfellum er það ekki talið hafa úrslitaáhrif að slík þjónusta sé sérstaklega virðisaukaskattskyldu.²⁰¹

²⁰¹ Ben J. M. Terra og Peter Jacob Wattèl, *European tax law* (n. 188) 157.

7. Föst atvinnustöð

Í tekjuskattslögum er kveðið á um takmarkaða skattskyldu þeirra aðila sem reka hér á landi fasta starfsstöð, taka þátt í rekstri fastrar starfsstöðvar eða njóta hluta af ágóða slíkrar starfsstöðvar, sbr. 4. tl. 1. mgr. 3. gr. tskl. Uppi hefur verið álitafni um hvort sú starfsemi sem viðskiptavinir íslenskra gagnavera reka í gegnum gagnaverin að öllu leyti eða hluta myndi fasta starfsstöð hérlendis eða ekki. Þar af leiðandi hafa mögulegir fjárfestar kallað eftir skýrum reglum varðandi þetta álitafni. Til að mynda gagnrýndu samtök íslenskra gagnavera í umsögn sinni að ekki væri að finna í frumvarpi sem varð að lögum nr. 163/2010 skýrar reglur varðandi stofnun fastrar starfsstöðvar á Íslandi í tengslum við staðsetningu á netþjónum hér á landi. Eins og fram kemur hér að framan var að finna í umsögn ríkisskattstjóra um lagafrumvarp nr. 24/2013 að í íslensk lög vantar skilgreiningu á hugtakinu *föst starfsstöð* og liggur því uppi ákveðin óvissa um hvenær stofnast til fastrar starfsstöðvar hérlendis.

Þar sem erfitt hefur reynst að heimfæra rafræna viðskiptahætti undir ríkjandi hugtök í skattarétti liggur ekki ávallt í augum uppi hvenær aðili telst hafa fasta starfsstöð hérlendis.

7.1. Hugtakið föst starfsstöð

Í virðisaukaskattslögum kemur hugtakið *föst starfsstöð* fyrir í þó nokkrum ákvæðum. Eins og fram kemur í umfjöllun hér að framan kveður 2. ml. 1. mgr. 35. gr. vskl. á um að ef aðili með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis sem selur rafrænt afhenta þjónustu skv. d-lið 10. tl. 1. mgr. 12. gr. sömu laga til aðila sem er ekki skráður skv. 5. gr. og er heimilisfastur eða með fasta starfsstöð hér á landi þá skuli innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri þjónustu hér á landi. Einnig segir í endurgreiðsluákvæði 43. gr. vskl. að fyrirtæki teljist erlent í skilningi ákvæðisins þegar aðili hefur hvorki búsetu né starfsstöð hér á landi, sbr. 3. mgr. 43. gr. vskl. Samkvæmt því getur aðili sem telst hafa starfsstöð hérlendis ekki nýtt sér endurgreiðsluheimild þá sem finna má í 43. gr. vskl. Enga skilgreiningu er hins vegar að finna á hugtakinu *föst starfsstöð* í virðisaukaskattslögum en hugtakið hefur augljóslega þýðingu við skilgreiningu á framangreindum ákvæðum. Mismunandi skoðanir eru þó á hvort það hafi úrslitaáhrif á rekstur fyrirtækja hvort virðisaukaskatturinn fáist endurgreiddur í formi innskatts eða samkvæmt reglum um endurgreiðslu til erlendra aðila. Höfuðmáli skiptir hins vegar hvort erlend fyrirtæki teljast hafa fasta starfsstöð hérlendis þar sem niðurstaða á þann veg leiðir til skattskyldu þeirra hér á landi samkvæmt ákvæði 4. tl. 3. gr. tskl.

Hugtakið *föst starfsstöð* kemur einnig fyrir í 4. tl. 3. gr. tskl. Þar segir að allir aðilar sem reka hér á landi fasta starfsstöð, taka þátt í rekstri fastrar starfsstöðvar eða njóta hluta af ágóða slíkrar starfsstöðvar skulu greiða tekjuskatt af þeim tekjum. Þeir aðilar sem falla undir

ákvæðið bera því takmarkaða skattskyldu af hagnaði hinnar föstu starfsstöðvar sem stofnast hér á landi. Þar af leiðandi getur það varðað miklu fyrir erlenda viðskiptavinum gagnavera að fá úr því skorið hvort netþjónn teljist stofna til fastrar starfsstöðvar hérlendis. Í tekjuskattslögum má enn fremur hvorki finna skilgreiningu á hugtakinu né hvaða skilyrði þurfa að vera fyrir hendi svo að til skattskyldu stofnist. Þar sem hugtakið í tekjuskattslögum er samsvarandi hugtakinu *föst atvinnustöð* sem finna má í samningsfyrirmynd OECD, sem Ísland á aðild að, hefur túlkun stofnunarinnar á hugtakinu mikla þýðingu við framkvæmd hérlendis.²⁰² Þar af leiðandi verður í næstu köflum litið til skilgreiningar OECD á hugtakinu og þeim athugasemdum sem gerðar hafa verið við ákvæðið, en aðeins þó er varðar rafræn viðskipti.

7.2. Hugtakið föst atvinnustöð samkvæmt túlkun OECD

Skilgreining OECD á hugtakinu skv. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar er eftirfarandi:

1. Í samningi þessum merkir hugtakið „föst atvinnustöð“ fasta starfsstöð þar sem starfsemi fyrirtækisins fer að nokkru eða öllu leyti fram.
2. Hugtakið „föst atvinnustöð“ tekur einkum til:
 - a. aðseturs framkvæmdastjórnar;
 - b. útibús;
 - c. skrifstofu;
 - d. verksmiðju;
 - e. verkstæðis; og
 - f. námu, olíu eða gaslind, grjótnámu eða annars staðar þar sem náttúruauðlyndir eru nýttar.
3. Byggingarframkvæmd eða samsetningar- eða uppsetningarframkvæmd telst því aðeins föst atvinnustöð að framkvæmdir standi yfir lengur en tólf mánuði.
4. Þrátt fyrir framangreind ákvæði þessarar greinar tekur hugtakið „föst atvinnustöð“ ekki til:
 - a. nýtingar aðstöðu sem einskorðuð er við geymslu, sýningu eða afhendingu á vörum eða varningi í eigu fyrirtækisins;
 - b. birgðahalds á vörum eða varningi í eignum fyrirtækisins sem eingöngu eru ætlaðar til geymslu, sýningar eða afhendingar;
 - c. birgðahalds á vörum eða varningi í eigu fyrirtækisins sem eingöngu eru ætlaðar til vinnslu hjá öðru fyrirtæki;
 - d. fastrar starfsstöðvar sem eingöngu er notuð í sambandi við kaup á vörum eða varningi eða öflun upplýsinga fyrir fyrirtækið;
 - e. fastrar starfsstöðvar sem eingöngu er notið til að annast sérhverja aðra undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi fyrir fyrirtækið.
 - f. fastrar starfsstöðvar sem nýtt er eingöngu til að samhæfa starfsemi sem fellur undir a-til e-lið, enda felist öll sú starfsemi sem fram fer í þessari föstu atvinnustofnun vegna þessarar samhæfingar í undirbúnings- eða aðstoðarstörfum.
5. Ef aðili sem ekki er óháður umboðsaðili samkvæmt 6. mgr. hefur á hendi starfsemi fyrir fyrirtæki og hefur heimild í samningsríki til að gera samninga fyrir hönd fyrirtækisins og beitir henni reglulega telst þetta fyrirtæki – þrátt fyrir ákvæði 1. og 2. mgr. – hafa fasta atvinnustöð í því ríki að því er varðar hvers konar starfsemi sem hann gegnir fyrir fyrirtækið. Þetta á þó ekki við ef starfsemi þessa aðila er takmörkuð við þá starfsemi sem um ræðir í 4. mgr. og myndi ekki, ef innt væri af hendi á fastri starfsstöð, gera þessa föstu starfsstöð að fastri atvinnustöð samkvæmt ákvæðum þeirrar málsgreinar.
6. Fyrirtæki í aðildarríki telst ekki hafa fasta atvinnustöð í hinu aðildarríkinu, þótt það reki þar viðskipti fyrir milligöngu miðlara, umboðsmanns eða annars óháðs umboðsaðila, svo framarlega sem þessir aðilar koma fram innan takmarkaðs venjulegs atvinnureksturs síns.

²⁰² Páll Jóhannesson, „Hugtakið „föst atvinnustöð“ samkvæmt alþjóðlegum skattarétti“ (n. 19) 10.

7. Þótt félag, sem er heimilisfast í aðildarríki, stjórnir eða sé stjórnað af félagi, sem er heimilisfast í hinu aðildarríkinu eða rekur viðskipti í síðarnefnda ríkinu (annaðhvort fyrir milligöngu fastrar atvinnustöðvar eða á annan hátt), leiðir það í sjálfu sér ekki til þess, að annað hvort þessara félaga sé í fastri starfsstöð hins.²⁰³

Af þessu má sjá að samkvæmt 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD eru fjögur skilyrði fyrir stofnun fastrar atvinnustöðvar, í fyrsta lagi að um einhvers konar atvinnurekstur sé að ræða, í öðru lagi að atvinnurekstrinum sé sinnt frá tiltekinni starfsstöð, þ.e. einhvers konar aðstöðu svo sem húsakynnum eða í ákveðnum tilvikum vélum eða útbúnaði, í þriðja lagi að starfsstöðin sé föst, þ.e. að henni sé komið upp á ákveðnum stað og að ákveðinn varanleiki sé fyrir hendi, og í fjórða og síðasta lagi að starfsemi fyrirtækisins skuli fara að nokkru eða öllu leyti fram í gegnum starfsstöðina.²⁰⁴ Þegar þessi skilyrði eru metin gæti það talist eðlilegt að netþjónn væri tækur til að stofna til fastrar atvinnustöðvar þar sem netþjónn er áþreifanlegur hlutur og þegar honum er komið fyrir í ákveðnu ríki hafa þeir aðstöðu sem gæti talist vera föst. Enn fremur spila netþjónar mikilvægt hlutverk fyrir fyrirtæki sem reka starfsemi sína í gegnum netþjóna, þá sérstaklega fyrir fyrirtæki sem stunda öll sín viðskipti í gegnum vefsíður. Þrátt þessa eiginleika netþjóna getur verið að þeir teljist ekki stofna til fastrar atvinnustöðvar.

7.3. Athugasemdir OECD við 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar

Árið 1999 kom fyrsta tillaga skattanevndar OECD um breytingar á athugasemdum 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar og meðal þeirra voru athugasemdir í sambandi við rafræn viðskipti og hvort netþjónn gæti stofnað til fastrar atvinnustöðvar. Í október 2012 kom út endurskoðuð útgáfa á framangreindum athugasemdum með 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar sem unnin var út frá umsögnum um fyrri athugasemdir og verður nú farið yfir þær með tilliti til þess hvernig netþjónar og rafræn viðskipti falla að hugtakinu *föst atvinnustöð*.

7.3.1. Netþjónar og vefsíður

Í upphafi verður að gera greinarmun á milli tölvubúnaðar sem er áþreifanleg eign, t.d. netþjónar, og hugbúnaðar sem er óáþreifanleg eign, t.d. vefsíður.²⁰⁵ Í athugasemdunum er netþjónn skilgreindur sem búnaður sem hefur áþreifanlega staðsetningu (e. physical location) og getur því viðvera hans á ákveðinni staðsetningu talist vera föst atvinnustöð fyrir þann er fer með rekstur netþjóns. Þar af leiðandi getur netþjónn stofnað til fastrar atvinnustöðvar ef öll skilyrði 5. gr. eru uppfyllt, þ.e. starfsstöðin er föst, hann staðsettur á tilteknu svæði,

²⁰³ Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital (22. júlí 2010), 7 (Þýðing: Páll Jóhannesson).

²⁰⁴ Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 12/10, 17. desember 2010.

²⁰⁵ „OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment)“ (OECD 2012), ath.semnd 42.2.

ákveðinn varanleiki er fyrir hendi og starfsemi fyrirtækisins fer að öllu leyti eða að hluta fram í gegnum netþjóninn.²⁰⁶ Til að hann falli utan skilgreiningarinnar má starfsemin ekki vera til undirbúnings eða aðstoðar, en farið verður nánar í það síðar í þessum kafla.

Vefsíða er samblanda af hugbúnaði og rafrænum gögnum og er því ekki áþreifanleg eign. Af því leiðir að vefsíða uppfyllir ekki skilyrðið um að vera „starfsstöð“ þar sem ekki er um neina aðstöðu að ræða svo sem húsakynni, vélar eða útbúnað, sbr. 2. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Á hinn bóginn gæti netþjónn sem hýsir vefsíðuna og gerir hana aðgengilega, og staðsettur er í tilteknu ríki, uppfyllt skilyrðið um að aðstaðan sé föst, samanber umfjöllun hér að ofan.²⁰⁷ Þetta leiðir til þess að samkvæmt túlkun OECD á 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar getur vefsíða ein og sér ekki stofnað til fastrar atvinnustöðvar.

7.3.2. Þjónustuveitur

Nauðsynlegt er, samkvæmt umfjöllun hér að framan, að gera greinarmun annars vegar á milli fyrirtækis sem setur upp netþjón í öðru ríki og hins vegar fyrirtækis sem rekur einhvers konar starfsemi þar sem netþjónn hýsir einungis hugbúnað eða gögn. Sú aðgreining er jafnframt mikilvæg að því leyti að sá aðili sem rekur netþjón getur verið annar en sá sem rekur viðskipti sín í gegnum vefsíðu sem hýst er á viðkomandi netþjóni. Vefsíður stórra fyrirtækja eru oftast reknar í gegnum gagnaver en í athugasemdunum með 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar er talað um þjónustuveitur fyrir lýðnetið (e. Internet Service Providers) og verður því hér eftir notast við hugtakið *þjónustuveitur* í umfjöllun um hugtakið *fasta atvinnustöð* í þessum kafla.

Samningar á milli þjónustuveita og viðskiptavina þeirra ganga helst út á að viðskiptavinirnir fá ákveðið pláss á netþjónum gagnaveranna til að geyma hugbúnað og gögn sem er nauðsynlegt fyrir rekstur vefsíðu. Venjulega eru húsakynni þjónustuveitunnar ekki aðgengileg fyrir viðskiptavinina samkvæmt samningum. Í slíkum tilvikum er það niðurstaða OECD að þrátt fyrir að vefsíða sé hýst hjá þjónustuveitum teljist viðskiptavinur þeirra ekki hafa eiginlega aðstöðu þar sem þjónustuveitan er staðsett, þar sem vefsíðan telst ekki vera áþreifanleg eign. Þar af leiðandi getur rekstraraðili vefsíðu ekki talist hafa fasta starfsstöð þar sem netþjónn þjónustuveitunnar er staðsettur. Ef rekstraraðili hefur hins vegar netþjón til eigin nota sem er í eigu hans eða hann leigir, og hann stundar viðskipti í gegnum vefsíðu sem

²⁰⁶ „OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment)“ (n. 204), ath.semnd 42.2.

²⁰⁷ sama heimild, ath.semnd 42.2.

netþjónninn hýsir, gæti staðurinn þar sem netþjónninn er staðsettur talist vera föst atvinnustöð rekstraradilans gegn því að öllum skilyrðum 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar sé fullnægt.²⁰⁸

7.3.3. Skilyrði 5. gr. samningsfyrirmynda OECD og netþjónar

Til þess að netþjónn stofni til fastrar atvinnustöðvar verður hann að uppfylla skilyrðið um að starfsstöð hans sé föst, sbr. 1. mgr. 5. gr. samningsfyrirmynda OECD. Þetta þýðir að honum verður að vera komið upp á ákveðnum stað og ákveðinn varanleiki verður að vera fyrir hendi.²⁰⁹ Þrátt fyrir umfjöllun í athugasemdum samningsfyrirmynda OECD um að netþjónninn verður að vera fastur á ákveðnu svæði í skilningi ákvæðisins er ekki fjallað um varanleikann, þ.e. hversu lengi netþjónninn þarf að vera í notkun til að hann teljist stofna til fastrar atvinnustöðvar. Athugasemdirnar virðast einnig ekki ná yfir eðli netþjóna en hin upprunalega skilgreining á 5. gr. samningsfyrirmynda OECD var sett í þeim tilgangi að skilgreina tiltekna starfsemi sem væri föst bæði í landfræðilegu og varanlegu tilliti. Þvert á móti eru netþjónar mjög hreyfanlegir og ekki er nauðsynlegt fyrir starfsemi þeirra að vera tengdir við land. Fyrirtæki sem reka vefsíður geta nú orðið skipt starfsemi þeirri sem fer fram í gegnum netþjóna á milli margra netþjóna þar sem hver og einn er staðsettur í sínu ríki.²¹⁰

Varðandi skilyrði 5. gr. samningsfyrirmynda OECD um að starfsemi þurfi að nokkru eða öllu leyti að fara í gegnum netþjónana segir í athugasemdum að meta þurfi hvert tilvik fyrir sig. Við mat á því þarf fyrst að skoða hvort fyrirtækið hafi vegna netþjónsins aðstöðu sér til nota og síðan hvort starfsemi þess sé rekin í gegnum þann búnað.²¹¹

Viðvera starfsfólks er ekki nauðsynleg til þess að ákvarða hvort fyrirtæki starfi að öllu leyti eða hluta þar sem netþjónn fyrirtækis er staðsettur. Þegar um sjálfvirkan búnað er að ræða er viðvera starfsfólks ekki nauðsynleg, hvorki til að stunda viðskipti né halda starfsemi fyrirtækisins gangandi. Af þessu leiðir að netþjónn getur stofnað til fastrar atvinnustöðvar þrátt fyrir að ekkert af starfsfólki fyrirtækisins starfi þar sem netþjónninn er staðsettur. Þessi niðurstaða leiðir til þess að netþjónar geta verið metnir á sama hátt og annar sjálfvirkur búnaður.²¹² Samkvæmt þessu er ljóst að það er vandkvæðum bundið að fella þá starfsemi sem fer fram í gegnum netþjóna að hinni almennu skilgreiningu hugtaksins *föst atvinnustöð* samkvæmt fyrirmyndinni.

²⁰⁸ „OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment)” (n. 204), ath.semnd 42.3.

²⁰⁹ sama heimild, ath.semnd 42.2.

²¹⁰ sama heimild, ath.semnd 42.6.

²¹¹ „OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment)” (n. 204), ath.semnd 42.5.

²¹² sama heimild, ath.semnd 46.6.

7.3.4. Undanþágur frá 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD

Föst atvinnustöð telst ekki vera fyrir hendi ef um er að ræða starfsemi sem ákvæði 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar kveður á um.²¹³ Sú starfsemi sem fellur undir 4. mgr. ákvæðisins teljast undirbúnings- eða aðstoðarstörf við kjarnastarfsemi fyrirtækis. Meginmarkmið 5. gr. er að takmörkuð skattskylda ríkja nái yfir fastar atvinnustöðvar sem gegna því hlutverki að stjórna fyrirtækinu, eða einungis hluta þess, en ekki í þeim tilgangi að ríki fái skattlagningarrétt af undirbúnings- og aðstoðarstörfum í starfsemi fyrirtækis.²¹⁴

Þegar um rafræn viðskipti er að ræða gæti verið að skilyrði um fasta atvinnustöð séu ekki uppfyllt, jafnvel þótt hin rafrænu viðskipti fari fram í gegnum netþjón sem staðsettur er í öðru ríki ef tilgangur viðskiptanna gæti átt undir 4. mgr. 5. gr. Við mat á því hvort rafræn viðskipti falli undir 4. mgr. er mikilvægt að skilgreina hvaða hlutverki sú starfsemi, sem fer fram í gegnum netþjóninn, gegnir hjá viðkomandi fyrirtæki. Ef umrædd starfsemi er nauðsynlegur og verulegur hluti af heildarstarfsemi fyrirtækisins, eða ef hluti af kjarnastarfsemi fyrirtækisins fer fram í gegnum netþjóninn, og netþjóninn er talinn uppfylla önnur skilyrði 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar, er allra líklegast að um fasta atvinnustöð að ræða.²¹⁵ Meta þarf því hvert og eitt tilfelli í því skyni að sjá hvort umrædd starfsemi falli undir 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar með tilliti til hvaða hluti af starfsemi fyrirtækisins fer í gegnum netþjóninn.²¹⁶ Í þessu tilliti þarf því að athuga vel eðli þeirrar starfsemi sem fyrirtækið heldur úti. Taka má sem dæmi þjónustuveitur sem reka sína eigin netþjóna. Fyrir starfsemi þeirra eru netþjónarnir mikilvægur og nauðsynlegur búnaður og gæti því ekki fallið undir e- og f.- lið 4. mgr. Á aðra hönd þjóna netþjónar aðeins aukahlutverki við sölu vara á Internetinu, fari salan fram í gegnum vefsíðu. Í slíkum tilvikum felst starfsemi fyrirtækisins óneitanlega ekki í því að reka netþjóna og er því ekki hægt að segja að netþjónn staðsettur í öðru ríki sé nóg til að stofna til fastrar atvinnustöðvar. Þar af leiðandi er nauðsynlegt að skoða eðli hvernar starfsemi fyrir sig á þeirri tilteknu staðsetningu sem um ræðir.²¹⁷

Leiða 3. og 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar til þess að ekki sé um fasta atvinnustöð að ræða þá er ekki þörf á að skoða 5. og 6. mgr. 5. gr. þar sem niðurstaða samkvæmt framangreindum ákvæðum stendur. Hins vegar ef 1. og 2. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar leiða til þess að ekki sé um fasta atvinnustöð að ræða er þörf á að

²¹³ Páll Jóhannesson, „Hugtakið „föst atvinnustöð“ samkvæmt alþjóðlegum skattarétti” (n. 19) 25.

²¹⁴ sama heimild 20.

²¹⁵ OECD, „OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment)” (n. __), ath.semnd 42.8.

²¹⁶ „OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment)” (n. 204),, ath.semnd 42.7.

²¹⁷ sama heimild, ath.semnd 42.9.

athuga 5. og 6. mgr. nánar. Samkvæmt 5. mgr. getur aðili sem hefur á hendi starfsemi fyrir fyrirtæki stofnað til fastrar atvinnustöðvar hafi hann heimild í því ríki sem um ræðir, heimild til að gera samninga fyrir hönd fyrirtækisins og hann beitir þeirri heimild reglulega, svo lengi sem hann telst ekki óháður umboðsaðili samkvæmt 6. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar. Stofni slíkur aðili til fastrar atvinnustöðvar fær ríki skattlagningarrétt af tekjum umboðsaðilans sem hann aflar fyrirtækinu í viðkomandi ríki.²¹⁸

Samkvæmt 6. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar telst fyrirtæki ekki hafa fasta atvinnustöð í ríki ef það stundar viðskipti fyrir milligöngu miðlara, umboðsmanns eða annars óháðs umboðsaðila svo framarlega sem þessir aðilar koma fram innan takmarka venjulegs atvinnureksturs síns. Umboðsaðili getur því samkvæmt þessu ekki myndað fasta atvinnustöð þriðja aðila ef hann kemur fram innan takmarka venjulegs atvinnureksturs síns.²¹⁹

Líkt og áður hefur komið fram veita þjónustuveitur þjónustu til þriðja aðila og felst í þjónustunni að vefsíður aðilanna eru hýstar á netþjónum í eigu þjónustuveitanna. Því vaknar sú spurning hvort viðskiptasamband aðila við þjónustuveitur geti stofnað til fastrar atvinnustöðvar. Þar sem þjónustuveita telst ekki vera umboðsaðili fyrir hönd þess fyrirtækis sem vefsíðurnar tilheyra er regla 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar samkvæmt athugasemdunum sem henni fylgja sú að þjónustuveita ætti ekki að stofna til fastrar atvinnustöðvar vegna starfsemi fyrirtækja.²²⁰ Þjónustuveitur starfa sem sjálfstæðir aðilar og innan marka þeirrar eigin starfsemi en í starfsemi þeirra felst meðal annars hýsing vefsíðna margra mismunandi viðskiptavina auk þess sem þjónustuveitan hefur ekki vald til að samningsbinda viðskiptavini sína og lýkur ekki samningum fyrir þeirra hönd. Enn fremur fellur hugtakið *vefsíða* ekki undir hugtakið *persóna* samkvæmt 3. gr. samningsfyrirmyndarinnar og getur vefsíða því ekki talist vera umboðsmaður fyrirtækisins í skilningi 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD.²²¹

7.4 Niðurstaða

Af skýrslu OECD um tillögur að aðlögun hugtaksins *föst atvinnustöð* skv. 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD að rafrænum viðskiptum og netþjónum má sjá að ekki eru til neinar hlutlægar reglur um hvernig meta eigi hvort tilvist netþjóns stofni til fastrar atvinnustöðvar, heldur verður að meta hvert og eitt tilvik fyrir sig. Enn fremur má sjá að

²¹⁸ Páll Jóhannesson, „Hugtakið „föst atvinnustöð“ samkvæmt alþjóðlegum skattarétti” (n. 19) 27.

²¹⁹ sama heimild.

²²⁰ „OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment)” (n. 204), ath.semnd 42.10.

²²¹ sama heimild, ath.semnd 42.10.

skattanefnd OECD hefur ekki séð þörf á að undanskilja netþjóna hugtakinu *föst atvinnustöð* heldur var starfsemi netþjóna færð undir ríkjandi skilgreiningu á hugtakinu. Í kjölfar framangreindra athugasemda urðu mikil skoðanaskipti milli fræðimanna um túlkun skattanefndar OECD um hvort netþjónar geti stofnað til fastrar atvinnustöðvar. Sumir fræðimenn voru þeirrar skoðunar að heimfæring nefndarinnar á starfsemi netþjóna undir hugtakið *föst atvinnustöð* skilgreindi betur þetta viðfangsefni sem áður var mjög óskýrt.²²² Öðrum fræðimönnum þótti túlkun nefndarinnar á ákvæðinu með tilliti til netþjóna fara langt fram úr markmiði ákvæðisins sem leiddi til óviðunandi og óraunhæfrar niðurstöðu út frá meginreglum alþjóðlegs skattaréttar þar sem rafræn viðskipti eru ekki tengd við ákveðið svæði og geta því átt undir mismunandi lögsögu.²²³

7.5. Túlkun ríkja á hugtakinu föst atvinnustöð

Flest ríki sem byggja á samningsfyrirmynd OECD hafa tekið upp hugtakið *föst atvinnustöð* í þau ákvæði er kveða á um takmarkaða skattskyldu aðila í landsrétt sinn. Flest ríki ganga út frá þeirri reglu að skilgreining hugtaksins í landsrétti hafi sömu merkingu og hugtakið hefur í samningsfyrirmynd OECD. Þrátt fyrir það hafa sum hver ríki sem byggja á samningsfyrirmynd OECD gert fyrirvara við túlkun nefndarinnar á ákvæði 5. gr. hennar er snýr að því hvort netþjónn geti stofnað til fastrar atvinnustöðvar. Hér á eftir verða rakin helstu sjónarmið ákveðinna aðildarríkja ESB sem byggja á samningsfyrirmynd OECD í þessum efnum og hvað hefur fengið að ráða í túlkun þeirra á hugtakinu *föst atvinnustöð* með tilliti til netþjóna.

7.5.1. Þýskaland

Þýsk skattayfirvöld rýmkuðu skilgreiningu á hugtakinu *fastri atvinnustöð* með dómi í hinu svokallaða leiðslukerfamáli (e. pipeline judgement). Í því máli komst hæstiréttur Þýskalands að þeirri niðurstöðu að leiðslukerfi sem staðsett væri neðanjarðar í Þýskalandi, en stjórnað af tölvu sem staðsett var í Hollandi, stofnaði til fastrar atvinnu stöðvar í Þýskalandi.²²⁴ Niðurstaðan gaf vissulega til kynna að netþjónn gæti stofnað til fastrar atvinnustöðvar í skilningi þýskra skattalaga. Stuttu síðar hörfuðu stjórnvöld frá þessari niðurstöðu og gáfu út leiðbeinandi reglur þar sem tekið var fram að niðurstaða í leiðslukerfamálinu hefði ekki

²²² Randolph J. Buchanan, „The New Millennium E-Commerce Tax Dilemma“ (26. ágúst 2002) 85 Tax Notes International, 1120.

²²³ David R. Johnson og David Post, „Law and Borders - The Rise of Law in Cyberspace“ [1996] 48 Stanford Law Review, 1367.

²²⁴ Howard J. Levine og David A. Weintraub, „When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OECD's Initial Response“ (*Roberts & Holland LLP*, 14. apríl 2000) <<http://robertsandholland.com/news-page?itemid=105>> skoðað 6. desember 2013.

fordæmisgildi varðandi það hvort netþjónn stofnaði til fastrar atvinnustöðvar þegar um alþjóðleg viðskipti væri að ræða. Enn fremur kom fram í leiðbeiningunum að netþjónar gætu samkvæmt skilningi þeirra á starfsemi hans einungis þjónað undirbúningshlutverki fyrir starfsemi fyrirtækja og ætti því ekki að stofna til fastrar atvinnustöðvar, sbr. 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD.²²⁵ Síðar féll dómur í máli þýsks fyrirtækis sem rak netþjón í Sviss. Skattayfirvöld héldu því fram, í samræmi við fyrri yfirlýsingar, að hið þýska fyrirtæki hefði ekki fasta atvinnustöð í Sviss og því væri hagnaður fyrirtækisins skattskyldur í Þýskalandi. Undirdómstóll í Þýskalandi komst að þeirri niðurstöðu að netþjónninn stofnaði fasta atvinnustöð í Sviss og því væri hagnaður hinnar föstu atvinnustöðvar undanþeginn skattskyldu í Þýskalandi vegna tvísköttunarsamnings á milli Sviss og Þýskalands.²²⁶ Þýskur yfirdómstóll hafnaði niðurstöðu undirdómstólsins og komst að þeirri niðurstöðu að netþjónn gæti ekki stofnað til fastrar atvinnustöðvar.²²⁷

7.5.2. Bretland

Bresk skattayfirvöld eru með þá yfirlýstu stefnu að samkvæmt þeirra skilgreiningu á hugtakinu *föst atvinnustöð* getur netþjónn, einn eða saman með vefsíðu, ekki stofnað til fastrar atvinnustöðvar þegar fyrirtæki starfrækir rafræna þjónustu í gegnum vefsíðu á netþjóni. Stefna þessi stendur burt séð frá eignarhaldi, hvort sem netþjónninn sé í eigu, leigður eða bara til notkunar fyrir fyrirtæki.²²⁸

7.5.3. Svíþjóð

Nýlega féll úrskurður (12. júní 2013) hjá yfirskattsnefnd Svíþjóðar sem varpar ljósi á réttarframkvæmd þarlendis um hvort netþjónn stofni til fastrar atvinnustöðvar. Um er að ræða félagið Y sem var móðurfélag X. Bæði félögin eru með heimilisfesti utan Svíþjóðar. X festi kaup á netþjóni sem var staðsettur í leiguhúsnaði í Svíþjóð og átti Y að fá pláss á netþjóninum fyrir hugbúnað. Ekkert af starfsfólki X eða Y mun starfa í Svíþjóð, heldur átti allt eftirlit með netþjóninum að fara fram þar sem félögin höfðu aðsetur. Jafnframt munu engar ákvarðanir hafa vera teknar í sambandi við starfsemina eða samningum varðandi starfsemina lokið í Svíþjóð. Álitaefnið var því hvort starfsemi félaganna sem fram færi í

²²⁵ Friedrich Hey E.F., „German Authorities Rule That Server Does Not Constitute PE“ 19 Tax Notes International, 635.

²²⁶ Alexander Loh, „Lower Court Sees Server as Permanent Establishment - Tax - Germany“ (*Mondaq*, 1. september 2011)

<<http://mondaq.com/x/16168/Corporate+Tax/251+Lower+Court+Sees+Server+as+Permanent+Establishment>> skoðað 6. desember 2013.

²²⁷ Úrskurður Bundesfinanzhof nr. I R 86/01, 5. júní 2002.

²²⁸ „Non-residents trading in the UK: Treaty permanent establishment: fixed place of business permanent establishment: e-commerce“ (*hmrv.gov.uk*, 22. september 2011) staff manual <<http://hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM266100.htm>> skoðað 6. desember 2013.

Svíþjóð stofnaði til fastrar atvinnustöðvar. Samkvæmt málarökum X myndi netþjónninn aðeins þjóna viðbótar- eða aukastarfsemi fyrir félagið. Af hálfu Y var því haldið fram að hugbúnaður einn og sér gæti ekki stofnað til fastrar atvinnustöðvar í Svíþjóð.

Niðurstaða nefndarinnar var sú að starfsemi Y stofnaði ekki til fastrar atvinnustöðvar í Svíþjóð þar sem um væri að ræða óáþreifanlega eign. Hins vegar var niðurstaða nefndarinnar varðandi X sú að starfsemi félagsins í Svíþjóð stofnaði til fastrar atvinnustöðvar þar sem um væri að ræða starfsstöð sem væri föst í skilningi sænskra laga og í samræmi við athugasemdir við samningsfyrirmynd OECD. Ekki væri hægt að líta svo á að netþjónninn þjónaði einungis viðbótar- eða aukastarfsemi fyrir starfsemi X heldur væri um að ræða kjarnastarfsemi. Af þessari niðurstöðu má hins vegar ráða að sænsk yfirvöld líta til athugasemda samningsfyrirmyndar OECD við túlkun á hugtakinu *föst atvinnustöð* en jafnframt að það skiptir máli hvernig alþjóðleg fyrirtæki byggja upp starfsemi sína ætli þeir sér að fjárfesta í netþjóni eða svipuðum búnaði í Svíþjóð. Úrskurði þessum hefur verið áfrýjað til Hæstaréttar Svíþjóðar og verður forvitnilegt að fylgjast með þeirri niðurstöðu.²²⁹

7.5.4. Ísland

Hérlendis hefur ekki reynt mikið á það álitefni hvort netþjónar stofni til fastrar atvinnustöðvar á Íslandi en höfundur veit til þess að tvö óbirt bindandi álit hafa verið gerð af ríkisskattstjóra. Þar sem augljóst þótti sýna af álitaefni hinna bindandi álita hverjir álitsbeiðendur væru, var ekki tækt að fá þau afhent til reifunar, hvorki frá ríkisskattstjóra né frá umræddum álitsbeiðendum. Hins vegar hefur ríkisskattstjóri skilað ákvarðandi bréfi um hvort starfsemi álitsbeiðanda hér á landi stofnaði til fastrar starfsstöðvar og verður það reifað hér stuttlega til að varpa ljósi á aðferðarfræði ríkisskattstjóra við úrlausn slíkra álitaefna.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 12/10, 17. desember 2010

Álitsbeiðandi fékk annars vegar þóknun frá fyrirtækinu G þegar notendur nýttu sér leitarvél þess í vafra álitsbeiðanda og hins vegar veitti álitsbeiðandi fjarskiptafyrirtækjum heimild til að skeyta vafra við sinn vél- og hugbúnað gegn þóknunum. Starfsemi álitsbeiðanda var lýst á eftirfarandi hátt:

Þegar notendur vafrans kalla upp vefsíður á tækjum sínum, eru þær vefsíður og þær upplýsingar vistaðar, á einum eða fleiri netþjónum, sem geta verið staðsettir hvar sem er í heiminum. Vafrinn sendir beiðni notandans í gegnum netþjónabú álitsbeiðanda og mun viðkomandi netþjón tengjast þeim netþjóni sem hýsir umbeðna vefsíðu og halar niður gögnum af honum. Netþjónn álitsbeiðanda mun í kjölfarið þjappa gögnunum saman í sérstakt skráarform sem er endursent til notandans.

²²⁹ Skatteráttsnämnden, 12. júní 2013 í máli nr. 4890-13.

Í álitinu vísar ríkisskattstjóri til 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD og athugasemda um hvenær rafræn viðskipti leiða til þess að föst atvinnustöð teljist vera fyrir hendi. Þar er rakið að í athugasemdum við 5. gr. segir að netþjónabú teljist aðeins til fastra atvinnustöðva ef mikilvægur og veigamikill þáttur í rekstri skattaðila sé rekinn í gegnum netþjónabú. Samkvæmt ríkisskattstjóra er lykilatriði við það mat hvort sú starfsemi sem innt er af hendi á atvinnustöðinni sé nauðsynlegur hluti af starfsemi fyrirtækisins, þ.e. að starfsemin sé svo nátengd megintilgangi og þar með raunverulegri hagnaðarmyndun þess að hún geti ekki talist til undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi, sbr. 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar. Af því leiðir að mikilvægt sé að líta til kjarnastarfseminnar og athuga hvert eðli atvinnurekstursins er. Að mati ríkisskattstjóra var rekstur á umræddum netþjóni lykilþáttur í rekstri álitsbeiðanda auk þess að vera ein af meginstöðum þeirra eiginleika sem vafrinn býr yfir. Með þessu var því ekki fallist á að starfsemin hafi eingöngu verið til aðstoðar við rekstur fyrirtækisins, sbr. 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD.

7.6. Niðurstaða

Tilvist netþjóna hefur skapað ákveðið vandamál í milliríkjavíðskiptum þar sem erfitt reynist að ákveða hvort það ríki þar sem netþjóninn er staðsettur öðlist skattlagningarheimild af starfsemi þeirra. OECD brást við þessu vandamáli með viðbót við athugasemdir 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar með sérstöku tilliti til þess hvort tilvist netþjóns í öðru ríki gæti stofnað til fastrar atvinnustöðvar. Meginniðurstaða þeirrar vinnu var sú að færa ætti starfsemi netþjóna undir ríkjandi skilgreiningu á hugtakinu án verulegrar endurskoðunar. Ljóst er samkvæmt athugasemdunum að meta þurfi hvert tilfelli fyrir sig þegar kemur að starfsemi netþjóna og hvaða hlutverki sú starfsemi þjónar fyrir heildarstarfsemi fyrirtækja. Sé föst atvinnustöð fyrir hendi hafa þau ríki þar sem netþjóninn er staðsettur skattlagningarheimild á þann hagnað sem skapast af starfsemi netþjónanna, og þá reynir á hvort ríki hafa sín á milli tvísköttunarsamninga sem heimilar frádrátt hinna skattskyldu aðila í heimilisfestisríki sínu.

Líkt og sjá má af réttarframkvæmd þeirra ríkja þar sem reynt hefur á þetta álitaefni taka ríki mjög ólíka afstöðu til þess hvort netþjónn stofni til fastrar atvinnustöðvar og leiðir það óhjákvæmilega til þess að önnur ríki eru meira aðlaðandi fyrir starfsemi gagnavera.

Hérlendis er enn fremur lítil sem engin réttarframkvæmd til staðar. Ekki eru til staðar neinar leiðbeiningareglur frá skattayfirvöldum eða stjórnvöldum varðandi skattframkvæmd hérlendis í tengslum við þessa starfsemi og munu skattayfirvöld því koma til með að meta hvert tilfelli fyrir sig, rétt eins og samningsfyrirmynd OECD mælir fyrir um. Telja verður, með vísan til meginreglna skattaréttar um að skattskylda þurfi að vera ótvíræð og skýr, að slík

staða eins og nú er uppi getur því verið mjög bagaleg fyrir mögulega fjárfesta eða viðskiptavini gagnavera hérlendis. Til að bregðast við því vandamáli væri möguleiki fyrir skattayfirvöld að gefa út hlutlægar reglur til að auka réttaröryggi varðandi starfsemi gagnavera hér á landi. Enn fremur er mikilvægt að taka til skoðunar hvort réttlætanlegt sé yfir höfuð að skattleggja starfsemi netþjóna og hvort ekki sé nauðsynlegt að koma með nýja nálgun á þetta álitaefni í alþjóðlegum skattarétti, eins og afstaða skattyfirvalda Bretlands í þessum málum virðist gefa í skyn. Líkt og hérlendis ríkir mikil réttaróvissa um þetta álitaefni í öðrum ríkjum og víst er að það mun taka tíma að þróa reglur í skattlagningu á sviði rafrænna viðskipta en telja má að reglur muni skýrast enn frekar á komandi árum. Til að auðvelda viðskipti á milli landa telur höfundur nauðsynlegt að ríki reyni eftir fremsta megni að samræma skilgreiningu sína á hugtakinu *föst starfsstöð* til að stuðla að samstilltri alþjóðlegri skattlagningu á sviði rafrænna viðskipta, koma í veg fyrir tvísköttun og ekki síst til að skapa réttaröryggi.

8. Lokaorð

Í upphafi ritgerðar var greint frá meginreglum á sviði alþjóðlegrar skattlagningar en þessar meginreglur voru upphaflega mótaðar með milliríkjavíðskipti á áþreifanlegum vörum að leiðarljósi. Greint var frá hversu erfiðlega gengið hefur að heimfæra starfsemi gagnavera undir þessar ríkjandi reglur í alþjóðlegri skattlagningu.

Gagnaver er rísandi iðnaður og verja upplýsingafyrirtæki miklum fjármunum í uppbyggingu öflugra gagnavera til þess að geta haldið í við hinn hraða vöxt viðskipta. Orkukostnaður er lykilþáttur við vali á staðsetningu vegna þess að hann er einn helsti kostnaðarliðurinn í starfsemi gagnavera. Ísland telst samkvæmt alþjóðlegum stöðlum vænlegur kostur fyrir uppbyggingu gagnavera og er stór þáttur í því að orkan hér á Íslandi er ódýr en hún er að öllu leyti endurnýtanleg þar sem rafmagn er eingöngu framleitt úr vatnsorku, jarðhita og vindorku. Þegar eru tvö starfandi gagnaver á Íslandi sem reka sig fullkomlega á endurnýtanlegri orku og þjóna þörfum viðskiptavina víðsvegar um heiminn.

Íslensk stjórnvöld hafa verið þeirrar skoðunar að aðstæður á Íslandi séu ákjósanlegar fyrir uppbyggingu gagnavera og að iðnaðurinn falli vel að framtíðarmarkmiðum landsins þar sem starfsemin muni koma til með að skapa ný störf, nýja þekkingu og ný verðmæti. Ýmsar hindranir hafa hins vegar orðið á vegi stjórnvalda á sviði skattaréttar sem telja má að sé einn liður í því að uppbygging gagnaversiðnaðar hérlendis hafi ekki gengi jafn hratt og vonast var eftir.

Með lögum nr. 163/2010 um breytingar á virðisaukaskattslögum var hugtakinu *rafrænt afhentri þjónustu* bætt við d-lið 10. tl. 1. mgr. 12. gr. vskl. og sú þjónusta undanþegin virðisaukaskattskyldu við sölu til erlendra aðila sem ekki hafa heimilisfesti hérlendis. Í frumvarpi laganna var þjónustu gagnavera jafnframt skipt í átta þætti. Eftir þinglega meðferð frumvarpsins var niðurstaðan sú að allir hinir átta þjónustuþættir gagnavera ættu að falla undir undanþágu ákvæðisins þrátt fyrir að nýtingarstaður tiltekinna þátta hennar gæti verið hérlendis. Enn fremur var innflutningur á netþjónum tiltekinna aðila búsettum erlendisundanþeginn virðisaukaskattskyldu við innflutning. Lagabreyting nr. 163/2010 var tilkynnt til ESA sem komst að þrífættri niðurstöðu. Sú lagabreyting er sneri að því að undanskilja rafrænt afhenta þjónustu til kaupenda sem búsettir voru erlendis var talin samrýmast meginreglum íslenskra laga um útflutning. Á hinn bóginn voru ákvæði laganna er fjölluðu um að undanþiggja bæði blandaða þjónustu til viðskiptavina gagnavera búsettir erlendis og innflutning á netþjónum og sambærilegum tækjabúnaði til Íslands taldin vera sértækar ráðstafanir sem fælu í sér ríkisaðstoð.

Lögunum var breytt í kjölfar bráðabirgðaniðurstöðu ESA með lögum nr. 24/2013 um breytingu á virðisaukaskattslögum. Þess í stað var lögð til sú breyting á 3. mgr. 43. gr. vskl. að ráðherra gæti sett í reglugerð reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna innflutnings erlendra fyrirtækja á vörum auk reglna um kaup á vörum og þjónustu innanlands að ákveðnum skilyrðum uppfylltum. Með breytingunni var ákveðið að réttur til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna innflutnings lúti sömu skilyrðum og ferlum er gilda við endurgreiðslu vegna kaupa á vöru og þjónustu hér á landi, sbr. endurgreiðslurg. Þetta þýðir að erlendir aðilar sem kaupa þjónustu hér á landi eða flytja inn netþjóna eða búnað þeim tengdum geta fengið virðisaukaskatt sem þeir greiða hérlendis endurgreiddan enda séu öll skilyrði reglugerðarinnar uppfyllt.

Í ritgerðinni var litið til þess hvort þær breytingar sem gerðar voru á lögum í tengslum við gagnaver samrýmdust markmiðum virðisaukaskattslaganna. Sú breyting er sneri að því að undanþiggja útflutta rafrænt afhenta þjónustu virðisaukaskattlagningu hér á landi er í samræmi við meginreglu er gildir hér á landi varðandi útflutning. Þegar undanþágan náði hins vegar til blandaðrar þjónustu gagnavera hefði að mati höfundar þurft að færa rök fyrir slíkri undanþágu á skýran og greinargóðan hátt með ítarlegri skilgreiningu um hvað félli undir hugtakið *blönduð þjónusta*. Enn fremur hefði þurft að skýra hví þessir undanþegnu þættir væru óaðskiljanlegur hluti hinnar rafrænt afhentu þjónustu og hvernig slík undanþága félli að markmiðum virðisaukaskattslaganna. Talið var að sú breyting er sneri að undanþágu netþjóna og búnaði þeim tengdum hafi ekki samræmst markmiðum virðisaukaskattslaganna þar sem hún samræmdest ekki meginreglum um innflutning og hlutleysi. Enda voru báðar lagabreytingarnar felldar á brott með lögum nr. 24/2013 í kjölfar niðurstöðu ESA, líkt og fram kemur hér að framan. Ekki var að sjá annað en að nýtt ákvæði 3. mgr. 43. gr. vskl. um möguleika erlendra aðila á endurgreiðslu vegna innflutnings falli að markmiðum virðisaukaskattslaga enda er það til samræmis við eldri endurgreiðslureglur laganna og er almennt. Hvort ákvæðið hafi þau áhrif sem því er ætlað að hafa er alls óvíst. Vegna þeirra skilyrða er ákvæðið og þjónusturg. setur eru margir viðskiptavinir sem koma til með að falla utan endurgreiðsluheimildarinnar. Enn fremur er alls óvíst að viðskiptavinir þeir er flytja inn netþjóna hingað til lands geti yfir höfuð fallið undir skilyrði ákvæðisins þar sem mikil réttaróvissa ríkir hérlendis varðandi það hvort netþjónar stofni til fastrar starfsstöðvar.

OECD hefur þróað alþjóðlegar leiðbeiningar fyrir ríki um hvernig haga eigi virðisaukaskattlagningu á rafrænni þjónustu í milliríkjavíðskiptum. Niðurstaða leiðbeininganna er sú að skattleggja skal virðisaukaskatt þar sem móttakandi þjónustunnar er

staðsettur. Þar sem erfitt er að skilgreina nýtingarstað rafrænnar þjónustu taldi skattanefnd OECD bestu leiðina að ríki notist við skráningarkerfi, endurgreiðsluáferð eða sjálfsmat við innheimtu á virðisaukaskatti. Í skráningarkerfi eru söluaðilar ábyrgir fyrir greiðslu skattsins til ríkissjóðs en þegar notast er við endurgreiðsluheimildir eða sjálfsmat ber neytandanum að greiða skattinn beint til skattayfirvalda. Niðurstöður leiðbeininganna varðandi aðferðir við alþjóðlega virðisaukaskattlagningu skiptast í tvennt, annars vegar í aðferðir við skattlagningu þegar viðskipti eru á milli tveggja fyrirtækja og hins vegar þegar viðskiptin eru frá rekstraraðilum til einstaklinga í mismunandi lögsögu. Þegar fyrirtæki veitir rafræna þjónustu til skráningarskylds fyrirtækis í öðru ríki skal miða við endurgreiðslu- eða sjálfsmatskerfi vegna þess að þá liggur skattskyldan á neytandanum og eykur það líkur á að skatturinn verði innheimtur. Þegar fyrirtæki veitir einstaklingi í annarri lögsögu rafræna þjónustu var lagt til að ríki setji einhvers konar skráningarkerfi á stökk sem hannað er svipað og hið innlenda virðisaukaskattskráningarkerfi til að tryggja innheimtu skattsins.

ESB var fyrsta skattalögsagan til þess að þróa og innleiða einfalt neysluskattlagningarkerfi á rafrænni þjónustu til samræmis við meginreglur þær er komu fram í leiðbeiningum OECD um alþjóðlega skattlagningu á rafrænum viðskiptum með tilskipun nr. 112/2006 um virðisaukaskatt. Tilgangur tilskipunarinnar var sá að samræma reglur um virðisaukaskattlagningu á rafrænni þjónustusölu og útrýma samkeppnishindrunum á sölu hennar innan ESB. Nú gilda mismunandi reglur um hvar rafræn þjónusta er skattlögð en markmið ESB er að árið 2015 muni sama regla gilda fyrir alla og hún verður sú að virðisaukaskattur skuli lagður á þar sem móttakandi þjónustunnar er staðsettur. Sett var á stökk sérstakt virðisaukaskattskerfi þar sem skattskyldir aðilar, staðsettir utan ESB svæðisins, geta skráð sig í við sölu á rafrænni þjónustu til aðila innan ESB. Söluaðilar þjónustu leggja þá virðisaukaskatt á þá rafrænu þjónustu sem þeir selja til neytenda á ESB svæðinu en skila aðeins einni skattskýrslu sem einfaldar innheimtu skatts til muna. Söluaðilarnir geta síðan gert kröfu und endurgreiðslu á þeim virðisaukaskatti sem greiddur hefur verið fyrir vöru eða þjónustu í tengslum við hina virðisaukaskattskyldu starfsemi á ESB svæðinu að ákveðnum skilyrðum uppfylltum.

Í tekjuskattslögum er kveðið á um takmarkaða skattskyldu þeirra aðila sem reka hér á landi fasta starfsstöð og hefur það álitafni verið uppi hvort sú starfsemi sem viðskiptavinir íslenskra gagnavera reka í gegnum gagnaverin myndi fasta starfsstöð hérlendis eða ekki. Þar sem ekki er að finna skilgreiningu á hugtakinu í íslenskum tekjuskattslögum var litið til athugasemda OECD við 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar, sem Ísland á aðild að, með tilliti til

netþjóna og rafrænnar starfsemi. Samkvæmt athugasemdunum skal nota ríkjandi skilgreiningu á hugtakinu þegar meta skal hvort netþjónn stofni til fastrar atvinnustöðvar. Netþjónn einn og sér stofnar ekki til fastrar atvinnustöðvar heldur verður hið erlenda fyrirtæki, sem í hlut á, að leigja eða eiga tölvubúnaðinn á starfsstöð, sem er föst í upprunalandi þjónustunnar, þaðan sem starfsemi fyrirtækisins, að öllu leyti eða hluta, fer fram. Mannafli er ekki nauðsynlegur. Samkvæmt athugasemdunum teljast vefsíður erlendra aðila ekki stofna til fastrar atvinnustöðvar séu þær hýstar eru á netþjóni í eigu annars fyrirtækis, s.s. gagnavera, þar sem ekki er um að ræða áþreifanlega viðveru hins erlenda fyrirtækis í upprunalandi þjónustunnar. Einnig fellur undirbúnings- eða viðbótarstarfsemi ekki undir 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar en í því tilliti gera athugasemdirnar ráð fyrir því að hvert tilvik sé metið fyrir sig. Lítið hefur reynt á þetta álitaefni í réttarframkvæmd. Á það við bæði hér á landi og erlendis og er því talið erfitt fyrir höfund að draga ályktun um hvernig reglurnar virka í framkvæmd. Sjá má af þeirri litlu réttarframkvæmd sem til er að í málum Íslands, Þýskalands og Svíþjóðar er lítið til athugasemda OECD við túlkun á því hvort netþjónn teljist stofna til fastrar atvinnustöðvar. Aftur á móti hefur Bretland tekið harða afstöðu gegn því að fella starfsemi netþjóna undir hugtakið. Greina má af athugasemdum OECD að enn liggja ekki fyrir skýrar leiðbeiningarreglur um hvort netþjónn stofni til fastrar atvinnustöðvar og því er staðan í dag sú að ríki þurfa að meta hvert tilvik fyrir sig.

Þrátt fyrir þær breytingar sem gerðar hafa verið á virðisaukaskattslögum hérlendis telur höfundur að þær muni ekki koma til með að þjóna tilgangi sínum. Samkvæmt núverandi virðisaukaskattsreglum er möguleiki á að fá virðisaukaskatt af innflutningi netþjóna og búnaði þeim tengdum endurgreiddan, að ákveðnum skilyrðum uppfylltum, en ekki er víst hvort netþjónn stofni til fastrar starfsstöðvar hérlendis. Sé niðurstaðan sú að netþjónn stofni til fastrar starfsstöðvar fellur viðskiptavinur gagnaversins ekki undir skilyrði endurgreiðsluheimildarinnar. Núverandi staða er sú að hvert einstakt tilfelli er metið fyrir sig sem skapar óstöðugt rekstrarumhverfi og verður það að teljast fráhrindandi fyrir mögulega viðskiptavini gagnavera og ekki síst fjárfesta á þessu sviði. Raunin hefur sýnt að lítið gagn er af skattaívilnunum ef alþjóðlegar eftirlitsstofnanir samþykkja þær ekki. Því er þörf á skýrum lagareglum og leiðbeiningum sem samræmast markmiðum virðisaukaskattslaga. Slíkar reglur munu koma til með að veita erlendum viðskiptavinum gagnavera stöðugleika og fyrirsjáanleika við skattheimtu. Því yrði slík niðurstaða til hagsældar bæði fyrir erlenda viðskiptavini gagnavera sem og íslenska ríkið.

Heimildaskrá

„20 milljarða gagnaver rís á Keflavíkurflugvelli“ (*Eyjan*)

<<http://eyjan.pressan.is/frettir/2008/02/26/20-milljar%c3%b0a-gagnaver-ris-a-keflavikurflugvelli/>> skoðað 24. október 2013.

„A Brief History of the Data Center“ (*Onramp Access, LLC*, nóvember 2012)

<<http://blog.onr.com/data-center-2/a-brief-history-of-the-data-center/>> skoðað 29. nóvember 2013.

„Annual Report 2012“ (EFTA Surveillance Authority 2012).

„Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital“ (22. júlí 2010).

„Auglýsing eftir athugasemdum sem varðar ríkisaðstoð í tengslum við tiltekna breytingar á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sem gilda um viðskiptavinum gagnavera“ (18. apríl 2013) 20 EES-viðbætur við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins.

„Áherslusvið og samkeppnisgreinar“ (*Íslandsstofa*)

<<http://www.islandsstofa.is/fjarfestingar/aherslusvid>> skoðað 30. nóvember 2013.

„Ákvarðandi bréf“ (*Ríkisskattstjóri*) <<http://rsk.is/fagadilar/akvardandi-bref/>> skoðað 25. október 2013.

„Benchmarking Study on Iceland as a Location for Data Centre Activity“ (PricewaterhouseCoopers 2007).

„Data Centers in Iceland“ (*Askja Energy*) <<http://askjaenergy.org/2013/02/11/data-centres-in-iceland/>> skoðað 24. október 2013.

„Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions“ (OECD 1998).

„Hvað er ríkisaðstoð?“ (*Fjármála- og efnahagsráðuneytið*)

<<http://fjarmalaraduneyti.is/verkefni/rikisadstod/nr/2960>> skoðað 24. október 2013.

„Iceland’s competitive advantages as a global Data Centre location“ (BroadGroup 2013).

„Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions“ (OECD 2003).

„International VAT/GST Guidelines“ (OECD 2006).

„Leiðbeiningar um virðisaukaskatt“ (Ríkisskattstjóri 2011).

„List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD“ (*OECD*)

<<http://oecd.org/general/listofocdmembercountries-ratificationoftheconventionontheoecd.htm>> skoðað 25. október 2013.

„Non-residents trading in the UK: Treaty permanent establishment: fixed place of business permanent establishment: e-commerce“ (*hmrv.gov.uk*, 22. september 2011)

<<http://hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM266100.htm>> skoðað 6. desember 2013.

„OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment)“ (OECD 2012).

„Opera Expands Operations in Iceland“ (*Advania*) <<http://advania.com/datacentres/about-us/news/news/2013/04/30/Opera-Expands-Operations-in-Iceland/>> skoðað 24. október 2013.

„Our Facility“ (*VerneGlobal*) <<http://verneglobal.com/about-us/our-facility>> skoðað 24. október 2013.

„Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions.“ (OECD 2001).

„THOR Data Center ehf: Private Company Information“ (*Businessweek*) <<http://investing.businessweek.com/research/stocks/private/snapshot.asp?privcapid=145541597>> skoðað 24. október 2013.

„Umsagnir um þingmál“ (*Alþingi*) <<http://althingi.is/vefur/nefndaumsagnir.html>> skoðað 31. október 2013.

Umsögn ríkisskattstjóra um frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, Alþingi, erindi nr. Þ 141/1671, 542. mál.

Umsögn Samtaka íslenskra gagnavera um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, Alþingi, erindi nr. 139/2010, 208. mál.

Andri Karl, „Tafir í stjórnslunni skaða“ (*mbl*) <http://mbl.is/mm/mogginn/blad_dagsins/bl_grein.html?grein_id=1347943> skoðað 24. október 2013.

Bartels A, „Data Center Evolution: 1960 to 2000“ (*Rackspace Hosting*, ágúst 2011) <<http://rackspace.com/blog/datacenter-evolution-1960-to-2000/>> skoðað 29. nóvember 2013.

Buchanan R J „The New Millennium E-Commerce Tax Dilemma“ (26. ágúst 2002) 85 Tax Notes International.

Davíð Þór Björgvinsson, *EES-réttur og landsréttur* (Bókaútgáfan Codex 2006).

Frecknall Hughes J og Glaister K, „Electronic Commerce and International Taxation: A Square Peg in a Round Hole?“ (desember 2001) 19 (6) *European Management Journal*, 651 <[doi:10.1016/S0263-2373\(01\)00090-1](https://doi.org/10.1016/S0263-2373(01)00090-1)>.

Hey F E, „German Authorities Rule That Server Does Not Constitute PE“ 19 Tax Notes International.

Hornby D og Pepple K, *Consolidation in the Data Center: Simplifying IT Environments to Reduce Total Cost of Ownership* (Prentice Hall september 2002).

Hörður Kristjánsson, „Loksins opnar gagnaver Verne Global“ (*Viðskiptablaðið*, 8. febrúar 2012) <<http://vb.is/frettir/69708/>> skoðað 24. október 2013.

Johnson D R og Post D, „Law and Borders - The Rise of Law in Cyberspace“ [1996] 48 *Stanford Law Review*.

Levine H J og Weintraub D A, „When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OECD's Initial Response“ (*Roberts & Holland LLP*, 14. apríl 2000) <<http://robertsandholland.com/news-page?itemid=105>> skoðað 6. desember 2013.

Loh A, „Lower Court Sees Server as Permanent Establishment - Tax - Germany“ (*Mondaq*, 1. september 2001)

<<http://mondaq.com/x/16168/Corporate+Tax/251+Lower+Court+Sees+Server+as+Permanent+Establishment>> skoðað 6. desember 2013.

Páll Jóhannesson, „Hugtakið „föst atvinnustöð“ samkvæmt alþjóðlegum skattarétti“ (2002) 55 Úlfljótur.

Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson, „Tvísköttunarsamningar og evrópskar skattareglur“ [2011] Ritröð lagastofnunar Háskóla Íslands.

Rohatgi R, *Basic international taxation* (Kluwer Law International 2002).

Stefán Már Stefánsson, *Evrópuréttur* (Íðunn 1991).

Terra B J M og Wattèl P J, *European tax law* (5th útg., Kluwer Law International; 2008).

Terra B og Kajus J, *A Guide to the European VAT Directives*, árg. 1 (IBFD Publications BV 2006).

Vanderbilt T, „Data Center Overload“ (14. júní 2009).

Ægir Rafn Heimisson, Þjónusta Thor Data Center (4. desember 2013).