

# Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 12. júlí 2023

Mál nr. E-5787/2022:

## Vulkanreiser AS

(Börkur Ingi Jónsson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Óskar Thorarensen lögmaður)

## Dómur

- Mál þetta er höfðað með birtingu stefnu 7. desember 2022 og dómtekið að lokinni aðalmeðferð 19. júní 2023. Stefnandi er Vulkanreiser AS, [...], Noregi. Stefndi er íslenska ríkið.
- Stefnandi gerir þær kröfur að að dæmd verði ógild ákvörðun ríkisskattstjóra þann 12. janúar 2022 um synjun á endurgreiðslu virðisaukaskatts skv. 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með áorðnum breytingum auk málskostnaðar.
- Stefndi krefst sýknu auk málskostnaðar, en til vara að málskostnaður verði felldur niður.

## I

### Málavextir

- Stefnandi sem er ferðaþjónustufyrirtæki skrásett í Noregi lagði fram sex beiðnir um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á þjónustu og vöru á Íslandi, samkvæmt reglugerð nr. 288/1995 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja. Beiðnirnar, sem voru lagðar fram 14. september 2018, 14. nóvember 2018 og 15. mars 2019, vörðuðu skattárin 2016–2018. Heildarfjárhæð virðisaukaskattsgreiðslna samkvæmt þeim nam samtals 14.148.096 krónum að teknu tilliti til leiðréttingar vegna tvítalningar tiltekinna reikninga.
- Þann 15. apríl 2019 óskaði ríkisskattstjóri eftir nánari upplýsingum um starfsemi stefnanda. Óskað var eftir skýringum á notkun aðfanga og tengingu þeirra við myndun virðisaukaskattsskyldra tekna, sem og upplýsinga um hvort stefnandi seldi stakar ferðir, samsetta ferðapakka eða hvort tveggja og hvort viðskiptavinir væru atvinnurekendur, ferðamenn eða hvort tveggja og þá í hvaða hlutföllum. Ennfremur var óskað eftir upplýsingum um hvar viðskiptavinir stefnanda væru búsettir og hvort starfsfólk á vegum stefnanda ferðaðist með viðskiptavinum til Íslands.

6. Í svarbréfi, dags. 8. maí 2019, kom fram að stefnandi væri ferðaskrifstofa í Noregi sem hefði enga starfsemi á Íslandi. Félagið keypti ýmsa þjónustupætti af þjónustuaðilum hér á landi og skeytti saman í svonefnda ferðapakka sem það seldi áfram til viðskiptavina sinna. Félagið væri virðisaukaskattsskylt í Noregi af starfsemi sinni en væri ekki gert að leggja sérstakan virðisaukaskatt ofan á ferðir endurseldar frá Íslandi. Í langflestum tilvikum væri félagið að selja ferðir til endanlegs neytanda en einstaka sinnum hafi ferðir verið seldar áfram til ferðaskrifstofa. Þá væru allir viðskiptavinir stefnanda búsettir utan Íslands og ekkert starfsfólk stefnanda fylgdi viðskiptavinum til Íslands.

7. Með bréfi, dags. 14. október 2019, var stefnanda gert viðvart um fyrirhugaða synjun á beiðnum um endurgreiðslu. Var þar aðallega byggt á að markmið 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988 væri að tryggja samkeppnisstöðu landsmanna gagnvart útlendingum í viðskiptum innan lands og koma í veg fyrir samkeppnisröskun. Þessum endurgreiðslum væri aftur á móti ekki ætlað að taka til virðisaukaskatts af kaupum á vöru og þjónustu til endursölu og endanlegra nota hér á landi. Í þeim tilvikum bæri erlendu fyrirtæki að skrá starfsemi sína hér á landi og öðlaðist þá rétt til innskatts á móti innheimtum virðisaukaskatti af sölu sinni. Án takmarkana af þessum toga gætu erlend fyrirtæki keypt hér á landi vöru eða þjónustu og endurselt til endanlegra nota hér á landi án innheimtu virðisaukaskatts. Endurgreiðslum væri hvorki ætlað að leiða til tvísköttunar né engrar skattlagningar. Sala stefnanda lyti að sölu á ferðapökkum til erlendra neytanda og myndi endurgreiðsla á virðisaukaskatti til hans valda samkeppnisröskun.

8. Stefnandi mótmælti fyrirhugaðri synjun ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 12. nóvember 2019. Markmiðsskýringu ríkisskattstjóra væri ekki að finna í upprunalegum lögskýringargögnum heldur væri hún eftiráskýring og orðalagið hefði fyrst litið dagsins ljós í frumvarpi sem varð að lögum nr. 143/2018 sem hefðu það m.a. að markmiði að loka á möguleika stefnanda og annarra ferðaskrifstofa til endurgreiðslu virðisaukaskatts. Upprunalegt markmið ákvæðisins hefði þvert á móti verið að ýta undir komu útlendinga hingað til lands. Þá byggði stefnandi enn fremur á því að ríkisskattstjóri hefði ítrekað samþykkt fjölda hliðstæðra umsókna um endurgreiðslu frá öðrum ferðaskrifstofum og bæri að gera slíkt hið sama gagnvart stefnanda á grundvelli jafnræðisreglu.

9. Þann 18. febrúar 2020 gerði stefnandi athugasemdir við málshraða ríkisskattstjóra með kærnu til yfirskattanefndar. Með úrskurði yfirskattanefndar 4. maí 2020 var fallist á rök stefnanda um að óhæfilegur dráttur hefði orðið á meðferð málsins og beint til ríkisskattstjóra að taka mál kæranda til afgreiðslu án frekari tafa.

10. Með ákvörðun ríkisskattstjóra 2. nóvember 2020 var beiðnum stefnanda um endurgreiðslu hafnað og stefnanda leiðbeint um kærurétt til yfirskattanefndar. Stefnandi kærði ákvörðun ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar þann 3. janúar 2021. Með úrskurði yfirskattanefndar 23. júní 2021 var hin kærða ákvörðun felld úr gildi og lagt fyrir ríkisskattstjóra að taka málið fyrir til meðferðar að nýju. Yfirskattanefnd taldi að forsendur ríkisskattstjóra um að hafna endurgreiðslu á grundvelli mögulegrar samkeppnisröskunar varðaði ekki nema með óbeinum hætti lagaskilyrði fyrir endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja. Á þessum grunni taldi yfirskattanefnd að ákvörðunin hefði verið

byggð á ólögum sjónarmiðum. Í úrskurði sínum rakti yfirskattanefnd enn fremur sjónarmið um mögulega skyldu stefnanda til að skrá sig á virðisaukaskattsskrá vegna starfsemi sinnar og áréttaði að ríkisskattstjóri þyrfti að taka afstöðu til skráningarskyldu stefnanda hér á landi.

11. Þann 22. október 2021 lagði stefnandi að nýju fram kæru til yfirskattanefndar vegna tafa á afgreiðslu málsins hjá ríkisskattstjóra. Með úrskurði þann 17. desember 2021 féllst yfirskattanefnd aftur á með stefnanda að óhæfilegur dráttur hefði orðið á meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra og beindi því til ríkisskattstjóra að ljúka afgreiðslu málsins án frekari tafa.

12. Með úrskurði ríkisskattstjóra þann 12. janúar 2022 var stefnanda synjað um endurgreiðslu, á grundvelli þess að stefnandi hefði verið með skattskylda starfsemi hér á landi og hefði borið að skrá sig á virðisaukaskattsskrá og standa skil á virðisaukaskatti af seldri þjónustu hér á landi.

## II

### *Málsástæður stefnanda*

13. Stefnandi byggir á því að öll almenn skilyrði endurgreiðslu hafi verið uppfyllt og að túlkun ríkisskattstjóra um skráningarskyldu stefnanda á virðisaukaskattsskrá hér á landi sé efnislega röng. Ákvörðunin hafi falið í sér afturvirkni í andstöðu við meginreglur stjórnarsýsluréttar, þ.e. lögmætisreglu og kröfur um fyrirsjáanleika. Stefnandi telur einnig að stjórnarsýsluframkvæmd ríkisskattstjóra hafi falið í sér brot á jafnræðisreglu stjórnarsýslulaga og ekki uppfyllt skilyrði stjórnarsýslulaga um rökstuðning. Stefnandi byggir á að framangreindar málsástæður, hvort sem þær standi einar og sér eða að litið sé til þeirra í heilu lagi, leiði til þess að ógilda beri ákvörðun ríkisskattstjóra um að synja stefnanda um endurgreiðslu á virðisaukaskatti.

14. Stefnandi byggir á ákvæði 3. mgr. 43. gr. í XIII. kafla laga nr. 50/1988 sem fjallar um endurgreiðslu virðisaukaskatts, en ákvæðið hefur tekið nokkrum breytingum á undanförunum árum. Á þeim tíma sem umsóknirnar taka til var ráðherra heimilt með reglugerð að setja reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem erlend fyrirtæki hefðu greitt hérlendis við kaup á vörum eða þjónustu eða innflutning á vörum. Samkvæmt þessari heimild var í gildi reglugerð nr. 288/1995 sem ber að leggja til grundvallar við ákvörðun málsins.

15. Samkvæmt 2. gr. reglugerðarinnar voru skilyrði endurgreiðslna af þrennum toga. Í fyrsta lagi að virðisaukaskattur sem umsókn tekur til varði atvinnustarfsemi sem aðili reki erlendis. Stefnandi starfrækir ferðaskrifstofu í Noregi, hefur ekkert útibú hér á landi né nokkra starfsemi. Stefnandi kaupir þjónustuþætti af íslenskum ferðaþjónustuaðilum, skeytir þá saman í ferðapakka og selur þá áfram til erlendra aðila í gegnum erlenda vefsíðu sína sem hýst er erlendis. Um að ræða sölu erlends fyrirtækis til erlends neytanda sem á sér stað erlendis og félagið telur sig ekki bera skattskyldu hér á landi en um það er deilt í málinu. Fyrsta skilyrði reglugerðarinnar, um að atvinnustarfsemin væri rekin er-

lendis, er því fullnægt. Í öðru lagi að starfsemi hins erlenda fyrirtækis væri skráningarskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt ef hún væri rekin hér á landi. Þjónusta ferðaskrifstofa var í lengri tíma undanþegin virðisaukaskatti skv. 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 og þ.a.l. uppfylltu erlendar ferðaskrifstofur lengi vel ekki þetta skilyrði reglugerðarinnar. Í upphafi árs 2016 var þjónusta innlendra ferðaskrifstofa gerð virðisaukaskattsskyld með brottfellingu 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 og uppfylltu því erlendar ferðaskrifstofur framangreint ákvæði reglugerðarinnar frá þeim tímapunkti. Umsóknir stefnanda eru vegna árána 2016, 2017 og 2018 en girt var fyrir möguleika stefnanda til að sækja um endurgreiðslu samkvæmt reglugerðinni við setningu laga nr. 143/2018 sem tóku gildi 1. janúar 2019 þar sem tiltekið var að óheimilt væri að endurgreiða virðisaukaskatt vegna kaupa á vöru eða þjónustu sem ætluð er til endursölu og endanlegrar neyslu hér á landi. Í þriðja lagi að um væri að ræða virðisaukaskatt sem skráður aðili hér á landi gæti talið til innskatts eftir ákvæðum 15. og 16. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með áorðnum breytingum. Þjónustukaup stefnanda sem lögð eru til grundvallar í umsókn um endurgreiðslu virðisaukaskatts teljast hæf til innsköttunar fyrir innlendar ferðaskrifstofur samkvæmt þessum ákvæðum.

16. Stefnandi byggir á því að sú ákvörðun ríkisskattstjóra að byggja synjun um endurgreiðslu á virðisaukaskatti á því að stefnanda hafi borið skylda til að skrá sig á virðisaukaskattsskrá feli í sér algjöran viðsnúning á áralangri túlkun og venjubundinni framkvæmd ríkisskattstjóra um skráningarskyldu erlendra ferðaskrifstofa hér á landi. Fram að þeim tíma bar erlendri ferðaskrifstofu einungis að skrá sig á virðisaukaskattsskrá ef félagið hefði einhverja starfsemi hér á landi, s.s. í formi fastrar starfsstöðvar, starfsfólks eða tækja, eða aðra starfsemi, sbr. upplýsingar um skráningarskyldu erlendra ferðaskrifstofa sem hefur verið aðgengileg á heimasíðu ríkisskattstjóra síðan í mars 2017.

17. Stefnandi vísar jafnframt til þess að frá setningu laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 hefði starfsemi ferðaskrifstofa sem laut að „milligöngu um ferðaþjónustu“ verið undanskilin skattskyldu, sbr. 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna. Þetta ákvæði var fellt brott skv. d-lið 1. gr. laga nr. 124/2014. Í sömu lögum var ennfremur bætt við 4. mgr. við 11. gr. þar sem þjónusta ferðaskrifstofa, jafnt innlendra sem erlendra, teldist til skattskyldrar veltu að því leyti sem hún varðar sölu á vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir á Íslandi. Þessar breytingar hafi ekki verið í upphaflegum frumvarpsdrögum heldur komið inn í meðförum þingsins. Í nefndaráliti komi fram að lagt sé til að undanþága 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna verði afnumin og þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda þar með gerð virðisaukaskattsskyld. Lagt sé til af tæknilegum ástæðum að gildandi undanþágu verði annars vegar mætt með því að fella þjónustu íslenskra ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda, sem nýtt er utan Íslands, undir undanþæguna veltu skv. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr. laga um virðisaukaskatt og hins vegar með því að gera virðisaukaskattsskylda þá þjónustu sem erlendar ferðaskrifstofur og ferðaskipuleggjendur nýta á Íslandi. Með þessu hafi starfsemi erlendra ferðaskrifstofa verið gerð skattskyld hér á landi.

18. Stefnandi vísar til þess að framangreint ákvæði 4. mgr. 11. gr. laganna hafi hins vegar verið fellt á brott skv. 6. gr. laga nr. 126/2016 og breytingin tekið gildi 1. janúar 2017.

Upprunalega hafði staðið til að fella ákvæðið á brott með lögum nr. 54/2016 en tæknileg mistök leiddu til þess að rangt ákvæði var fellt brott en mistökin voru leiðrétt með lögum nr. 126/2016. Í nefndaráliti komi fram að lokamálsliður 11. gr. „að því leyti sem hún varðar sölu á vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir á Íslandi“ hefði verið túlkaður á þann hátt að öllum erlendum ferðaþjónustuaðilum, sem ekki eru með skattalega heimilisfesti hér á landi og selja t.d. svokallaða „ferðapakka“, sem innihalda undirliggjandi þjónustupætti, til ferðamanns sem nýtir þjónustuna endanlega hér á landi, beri að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts og skila virðisaukaskatti af sölunni í ríkissjóð. Ljóst sé að í framkvæmd sé slík skýring á ákvæðinu ótæk út frá möguleikum íslenskra skattyfirvalda til eftirlits sem og þeim kvöðum um skráningar- og skattskyldu sem hvíla þá á erlendum ferðaþjónustuaðilum með heimilisfesti erlendis. Vegna þessa er lagt til að ákvæði 4. mgr. 11. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, verði fellt brott og að skattskyldusvið ferðaþjónustuaðila jafnt innlendra og erlendra með skattalega heimilisfesti hér á landi verði afmarkað út frá gildissviði meginreglu 1. gr. laga um virðisaukaskatt.

19. Stefnandi byggir á því að eftir þessa lagabreytingu hafi ekki lengur öllum erlendum ferðaskrifstofum borið að skrá sig á virðisaukaskattsskrá heldur skyldi mat á grundvelli 1. gr. laga um virðisaukaskatt ráða skráningarskyldunni. Í minnisblaði fjármála- og efnahagsráðuneytis, dags. 14. apríl 2016, kemur fram nánari rökstuðningur en þar segir m.a. að breytingartillagan feli það í sér að innlendar og erlendar ferðaskrifstofur teljist í skattskyldri starfsemi hér á landi þegar þær skipuleggja eða selja ferðir til ferðamanna eða greiða leiðsögumönnum eða öðrum starfsmönnum sem staðsettir eru á Íslandi laun eða þóknanir og/eða hafa farartæki eða annan búnað sem nýttur er í slíkri starfsemi hér á landi. Erlendri ferðaskrifstofu með heimilisfesti erlendis sem kaupir og endurselur „ferðapakka“ án breytinga á honum þannig að bein endursala erlendis eigi sér aðeins stað ber ekki að skila virðisaukaskatti af slíkri sölu, enda beri reikningur frá innlendum eða erlendum ferðaþjónustuaðila með skattalega heimilisfesti hér á landi virðisaukaskatt. Í lok minnisblaðsins eru síðan tekin dæmi af ferðaskrifstofu með búsetu, fasta starfsstöð eða umboðsmann hér á landi sem endurselur ferðapakka til innlendra eða erlendra ferðaskrifstofu með skattalega heimilisfesti erlendis, og fyrir liggur að undirliggjandi þjónustupættir eru seldir á þeim forsendum að ferðamaður muni endanlega nýta þá hér á landi, og þá ber ferðaskrifstofunni að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts og standa skil á virðisaukaskatti. Erlend ferðaskrifstofa sem ekki hefur búsetu, fasta starfsstöð eða umboðsmann hér á landi og kaupir ferðapakka af ferðaskrifstofu erlendis, sem hefur búsetu eða fasta starfsstöð erlendis, og endurselur hann til annarrar ferðaskrifstofu erlendis eða ferðamanns erlendis er ekki skattskyld hér á landi. Í slíkum tilvikum skal litið svo á að viðskiptin eigi sér ekki stað innan lands, sbr. afmörkun á gildissviði 1. gr. laga um virðisaukaskatt. Sömu sjónarmið eigi við varðandi milligöngu um sölu á þjónustupáttum. Af framangreindu leiðir að erlend ferðaskrifstofa með skattalega heimilisfesti erlendis sem hefur milligöngu erlendis um þjónustupætti hér á landi skal ekki vera skattskyld hér á landi í skilningi 1. gr. laga um virðisaukaskatt, enda eiga viðskiptin þá sér stað erlendis. Þessi sjónarmið hafi einnig verið reifuð í bréfi fjármála- og efnahagsráðuneytisins til ríkisskattstjóra frá 4. febrúar 2016 og birst í opinberum skýrslum þar sem einnig eru rakin ýmis dæmi. Af þessum dæmum megi ráða að munur

á skattskyldu liggur í því hvort erlenda félagið sé með starfsemi hér á landi, s.s. útibú, tæki eða starfsmenn o.s.frv.

20. Stefnandi byggir á því að ríkisskattstjóri hafi afgreitt umsóknir erlendra ferðaskrifstofa um endurgreiðslu á virðisaukaskatti með mismunandi hætti á síðari hluta árs 2020. Þann 15. júlí 2020 tók ríkisskattstjóri ákvörðun um að erlenda ferðaskrifstofan David Ben Zur Travels væri skráningarskyld hér á landi vegna þess að félagið sendi fulltrúa með í ferðir hingað til lands. Einungis hafi liðið þrjár og hálfur mánuður frá ákvörðun í þessu máli til ákvörðunar í máli stefnanda, dags. 1. nóvember 2020, en þá var ekki talið að stefnandi væri skráningarskyldur á virðisaukaskattsskrá hér á landi. Með ákvörðun sinni í máli stefnanda þann 12. janúar 2022 var ljóst að embættinu hafði snúist hugur og nú ættu allar erlendar ferðaskrifstofur sem sendu ferðamenn hingað til lands að vera skráningarskyldar hér á landi burtséð frá því hvort þær hefðu hér starfsemi eður ei.

21. Stefnandi byggir á því að ríkisskattstjóri geti ekki breytt stjórnarsýsluframkvæmd og túlkun um skráningarskyldu á virðisaukaskattsskrá með afturvirkum hætti. Það var opinberlega yfirlýst túlkun ríkisskattstjóra að erlendum ferðaskrifstofum sem hefðu hér ekki starfsemi á árunum 2016–2018 bæri ekki að skrá sig á virðisaukaskattsskrá. Stefnandi hagaði skráningu sinni að öllu leyti til samræmis við þá túlkun á þeim árum sem um ræðir og byggir á að ríkisskattstjóra sé óheimilt að breyta túlkun sinni með afturvirkum hætti, enda felist í úrskurðinum verulega íþyngjandi stjórnvaldsákvörðun um afturvirka skattskyldu. Fyrir því þurfi að liggja skýr lagaheimild enda annað í andstöðu við meginreglur stjórnarsýsluréttar, þ.e. lögætisreglu og meðalhófsreglu, og kröfur um fyrirsjáanleika stjórnarsýslunnar. Þá verði einnig að gera þá kröfu til stjórnvalda að þau kynni breytinguna fyrirfram þannig að þeir aðilar sem málið snertir geti brugðist við og gætt hagsmuna sinna en ekki að ákvörðunin sé afturvirk og á skjön við fyrri túlkun, s.s. raun beri vitni.

22. Stefnandi vísar til þess að skattlagning geti einungis byggst á settum lögum samkvæmt ákvæðum 1. mgr. 40. gr. og 70. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Það leiðir af lögætisreglu stjórnarskrárinnar um að skattamálum skuli skipað með lögum og gera verður þá kröfu til laganna að þau séu skýr og ótvíræð. Sé óvissa fyrir hendi skyldi a.m.k. ávallt túlka hana borgurinum í hag m.t.t. lögætisreglunnar. Af hálfu stefnanda er á því byggt að skráningarskyldu stefnanda og annarra erlendra ferðaskrifstofa verði einungis komið á með lagabreytingu en ekki með breyttri stjórnarsýsluframkvæmd eða breyttri túlkun skattfirvalda á núgildandi lögum. Ákvörðunin sé því ógildanleg.

23. Stefnandi byggir á því að brotið hafi verið gegn jafnræðisreglu með tvennum hætti. Í fyrsta lagi að ríkisskattstjóri hafi á árunum 2018 og 2019 afgreitt fjölda sambærilegra umsókna frá erlendum ferðaskrifstofum þar sem endurgreiðsla hafi verið veitt. Höfnun í tilfalli stefnanda sé brot á jafnræðisreglu enda sé mál stefnanda í engum aðalatriðum frábrugðið öðrum málum erlendra ferðaskrifstofa sem samþykkt hafa verið. Skorað er á stefnda að leggja fram gögn fyrir dómi um fjölda samþykktra umsókna erlendra ferðaskrifstofa um endurgreiðslu á virðisaukaskatti á árunum 2018 og 2019. Í öðru lagi er á því byggt að jafnræðisregla stjórnarsýslulaga feli m.a. í sér að þegar stjórnvald hefur byggt

ákvörðun á tilteknum sjónarmiðum og veitt þar ákveðnum sjónarmiðum tiltekið vægi beri almennt að leysa úr sambærilegu máli á grundvelli sömu sjónarmiða þegar slíkt mál kemur aftur til úrlausnar. Þetta hefur ekki verið gert í tilfelli stefnanda, sbr. mál David Ben Zur Travels, en þar rakið að erlendum ferðaskrifstofum með starfsemi, s.s. starfsmenn, tæki eða starfsstöð, hér á landi beri að skrá sig á virðisaukaskattsskrá hér á landi. Í tilviki stefnanda er vísað til þess að starfsemi felist í kaupum og endursölu á ýmissi ferðatengdri þjónustu sem stefnandi skeytir saman í ferðapakka og selur ferðamönnum til nota hér á landi og að farið sé framhjá þeim sjónarmiðum sem áður höfðu verið lögð til grundvallar.

24. Stefnandi byggir á því að stjórnvald sem ákveður að breyta fyrri stjórnsýsluframkvæmd verði a.m.k. að rökstyðja slíka breytingu. Í úrskurðinum sé engin tilraun gerð til að skýra nánar hvers vegna horfið sé frá fyrri túlkun og framkvæmd um skráningarskyldu erlendra ferðaskrifstofa, þ.e. hvort félagið hefði einhverja starfsemi hér á landi eður ei. Engin umfjöllun er um þau lögskýringargögn sem ættu að koma til skoðunar, s.s. minnisblað fjármála- og efnahagsráðuneytisins frá 14. apríl 2016. Stefnandi sendi erindi til ríkisskattstjóra 20. ágúst 2021 þar sem bent var sérstaklega á lögfræðilega afstöðu ráðuneytisins um skattskyldu ferðaskrifstofa í sambærilegri stöðu og stefnandi. Stefnandi byggir á að úrskurðurinn hafi að þessu leyti ekki uppfyllt 22. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 um efni rökstuðnings.

## II

### *Málsástæður stefnda*

25. Stefndi vísar til ákvörðunar um, og tekur undir þá niðurstöðu, að stefnanda hafi borið að skrá sig á virðisaukaskattsskrá þar sem hin endurselda vara og þjónusta hafi verið afhent viðskiptavinum stefnanda til endanlegrar neyslu hér á landi. Stefnandi hafði því með höndum skattskylda starfsemi hér á landi og uppfyllti því ekki skilyrði 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988 og reglugerðar nr. 288/1995 fyrir endurgreiðslu á virðisaukaskatti. Stefnandi sé skattskyldur skv. 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988 og beri því að tilkynna sig til skráningar á grunnskrá virðisaukaskatts fyrir atbeina umboðsmanns, sbr. 6. tölul. 1. mgr. 3. gr., og öðlast jafnframt heimild til færslu virðisaukaskatts sem greiddur er af aðföngum til nota í skattskyldan atvinnurekstur hans til innskatts, sbr. 15. og 16. gr. laga nr. 50/1988. Stefnandi getur einnig kosið að nýta sér heimild til einfaldrar skráningar skv. 5. gr. B sömu laga en sú heimild tekur m.a. til erlendra ferðaþjónustuaðila sem afhenda þjónustu yfir landamæri hingað til lands.

26. Stefndi mótmælir þeim sjónarmiðum að skilyrði 2. gr. reglugerðar nr. 288/1995, sbr. 3. mgr. 43. laga nr. 50/1988, eins og þau voru orðuð á þeim tíma sem umsóknir stefnda taka til, hafi verið uppfyllt. Þvert á móti er það mat stefnda að þar sem afhending á hinni endurseldu þjónustu átti sér stað til endanlegra neytenda, þ.e. ferðamanna, hér á landi til nýtingar á Íslandi sé starfsemin skráningarskyld hér á landi skv. 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. og 1. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988. Heimild til endurgreiðslu skv. 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988, sbr. 1. og 2. gr. reglugerðar nr. 288/1995, hafi því ekki átt við, enda geti slíkar endurgreiðslur á engan hátt átt við þegar virðisaukaskattur hefur fallið til við öflun

aðfanga við skráningarskylda starfsemi hér á landi, sbr. umfjöllun yfirskattanefndar í úrskurði nr. 116/2021. Það sé hafið yfir allan vafa að stefnandi sé skráningarskyldur hér á landi í skilningi 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. og 1. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988, með atbeina umboðsmanns, sbr. 6. tölul. 1. mgr. 3. gr., þar sem um var að ræða endursölu á vöru og þjónustu stefnanda til viðskiptavina hans til afhendingar og endanlegrar nýtingar hér á landi. Kaupin vörðuðu því ekki atvinnustarfsemi sem stefnandi rak erlendis.

27. Stefndi byggir á því að hlutleysi sé eitt megineinkenni virðisaukaskatts og komi fram í frádráttarréttinum, innskatti, sem kemur í veg fyrir að skatturinn safnist upp í verði vöru og þjónustu fram að smásölustigi, sölu til endanlegs neytanda sem ber skattinn. Þetta þýðir einnig að skatturinn sem slíkur hefur hvorki áhrif á neysluval né kaup fyrirtækja á rekstraraðföngum. Virðisaukaskattur á m.ö.o. ekki að raska samkeppni og er endurgreiðslum virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja skv. 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988 ætlað að stuðla að því markmiði. Þær hafa sömu þýðingu í þessu sambandi og frádráttarrétturinn, innskattur, í viðskiptum innan lands. Við setningu laga nr. 50/1988 var í 2. mgr. 47. gr. kveðið á um að fjármálaráðherra væri heimilt að setja reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem erlend fyrirtæki hafa greitt hérlendis vegna kaupa, aðvinnslu, geymslu eða flutnings á vörum sem flytja á úr landi. Í frumvarpi var þessi endurgreiðsluheimild skýrð með þeim hætti að henni væri ætlað að tryggja samkeppnisstöðu landsmanna gagnvart útlendingum í viðskiptum af þessu tagi, þ.e. að koma í veg fyrir samkeppnisröskun með þeim hætti að með endurgreiðslu skattsins hafi hann ekki áhrif á það hvort erlend fyrirtæki kaupi vörur hér á landi eða annars staðar. Tekið skal fram að íslensk fyrirtæki njóta hliðstæðra endurgreiðslna í þeim löndum þar sem virðisaukaskattur hefur verið tekinn upp, þ. á m. í Noregi.

28. Stefndi vísar til þess að áður en lög nr. 50/1988 komu til framkvæmda hinn 1. janúar 1990 var framangreint ákvæði flutt efnislega óbreytt í 3. mgr. 43. gr. þeirra, sbr. 13. gr. laga nr. 119/1989. Með 7. gr. laga nr. 106/1990 var ákvæðinu breytt á þann veg að endurgreiðsla var jafnframt heimiluð af aðvinnslu, geymslu eða flutningi á vörum sem seldar höfðu verið hingað til lands í þeim tilgangi að koma í veg fyrir tvísköttun, eins og segir í athugasemd við greinina í frumvarpi því er varð að lögum nr. 106/1990. Með 8. gr. laga nr. 40/1995 var endurgreiðsluheimildin rýmkuð enn frekar og fjármálaráðherra veitt heimild til að setja reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem erlend fyrirtæki hafa greitt hérlendis við kaup á vörum og þjónustu af þeim aðföngum sem virðisaukaskattsskyldir aðilar geta talið til innskatts. Í athugasemdum kemur fram að litið sé til þess að ef fyrirtækin væru virðisaukaskattsskyld hér á landi gætu þau talið virðisaukaskatt af aðföngum til innskatts og sé endurgreiðsluheimildin einskorðuð við þann virðisaukaskatt sem virðisaukaskattsskyldir aðilar hér á landi geta talið til innskatts. Þetta orðalag sýni að endurgreiðsluheimildinni sé ætlað að setja erlend fyrirtæki, sem hafa ekki með höndum skattskylda starfsemi hér á landi en kaupa hér einhverja vöru eða þjónustu með virðisaukaskatti, í sömu stöðu og íslensk fyrirtæki í viðskiptum hér innan lands. Endurgreiðslum sé ætlað að þjóna sama tilgangi og frádráttarheimild 15. og 16. gr. laga nr. 50/1988, þ.e. að tryggja hlutleysi skattsins fram að sölu til endanlegs neytanda sem ber skattinn. Innlendum fyrirtækjum ber að innheimta virðisaukaskatt, útskatt, af sölu sinni

skv. 1. og 2. gr., sbr. 13. gr., laga nr. 50/1988, nema 12. gr. þeirra eigi við en að öðrum kosti er enginn innskattur heimilaður, sbr. 1. mgr. 16. gr. laganna, en þar segir að til innskatts skuli telja virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu.

29. Stefndi vísar til þess að með 3. gr. laga nr. 24/2013 hafi nýjum málslið verið skeytt við ákvæði 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988 þar sem fram kemur að fyrirtæki teljist erlent í skilningi málsgreinarinnar þegar aðili hefur hvorki búsetu né starfsstöð hér á landi. Í almennum athugasemdum við lagafrumvarpið var tekið fram að umrædd lagabreyting á ákvæðinu samræmdest þeim almenna tilgangi laga um virðisaukaskatt að um neysluskatt sé að ræða sem borinn verður af endanlegum neytanda viðkomandi vöru eða þjónustu. Þá er tekið fram að í 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. sé um að ræða víðtækar undanþágur erlendra fyrirtækja við kaup á þjónustu sem nýtt er erlendis. Gert er ráð fyrir að réttur til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna innflutnings lúti sömu skilyrðum og ferlum og gilda við endurgreiðslu vegna kaupa á vöru og þjónustu hér á landi, sbr. reglugerð nr. 288/1995, um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja. Með 12. gr. laga nr. 143/2018 var eftirgreindum orðum bætt við 1. málslið 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988: „þó ekki vörum og þjónustu til endursölu og endanlegrar neyslu hér á landi.“ Í almennum athugasemdum við frumvarp sem varð að lögum nr. 143/2018 er m.a. eftirfarandi tekið fram um endurgreiðslur til erlendra fyrirtækja: „Markmið þeirra er að koma í veg fyrir samkeppnisröskun, þ.e. að virðisaukaskatturinn safnist ekki upp í verði vöru og þjónustu enda er skatturinn borinn uppi af endanlegum neytanda. Þessum endurgreiðslum er aftur á móti ekki ætlað að taka til virðisaukaskatts af kaupum á vörum eða þjónustu til endursölu og endanlegra nota hér á landi. Í þeim tilvikum ber erlendu fyrirtæki að skrá starfsemi sína hér á landi og öðlast þá rétt til færslu innskatts á móti innheimtum virðisaukaskatti af sölu sinni. Að þessu athuguðu og í því skyni að koma í veg fyrir mögulega samkeppnisröskun gagnvart innlendum rekstraraðilum er gerð tillaga um þessar breytingar. Tillagan sem hér er kynnt miðar að því að skýra ákvæðið frekar.“

30. Stefndi byggir á því að í skýringum við greinina hafi komið upp álitamál, m.a. um heimildir erlendra fyrirtækja til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á þjónustu hér á landi sem ætluð er til endursölu og endanlegra nota hér á landi eða verður augljóslega ekki nýtt annars staðar. Sem dæmi um slíka þjónustu megi nefna hótél- og gistiþjónustu sem veitt sé hér á landi. Þegar slík þjónusta sé seld teljist seljandi þjónustunnar, hvort sem hann er innlendir eða erlendir, skráningarskyldur hér á landi samkvæmt almennum ákvæðum laganna og ber því að innheimta virðisaukaskatt af sölu sinni eða fela það innlendum umboðsmanni. Eftir skráninguna öðlast fyrirtækið rétt til færslu innskatts á móti innheimtum virðisaukaskatti, útskatti, af sölu sinni. Stefndi vísar til þess að án takmarkana af þessum toga væri sá möguleiki fyrir hendi að erlend fyrirtæki gætu keypt hér á landi vöru eða þjónustu og endurselt til endanlegra nota hér á landi án innheimtu virðisaukaskatts sem væri þvert á tilgang endurgreiðslna skv. 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988, þ.e. að koma í veg fyrir samkeppnisröskun. Samkvæmt framansögðu, og skýru orðalagi lögskýringargagna að baki 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988, má ljóst

vera að breyting á orðalagi þess ákvæðis skv. 12. gr. laga nr. 143/2018 fól ekki í sér efnislega breytingu heldur hafi endurgreiðsluheimildinni aldrei verið ætlað að hafa þau áhrif sem hér um ræðir, þ.e. að hún leiði til engrar skattlagningar við sölu til endanlegs neytanda þegar afhending vöru eða þjónustu fer fram hér á landi. Breytingunni var þvert á móti ætlað að skýra frekar ákvæði 3. mgr. 43. gr. laganna, sbr. skýrt orðalag lögskýringargagna.

31. Stefndi byggir á því að greiða skuli í ríkissjóð virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, sbr. 1. gr. laga nr. 50/1988. Samkvæmt 1. og 2. mgr. 2. gr. tekur skattskyldan til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra og allrar vinnu og þjónustu, hverju nafni sem nefnist, sem ekki er sérstaklega undanþegin skv. 3. mgr. sömu greinar. Virðisaukaskattsskyldir eru þeir aðilar sem í atvinnuskyni selja eða afhenda vörur eða verðmæti ellegar inna af hendi skattskylda vinnu eða þjónustu, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. laganna. Engar sérreglur eru um skattskyldu erlendra aðila, en skattskylda virðisaukaskatts tekur jafnt til innlendra aðila sem erlendra. Í þeim tilvikum þegar erlendur aðili, sem hvorki hefur hér heimilisfesti né fasta starfsstöð, innir af hendi skattskylda þjónustu eða selur hér á landi skattskyldar vörur ber honum að tilkynna umboðsmann eða fyrirsvarsmann, með heimilisfesti hér á landi, til skráningar fyrir hans hönd, sbr. 6. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988, og ber hann ásamt erlenda aðilanum óskipta ábyrgð á greiðslu virðisaukaskatts hins erlenda aðila. Ef skattskylda gæti ekki hvílt á erlendum aðila væri vart þörf á ákvæði 6. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 114/2021 er því slegið föstu að skylda til að innheimta og standa skil á virðisaukaskatti er ekki bundin við atvinnufyrirtæki sem skráð eru hér á landi eða hafa hér atvinnustöð, enda selji þau eða afhendi vörur eða skattskylda þjónustu hérlandis. Hvað snertir fyrirtæki með heimilisfesti erlendis, sem selja eða afhenda vöru eða skattskylda þjónustu hér á landi án þess að hafa hérlandis sérstaka starfsstöð, gildir sú regla að þeim ber að skrá sig með atbeina umboðsmanns, sbr. 6. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988, nema þau óski eftir að nýta sér laganýmælið um einfalda skráningu skv. 5. gr. B laganna. Hver sá sem er skattskyldur á að tilkynna um atvinnurekstur sinn eða starfsemi til skráningar hjá ríkisskattstjóra, sbr. 1. mgr. 5. gr. laganna.

32. Stefndi byggir á því að virðisaukaskattur sé í eðli sínu neysluskattur þar sem skattlagning sé almennt í lögsögu þess ríkis þar sem endanleg neysla og nýting þjónustunnar á sér stað. Þetta hlutleysi gagnvart atvinnulífínu og einstökum greinum þess er tekið fram í kafla 2.2. í almennum athugasemdum við frumvarp það sem varð að lögum nr. 50/1988. Frádráttarheimildin, þ.e. rétturinn til þess að telja til innskatts virðisaukaskatt af kostnaði við aðföng skattskylds aðila skv. 3. og 4. mgr. 15. gr., sbr. 16. gr., laga nr. 50/1988, hefur þá þýðingu að virðisaukaskattur á hvorki að ívilna né íþyngja einstökum greinum. Skattfjárhæð, sem leggst á vöru eða þjónustu, á því að vera óháð fjölda þeirra viðskiptastiga sem farið er um þar til kemur að sölu til endanlegs neytanda. Virðisaukaskatti er þannig hvorki ætlað að hafa áhrif á neysluval né kaup fyrirtækja á rekstrar- aðföngum og er greiddur af endanlegum neytanda við kaup hans á vöru eða þjónustu.

33. Stefndi vísar til þess að í utanríkisviðskiptum á virðisaukaskattur jafnframt að vera hlutlaus bæði að því er varðar innflutning og útflutning. Þannig er útflutningur á vöru og þjónustu undanþeginn virðisaukaskatti skv. 1. mgr. 12. gr. laga nr. 50/1988 sem þýðir að ásamt frádráttarheimildinni ber viðkomandi vara eða þjónusta sem seld er úr landi ekki virðisaukaskattskatt, þ.e. að skatturinn er við sölu frá Íslandi hvorki innheimtur af kaupanda erlendis (útskatt) né er hann innifalinn í útflutningsverðinu þar sem frádráttarheimildin, innskatturinn, kemur í veg fyrir uppsöfnun skattsins. Hins vegar er skatturinn lagður á við innflutning í heimalandi kaupandans. Sami háttur er hafður á við sölu á vöru og þjónustu úr landi í öðrum þeim ríkjum sem tekið hafa upp virðisaukaskatt, þ.e. að salan er án skatts úr landi en er skattlögd við innflutning í móttökuríki, t.d. til Íslands. Með þessu móti er komið í veg fyrir uppsöfnun virðisaukaskatts í verði vöru og þjónustu milli landa, tvísköttun og jafnframt enga skattlagningu. Endurgreiðslur á virðisaukaskatti af þeim toga sem hér um ræðir, þ.e. skv. 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988, hafa sömu þýðingu í þessu sambandi og frádráttarrétturinn.

34. Stefndi byggir á því að það sé almenn grunnregla virðisaukaskatts að afmarka þurfi hver nýtingarstaður þjónustu teljist vera þegar milliríkjaviðskipti eiga í hlut. Þjónusta sem veitt er á Íslandi er samkvæmt almennum reglum laga nr. 50/1988 skattskyld hér á landi. Þannig er t.a.m. kveðið á um það í 3. mgr. 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. laganna að þrátt fyrir ákvæði 2. mgr. sama töluliðar teljist þjónusta sem seld sé til annarra en atvinnufyrirtækja ávallt vera veitt hér á landi og þar með skattskyld hér þegar raunveruleg nýting hennar á sér stað hér á landi og er það óháð því hvort kaupandi þjónustunnar sé með búsetu eða heimilisfesti erlendis, sbr. athugasemdir við 1. gr. frumvarps þess er varð að lögum nr. 59/2018. Sem dæmi um þetta er í sömu athugasemdum nefnd þjónusta sem nýtt er hér á landi á tilteknum stað á sama tíma og hún er veitt (e. on-the-spot-supplies), sbr. alþjóðlegar leiðbeiningar OECD í þessum efnunum. Um sé að ræða þjónustu sem háð sé viðveru bæði kaupanda og seljanda þegar þjónustan sé nýtt. Hárgreiðsla, snyrtiþjónusta, veitingaþjónusta, gistipjónusta og aðgangur að þráðlausu neti eru nefnd sem dæmi um slíka þjónustu í framangreindum athugasemdum.

35. Stefndi vísar til þess að þjónusta ferðaskrifstofa hafi lengstum verið undanþegin virðisaukaskatti skv. 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, eða allt til ársins 2016 þegar ákvæðið féll úr gildi, sbr. d-lið 1. gr. og a-lið 11. gr. laga nr. 124/2014. Samhliða þeirri breytingu var nýrri málsgrein, 4. mgr., bætt við 11. gr. laganna sem kvað á um að til skattskyldrar veltu teldist þjónusta ferðaskrifstofa að því leyti sem hún varðaði sölu á vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir á Íslandi, sbr. f-lið breytingarlaganna. Síðastgreint ákvæði var felld úr gildi stuttu síðar, þann 1. janúar 2017, sbr. 6. gr. laga nr. 126/2016.

36. Stefndi byggir á því að í frumvarpi sem varð að lögum um virðisaukaskatt hafi tilvitnað ákvæði 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 verið skýrt á þann veg að starfsemi ferðaskrifstofa væri þjónusta sem veitt væri bæði innan lands og erlendis og því undanþegin virðisaukaskatti af tæknilegum ástæðum. Undanþágan var einskorðuð við milli-göngu um ferðaþjónustu en ekki aðra starfsemi sem ferðaskrifstofur kynnu að hafa með höndum. Hún tók ekki til annarrar starfsemi ferðaskrifstofa, t.d. ef ferðaskrifstofa seldi

skattskylda þjónustu fyrir eigin reikning. Þannig ber ferðaskrifstofum að tilkynna um starfsemi sína til ríkisskattstjóra til skráningar á grunnskrá virðisaukaskatts og standa skil á virðisaukaskatti af sölu skattskyldra vara og þjónustu af þeirra hálfu hér á landi, sbr. 5. gr. laga nr. 50/1988. Í úrskurði yfirkattanefndar nr. 116/2021 segir að skilja bæri ákvæði 4. mgr. 11. gr. laga nr. 50/1988 þannig að það hafi tekið til slíkrar þjónustu sem undanþegin var með 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, þ.e. milligöngu um ferðaþjónustu, nánar tiltekið þóknunar fyrir miðlun slíkrar þjónustu.

37. Stefndi vísar til þess að endurgreiðslubeiðnir stefnanda varði virðisaukaskatt sem hann skeytir saman í ferðapakka til endursölu til viðskiptavina, erlendra ferðamanna, endanlegra neytenda í langflestum tilvikum. Um er að ræða beina endursölu, en ekki milligöngu um veitingu umræddrar þjónustu. Endurgreiðslubeiðnirnar varða því virðisaukaskatt af aðföngum sem aflað var til endursölu og endanlegrar neyslu hér á landi. Þessi starfsemi stefnanda féll þannig ekki undir undanþágu þá sem kveðið var á um í ákvæði 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 á meðan það var í gildi. Af framangreindu leiðir að 4. mgr. 11. gr. laga nr. 50/1988, sbr. lög nr. 124/2014, og síðar brottfellingu þess ákvæðis, sbr. lög nr. 126/2016, hefur ekkert með málið að gera, enda laut þjónusta stefnanda vegna umræddra endurgreiðslubeiðna ekki að milligöngu um ferðaþjónustu heldur sölu stefnanda á þjónustu í eigin nafni.

38. Stefndi vísar til þess að í minnisblaði, bréfi og skýrslu fjármála- og efnahagsráðuneytisins sem stefnandi telur í ósamræmi við ákvörðun ríkisskattstjóra varðandi skattskyldu erlendra ferðaskrifstofa er fyrst og fremst verið að fjalla um milligöngu um ferðaþjónustu. Hvað sem efni þessara skjala líður er skattamálum skipað með lögum og ríkisskattstjóri er bundinn af fordæmum æðra stjórnvalds, þ.e. yfirkattanefndar. Í stefnu er vísað til ákvörðunar ríkisskattstjóra frá 1. nóvember 2020. Athygli er vakin á því að sú ákvörðun var felld úr gildi með úrskurði yfirkattanefndar í máli nr. 116/2021. Ákvörðun ríkisskattstjóra sem stefnandi krefst ógildingar á er frá 12. janúar 2022.

39. Stefndi mótmælir því að viðsnúningur hafi átt sér stað á áralangri skattframkvæmd. Eftir að ýmis ferðatengd þjónusta var gerð skattskyld hefur aðilum í sömu starfsemi og stefnandi er í verið synjað um endurgreiðslu á virðisaukaskatti með vísan til þess að skilyrði fyrir endurgreiðslu hafi ekki verið uppfyllt, sbr. reglugerð nr. 288/1995 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja og núgildandi reglugerð nr. 1243/2019 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja sem hafa stöð í 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988. Á árinu 2017 kvað yfirkattanefnd upp úrskurð í máli nr. 119/2017, um synjun á beiðni um endurgreiðslu. Í málinu var ákvörðun ríkisskattstjóra felld úr gildi vegna ófullnægjandi málsmeðferðar og lagt fyrir ríkisskattstjóra að taka málið upp að nýju. Ríkisskattstjóri féllst á beiðnina sem og tæplega 20 aðrar sambærilegar endurgreiðslubeiðnir í framhaldinu, nánar tiltekið á tímabilinu frá síðla árs 2018 og fram á mitt ár 2019. Við nánari skoðun ríkisskattstjóra á gildissviði 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988 komst ríkisskattstjóri aftur á móti að þeirri niðurstöðu að sú framkvæmd sem hafði verið viðhöfð í tæplega eitt ár samræmdist ekki 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988. Þessi félög hefðu með höndum skráningarskylda starfsemi hér á landi og ættu ekki rétt á endurgreiðslu skv. 3. mgr. 43. gr. laganna. Slíkum félögum hafi því borið að innheimta

virðisaukaskatt af seldri þjónustu hér á landi, en öðlast jafnframt heimild til færslu innskatts af aðföngum til nota í skráningarskyldri starfsemi þeirra, sbr. 15. og 16. gr. laga nr. 50/1988. Þessi framkvæmd hefur verið staðfest í úrskurðum yfirséttanefndar, sbr. nr. 114/2021 og 116/2021.

40. Stefndi mótmælir því að í ákvörðun ríkisskattstjóra hafi falist afturvirk ákvörðun um skattskyldu og að ríkisskattstjóri hafi verið bundinn af fyrri túlkun sinni. Þá hafnar stefndi því jafnframt að brotið hafi verið gegn lögmetis- og meðalhófsreglu stjórnsýsluréttar og lögmetisreglu skattaréttar. Skattamálum skal skipað með lögum, sbr. 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Skráning á grunnskrá virðisaukaskatts felur í sér skyldu til að innheimta virðisaukaskatt af öllum viðskiptum innan lands eftir nánari ákvæðum laga nr. 50/1988 en felur einnig í sér þau réttindi að geta dregið virðisaukaskatt af aðföngum til starfseminnar frá innheimtum virðisaukaskatti sem skila ber í ríkissjóð. Engar breytingar hafa orðið á tilvitnuðum ákvæðum 2. gr. laga nr. 50/1988 varðandi skattskylda þjónustu, 3. gr. laganna varðandi skattskylda aðila og 5. gr. laganna varðandi skráningu á grunnskrá virðisaukaskatts, sem áhrif hefðu í málinu, á því tímabili sem endurgreiðslubeiðnir stefnanda tóku til.

41. Stefndi vísar til þess að í úrskurði yfirséttanefndar nr. 116/2021 hafi nefndin tekið fram að nauðsynlegt hefði verið að ríkisskattstjóri tæki afstöðu til skattskyldu viðskipta stefnanda á Íslandi og skráningarskyldu hans á grunnskrá virðisaukaskatts. Í ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 12. janúar 2022, kemur fram með skýrum og rökstuddum hætti að stefnanda hafi borið að tilkynna sig inn á grunnskrá virðisaukaskatts, og er þar einnig vísað málinu til stuðnings til úrskurðar yfirséttanefndar nr. 114/2021. Þá vísar stefndi til dóms Héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. E-73/2022 þar sem m.a. var fjallað um úrskurð ríkisskattstjóra um afskráningu skattaðila máls af grunnskrá virðisaukaskatts sem skattaðili taldi að fæli í sér afturvirka skattlagningu. Í dóminum er komist að þeirri niðurstöðu að ríkisskattstjóri hafi verið heimilt að afskrá stefnanda af grunnskrá virðisaukaskatts, með vísan til þess að ýmis ákvæði skattalaga feli skattyfirvöldum eftirlit með skattframkvæmd, opinberum skráningum eða eftir atvikum álagningu sem öll geta leitt til breytingar á þegar álögðum sköttum og gjöldum. Leiðrétting á skráningu í grunnskrá virðisaukaskatts sem hefur í för með sér að útibú stefnanda geti ekki átt tilkall til innskatts geti ekki falið í sér afturvirka skattlagningu sem fari í bága við ákvæði 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

42. Stefndi byggir á því að það leiði af lögmetisreglunni að stefnandi geti ekki byggt rétt sinn á ákvörðun sem brýtur í bága við skýra lagaheimild eða megi vænta þess að túlkun laga verði hagað á annan hátt en hann ætlaði. Ákvörðun ríkisskattstjóra hafi hvorki skort lagastoð né falið í sér afturvirka skattlagningu í andstöðu við ákvæði 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar. Samkvæmt 4. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988 skal ríkisskattstjóri úrskurða aðila skattskyldan hafi honum, að mati ríkisskattstjóra, borið að tilkynna atvinnurekstur sinn eða starfsemi skv. 1. mgr. greinarinnar, en ekki sinnt þeirri skyldu. Í málinu var því hvorki brotið gegn lögmetisreglu né meðalhófsreglu stjórnsýsluréttar og skattaréttar. Það sé í samræmi við jafnræðissjónarmið að skattlagningu sé hagað með réttum hætti. Fyrri framkvæmd kemur ekki í veg fyrir að skattyfirvöld geti á síðari stigum

breytt fyrri ákvörðunum sínum ef í ljós kemur að skattar eða gjöld, eða eftir atvikum endurgreiðslur á skatti, séu ekki lögum samkvæmt, m.a. í ljósi jafnræðissjónarmiða gagnvart öðrum skattaðilum.

43. Stefndi byggir á því að brot á jafnræðisreglu geti ekki leitt af sér að stefnandi eigi meiri rétt til endurgreiðslna virðisaukaskatts en leiða má af ákvæði 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988, sbr. og reglugerð nr. 288/1995, á því tímabili sem um ræðir. Það að ekki hafi réttilega verið staðið að tæplega 20 endurgreiðslubeiðnum á árunum 2018 og 2019 breyti engu um það. Það leiði af lögmetis- og jafnræðisreglunni að stefnandi getur ekki gert sér réttmætar væntingar um að byggja rétt sinn á framkvæmd sem er í andstöðu við skýra lagaheimild sem hún er reist á. Hafi framkvæmd á einhverjum tíma farið á skjön við gildandi lög getur sú framkvæmd með engu móti komið í veg fyrir að skattyfirvöld komist að annarri niðurstöðu síðar ef í ljós kemur að álagning skatta eða eftir atvikum endurgreiðslur á skatti hafi ekki verið í samræmi við gildandi löggjöf.

44. Stefndi mótmælir því að ákvörðunin hafi ekki uppfyllt 22. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 um efni rökstuðnings og hafnar sjónarmiðum stefnanda þess efnis. Í 22. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 er kveðið á um efni rökstuðnings stjórnvaldsákvarðana. Þannig segir í 1. mgr. að í rökstuðningi skuli vísa til þeirra réttarreglna sem ákvörðun stjórnvalds er byggð á. Þá skal í rökstuðningi einnig rekja í stuttu máli upplýsingar um þau málsatvik sem höfðu verulega þýðingu við úrlausn málsins, sbr. 2. mgr. sömu greinar. Í ákvörðuninni er vísað til þeirra réttarreglna sem stuðst er við og gerð grein fyrir túlkun ríkisskattstjóra á þeim ákvæðum, m.a. með hliðsjón af úrskurðaf framkvæmd yfirskattaneftndar, sbr. úrskurði hennar nr. 114/2021 og 116/2021. Færð eru rök fyrir því að stefnandi sé skattskyldur skv. 3. gr. laga nr. 50/1988, hafi borið að tilkynna starfsemi sína til skráningar á grunnskrá virðisaukaskatts, sbr. 5. gr., eða eftir atvikum 5. gr. B, sömu laga, og því séu ekki uppfyllt skilyrði endurgreiðslna skv. 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988, sbr. einnig 2. gr. reglugerðar nr. 288/1995, enda hafi hann með höndum skattskylda starfsemi á Íslandi.

45. Stefndi vísar til allra tilvitnaðra lögskýringargagna í fyrri ákvörðun sem yfirskattaneftnd felldi úr gildi með úrskurði sínum nr. 116/2021. Í hinni kærðu ákvörðun var farið eftir fordæmi nefndarinnar, sbr. úrskurð hennar nr. 114/2021. Í úrskurði nr. 116/2021 er m.a. vísað til þess að ákvæði laga nr. 50/1988 leiði til þess að með brottfellingu undanþáguákvæða vegna ýmissar ferðatengdrar þjónustu, fyrst gistipjónustu með lögum nr. 122/1993 og síðar fólksflutninga og fleiri þjónustutegunda með lögum nr. 124/2014, kom ekki einasta til sögu skylda hérlendra aðila, þar á meðal ferðaskrifstofa, til að innheimta og skila virðisaukaskatti af slíkri þjónustu sem þau fyrirtæki seldu í eigin nafni, enda væri ekki um veitta þjónustu erlendis að ræða, heldur gekk einnig í garð hliðstæð skylda erlendra ferðaskrifstofufyrirtækja og annarra erlendra fyrirtækja til að gera skil á virðisaukaskatti af andvirði þjónustu sem þau veittu við sömu aðstæður hér á landi. Brottfelling með lögum nr. 124/2014 á undanþáguákvæði 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. virðisaukaskattslaga verði ekki talin skipta sérstöku máli um framangreind atriði, enda var þar um að ræða skattgildinguna á miðlunarþjónustu ferðaskrifstofa (milligöngu um ferðaþjónustu), s.s.

fram er komið. Því síður verði talið að fyrrgreindar breytingar á 11. gr. virðisaukaskattslaga hafi þýðingu um þessi atriði.

46. Stefndi vísar til úrskurðar yfirskattanefndar þar sem fram komi að umkrafinn virðisaukaskattur sé vegna kaupa á vöru og þjónustu hér á landi til endursölu til viðskiptavina félagsins, þ.e. ferðamanna sem komu á vegum stefnanda til landsins. Þetta skipti máli sökum þess að væri ekki um sölu ferðaskrifstofunnar sjálfrar að ræða á ferðaþjónustu – heldur eingöngu milligöngu um greiðslur til þjónustusala hér á landi – gæti ferðaskrifstofan ekki talist hafa með þeim greiðslum aflað sér aðfanga sem vörðuðu sölu á vörum og skattskyldri þjónustu, sbr. 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Blasir við að þá væri ekki uppfyllt skilyrði 3. mgr. 43. gr. laganna um að eingöngu sé endurgreiðsluhæfur virðisaukaskattur sem telja megi til innskatts. Tekið skal fram að eftir að milliganga um ferðaþjónustu var felld undir skattskyldusvið laga nr. 50/1988 má ganga út frá því að erlend ferðaskrifstofa eigi endurgreiðslurétt vegna aðfanga sem hún kaupir hér á landi vegna öflunar umboðstekna sinna, þó með fyrirvara um þýðingu 4. mgr. 11. gr., sbr. f-lið 1. gr. laga nr. 124/2014, í því sambandi þann tíma sem það ákvæði var í gildi. Af hálfu stefnanda hafi ekkert komið fram um að neinn hluti virðisaukaskatts, sem endurgreiðslukrafa félagsins tekur til, sé vegna aðfanga af þessu síðastnefnda tagi.

47. Stefndi vísar til þess að ástæða fyrir því að í ákvörðun ríkisskattstjóra hafi ekki verið vikið sérstaklega að afstöðu ráðuneytisins samkvæmt minnisblaði 14. apríl 2016 sem vísað var til í erindi umboðsmanns stefnanda, dags. 20. ágúst 2021, sé sú að það lá fyrir úrskurður yfirskattanefndar. Lægra settu stjórnvaldi ber almennt að hlíta fordæmi æðra setts stjórnvalds, yfirskattanefndar í þessu tilviki, og byggja á þeim sjónarmiðum og forsendum sem þar koma fram, sbr. t.d. álit umboðsmanns Alþingis í máli nr. 9758/2018. Í umræddu minnisblaði var auk þess fyrst og fremst fjallað um milligöngu um ferðaþjónustu. Hvað sem efni þessa skjals líður gildir sú regla að skattamálum skal skipað með lögum.

48. Stefndi vísar til þess að með úrskurði yfirskattanefndar nr. 114/2021 var staðfest ákvörðun ríkisskattstjóra um synjun endurgreiðslu til erlendra ferðaskrifstofu. Með hliðsjón af öllu framansögðu, og skýru fordæmi yfirskattanefndar, má ljóst vera að stefnanda bar að tilkynna sig til skráningar á grunnskrá virðisaukaskatts, að innheimta virðisaukaskatt af seldri þjónustu sem afhent var hér á landi og standa skil á honum í ríkissjóð. Af framangreindu leiðir að girt er fyrir rétt stefnanda til endurgreiðslu virðisaukaskatts skv. 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988, en hann uppfyllir ekki skilyrði endurgreiðslna skv. 1. og 2. tölul. 2. gr. reglugerðar nr. 288/1995. Í máli yfirskattanefndar nr. 114/2021 lá fyrir að starfsmaður á vegum kæranda starfaði á Íslandi við veitingu ferðaleiðsagnar. Þau málsatvik réðu þó ekki alfarið úrslitum málsins eins þótt það hafi verið „niðurstöðunni til styrktar“ eins og segir orðrétt í úrskurðinum. Það sem máli skipti var að kærandi í því máli hafði keypt ferðatengda þjónustu til endursölu hér á landi í eigin nafni og var hann því skattskyldur skv. lögum nr. 50/1988. Af því leiðir að hann átti ekki rétt til endurgreiðslu virðisaukaskatts skv. 3. mgr. 43. gr. laganna.

49. Að því er varðar áskorun stefnanda um að upplýsa hvort erlendar ferðaskrifstofur sem uppfylla tiltekin skilyrði hafi verið úrskurðaðar á grunnskrá virðisaukaskatts koma þau atriði sem stefnandi telur upp ekki alltaf til skoðunar þegar verið er að taka afstöðu til tilkynninga aðila skv. 5. gr. laga nr. 50/1988 og ekki er óskað sérstaklega eftir þeim á skráningareyðublaði RSK 5.02.

#### IV

##### *Niðurstaða*

50. Um endurgreiðslu virðisaukaskatts er fjallað í XIII. kafla laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Það endurgreiðsluákvæði sem ágreiningur stefnanda og stefnda lýtur að er í 3. mgr. 43. gr. laganna. Ákvæðið hefur tekið nokkrum breytingum allt frá því að endurgreiðsluákvæðum var skipað í sérstakan kafla með lögum nr. 119/1989. Á þeim tíma sem umsóknirnar voru lagðar fram var ákvæðið svohljóðandi: „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 málsgreininni 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.

51. Þegar umsóknirnar voru lagðar fram var í gildi reglugerð nr. 288/1995 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja, sem sett var á grundvelli ákvæðis 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988. Samkvæmt 2. gr. reglugerðarinnar voru skilyrði fyrir endurgreiðslu þau að virðisaukaskattur sem umsókn tekur til varði starfsemi sem aðili reki erlendis, að starfsemi hins erlenda fyrirtækis væri skráningarskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt ef hún væri rekin hér á landi og að um væri að ræða virðisaukaskatt sem skráður aðili hér á landi gæti talið til innskatts eftir ákvæðum 15. og 16. gr. laga nr. 50/1988.

52. Í 2. gr. laga nr. 50/1988 er fjallað um skattskyldusvið laganna. Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. nær skattskyldan til allrar vinnu og þjónustu hverju nafni sem nefnist, sbr. þó 3. mgr. en þar er talin upp vinna og þjónusta sem er undanþegin virðisaukaskatti. Í upphafi var þjónusta ferðaskrifstofa undanþegin virðisaukaskatti, sbr. 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988. Í athugasemdum með því frumvarpi sem varð að lögum nr. 50/1988 kom fram að starfsemi ferðaskrifstofa fæli í sér þjónustu sem veitt væri bæði innan lands og erlendis og væri þess vegna undanþegin virðisaukaskatti af tæknilegum ástæðum aðallega. Síðan segir orðrétt: „Hér er eingöngu verið að undanþiggja þá starfsemi ferðaskrifstofa sem felst í milligöngu um ferðaþjónustu en ekki aðra starfsemi.“

53. Með lögum nr. 111/1992, sbr. 46. gr. þeirra laga, var afnumin undanþága frá skattskyldu vegna þjónustu ferðaskrifstofa í 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988. Samhliða niðurfellingunni var tekið upp 14% þrep í virðisaukaskatti og féll milliganga um ferðaþjónustu og fólksflutningar undir þá skattlagningu. Í athugasemdum var tekið fram að

Þótt þjónusta ferðaskrifstofa hefði verið túlkuð á þann veg að einungis væri átt við milligöngu um ferðapjónustu þætti rétt að kveða fastar að orði og taka skýrt fram að ákvæðið ætti einungis við um milligöngu um ferðapjónustu en ekki aðra starfsemi sem ferðaskrifstofur kynnu að hafa með höndum.

54. Þjónusta ferðaskrifstofa var síðan aftur felld undir undanþágu 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 með lögum nr. 122/1993, sbr. 16. gr. þeirra laga. Undanþáguákvæðið var ekki í upphaflegu frumvarpi en kom inn í frumvarpið í meðförum þingsins skömmu áður en lögin voru afgreidd úr nefnd. Engar skýringar fylgdu með breytingunni. Orðalagið var óbreytt frá því sem verið hafði fyrir niðurfellinguna sem gerð var með lögum nr. 111/1992.

55. Með lögum nr. 124/2014, sbr. 1. gr., var á ný afnumin undanþága frá skattskyldu vegna þjónustu ferðaskrifstofa í 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 og um leið bætt nýrri málsgrein við 11. gr. laganna. Þessar breytingar voru ekki í upphaflegu frumvarpi, en voru teknar upp í meðförum þingsins hjá meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar. Í nefndarálitinu segir m.a. um þetta að lagt sé til að af „tæknilegum ástæðum“ verði gildandi undanþága mætt með því að gera virðisaukaskattsskylda þá þjónustu sem erlendar ferðaskrifstofur nýta á Íslandi. Við 11. gr. laganna bættist ný málsgrein, 4. mgr., þar sem virðisaukaskattsskylda var lögð á ferðaskrifstofur og ferðaskipuleggjendur, jafnt erlendar sem innlendar, þ.e. á þjónustu sem varðaði kaup ferðamanns á vörum og þjónustu á Íslandi. Í nefndarálitinu kom fram að skattskyldan næði bæði til þjónustu ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda við milligöngu um viðskipti hér á landi og endursölu ferðaskrifstofa á vörum eða þjónustu hér á landi.

56. Ákvæði 4. mgr. 11. gr. laga nr. 50/1988 sem tók gildi 1. janúar 2016 með lögum nr. 124/2014 var fellt á brott þann 1. janúar 2017 með lögum nr. 126/2016, sbr. 6. gr. þeirra laga. Í skýringum var vísað til þess að um væri að ræða leiðréttingu á breytingum sem gerðar voru með samþykkt laga nr. 54/2016 þann 10. júní 2016, þegar 4. mgr. 11. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda var fyrir mistök felld niður í stað samsvarandi ákvæðis í virðisaukattslögum. Breytingin með lögum nr. 126/2016 fól í sér að það ákvæði yrði tekið upp í staðgreiðslulögin að nýju, óbreytt, en 4. mgr. 11. gr. laga um virðisaukaskatt yrði felld brott. Að öðru leyti var vísað til umfjöllunar í nefndarálitinu meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar við setningu laga nr. 54/2016 og minnisblaðs fjármála- og efnahagsráðuneytisins sem er fylgiskjal þess álits.

57. Í umræddu nefndarálitinu á þingskjali 1372 segir m.a.: „Með lögum nr. 124/2014 var starfsemi ferðaskrifstofa, ferðaskipuleggjenda og ferðafélaga gerð skattskyld frá og með 1. janúar 2016. Með lögum var ákvæði 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt, er laut að undanþágu ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda frá virðisaukaskatti vegna „milligöngu“ um ferðapjónustu, felld brott. Jafnframt var lagt til að kveðið yrði á um í 11. gr. laga um virðisaukaskatt að ferðaskrifstofur, ferðaskipuleggjendur og ferðafélög, jafnt innlend sem erlend, væru skattskyld hér á landi vegna kaupa ferðamanns á vörum og þjónustu á Íslandi. Í ljós hefur komið að ekki er einhugur um túlkun á gildissviði ákvæðisins. Ástæðan er fyrst og fremst sú að orðalag ákvæðisins, og þá sérstaklega

lokamálsliður þess „að því leyti sem hún varðar sölu á vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir á Íslandi“, hefur verið túlkað á þann hátt að öllum erlendum ferðaþjónustuaðilum, sem ekki eru með skattalega heimilisfesti hér á landi og selja t.d. svokallaða „ferðapakka“, sem innihalda undirliggjandi þjónustupætti, til ferðamanns sem nýtir þjónustuna endanlega hér á landi, beri að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts og skila virðisaukaskatti af sölnunni í ríkissjóð. Ljóst er að í framkvæmd er slík skýring á ákvæðinu ótæk út frá möguleikum íslenskra skattyfirvalda til eftirlits sem og þeim kvöðum um skráningar- og skattskyldu sem hvíla þá á erlendum ferðaþjónustuaðilum með heimilisfesti erlendis. Vegna þessara sjónarmiða, sem ítarlega eru rakin í minnisblaði sem nefndinni barst frá fjármála- og efnahagsráðuneyti 14. apríl 2016, leggur nefndin til að ákvæði 4. mgr. 11. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, verði fellt brott og að skattskyldusvið ferðaþjónustuaðila jafnt innlendra og erlendra með skattalega heimilisfesti hér á landi verði afmarkað út frá gildissviði meginreglu 1. gr. laga um virðisaukaskatt.“ Í 1. gr. laga nr. 50/1988 er kveðið á um að greiða skuli í ríkissjóð virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, eins og nánar er ákveðið í lögumum.

58. Í minnisblaði fjármála- og efnahagsráðuneytisins er vísað til þess að breytingartillagan hafi þær afleiðingar að meginreglur annarra ákvæða 11. gr. laganna taki til ferðaþjónustuaðila. Af því leiði að áfram verði skýrt að innlendar og erlendar ferðaskrifstofur teljist í skattskyldri starfsemi hér á landi þegar þær skipuleggja eða selja ferðir til ferðamanna eða greiða leiðsögumönnum eða öðrum starfsmönnum sem staðsettir eru á Íslandi laun eða þóknunir og/eða hafa farartæki eða annan búnað sem nýttur er í slíkri starfsemi hér á landi. Erlendri ferðaskrifstofu með heimilisfesti erlendis sem kaupir og endurselur „ferðapakka“ án breytinga á honum þannig að bein endursala erlendis eigi sér aðeins stað beri ekki að skila virðisaukaskatti af slíkri sölu, enda beri reikningur frá innlendum eða erlendum ferðaþjónustuaðila með skattalega heimilisfesti hér á landi virðisaukaskatt.

59. Í umræddu minnisblaði er einnig til skýringar tekin afstaða til skattskyldu og skráningarskyldu ferðaþjónustuaðila í nokkrum dæmum sem varða kaup og endursölu sem og milligöngu um sölu á þjónustu sem ferðamaður nýtir hér á landi. Meðal þessa er dæmi af erlendri ferðaskrifstofu með skattalega heimilisfesti erlendis sem endurselur ferðapakka erlendis. Þar segir orðrétt: „Erlend ferðaskrifstofa, sem ekki hefur búsetu, fasta starfsstöð, eða umboðsmann hér á landi kaupir ferðapakka af ferðaskrifstofu erlendis, sem hefur búsetu eða fasta starfsstöð erlendis, og endurselur hann til annarrar ferðaskrifstofu erlendis eða ferðamanns erlendis er ekki skattskyld hér á landi. Í slíkum tilvikum skal litið svo á að viðskiptin eigi sér ekki stað innanlands, sbr. afmörkun á gildissviði 1. gr. laga um virðisaukaskatt. Í slíkum tilvikum myndast virðisauki af viðskiptunum, þóknun/álagning erlendra ferðaskrifstofa með skattalega heimilisfesti erlendis, fyrir utan Ísland og getur því ekki talist til viðskipta innanlands. Í þessu sambandi skiptir grundvallarmáli að tengsl umræddra viðskipta við Ísland eru ekki slík í skilningi 1. gr. laga um virðisaukaskatt að umræddar ferðaskrifstofur verði skattskyldar og skráningarskyldar hér á landi.“

60. Þessi sjónarmið koma einnig fram í skýrslu starfshóps fjármála- og efnahagsráðherra varðandi skattskil af erlendri ferðapjónustustarfsemi. Þar segir m.a. að skoða þurfi hvert og eitt tilvik fyrir sig við mat á innheimtu virðisaukaskatts erlendra ferðapjónustuaðila hér á landi. Í því sambandi er velt upp mismunandi sviðsmyndum og tekið dæmi af erlendri ferðaskrifstofu sem selur erlendum aðilum ferðir hingað til lands í gegnum erlenda vefsíðu sína sem hýst er erlendis og kaupir þjónustu af íslenskum ferðapjónustuaðilum. Niðurstaðan er sú að hér sé um að ræða sölu erlends fyrirtækis til erlends neytanda sem á sér stað erlendis og beri því ekki virðisaukaskatt hér á landi. Erlenda fyrirtækið getur hins vegar þurft að greiða virðisaukaskatt af sölunni samkvæmt gildandi lögum í heimalandinu og íslensku þjónustuaðilunum ber að innheimta og skila virðisaukaskatti af sölu sinni í ríkissjóð. Þar sem erlenda fyrirtækið er ekki með fasta starfsstöð á Íslandi (t.a.m. ekki með útibú, umboðsmann o.s.frv.) er það ekki skattskyldt hér á landi af þeim atvinnurekstrartekjum sem stafa af sölu á ferðum til Íslands, heldur skattlagt í sínu heimaríki. Þar sem eingöngu er um að ræða sölu á ferð í gegnum vefsíðu en ekki komu launamanna erlenda fyrirtækisins hingað til lands eru laun þeirra starfsmanna eingöngu skattlögð í heimaríkinu.

61. Þessi sjónarmið eru einnig rakin á heimasíðu ríkisskattstjóra varðandi skráningu á virðisaukaskattsskrá. Á ensku er farið yfir sömu dæmi og koma fram í ofangreindu minnisblaði og skýrslu starfshópsins og tiltekið að erlendar ferðaskrifstofur sem hafa enga starfsemi á Íslandi séu undanþegnar skráningarskyldu á virðisaukaskattsskrá og tekið dæmi af erlendri ferðaskrifstofu sem kaupir ferðapakka af ferðaskrifstofu erlendis, sem hefur búsetu eða fasta starfsstöð erlendis, og endurselur hann til annarrar ferðaskrifstofu erlendis eða ferðamanns erlendis.

62. Í bréfi fjármála- og efnahagsráðuneytisins frá 4. febrúar 2016 til ríkisskattstjóra eru ofangreind sjónarmið reifuð og tekin sömu dæmi um það hvenær umræddar ferðaskrifstofur verði skattskyldar og skráningarskyldar hér á landi í skilningi laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Í bréfinu eru bæði tekin dæmi af endursölu og milligöngu sem að mati ráðuneytisins eru hvorki skattskyld né skráningarskyld hér á landi, enda litið svo á að viðskiptin á öllum stigum eigi sér stað erlendis, sbr. 1. gr. laga nr. 50/1988.

63. Með lögum nr. 143/2018, sem tóku gildi 1. janúar 2019, var í 12. gr. þeirra skýrt kveðið á um að heimild erlendra fyrirtækja til endurgreiðslu virðisaukaskatts hér á landi verði ekki látin ná til virðisaukaskatts af vörum eða þjónustu sem ætluð eru til endanlegrar neyslu hér á landi. Í athugasemdum með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 143/2018 var m.a. vísað til þess að upp hefðu komið álitamál um heimildir erlendra fyrirtækja til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á þjónustu hér á landi sem ætluð er til endursölu og endanlegra nota hér eða verður augljóslega ekki nýtt endanlega annars staðar, s.s. hótél og gistiþjónusta sem veitt er hér á landi. Í slíkum tilvikum telst seljandi þjónustunnar, hvort sem hann er innlendur eða erlendur, skráningarskyldur hér á landi samkvæmt almennum ákvæðum laganna og ber því að skrá starfsemi sína hér á landi og innheimta virðisaukaskatt af sölu sinni, eða fela það innlendum umboðsmanni. Með þessu sé verið að koma í veg fyrir samkeppnisröskun gagnvart innlendum rekstraraðilum.

64. Eins og hér hefur verið rakið var þjónusta ferðaskrifstofa lengi vel undanþegin virðisaukaskatti skv. 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988. Samkvæmt 2. gr. reglugerðar nr. 288/1995 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja, sem sett var á grundvelli ákvæðis 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988, var skilyrði fyrir endurgreiðslu að starfsemi hins erlenda fyrirtækis væri skráningarskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt ef hún væri rekin hér á landi. Skráningarskylda innlendra og erlendra ferðaskrifstofa breyttist með lögum nr. 124/2014, sbr. 1. gr., en þá var afnumin undanþága frá skattskyldu vegna þjónustu ferðaskrifstofa í 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 og um leið bætt nýrri málsgrein við 4. mgr. 11. gr. laganna. Þessar breytingar tóku gildi 1. janúar 2016. Þetta ákvæði var síðan fellt úr gildi 1. janúar 2017, en eftir það réðst skráningarskylda innlendra og erlendra ferðaskrifstofa af afmörkun á 1. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Með lögum nr. 143/2018 sem tóku gildi 1. janúar 2019 var skýrt kveðið á um það í lögum að heimild erlendra fyrirtækja til endurgreiðslu virðisaukaskatts hér á landi yrði ekki látin ná til virðisaukaskatts af vörum eða þjónustu sem ætluð eru til endanlegra nota hér á landi eða verður ekki nýtt annars staðar en hér á landi. Krafa stefnanda lýtur að endurgreiðslu á virðisaukaskatti á tímabilinu frá 1. janúar 2016 til 1. janúar 2019.

65. Við aðalmeðferð málsins byggði stefnandi á því að úrskurður yfirskattanefndar væri efnislega rangur af tveimur ástæðum. Í fyrsta lagi væri ekki tekið tillit til þeirra lagabreytinga sem átt höfðu sér stað með lögum nr. 111/1992, þegar undanþágan í 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 var felld niður, og milliganga um ferðaðþjónustu gerð virðisaukaskattsskyld í lægra skattþrepi, og sérstaklega áréttað að um milligöngu væri að ræða. Með lögum nr. 122/1993 hafi þjónusta ferðaskrifstofa síðan aftur verið felld undir undanþágu 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988. Orðalagið taki bæði til milligöngu og endursölu ólíkt lögum nr. 111/1992 sem tiltóku sérstaklega að um milligöngu væri að ræða. Yfirskattanefnd og ríkisskattstjóri hafi horft framhjá þessu og byggt á því að ákvæðið ætti einungis við um milligöngu og tæki því ekki til starfsemi stefnanda, þar sem hann hefði ekki með höndum miðlun ferðaðþjónustu. Þessi málsástæða kemur ekki fram í stefnu málsins og kemur því ekki til efnislegrar meðferðar, sbr. e-lið 1. mgr. 80. gr. og 5. mgr. 101. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

66. Í öðru lagi er byggt á því af hálfu stefnanda að hvorki yfirskattanefnd né ríkisskattstjóri hafi tekið tillit til þess að 4. mgr. 11. gr. eigi bæði við um milligöngu- og endursöluhlutann. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 116/2021 er rakið að umkrafinn virðisaukaskattur sé vegna kaupa á vöru og þjónustu hér á landi til endursölu til viðskiptavina stefnanda. Í úrskurðinum er rækilega farið yfir að skilja verði ákvæði 4. mgr. 11. gr. laganna, sbr. 1. gr. laga nr. 124/2014, svo að það hafi „tekið til slíkrar þjónustu sem undanþáguákvæðið tók til, þ.e. milligöngu um ferðaðþjónustu, nánar tiltekið þóknunar fyrir miðlun slíkrar þjónustu, hvort heldur í hlut átti innlend aða erlend ferðaskrifstofa“. Í ákvörðun ríkisskattstjóra er vísað til þessarar umfjöllunar yfirskattanefndar og dregin sú ályktun að af framangreindu sé ljóst að „ákvæðið ætti einungis við um milligöngu og tæki því ekki til starfsemi stefnanda, þar sem hann hefði ekki með höndum miðlun ferðaðþjónustu“.

67. Ákvæði 4. mgr. 11. gr. sem tók gildi 1. janúar 2016, með lögum nr. 124/2014, sbr. 1. gr., lagði virðisaukaskattsskyldu á ferðaskrifstofur og ferðaskipuleggjendur, jafnt erlendar sem innlendar, þ.e. á þjónustu sem varðaði kaup ferðamanns á vörum og þjónustu á Íslandi. Ákvæðið var ekki að finna í upphaflegu frumvarpi en var tekið upp af meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar í meðförum þingsins. Í nefndarálitinu kom fram að skattskyldan næði bæði til þjónustu ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda við milligöngu um viðskipti hér á landi og endursölu ferðaskrifstofu á vörum eða þjónustu hér á landi. Verður ekki séð að úrskurður yfirskattanefndar nr. 116/2021 og þá um leið ákvörðun ríkisskattstjóra frá 12. janúar 2022 taki mið af þessu og hvort þetta geti skipt máli við mat á endurgreiðslukröfu stefnanda.

68. Í löggjöf um virðisaukaskatt á ferðaþjónustu er áberandi í lögskýringargögnum að tiltekin túlkun sé nauðsynleg af „tæknilegum ástæðum“ aðallega, önnur skýring á ákvæðinu sé „ótæk“ út frá möguleikum til skattaeftirlits og þeim kvöðum um skráningar- og skattskyldu sem hvíla þá á erlendum ferðaþjónustuaðilum með heimilisfesti erlendis. Þá eru breytingar á virðisaukaskattsskyldu í ferðaþjónustu rökstuddar með því að ekki sé „einhugur um túlkun á gildissviði ákvæðisins“. Breytingum fylgja minnisblöð sem vísað er til í nefndaráliti þar sem ítarlega er farið yfir hvernig afmarka eigi skattskyldu út frá gildissviði meginreglu 1. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Tekin eru dæmi og settar upp sviðsmyndir þar sem farið er yfir hvenær erlend ferðaskrifstofa með heimilisfesti hér á landi eigi viðskipti sem mynda virðisauka sem ekki geti talist til viðskipta innan lands í skilningi 1. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Það sem mestu máli skipti séu tengsl umræddra viðskipta við Ísland, en enginn greinarmunur er gerður á því hvort um milligöngu eða endursölu er að ræða og raunar lúta flest dæmin, um að viðkomandi ferðaskrifstofa sé ekki virðisaukaskattsskyld, að endursölu „ferðapakka“.

69. Hvorki í úrskurði yfirskattanefndar nr. 116/2021 né í ákvörðun ríkisskattstjóra frá 12. janúar 2022 er vikið að því hvort og þá hvaða áhrif það eigi að hafa að í lögskýringargögnum og leiðbeiningum skattyfirvalda séu ítrekað dregnar upp sviðsmyndir þar sem erlendar ferðaskrifstofur sem endurselja „ferðapakka“ hafi ekki haft slík tengsl við Ísland í skilningi 1. gr. laga nr. 50/1988 að þær verði taldar skatt- og skráningarskyldar hér á landi. Í skýringum er síðan vísað til þess að verið sé að bregðast við þeirri óvissu sem ríkir um skatt- og skráningarskyldu erlendra ferðaskrifstofa hér á landi. Verður ekki annað séð en að ákveðin festa hafi verið í framkvæmd skattyfirvalda að þessu leyti og sú starfsemi sem stefnandi hafi haft með höndum hafi ekki fallið undir þessa skatt- og skráningarskyldu. Verður að gera þær kröfur til skattyfirvalda að þau rökstyðji hvers vegna þau telja sig ekki bundin af fyrri túlkun sem fram kemur í lögskýringargögnum, skýrslu starfshóps og á heimasíðu skattyfirvalda. Jafnframt að þau rökstyðji slíka ákvörðun og að sá rökstuðningur taki m.a. til þess hvort slík íþyngjandi ákvörðun samrýmist meginreglum stjórnisýsluréttar um lögmati, meðalhóf, fyrirsjáanleika, jafnræði og vandaða stjórnisýsluhætti, svo og hvort kynna hefði átt breytta afstöðu skattyfirvalda fyrirfram.

70. Samkvæmt 1. málslíð 40. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 má engan skatt á leggja né breyta né af taka nema með lögum. Með hliðsjón af þessu hefur almennt

verið talið nauðsynlegt að skattalög séu ótvíræð og eins ítarleg og þörf er á. Löggjafinn hefur þær skyldur að bæta úr óskýrleika á skattalögum og verður vafi að öllu jöfnu að skýrast skattþegni til ívilnunar. Þær breytingar sem gerðar voru á virðisaukaskattsskyldu á þjónustu ferðaskrifstofa og skráningarskyldu með ákvörðun ríkisskattstjóra frá 12. janúar 2022 og úrskurði yfirsattanefndar nr. 116/2021 voru ekki byggðar á skýrum lagaákvæðum, a.m.k. eins og þau höfðu verið túlkuð af skattyfirvöldum og útskýrð í lögskýringargögnum, á minnisblöðum og í leiðbeiningum til framteljenda. Verður að leggja til grundvallar að eðlilegast hefði verið að gera þessar breytingar með lögum, eins og raunar var gert með gildistöku laga nr. 143/2018 þann 1. janúar 2019, þar sem skýrt var kveðið á um að heimild erlendra fyrirtækja til endurgreiðslu virðisaukaskatts hér á landi yrði ekki látin ná til virðisaukaskatts af vörum eða þjónustu sem ekki verður nýtt annars staðar en hér á landi.

71. Þegar horft er til óskýrleika í löggjöf, lögskýringagagna, minnisblaða og leiðbeininga skattyfirvalda sem hér hafa verið rakin verður að líta svo á að stefnandi hafi í ljósi fyrri framkvæmdar mátt hafa réttmætar væntingar út frá lögmetis- og jafnræðisreglu um að sömu sjónarmið yrðu lögð til grundvallar við afgreiðslu umsóknar hans og jafnframt mátt ganga út frá að staðið yrði að endurgreiðslu á virðisaukaskatti með sambærilegum hætti og gert hafði verið í fjölda umsókna sem áður höfðu verið afgreiddar.

72. Með vísan til þess sem hér hefur verið rakið verður að fallast á kröfu stefnanda um að ákvörðun ríkisskattstjóra þann 12. janúar 2022 um synjun á endurgreiðslu virðisaukaskatts skv. 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með áorðnum breytingum, verði ógild. Jafnframt verður fallist á kröfu hans um málskostnað í samræmi við tímaskýrslu sem liggur fyrir, enda er hún trúverðug. Telst málskostnaður hæfilega ákveðinn 3.300.000 krónur og hefur þá verið tekið tillit til virðisaukaskatts.

73. Af hálfu stefnanda flutti málið Börkur Ingi Jónsson lögmaður. Af hálfu stefnda flutti málið Óskar Thorarensen lögmaður. Helgi Sigurðsson héraðsdómari kveður upp dóm þennan. Málinu var úthlutað til dómara 2. mars sl.

### **Dómsorð:**

Ákvörðun ríkisskattstjóra þann 12. janúar 2022 um synjun á endurgreiðslu virðisaukaskatts til stefnanda skv. 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með áorðnum breytingum, er ógild.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, Vulkanreiser AS, samtals 3.300.000 krónur í málskostnað.

Helgi Sigurðsson