

Samtök ferðaþjónustunnar

Gunnar Valur Sveinsson

Hafnarfirði, 7. júní 2024.

Kílómetragjald sem stofn til virðisaukaskatts

KPMG Law ehf. tekur minnisblað þetta saman að ósk Samtaka ferðaþjónustunnar. Umfjöllunarefnið er hvort rökrétt og eðlilegt sé að kílómetragjald af akstri fólks- og sendibifreiða myndi skattverð virðisaukaskatts af leigugjaldi bílaleiga.

Með kílómetragjaldi er hér átt við gjald af akstri bifreiða samkvæmt lögum nr. 101/2023, um kílómetragjald vegna notkunar hreinorku- og tengiltvinnbifreiða, og boðað sams konar gjald vegna aksturs bifreiða knúinna öðrum orkugjöfum, þ.m.t. jarðefnaeldsneyti. Í frumvarpi því er varð að lögum nr. 101/2023 var greint frá fyrirhugaðri framlagningu frumvarps um kílómetragjald vegna notkunar annarra ökutækja á vegakerfi landsins. Slíkt frumvarp er ekki fram komið þegar þetta er ritað, en í mars síðast liðnum var á Alþingi lagt fram frumvarp til breytinga á lögum nr. 101/2023.

Með bílaleigum er hér átt við fyrirtæki sem í atvinnuskyni leigja út skráningarskyld ökutæki án ökumanns á grundvelli laga nr. 65/2015, um leigu skráningarskyldra ökutækja.

Skattverð virðisaukaskatts

Í 7. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, er kveðið á um skattverð, þ.e. það verð sem virðisaukaskattur skal reiknaður af við sölu á vörum og þjónustu. Í 1. tölul. 2. mgr. þeirrar lagagreinar er kveðið á um að til skattverðs teljist skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum sem á hafa verið lögð á fyrri stigum viðskipta, greidd hafa verið við innflutning til landsins, eða virðisaukaskattsskyldur aðili skal standa skil á vegna sölu. Í frumvarpi því er varð að lögum nr. 50/1988 kemur í umfjöllun um 7. gr. fram að meginregla sé að virðisaukaskatt skuli reikna af heildarandvirði eða heildarendurgjaldi hins selda. Ákvæði um að skattar og gjöld á fyrri viðskiptastigum skuli teljast til skattverðs er skýrt með því að virðisaukaskattsskylt fyrirtæki þurfi oft á fyrri stigum viðskipta að skila sköttum eða gjöldum, t.d. framleiðslutollum og vörugjöldum af framleiðslu sinni, er síðan myndi hluta af söluverði hans til virðisaukaskattsskylds kaupanda sem ekki veit hve há þessi gjöld eru. Því sé einfaldast að slík gjöld teljist til söluverðs sem virðisaukaskattur er reiknaður af. Reglan leiði til hærri útskatts seljanda en að sama skapi hærri innskatts kaupanda og nettó áhrif séu því engin.

Varðandi túlkun skattverðsákvæðisins í skattfrákvæmd er vert að nefna ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 1093/2014, sem hann ritaði og birti í tilefni af fyrirspurn sem bílaleiga beindi til hans. Meðal umfjöllunarefna var hvort stöðugjald bifreiðar, sem innheimt eru hjá bílaleigu sem skráðs eiganda hennar, teljist til skattverðs vegna útleigu bifreiðarinnar. Ríkisskattstjóri lét í té það álit sitt að halda mætti stöðugjaldi og sambærilegum kostnaði utan skattverðs á þeirri forsendu að



stöðugjaldið væri lagt á leigutaka en varðaði ekki rekstur leigusala með neinum hætti. Einnig var í bréfinu fjallað um bifreiðagjöld. Álit ríkisskattstjóra var að bifreiðagjöldum á eignarhaldstíma bílaleiga yrði ekki haldið utan skattverðs virðisaukaskatts. Greindi ríkisskattstjóri skýrt á milli þess og uppgjörs milli bifreiðaumboðs og kaupanda bifreiðar á bifreiðagjöldum miðað eignarhaldstíma.

Í 1. mgr. 22. gr. laga nr. 101/2023 er kveðið á um að kílómetragjald samkvæmt þeim lögum skuli ekki mynda gjaldstofn til virðisaukaskatts. Í greinargerð frumvarps til þeirra laga kemur ekki annað fram um ákvæði þetta en að kílómetragjald skuli ekki mynda gjaldstofn til virðisaukaskatts, þ.e. kílómetragjaldið teljist ekki til skattverðs í skilningi 1. tölul. 2. mgr. 7. gr. laga um virðisaukaskatts.

Í fyrirliggjandi frumvarpi á þingskjali 1362, um m.a. breytingar á lögum nr. 101/2023, er lagt til að 1. mgr. 22. gr. þeirra laga verði felld brott. Í greinargerð kemur fram að frumvarpið er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Tillaga um brottfellingu 1. mgr. 22. gr. er skýrð svo:

„Í 1. mgr. 22. gr. laganna kemur fram að kílómetragjald sem innheimt er samkvæmt lögum myndi ekki gjaldstofn til virðisaukaskatts. Í skýringum við greinina í frumvarpi því sem varð að lögum kemur jafnframt fram að kílómetragjald teljist ekki til skattverðs í skilningi 1. tölul. 2. mgr. 7. gr. laga um virðisaukaskatt. Þá kemur fram í 2. mgr. 22. gr. laga um kílómetragjald vegna notkunar hreinorku- og tengiltvinnbifreiða að lög um virðisaukaskatt skuli gilda eftir því sem við geti átt að því leyti sem ekki er öðruvísi kveðið á um í lögum. Fyrir liggur að kílómetragjald er skattur. Af því leiðir að 1. mgr. 22. gr. er óþörf. Tilvist málgreinarinnar í lögum kann að leiða til þess misskilnings hjá þeim aðilum sem eru í virðisaukaskattsskyldri starfsemi og velja að innheimta kílómetragjaldið hjá viðskiptavinum sínum, til að mynda eins og bílaleigum, að heimilt sé að halda gjaldinu fyrir utan skattverð skv. 1. tölul. 2. mgr. 7. gr. laga um virðisaukaskatt. Það stóð ekki til. Því er talið nauðsynlegt að 1. mgr. 22. gr. laganna falli brott.“

Í tilefni af framkomnum ábendingum ritaði fjármála- og efnahagsráðuneytið minnisblað, dagsett 31. maí 2024, til efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis. Í minnisblaðinu leggur ráðuneytið til að felld verði brott úr frumvarpinu tillaga um brottfellingu 1. mgr. 22. gr. laganna. Ráðuneytið leggur þannig til að óbreytt standi í lögum að kílómetragjald samkvæmt þeim myndi ekki gjaldstofn til virðisaukaskatts og falli utan skattverðs í skilningi 1. tölul. 2. mgr. 7. gr. laga um virðisaukaskatt. Þá tillögu sína skýrir ráðuneytið með því að ef virðisaukaskattur leggst ofan á kílómetragjald greiði þeir notendur, sem taka bifreið á leigu hjá bílaleigu, hærra gjald fyrir hvern ekinn kílómetra en þeir sem nota eigin bifreið eða eru umráðamenn bifreiða samkvæmt eignarleigusamningi. Í minnisblaðinu getur ráðuneytið þess að vinna standi yfir vegna áforma stjórnvalda um álagningu kílómetragjalds vegna notkunar allra bifreiða og tiltekur að rétt sé að taka í þeirri vinnu nánar til skoðunar samskipt kílómetragjalds og virðisaukaskatts.

Rök KPMG Law ehf.

Í 1. gr. laga nr. 101/2023 er kveðið á um að greiða skuli í ríkissjóð *„kílómetragjald af akstri bifreiða“*. Í greinargerð frumvarps til þeirra laga kemur glögg fram að gjaldtakan er vegna notkunar á vegakerfi landsins. Einnig kemur fram að áform um viðtækara kílómetragjald miðist við *„þyngd ökutækja og þar með vegsliti sem þau valda, með það að leiðarljósi að gjaldtaka af ökutæki verði í betra samræmi við áhrif þess á viðhaldskostnað vegakerfisins“*.

Í 3. gr. laga nr. 101/2023 er gjaldskylda kílómetragjalds að meginreglu felld á skráðan eiganda bifreiðar. Frá því eru tvær undantekningar. Í tilvikum bifreiða sem leigðar eru út á fjármögnunarleigu er gjaldskylda felld á skráðan umráðamann. Í tilvikum erlendis skráðra bifreiða, sem fluttar eru til landsins til tímabundinna nota, er gjaldskylda felld á innflytjanda. Undantekningarnar endurspeglar þá staðreynd að það er notkun vega landsins sem er andlag gjaldtöku, en ekki eignarhald bifreiða sem um veginna er ekið.

Kílómetragjald fellur til óháð eignarhaldi bifreiðar. Kílómetragjald fellur til vegna notkunar leigutaka á bílaleigubifreið, en ekki vegna sölu bílaleigu á afnotarétti að bifreiðinni eða starfsemi bílaleigunnar að öðru leyti. Atvik falla því ekki undir orðalag 1. tölul. 2. mgr. 7. gr. laga nr. 50/1988.

Ekki þarf að hafa mörg orð um þá augljósu staðreynd að bifreiðir í eigu bílaleiga slíta vegum ekki meira við hvern ekinn kílómetra en sams konar bifreiðir í einkaeigu eða í eigu fjármögnunarleigufyrirtækja. Ef virðisaukaskattur legðist ofaná kílómetragjald vegna notkunar bílaleigubifreiða væri gjaldtaka vegna slits þeirra á vegum hærri en af öðrum bifreiðum sem virðisaukaskattinum næmi, þ.e. 24% hærri. Það gengi á svig við markmið gjaldtökunnar og gengi jafnframt gegn jafnræði.

Í þessu sambandi er vert að nefna að 6. tölul. 16. gr. laga nr. 50/1988 girðir fyrir að til innskatts verði færður virðisaukaskattur af leigu fólksbifreiða eða sendi- og vörubifreiða að 5 tonna heildarþyngd. Jafnvel í þeim tilvikum að notandi bílaleigubifreiðar hefði með höndum virðisaukaskattsskylda starfsemi myndi virðisaukaskattur ofan á kílómetragjald hafa í för með sér hærri gjaldtöku en við not eigin bifreiðar eða bifreiðar á fjármögnunarleigu. Þau rök, sem í frumvarpi til laga nr. 50/1988 voru færð fram fyrir því að skattar og gjöld á fyrri viðskiptastigum myndi gjaldstofn virðisaukaskatts, eiga því ekki við um kílómetragjald, hvort heldur leigutaki bílaleigubifreiðar hefur með höndum virðisaukaskattsskylda starfsemi eða ekki. Jafnframt er ljóst að kílómetragjald er ekki endurgjald til bílaleigu fyrir afnotarétt af bifreið heldur gjald í ríkissjóð fyrir afnot af vegum.

Þrátt fyrir að öll rök hnígi að þeirri túlkun ákvæðis 1. tölul. 2. mgr. 7. gr. laga nr. 50/1988, að kílómetragjald teljast ekki til skattverðs virðisaukaskatts, er æskilegt að af sé tekinn allur hugsanlegum vafi þar um, eins og nú er gert í 1. mgr. 22. gr. laga nr. 101/2023.

Leigutaki bílaleigubifreiðar er raunverulegur notandi vega en ekki bílaleigan sem leigusali. Endanlegur greiðandi kílómetragjalds hlýtur því að vera leigutakinn. Augljós hagkvæmni er af því fyrir ríkisvaldið að fella greiðsluskyldu á bílaleigur. Með því er bílaleigum í raun falið innheimtustarf í þágu ríkissjóðs. Eðlilegt er að gera þá kröfu til ríkisvaldsins að það baki bílaleigum ekki meiri fjárhagslega áhættu og fyrirhöfn af innheimtustarfinu en brýna nauðsyn ber til. Við gerð leigusamnings liggur ekki fyrir hve marga kílómetra leigutaki mun aka. Beri bílaleigu að innheimta kílómetragjald fyrir raunverulega ekna kílómetra er ljóst að hún þarf að krefja leigutaka um greiðslu gjaldsins að leigutíma loknum til viðbótar og óháð leigugjaldi sem ákvarðað er í leigusamningi. Í því felst fjárhagsleg áhætta fyrir bílaleiguna. Hugsanlega mætti draga úr slíkri áhættu með því að í stað gjalds fyrir hvern ekinn kílómetra kæmi daggjald ákveðinnar fjárhæðar, sem bílaleiga getur þá krafist leigutaka um samhliða gerð leigusamnings. Slíkt daggjald á sér nú þegar fyrirmynd í 7. gr. laga nr. 101/2023 að því er varðar innfluttar bifreiðir skráðar erlendis.

Virðingarfyllst,
KPMG Law ehf.

