

Þriðjudagurinn 9. maí 2000

141. fundur samkeppnisráðs

Ákvörðun nr. 16/2000

**Erindi Skýrr hf. vegna reglna um endurgreiðslu
virðisaukaskatts af útseldri þjónustu**

I.

Erindið

Samkeppnisstofnun barst erindi, dags. 24. ágúst 1998, frá Þórði Þórðarsyni hdl., f.h. Skýrr hf. Í erindinu er óskað eftir álitum Samkeppnisstofnunar skv. 19. gr. samkeppnislaga nr. 8/1993 á meintri brotalöm í framkvæmd á löggjöf um virðisaukaskatt. Erindið skiptist í sex liði með neðangreindum hætti:

i.

Í erindinu segir að Skýrr veiti viðskiptaaðilum sínum alhliða tölvuþjónustu. Henni megi í grófum dráttum skipta upp í þjónustu kerfisfræðinga, kerfisforritara og vélþjónustu. Þá segir að meginregla laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt (vskl.), sé sú að ríki, sveitarfélög og stofnanir þeirra og fyrirtæki teljist ekki skráningarskyldir aðilar skv. lögnum. Veitt sé m.a. undanþága frá meginreglunni í 42. gr. laganna þar sem heimiluð sé endurgreiðsla virðisaukaskatts til opinberra aðila í þeim tilvikum sem þar séu talin upp. Í erindinu segir að í lögskýringargögnum, m.a. í athugasemdum við frumvarp til laga um virðisaukaskatt, komi víða fram að meginreglan sé talin geta leitt til óeðlilegs tilflutnings vinnuafls og annarrar þjónustu frá skattskyldum aðilum til aðila utan skattskyldunnar. Segi m.a. í athugasemdum við frumvarp það er orðið hafi að lögum nr. 119/1989 að vskl. geri ráð fyrir því að skattlagning skv. þeim raski ekki samkeppnisstöðu þeirra fyrirtækja er eigi viðskipti við opinbera aðila er geti sjálfir veitt sér þjónustu. Því sé annað tveggja nauðsynlegt að skattleggja eigin not óskráðra aðila eða endurgreiða þeim þann skatt sem þeir greiði við kaup þjónustunnar af öðrum. Í erindinu segir að skýra verði reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts í þessu ljósi. Einnig verði að telja að skýra beri endurgreiðsluákvæðin í ljósi aðdraganda lagaheimildar til endurgreiðslu, í lögum nr. 119/1989, sem beri þess merki að

með henni hafi öðrum þræði verið stefnt að því að draga úr skattgreiðslum opinberra aðila frá því sem orðið hefði ef eingöngu hefði verið skattlögð eigin starfsemi þeirra.

Þá segir í erindinu: „*Skattfyrvöld hafa hafnað opinberum aðilum sem eru viðskiptaaðilar Skýrr hf., þ.e. ríki, sveitarfélögum, stofnunum þeirra og fyrirtækjum, um endurgreiðslu á virðisaukaskatti af vélþjónustu á þeim grundvelli að hvorki sé um að ræða sérfræðiþjónustu, né sé vélþjónustan nauðsynlegur hluti sérfræðiþjónustu fyrirtækisins, í skilningi 5. tl. 3. mgr. 42. gr. laga 50 frá 1988. Þar segir að það skuli endurgreiða ríki, sveitarfélögum og stofnunum þeirra virðisaukaskatt sem þau greiða við kaup á eftirtalinni vinnu og þjónustu: þjónustu verkfræðinga, tæknifræðinga, arkitekta, lögfræðinga, löggiltra endurskoðenda og annarra sérfræðinga er almennt þjóni atvinnulífinu og lokið hafa háskólanámi eða sambærilegu langskólanámi eða starfa sannanlega á sviði fyrrgreindra aðila og veita sambærilega þjónustu.*“

Þá segir að afstaða skattfyrvalda sé nánar tiltekið sú að endurgreiðsluákvæðið taki til tölvuþjónustu opinberra aðila, þ.e. hugbúnaðar og þjónustu á hugbúnaði hvort sem hann sé hannaður af viðkomandi aðila eða öðrum, en þjónusta er lýtur að viðhaldi og þjónustu á upplýsingakerfum, runuvinnslu (útprentun á upplýsingum og/eða gögnum), sala á segulböndum og snældum og akstur með gögn sé ekki endurgreiðsluhæf. Virðisaukaskattur vegna viðhalds eða viðgerða á hugbúnaði sé endurgreiðsluhæfur en ekki vegna viðhalds eða viðgerða á vélbúnaði. Að auki viðurkenni skattfyrvöld endurgreiðslurétt af allri þjónustu sem sé nauðsynlegur þáttur í sérfræðiþjónustu þjónustuaðilans og af vöru sem sé óaðskiljanlegur hluti þeirrar þjónustu sem afhent sé.

Í erindinu segir að almennt séð virðist hið opinbera ekki fullnægja þeim kröfum sem á það séu lagðar í vskl. um útsköttun innri starfsemi og hafi það mikil áhrif á samkeppni á mörgum sviðum þjóðlífsins og auki tilflutning vinnuafis og fjárfestingar til hins opinbera. Samkvæmt 2. mgr. 3. gr. vskl. skuli ríki, sveitarfélög og stofnanir þeirra greiða virðisaukaskatt af skattskyldum vörum og þjónustu vegna eigin nota, enda sé ekki um að ræða vinnu eða þjónustu, skv. 3. mgr. 42. gr. s.l., sem innt sé af hendi utan sérstaks fyrirtækis eða þjónustudeildar. Ákvæðið sé túlkað þannig að sé vara eða þjónusta aðskiljanlegur hluti lögaðila þá skuli greiða af henni virðisaukaskatt. Samkvæmt 3. gr. reglugerðar nr. 248/1990, um virðisaukaskatt af skattskyldri

starfsemi opinberra aðila, skuli fyrirtæki ríkis og sveitarfélaga og stofnanir þeirra eða þjónustudeildir sem hafa það að markmiði að framleiða vörur eða inna af hendi þjónustu til eigin nota, greiða virðisaukaskatt af starfsemi sinni, að því leyti sem hún sé í samkeppni við atvinnufyrirtæki.

Hvorugt þessara ákvæða sé almennt virt í framkvæmd þó að þau séu angi af því markmiði vskl. að löggin eigi ekki að raska samkeppnisstöðu þeirra er eiga viðskipti við opinbera aðila sem geti sjálfir veitt sér þjónustu. Þannig sé annað tveggja nauðsynlegt, að skattleggja eigin not óskráðra aðila eða endurgreiða þeim þann virðisaukaskatt er þeir greiði af þjónustu sem veitt sé af öðrum. Að því er varði vélavinnu sé hvorugt gert og sé þannig eignarhald á vélum farið að skekkja samkeppnisstöðu Skýrr hf. Ekki eingöngu gagnvart tölvudeildum hins opinbera heldur og gagnvart samkeppnisaðilum vegna umframkostnaðar við rekstur tölvuvera.

Þá segir að margir opinberir aðilar reki tölvudeildir er veiti stofnunum sínum alhliða tölvuþjónustu sem séu valkostur við að skipta við Skýrr. Ljóst sé að framkvæmd á reglum vskl. um endurgreiðslu innskatts geri samkeppnisstöðu Skýrr við slíkan valkost óhagkvæman. Jafnframt verði að líta til þess að ofanefndar tölvudeildir þurfi ekki að reikna virðisaukaskatt af stærstu kostnaðarliðum, s.s. launabætti, hlutdeild í yfirstjórnarkostnaði og sameiginlegum kostnaði. Ef þær þurfi að kaupa ráðgjöf sérfræðinga þá fáist virðisaukaskattur endurgreiddur, sem og af vinnu við að sérsníða hugbúnað. Ef umræddir opinberir aðilar myndu kaupa framangreinda þjónustu af Skýrr þyrftu þeir að greiða af því virðisaukaskatt sem fengist ekki endurgreiddur. Segir í erindinu að gerð sé krafa um að hinu opinbera verði gert skylt að aðskilja rekstur tölvudeilda frá öðrum rekstri þess, enda sé slík ráðstöfun í anda áðurnefndra útskattsreglna virðisaukaskattslaganna.

Skýrr telur að annað tveggja þurfi að gera, þ.e. að endurgreiða virðisaukaskatt af útseldri vélþjónustu eða útskatta vélþjónustu hins opinbera. Með núverandi framkvæmd skattyfirvalda á virðisaukaskattslöggjöfinni sé sköðuð samkeppnisstaða þeirra fyrirtækja er eigi sinn vélbúnað sjálf og selji þjónustu bundna honum til ríkis, sveitarfélaga eða stofnana þeirra og fyrirtækja.

ii.

Í erindinu segir að skattfyrvöld hafi hafnað opinberum aðilum, er eigi viðskipti við Skýrr, um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem þeir hafi greitt af þjónustu kerfisforritara á þeim grundvelli að ekki sé um þjónustu sérfræðinga að ræða samkvæmt 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl. Skattfyrvöld samþykki hins vegar endurgreiðslu virðisaukaskatts af þjónustu kerfisfræðinga. Jafnframt sé vinna kerfisforritara er starfi við vélbúnað í þjónustu hins opinbera ekki útsköttuð, og er vísað um það efni til röksemda í lið i. Skýrr telji að endurgreiða beri virðisaukaskatt af útseldri þjónustu kerfisforritara. Annað verði ekki talið samrýmanlegt þeim samkeppnissjónarmiðum sem vskl. og samkeppnislög byggja á.

Á sama tíma og viðskiptaaðilum Skýrr sé ekki endurgreiddur virðisaukaskattur þá séu tölvudeildir hins opinbera ekki útskattaðar og þar af leiðandi ekki þjónusta kerfisforritara, eins og skylt sé samkvæmt vskl. Jafnframt virðist algengt að kerfisforritaraþjónusta einkaaðila við tölvukerfi hins opinbera sé endurgreidd sem sérfræðiþjónusta.

Þá segir: „Sé afstaða skattfyrvalda skoðuð þá má draga þá ályktun að við túlkun á 5. tl. 3. mgr. 42. gr. [virðisaukaskattslaga] sé fyrst og fremst litið til menntunar aðila við ákvörðun þess hvaða aðilar geti talist sérfræðingar í skilningi ákvæðisins. Sú afstaða er andstæð túlkun yfirskattanefndar á sama ákvæði. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 818 frá 1996 segir m.a. að ekki standi orðalag ákvæðisins til þess að ákvæðið nái einvörðungu til þjónustu sem innt sé af hendi af háskólamenntuðum mönnum eða mönnum með sambærilega framhaldsmenntun og skýra beri endurgreiðsluákvæði þannig að ekki leiði til rökunar á samkeppnisstöðu. Ekki verður séð við hvaða lögskýringarsjónarmið skattfyrvöld styðjast við túlkun sína á ofan nefndu ákvæði, enda verður ekki séð að sú túlkun styðjist við orðalag ákvæðisins eða vilja löggjafans í þessu efni. Um fordæmi í þessu máli er vísað sérstaklega til álits Samkeppnisstofnunar nr. 7 frá 1995.

Afstaða skattfyrvalda byggir á því að kerfisforritarar vinni við viðhald eða viðgerðir á vélbúnaði og því verði virðisaukaskattur ekki endurgreiddur af þeirra þjónustu. Sé litið til starfa kerfisforritara þá kemur í ljós að ekkert er eins fjarri sannu en að þeir starfi við viðhald eða viðgerðir á vélbúnaði, því eins og síðar verður rakið þá er ekki eðlismunur heldur stigsmunur á starfi

kerfisfræðinga og kerfisforritara. Báðir starfshóparnir eru sérfræðingar með mikla sérhæfingu.“

Þá segir að ofangreind afstaða skattýfirvalda feli í sér samkeppnislega mismunun sem birtist á fernen hátt:

1. milli starfsstétta, þ.e. kerfisfræðinga og kerfisforritara, sem starfi á sama sviði og veiti sambærilega þjónustu.
2. innan sömu starfsstéttar með því að þeim sem vinni hjá einkaaðilum sé mismunað gagnvart þeim sem vinni hjá hinu opinbera. Færa megi rök fyrir því að framkvæmd skattýfirvalda geti leitt til skerðingar á starfskjörum þeirra er vinni hjá einkafyrirtækjum sem valdi því að einkafyrirtæki fái ekki hæft starfsfólk í sína þjónustu.
3. milli einkaaðila og opinberra aðila sem nýti starfskrafta kerfisforritara.
4. milli annars vegar einkafyrirtækja sem hafi kerfisforritara er starfi við vélbúnað sem sé í eigu fyrirtækisins sjálfs og hins vegar einkafyrirtækja er hafi kerfisforritara í þjónustu sinni sem starfi við vélbúnað í eigu hins opinbera.

Síðan segir: „*Störf kerfisfræðinga og kerfisforritara eru eðlislik og oft verður ekki skilið á milli. Þannig má færa rök fyrir því að kerfisforritarar starfi á sama sviði og kerfisfræðingar og veiti sambærilega þjónustu. Mismunandi skattmeðferð felur því í sér samkeppnislega mismunun. Ekki er gerð krafa til þess skv. virðisaukaskattslögum að kerfisforritarar gegni starfi kerfisfræðinga og veiti sömu þjónustu, heldur er nægilegt að þeir starfi á sama sviði og að þjónustan sé sambærileg. Þannig byggja kerfisfræðingar í fyrsta lagi í störfum sínum á störfum kerfisforritara og er því nán samvinna þar á milli; í öðru lagi vinna stéttirnar í flestum tilvikum að lausn sömu vandamála; í þriðja lagi byggja störf þeirra á sama hugbúnaðargrunni; í fjórða lagi byggja störf stéttanna á sama vélbúnaði; í fimmta lagi liggur mikil sérhæfing að baki störfum beggja aðila þó þar geti verið menntunarmunur og í sjötta og síðasta lagi vinna báðar stéttirnar við forritun, þ.e. kerfisforritarar við forritun stýri- og stoðkerfa en kerfisfræðingar við forritun notendakerfa.*

Að þessu slepptu má færa rök fyrir því að falli kerfisfræðingar undir skilgreiningu skattýfirvalda á sérfræðingi þá sé starfsemi kerfisforritara og vélbúnaður nauðsynlegur þáttur í þeirri starfsemi.“

Þá segir að Skýrr sé væntanlega eina fyrirtækið, eða eitt af fáum fyrirtækjum í tölvuþjónustu, sem geri greinarmun á starfi kerfisforritara og kerfisfræðinga. Helgist það af stærð fyrirtækisins og umfangi verksviðs þess. Almennt vinni kerfisfræðingar þau verk hjá smærri fyrirtækjum, sem kerfisforritarar vinni hjá Skýrr. Þannig sé ljóst að ef afstaða skattyfirvalda haldist óbreytt þá raski það samkeppnisstöðu kerfisforritara.

iii.

Í erindi Skýrr segir að um áramótin 1997/1998 hafi Lífeyrissjóður starfsmanna ríkisins (LSR) verið gerður að sjálfstæðri stofnun en hann hafi áður verið rekinn sem deild í Tryggingastofnun ríkisins. Skýrr hafi um árabíl annast þjónustu við rekstur og viðhald kerfa LSR. Um þetta sama leyti hafi verið gerð endurskoðun á rekstri tölvukerfa LSR og hafi Skýrr og Reiknistofu lífeyrissjóðanna verið falið að gera tilboð í ofangreint. Í tilboðsgögnum Reiknistofunnar hafi komið fram að ef LSR gerðist eignaraðili að Reiknistofunni þá þyrfti LSR ekki að greiða virðisaukaskatt af umræddri þjónustu, frekar en aðrir lífeyrissjóðir sem séu eignaraðilar að Reiknistofunni. Þar sem LSR, sem opinber aðili, geti ekki fengið virðisaukaskatt af aðkeyptri vélþjónustu Skýrr endurgreiddan, þá skekki þetta samkeppnisstöðu Skýrr verulega gagnvart Reiknistofu lífeyrissjóðanna. Þjónusta Skýrr sé dýrari sem nemi virðisaukaskattinum, eða 24,5%. Skýrr telur að þessi framkvæmd samrýmist hvorki skattalögum né samkeppnislögum en einnig sé verið að mismuna viðskiptamönnum Reiknistofunnar eftir því hvort þeir séu eignaraðilar eða ekki.

iv.

Í erindi Skýrr segir að veigamikill þáttur í rekstri fyrirtækisins hafi verið rekstur á skuldabréfa- og innheimtukerfum fyrir ríki, Reykjavíkurborg, stofnanir þeirra og fyrirtæki. Af vélahluta þjónustunnar hafi verið reiknaður virðisaukaskattur sem ekki hafi fengist endurgreiddur af ofanefndum aðilum. Segir að Reykjavíkurborg hafi látið kanna þann möguleika að fela banka ofangreinda starfsemi. Í kjölfar þeirrar könnunar hafi Hitaveita Reykjavíkur og Rafmagnsveita Reykjavíkur gert innheimtusamning við Landsbanka Íslands. Ekki sé innheimtur virðisaukaskattur af þjónustu bankans, hvorki af vinnunni sem slíkri né útsendingarkostnaði innheimtuseðla, sem veitustofnanirnar þyrftu að gera ef þær önnuðust innheimtuna sjálfar. Ef Skýrr hefði verið falið að annast innheimtuna þá hefði fyrirtækið þurft að innheimta virðisaukaskatt af framangreindum þáttum sem viðkomandi stofnanir hefðu ekki getað fengið endurgreiddan.

Að mati Skýrr skekkir þessi staðreynd mjög samkeppnisstöðu fyrirtækisins og sé hún vart samrýmanleg samkeppnislögum. Að sama skapi megi færa rök fyrir því að þessi framkvæmd sé ekki samrýmanleg vskl. og þeim samkeppnissjónarmiðum sem þau byggja á enda sé ekki um eiginlega bankastarfsemi að ræða sem er undanþegin virðisaukaskatti, sbr. 10. tl. 3. mgr. 2. gr. vskl.

Síðan segir: „Óskað er eftir álitum Samkeppnisstofnunar á eftirfarandi: Því er haldið fram að eiginlegur þjónustuaðili skv. ofan nefndu sé Reiknistofa bankanna er inni þjónustuna af hendi en Landsbanki Íslands sjái um innheimtu þjónustugjalds gagnvart þriðja aðila. Undirrituðum er ekki kunnugt um að Reiknistofa bankanna innheimti virðisaukaskatt af þjónustu sinni við Landsbanka Íslands, né að þar sé fullur fjárhagslegur aðskilnaður á milli. Slíkt skekkir mjög samkeppnisstöðu Skýrr þar eð aðilarnir keppa sýnilega á sama markaði. Því er og haldið fram að í réttarsambandi Reiknistofu bankanna og Landsbanka Íslands felist brot á 1. ml. 2. mgr. 3. gr. virðisaukaskattslaga og þeim samkeppnissjónarmiðum sem þar búa að baki.“

v.

Í fimmta kafla erindis Skýrr segir að dómsmálaráðuneytið reki tölvumiðstöð. Ráðuneytið kaupir allan tölvubúnað miðstöðvarinnar og húsnæði það sem geymi búnaðinn, en kaupir alla vinnu frá Tölvumyndum hf. sem starfi á sama sviði og í harðri samkeppni við Skýrr. Öll vinna Tölvumynda við tölvumiðstöðina, þ.e. hugbúnaðargerð og rekstur búnaðarins, teljist vera sérfræðiþjónusta og fáist virðisaukaskattur endurgreiddur af henni. Hefði Skýrr séð um viðkomandi þjónustu þá hefði virðisaukaskattur ekki fengist endurgreiddur af vélþætti þjónustunnar. Hér komi þrennt til skoðunar. Í fyrsta lagi sé ljóst að eignarhald á tölvubúnaði sé farið að skekkja samkeppnisstöðu fyrirtækja og leiða til mismununar í skattalegri meðferð, en Tölvumyndir sitji ekki uppi með neinn kostnað í rekstri sem ekki fáist endurgreiddur virðisaukaskattur af. Í öðru lagi sé ljóst að eignarhald opinberra aðila á vélbúnaði og rekstur hans verði að vera fjárhagslega aðskilin frá öðrum rekstri og sé gerð krafa um það hér. Í þriðja og síðasta lagi sé dómsmálaráðuneytinu skylt að útskatta þjónustu tölvumiðstöðvarinnar svo samkeppnissjónarmið þau sem vskl. byggja á séu tryggð, en það sé ekki gert.

vi.

Í sjötta lið erindis Skýrr segir að fyrirtækið selji viðskiptahugbúnaðinn Agresso, sem sé sambærilegur við hugbúnaðina Navision financial og Concord sem keppinautar Skýrr selji. Sá munur sé þó á að Agresso sé selt fullskapað en Navision og Concord séu kerfi sem þurfi mikillar aðlögunar við og sérsmíði. Andlag kerfanna sé það sama. Þegar kerfin séu seld til opinberra aðila þá fáist virðisaukaskattur endurgreiddur af þeim hluta sem telja megi til kerfisfræðivinnu en ekki af þeim hluta sem taki til hins staðlaða hugbúnaðar. Segir að þessi staðreynd skekki mjög samkeppnisstöðu Skýrr.

Í erindi Skýrr segir að íslensk virðisaukaskattslöggjöf og skattaframkvæmd hafi til þessa verið byggð á danskri fyrirmynd. Danir hafi nú horfið frá því mismunandi endurgreiðslukerfi sem Íslendingar byggi enn á. Dönsku virðisaukaskattslögin byggi þannig nú á því að endurgreiddur sé allur innskattur til opinberra aðila, endi telji þeir að annað sé ekki samrýmanlegt reglum Evrópusambandsins.

Ljóst megi vera að skattyfirvöld geti ekki í framkvæmd beitt ákvæðum laga um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna sérfræðiþjónustu með almennum hætti. Framkvæmdin sem slík sé því farin að skapa hættu á mismunun og því að lögum og reglum verði beitt með sértækum hætti. Skýrr telji að jöfnuði fyrir lögum verði aðeins náð með því að öll tölvuþjónusta við opinbera aðila verði talin endurgreiðsluhæf.

Loks segir að það væri í samræmi við rök samkeppnisráðs í ákvörðun nr. 27/1994 að kröfur Skýrr í framangreindum álitamálum yrðu teknar til greina. Þar hafi samkeppnisráð mælt fyrir um fjárhagslegan aðskilnað samkeppnisrekstrar og verndaðs rekstrar Skýrr, vegna opinberrar verndar sem stofnunin naut. Í fyrirnefndum álitaefnum sé um það að ræða að samkeppnisaðilar Skýrr njóti opinberrar verndar í formi skattlagningar. Þeir hljóti því að vera undir sömu sök seldir og Skýrr var þegar það var rekið sem opinber stofnun.

II. Málsmeðferð

1.

Erindi Skýrr var sent fjármálaráðuneytinu með bréfi, dags. 26. ágúst 1998 og var óskað eftir umsögn ráðuneytisins um erindið.

2.

Umsögn fjármálaráðuneytisins barst Samkeppnisstofnun með bréfi, dags. 19. október 1998. Meðfylgjandi bréfi ráðuneytisins var umsögn ríkisskattstjóra, dags. 2. október 1998, um erindið en fjármálaráðuneytið hafði óskað eftir slíkri umsögn með bréfi til ríkisskattstjóra, dags. 14. september 1998. Af hálfu ráðuneytisins er tekið undir sjónarmið ríkisskattstjóra í umsögn hans í málinu.

Í umsögn ríkisskattstjóra segir að kvörtun Skýrr taki að meginstefnu til tveggja atriða, þ.e. annars vegar túlkun á 5. tl. 3. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og hins vegar til skattskila ýmissa óskattskyldra aðila sem þjónusti sig sjálfir.

Hvað varði túlkun á 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl. þá hafi yfirskattanefnd túlkað ákvæðið í úrskurði nr. 443/1996. Í úrskurðinum sé ákvæðið talið eiga skírskotun í söluskattslöggjöf, þ.e. það eigi við þá sérfræðiþjónustu sem var undanþegin söluskatti lengst af en síðan gerð skattskyld í lægra þrepi, sbr. 18. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 7. gr. laga nr. 1/1988, sbr. bráðabirgðalög 68/1987, um ráðstafanir í ríkisfjármálum.

Nefndin hafi komist að þeirri niðurstöðu að við skýringu á inntaki endurgreiðsluákvæðisins í 5. tl. 12. gr. reglugerðar nr. 248/1990 mætti styðjast við 1. mgr. 18. gr. laga nr. 10/1960, sbr. lög nr. 1/1988. Í kjölfar laga nr. 68/1987 hafi fjármálaráðherra gefið út reglur um söluskatt og sérstakan söluskatt af tölvum og tölvubúnaði og sé þar skýrt tekið fram að greiða skuli 25% söluskatt af vinnu við viðgerðir á tölvum svo og þjónustusamningum um viðhald og eftirlit með þeim (þ.e. vélbúnaðinum).

Með vísan til þessa telur ríkisskattstjóri að þjónusta við tölvur falli ekki undir ákvæði 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl., sbr. 5. tl. 12. gr. reglugerðar nr. 248/1990.

Þá segir að misskilnings virðist gæta í kvörtun Skýrr hvað varði túlkun á ákvæðinu þar sem vísað sé til álits samkeppnisráðs nr. 7/1995. Í kjölfar álitsins hafi ákvæði 5. tl. 12. gr. reglugerðar nr. 248/1990 verið breytt með 3. gr. reglugerðar nr. 601/1995 í samræmi við þau tilmæli sem fram hafi komið í áliti samkeppnisráðs. Tilgangurinn hafi verið sá að jafna samkeppnisstöðu þjónustusala með tilliti til menntunar (ekki sé lengur skilyrði að seljandi sé háskólamenntaður).

Með vísan til þessa er því hafnað að skattfyrivöld mismuni starfsstéttum í þessu tilliti enda hafi breyting sú sem gerð var á ákvæði 5. tl. 12. gr. reglugerðar nr. 248/1990 eingöngu falist í því að ryðja burt þeirri samkeppnisröskun sem leitt gat af ákvæðinu eins og það var fyrir breytingu.

Þá er tekið fram í umsögn ríkisskattstjóra að ýmis eigin vinna eða þjónusta óskattskyldra aðila (hvort sem það séu opinberir aðilar eða aðilar sem séu undanþegnir virðisaukaskatti á grundvelli 3. mgr. 2. gr. laganna) sé þess eðlis að hún sé nauðsynleg í öllum rekstri. Megi þar nefna bókfærslu, ritvinnslu, ljósritun, skjalavörslu og aðra vinnu sem tengist skrifstofuhaldi. Þessi eigin vinna/þjónusta sé að áliti ríkisskattstjóra ekki virðisaukaskattskyld þó að hægt sé að kaupa að slíka þjónustu frá ótengdum virðisaukaskattskyldum aðilum enda sé um að ræða nauðsynlegan og órjúfanlegan þátt í hvers konar starfsemi.

Um síðari hluta kvörtunar Skýrr er í fyrsta lagi vísað til álits samkeppnisráðs nr. 9/1998 þar sem fjallað sé um skattskyldu Reiknistofu bankanna. Í öðru lagi sé það rangt sem fram komi í bréfi kvartanda (undir lið 4) að veitustofnanir Reykjavíkur innheimti ekki virðisaukaskatt af útsendingarkostnaði innheimtu-seðla. Er vísað til meðfylgjandi bréfs ríkisskattstjóra til veitustofnana Reykjavíkur, dags. 30. janúar 1997, þar sem fram komi að slíkan kostnað skuli telja til skattverðs sé hann sérgreindur.

Í þriðja lagi segir að Reiknistofa bankanna sé í sameign þeirra sem njóti þjónustunnar og að ekki sé um að ræða hagnaðarsjónarmið í rekstrinum heldur sé aðeins um að ræða kostnaðarskiptingu milli eignaraðila. Samkvæmt þessu verði að telja að hér sé um að ræða eigin þjónustu þeirra sem séu notendur þjónustunnar (bankanna) og falli því sú starfsemi undir gildissvið reglugerðar nr. 562/1989, um virðisaukaskatt af eigin þjónustu og úttekt til eigin nota innan óskattskyldra fyrirtækja og stofnana.

Í fjórða lagi segir að sú þjónusta sem umræddir aðilar veiti bönkum og sé fólgin í nauðsynlegri skráningu á færslum sem fari í gegnum banka, sparisjóði og aðrar lánastofnanir sé nauðsynlegur og órjúfanlegur þáttur í þjónustu þessara aðila og því beri ekki að innheimta virðisaukaskatt af slíkri eigin þjónustu. Aftur á móti sé það álit ríkisskattstjóra að sú þjónusta sem fólgin sé í hugbúnaðargerð (forritun) eða viðhaldi hugbúnaðar eða vélbúnaðar sé virðisaukaskattskyld og beri að innheimta og skila virðisaukaskatti af slíkri þjónustu, sbr. 1. og 5. tl. 1. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 562/1989. Það fari svo eftir því hvort slík eigin starfsemi sé rekin í sérstakri þjónustueiningu eða ekki hvert skattverðið sé, sbr. 1. og 2. tl. reglugerðarinnar.

Í fimmta og síðasta lagi segir að eignarhald á tölvubúnaði eigi ekki að skipta máli við ákvörðun þess hvort viss þjónusta sé sérfræðiþjónusta sem opinber stofnun fái virðisaukaskatt endurgreiddan af heldur skipti máli hvers eðlis hin veitta þjónusta sé. Hvað varði kröfur kvartanda um að dómsmálaráðuneytinu verði gert skylt að útskatta þjónustu tölvumiðstöðvar sinnar þá sé því til að svara að kvartandi skýri sjálfur svo frá í bréfi sínu að ráðuneytið kaupi alla vinnu að en þjónusti sig ekki sjálft. Þegar af þeirri ástæðu beri ráðuneytinu ekki að innheimta virðisaukaskatt af umræddri þjónustu heldur beri því einungis endurgreiðsla af þeim hluta þjónustunnar sem varði hugbúnaðargerð og viðhald þess búnaðar (ekki vélbúnaðar).

Meðfylgjandi umsögn ríkisskattstjóra voru bréf embættisins til veitustofnana Reykjavíkur, dags. 30. janúar 1997, útprentun úr Tidsskrift for Skatter og Afgifter þar sem m.a. komi fram að tölvuþjónusta sparisjóða í Danmörku, sem veitt sé eignaraðilum, sé ekki virðisaukaskattskyld, reglur um söluskatt og sérstakan söluskatt af tölvum og tölvubúnaði og loks úrskurður yfirskattanefndar nr. 443/1996.

3.

Samkeppnisstofnun sendi Þórði Þórðarsyni hdl., f.h. Skýrr hf., umsögn fjármálaráðuneytisins ásamt fylgigögnum með bréfi, dags. 21. október 1998 og gaf kost á athugasemdum.

Athugasemdir Skýrr bárust Samkeppnisstofnun með bréfi, dags. 11. febrúar 1999. Meðfylgjandi voru 22 fylgiskjöl og 3 úrskurðir yfirskattanefndar. Viðbótarathugasemdir bárust Samkeppnisstofnun með bréfi, dags. 24. febrúar, ásamt með 3 fylgiskjöllum. Verður nú gerð grein fyrir athugasemdum Skýrr hf.

3.1.

Um vélaþjónustu

Fyrsti liður í kvörtun Skýrr lýtur að því að skattaleg meðferð sölu á vélaþjónustu og eignarhaldi á tölvubúnaði skekki verulega samkeppnisstöðu Skýrr gagnvart annars vegar öðrum tölvufyrirtækjum sem þjónusta opinber tölvuver og hins vegar gagnvart opinberum tölvuverum.

Mismunurinn lýsi sér í því að opinberar stofnanir sem eigi sín eigin tölvuver greiði hvorki virðisaukaskatt af þjónustu þeirra né fái opinberar stofnanir er skipti við Skýrr endurgreiddan virðisaukaskatt af vélaþjónustu fyrirtækisins. Jafnframt fáist virðisaukaskattur af allri þeirri þjónustu sem tölvufyrirtæki veiti við rekstur opinberra tölvuvera endurgreiddur sem sérfræðiþjónusta.

Kröfur Skýrr varðandi þennan lið eru að opinberum aðilum, þ.e. ríki, sveitarfélögum, stofnunum þeirra og fyrirtækjum verði gert að aðskilja fjárhagslega rekstur tölvudeilda frá öðrum rekstri og gert að útskatta þjónustu tölvudeilda gagnvart öðrum deildum, stofnunum og fyrirtækjum hins opinbera, eða að viðurkennt verði að endurgreiða skuli opinberum stofnunum virðisaukaskatt af aðkeyptri þjónustu Skýrr. Þá verði einnig athygli ráðherra vakin á þeirri samkeppnislegu mismunun sem eigi sér stað.

Framangreind mismunun birtist að mati Skýrr í því að hið opinbera spari sér virðisaukaskatt með því að greiða ekki útskatt af eigin notum og auki þannig veltufé en jafnframt sé þjónusta Skýrr dýrari sem nemi virðisaukaskattinum. Einnig birtist mismunun gagnvart samkeppnisaðilum Skýrr í því að Skýrr þurfi að leggja virðisaukaskatt á vélaþjónustu sem þjónustukaupinn fái ekki endurgreiddan en það sé skattur sem ekki sé lagður á samkeppnisaðila Skýrr, sem veiti opinberum tölvuverum þjónustu.

i.

Úttekt á opinberum tölvuverum

Í athugasemdum Skýrr segir að fyrirtækið hafi skrifað bréf til Fiskistofu, dóms- og kirkjumálaráðuneytisins og Rannsóknarstofu fiskiðnaðarins (RF). Í svörum þessara aðila hafi komið fram að þeir reki tölvuver er þjónusti þá sjálfa og fleiri aðila. Í engu tilvikanna séu nefndar deildir reknar fjárhagslega aðgreindar frá öðrum deildum stofnananna og í engu tilvika sé reiknaður virðisaukaskattur á

þjónustu þeirra. Sú þjónusta sem tölvuverin veiti sé hins vegar sams konar þjónusta og Skýrr veiti og sé því um að ræða starfsemi í samkeppni við Skýrr.

Í tilfalli Fiskistofu sé utanaðkomandi aðilum gert að greiða gjald fyrir veitta tölvuþjónustu en án virðisaukaskatts. Að mati Skýrr þyrfti að kanna hvort fyrrnefndir aðilar, er kaupir þjónustu af Fiskistofu, séu í samkeppnisrekstri en sé svo þá skekki framkvæmd virðisaukattslöggjafarinnar samkeppnisstöðu annarra aðila er við þá keppi.

Varðandi RF þá sé þjónustusviði (ekki tölvusviði) stofnunarinnar haldið aðgreindu frá öðrum rekstri. Spyrtja verði af hverju þjónustusviðið greiði ekki virðisaukaskatt af tölvuþjónustu úr því þjónustusviðið eigi í samkeppnisrekstri. Ekki sé unnt að fallast á að nægilegt sé að þjónustusviðið greiði einungis hlutfallskostnað af rekstri tölvuvers til að samkeppnisjöfnuður sé tryggður, eins og lagt hafi verið til í ákvörðun samkeppnisráðs nr. 13/1997. Reikna verði virðisaukaskatt á þjónustuna og standa skil á honum í ríkissjóð.

Í vskl. séu yfirvöldum færð í hendur tæki til að tryggja að fjárhagslegur aðskilnaður eigi sér stað hjá opinberum aðilum, þ.e. sérstök skráning virðisaukaskattsskylds rekstrar, útgáfa reikninga og álagning útskatts. Þessi tæki eigi að nota. Tilhögun rekstrar hjá RF sé sérstaklega ankannaleg í ljósi þess að RF sé með virðisaukaskattsnúmer og greiði útskatt á öðrum sviðum en tölvusviðinu og njóti frádráttar innskatts.

Þá er vísað til svarbréfa dóms- og kirkjumálaráðuneytisins þar sem fram komi að tölvudeild ráðuneytisins þjónusti undirstofnanir þess án þess að greiddur sé virðisaukaskattur af þeirri þjónustu. Sé þetta gert jafnvel þótt um sjálfstæðar stofnanir sé að ræða sem hafi eigin kennitölu og sjálfstæðan rekstur. Að mati Skýrr bæri framangreindum þremur aðilum að skrá rekstur tölvudeilda sinna sérstaklega hjá viðkomandi skattstjórum, leggja virðisaukaskatt á selda tölvuþjónustu og standa skil á honum í ríkissjóð.

ii.

Lagaumhverfi

Í athugasemdum Skýrr segir að meginregla vskl. sé sú að opinberir aðilar séu ekki skráningarskyldir og því ekki virðisaukaskattsskyldir. Í vskl. sé hins vegar kveðið á um undantekningar frá meginreglunni, þ.e. að opinberir aðilar skuli innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum vegna eigin nota þeirra og að opinberir aðilar skuli innheimta virðisaukaskatt þegar þeir selja vöru eða skattskylda þjónustu í samkeppni við atvinnufyrirtæki, sbr. 4. tl. 1. mgr. 3. gr. vskl.

Þá segir að skattskyldu vegna eigin nota megi skipta í tvennt eftir því hvort meginmarkmið hins opinbera aðila sé að framleiða vöru eða inna af hendi þjónustu til eigin nota eða ekki, sbr. 3. og 4. gr. reglugerðar nr. 248/1990. Ef meginmarkmið aðilans sé að framleiða vöru eða inna af hendi þjónustu til eigin nota skuli greiða virðisaukaskatt af starfsemi að því leyti sem hún sé rekin í samkeppni við atvinnufyrirtæki, sbr. 3. gr. nefndrar reglugerðar. Ef opinberir aðilar framleiði vöru eða inna af hendi þjónustu eingöngu til eigin nota, án þess að slík starfsemi fari fram í sérstöku fyrirtæki eða þjónustudeild, skuli reikna út virðisaukaskatt vegna slíkrar starfsemi og skila honum í ríkissjóð að frádregnum innskatti, að svo miklu leyti sem um sé að ræða starfsemi í samkeppni við atvinnufyrirtæki. Framangreind ákvæði geti ekki verið skýrari, þ.e. inni opinber aðili af hendi þjónustu til eigin nota í samkeppni við atvinnufyrirtæki, þá skal sú þjónusta bera virðisaukaskatt.

Um þá spurningu hvenær opinber aðili sé í samkeppni við atvinnufyrirtæki sé fjallað í 6. gr. reglugerðar nr. 248/1990. Þar segi að starfsemi teljist vera í samkeppni við atvinnufyrirtæki þegar viðkomandi vara eða þjónusta sé almennt í boði hjá atvinnufyrirtækjum hér á landi, enda sé útskattur af hinni skattskyldu starfsemi að jafnaði hærri en frádráttarbær innskattur. Það verði að telja að vélapáttur tölvuþjónustu sé þjónusta sem sé almennt í boði hjá tölvufyrirtækjum og að útskattur af þeirri þjónustu sé að jafnaði hærri en innskattur.

Síðan segir: „*Ekki verður talið að rekstur tölvuvera verði talinn til lögbundinnar starfsemi sem undanþegin er skattskyldu, skv. 2. mgr. 6. gr. rgl. 248/1990. Hins vegar verður talið að ákvæði 6. gr. verði nýtt við skýringu þess hvenær starfsemi hins opinbera er í samkeppni við atvinnufyrirtæki, sbr.*

úrskurð yfirskattanefndar nr. 313/1998. Þar er sett fram sú skilgreining að opinberum aðilum sé skylt að innheimta og skila virðisaukaskatti af sölu á vörum og skattskyldri þjónustu þegar þeir hafa með höndum sams konar eða svipaða starfsemi eða viðskipti og þeir aðilar sem skattskyldir eru skv. 1. tl. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988.“

iii.

Nauðsynlegur og óaðskiljanlegur þáttur í starfi sérfræðinga

Verði ekki fallist á framangreinda málsástæðu er því haldið fram af hálfu Skýrr að vélþjónusta sé nauðsynlegur þáttur í starfsemi kerfisfræðinga og eigi því virðisaukaskattur að endurgreiðast af þjónustunni.

Virðisaukaskattur af þjónustu kerfisfræðinga fáist endurgreiddur sem sérfræðiþjónusta á grundvelli 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl. Í álitni ríkisskattstjóra, sbr. tilv. 647/94, komi fram að sé á reikningi sérfræðings tilgreind kaup á vöru eða annari þjónustu, t.d. ljósritun eða ritvinnslu, þá teljist slíkt hluti af seldri þjónustu sérfræðings og sé því virðisaukaskattur endurgreiðsluhæfur. Reglan sé nánar útfærð í álitni ríkisskattstjóra, sbr. tilv. 833/97, þar sem segi að séu á reikningi sérfræðings tilgreindir þjónustubættir sem hluti af sérfræðiþjónustu, og þeir teljist almennt nauðsynlegur hluti af þjónustu sérfræðings þótt ekki þurfi sérfræðimenntun til að inna þá af hendi, þá sé sá hluti þjónustunnar jafnframt endurgreiðsluhæfur sem óaðskiljanlegur hluti sérfræðiþjónustunnar. Það verði svo að teljast háð mati hverju sinni hvað teljist vera almennt nauðsynlegur hluti af sérfræðiþjónustu og sé það t.d. misjafnt eftir starfsstéttum.

Í fyrrnefndri reglu komi fram að hér megi vera um sjálfstæða verkliði að ræða sem ekki þurfi sérfræðimenntun til að vinna, jafnvel þannig að sérfræðingurinn sjálfur vinni ekki verkið. Fallist hafi verið á það af hálfu skattyfirvalda að ljósritun, ritvinnsla og akstur, sbr. úrskurður yfirskattanefndar nr. 818/1996, geti talist nauðsynlegur þáttur í sérfræðiþjónustu. Spyrja verði við hvað nauðsyn sé miðuð í framangreindri skilgreiningu. Ef nauðsyn taki til atriða sem séu sérfræðingi nauðsynleg til að hann geti unnið starf sitt sé ljóst, að mati Skýrr, að tölvuþjónusta fyrirtækisins sé nauðsynlegur og órjúfanlegur þáttur í starfi kerfisfræðinga innan fyrirtækisins. Vinna þeirra byggji á tölvuþjónustunni og hún á starfi þeirra. Af því leiði að endurgreiða beri virðisaukaskatt vegna tölvuþjónustu sem nauðsynlegs hluta af þjónustu kerfisfræðinga. Að öðrum

kosti væri verið að mismuna kerfisfræðingum í þjónustu Skýrr gagnvart kerfisfræðingum er starfi hjá samkeppnisaðilum fyrirtækisins.

Þá segir: „*Það virðist sem ríkisskattstjóri sé öðrum þræði að hafna endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna vélaþjónustu á grundvelli þeirrar reglu sem mótuð hefur verið af skattyfirvöldum að ekki beri að endurgreiða virðisaukaskatt vegna viðhalds eða viðgerða á vélbúnaði, sbr. tilv. 116/94. Því er alfarið hafnað að þessi regla eigi við um umrædda þjónustu Skýrr. Hér er verið að selja vélaþjónustu, ekki þjónustu við vélar. Hér er grundvallarmunur á.*“

Í athugasemdum Skýrr er vísað í greinargerð með frumvarpi til vskl. þar sem tekið sé fram að skattlagning eigin nota geti verið nauðsynleg til að koma í veg fyrir að innheimta virðisaukaskatts af atvinnufyrirtækjum og öðrum skattskyldum aðilum verði til þess að óskráðir aðilar leggi óeðlilega áherslu á að vera sjálfum sér nógir um rekstraraðföng sem að öðrum kosti væri hagkvæmara að kaupa af öðrum. Í handbók ríkisskattstjóra um virðisaukaskatt frá árinu 1998 segi á bls. 59 að við skýringu á 2. mgr. 3. gr. vskl. verði að hafa í huga að óskráðir aðilar fái virðisaukaskatt af aðföngum, sem þeir kaupir til starfsemi sinnar, ekki endurgreiddan. Virðisaukaskattur sem þeir greiði við kaup á vöru og þjónustu sé því hluti af kostnaði við reksturinn. Virðisaukaskatturinn geti þannig haft áhrif á ákvörðun óskráðs aðila um hvort hann kaupir þjónustuna af öðrum eða vinni verkið innan eigin vébanda. Nauðsynlegt þykir að hamla gegn þeirri samkeppnisröskun sem virðisaukaskattsreglur geti valdið með ofangreindum hætti. Síðan sé bent á að samkeppnisstöðuna megi jafna með tvennum hætti, þ.e. útsköttun eigin þjónustu eða með endurgreiðslu innskatts.

Þá komi fram í áliti yfirskattanefndar nr. 443/1996 (lið II., 1.1., 3. mgr.) að það sé jafnt skilningur borgaryfirvalda sem fjármálaráðuneytisins að ákvæðum 2. mgr. 3. gr. vskl. og I. kafla reglugerðar nr. 248/1990 sé ætlað að tryggja að það skipti ekki máli fyrir sveitarfélög og ríkisstofnanir hvort þau annist sérfræðiþjónustu sjálf eða kaupir hana að. Eins og skattaframkvæmd sé í dag þá hagnist hins vegar sveitarfélög og ríkisstofnanir á því að reka eigin tölvuver.

Í athugasemdum Skýrr er því næst fjallað um þá afstöðu ríkisskattstjóra að ekki beri að leggja virðisaukaskatt á eigin not opinberra aðila vegna þess að um sé að ræða þjónustu sem sé nauðsynleg í öllum rekstri og órjúfanlegur þáttur í hvers konar starfsemi. Í greinargerð með vskl. sé tekið fram að með

undanþáguákvæðunum sé mælt fyrir um almenna skyldu til að standa skil á virðisaukaskatti af eigin þjónustu og framleiðslu í öðrum tilvikum en þeim þar sem um sé að ræða almenna skrifstofuvinnu og hliðstæða starfsemi sem ekki verði talin rekin í samkeppni við atvinnufyrirtæki á viðkomandi sviði. Rekstur tölvuvers, með sérþjálfuðum starfsmönnum, geti ekki talist hluti af almennri skrifstofuvinnu enda sé um að ræða starfsemi sem rekin sé í beinni samkeppni við atvinnufyrirtæki.

3.2.

Um kerfisforritara

Í athugasemdum Skýrr segir að skattyfirvöld hafi hafnað að endurgreiða opinberum aðilum, sem eigi viðskipti við fyrirtækið, virðisaukaskatt af þjónustu kerfisforritara. Jafnframt sé þjónusta kerfisforritara er starfi hjá hinu opinbera ekki útsköttuð. Að mati Skýrr skeykir þessi staðreynd mjög samkeppnisstöðu kerfisforritara sem stéttar. Er þess krafist að athygli ráðherra verði vakin á þessum samkeppnishömlum og jafnframt að samkeppnisyfirvöld grípi til aðgerða vegna þessa, sbr. ákvæði V. kafla samkeppnislaga.

Af hálfu Skýrr er á því byggt að ekki sé um eðlismun að ræða á störfum kerfisfræðinga og kerfisforritara og því beri að endurgreiða virðisaukaskatt af þjónustu beggja aðila, enda í báðum tilfellum um sérfræðinga að ræða. Vísað er til framangreindrar könnunar Skýrr um stöðu tölvumála hjá nokkrum opinberum aðilum. Þar komi fram að ekki sé gerður greinarmunur á störfum kerfisforritara og kerfisfræðinga og virðist sem stéttirnar gangi í störf hvorrar annarrar. Er vísað til meðfylgjandi bréfa dóms- og kirkjumálaráðuneytisins, Fiskistofu og Rannsóknarstofu fiskiðnaðarins til stuðnings því að þar sé ekki gerður greinarmunur á störfum kerfisfræðinga og kerfisforritara. Í svari dóms- og kirkjumálaráðuneytisins komi fram að Tölvumyndir ehf., sem þjónusti vélbúnað ráðuneytisins, sundurliði ekki reikninga sína eftir því hvort um sé að ræða vinnu kerfisfræðinga eða kerfisforritara. Jafnframt komi fram sú afstaða ráðuneytisins að allir þeir sem vinni fyrir ráðuneytið að tölvumálum séu sérfræðingar. Í svörum Fiskistofu komi fram að þar starfi bæði kerfisforritarar og kerfisfræðingar. Sé ekki gerður greinarmunur á störfum þessara aðila. Að mati Skýrr sé athyglisvert að Fiskistofa fái endurgreiddan virðisaukaskatt af aðkeyptum störfum kerfisfræðinga en ekki kerfisforritara. Loks komi fram hjá Rannsóknarstofnun fiskiðnaðarins að þar séu háskólamenntaðir menn yfir tölvuveri stofnunarinnar og sinni þeir tölvumálum í víðum skilningi, þ.e. setji

upp nýjar tölvur, hafi með höndum daglega umsjón með tölvukerfum og aðstoð við notendur. Þeir gegni því starfi kerfisforritara.

Af framansögðu dregur Skýrr þá ályktun að ekki sé ljóst hvenær kerfisfræðingar starfi sem slíkir eða hvenær þeir vinni sem kerfisforritarar og öfugt. Samkvæmt álitum yfirskattanefndar beri einungis að endurgreiða virðisaukaskatt af vinnu kerfisfræðinga er þeir vinni sem sérfræðingar en ekki þegar þeir vinni sem kerfisforritarar. Með því að opinberar stofnanir láti háskóla- og sérfræðimenntaða menn vinna störf kerfisforritarara sé viðurkennt að störf kerfisforritara séu sérfræðistörf. Því beri að endurgreiða virðisaukaskatt af störfum þeirra, annað sé mismunun.

Þá segir að skattfyrvöld hafi fallist á endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna hugbúnaðargerðar. Af hálfu Skýrr sé því haldið fram að í störfum og menntun kerfisforritara felist hugbúnaðargerð. Er m.a. vísað í námsskrá Iðnskólans í Reykjavík en þeir sem útskrifist af tölvufræðibraut þess skóla séu almennt nefndir kerfisforritarar. Sé um að ræða þriggja ára nám og sé tilgreint í námsskránni að einn megintilgangurinn með náminu sé að nemendur geti að því loknu starfað við forritun. Öll árin sé forritun kennd sem hluti námsins.

Þessu næst er vikið að bréfi ríkisskattstjóra, dags. 2. október 1998, þar sem túlkun á 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl. sé gerð að sérstöku umtalsefni. Í úrskurðum yfirskattanefndar nr. 443/1996, 818/1996 og 451/1996 segi, að við úrlausn þess hvað teljist vera sérfræðipjónusta í skilningi vskl. verði að líta til aðdraganda heimildarákvæðisins og þyki nærtækast að líta til fyrirkomulags við skattlagningu á seldri þjónustu sérfræðimenntaðra stétta samkvæmt ákvæðum söluskattslaga nr. 10/1960. Niðurstaða yfirskattanefndar hafi orðið sú að hafi þjónusta ekki verið söluskattsskyld fyrir gildistöku laga nr. 1/1988, en hafi orðið söluskattsskyld við gildistöku þeirra, þá teljist sú þjónusta sérfræðipjónusta í skilningi 3. mgr. 42. gr. vskl. og því endurgreiðsluhæf. Tölvuvinnsla, þ.m.t. þjónusta kerfisfræðinga, falli undir þessa skilgreiningu.

Þá hafi komið fram í 2. tl. 11. gr. bráðabirgðalaga nr. 68/1987, sem lög nr. 1/1988 hafi leyst af hólmi, að greiða skuli sérstakan söluskatt af tölvuvinnslu, þ.m.t. þjónustu kerfisfræðinga. Hér sé endurgreiðsluákvæði virðisaukaskattslaga markað mjög rúmt gildissvið. Þannig nái ákvæðið ekki einungis til hugbúnaðargerðar og viðhalds hugbúnaðar heldur til allrar tölvuvinnslu. Ástæða sé til að ætla að skv. orðalagi ákvæðisins hafi því verið ætlað að ná til

fleiri þátta en einungis hugbúnaðarþjónustu kerfisfræðinga þar sem sérstaklega sé tekið fram í ákvæðinu að til tölvuvinnslu teljist líka þjónusta kerfisfræðinga. Einnig sé athyglisvert að í ákvæðinu sé talað um vinnslu en ekki vinnu og megi því álykta sem svo að ákvæðið taki til vélavinnu enda sé hún nauðsynlegur þáttur í sérfræðiþjónustu kerfisfræðinga og kerfisforritara. Þessu til stuðnings er m.a. vísað til merkingar orðsins tölvuvinnsla skv. Orðabók Menningarsjóðs en þar sé tölvuvinnsla skýrð sem sú athöfn að vinna eitthvað á tölvu. Tölvuvinna sé skilgreind svo að hún sé að vinna úr einhverju eða gera eitthvað með tölvu. Samkvæmt þessu hljóði ákvæði 2. tl. 11. gr. laga nr. 68/1987 þannig að greiða skuli sérstakan söluskatt af þeirri athöfn að vinna úr einhverju eða gera eitthvað með tölvu, þ.m.t. þjónustu kerfisfræðinga. Samkvæmt þessum skilningi bæri að endurgreiða virðisaukaskatt af allri þjónustu Skýrr, þ.e. þjónustu kerfisforritara, kerfisfræðinga og vélavinnu.

Þá segir að yfirskattanefnd hafi fallist á það í framangreindum úrskurðum sínum að styðjast skuli við ákvæði laga nr. 1/1988 um sérstakan söluskatt (10% skatt) við túlkun fyrrgreinds endurgreiðsluákvæðis. Að mati Skýrr sýni framangreind umfjöllun hvernig rétt sé að skýra þau ákvæði. Ríkisskattstjóri vísi hins vegar við túlkun sína til reglna fjármálaráðuneytisins nr. 465/1987 um söluskatt og sérstakan söluskatt af tölvum og tölvubúnaði. Þar sé kveðið á um 25% söluskatt af viðgerðum á tölvum svo og þjónustusamningum um viðhald og eftirlit með þeim en af því telji ríkisskattstjóri leiða að þjónusta við tölvuvélbúnað falli ekki undir ákvæði 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl. Að mati Skýrr eigi þetta ákvæði sér ekki lagastoð og þar fyrir utan sé það ranglega túlkað af ríkisskattstjóra. Það hafi augljóslega verið vilji löggjafans að ákvæðið væri mun rýmra. Sé ákvæði 1. gr. reglnanna túlkað samkvæmt orðanna hljóðan og með hliðsjón af 2. gr. reglnanna og lagaákvæði sem það styðjist við komi í ljós að 1. greininni hafi aðeins verið ætlað að ná til viðgerða á tölvum eða tölvubúnaði en ekki til útleigu á tölvum og útseldrar tölvuvinnslu. Það sé misskilningur hjá ríkisskattstjóra að kerfisforritarar annist viðgerðir á tölvum eða tölvubúnaði. Kerfisforritarar vinni við stýrikerfi tölvunnar.

Síðan segir: „*Samkvæmt 2. gr. reglnanna, sem er skýringargagn endurgreiðsluákvæðisins í vskl., þá skal leggja sérstakan söluskatt á útleigu á tölvum og útselda tölvuvinnslu ásamt tölvuþjónustu um símalínu en lögin nota einnig orðið „tölvuvinnsla“ um þá þjónustu sem leggja skal sérstakan söluskatt á. Þetta felur í sér að endurgreiða skal virðisaukaskatt sem lagður er á þjónustu kerfisforritara og vélþjónustu sem seld er hinu opinbera.*“

Að lokum um þennan lið er vísað til þeirrar meginreglu skattaréttar að allan vafa við skýringu skattlagningarákvæða beri að meta gjaldanda í hag, sbr. 40. gr. stjórnarskrárinnar. Það sé mat Skýrr að virðisaukaskattsframkvæmdinni, eins og hún sé nú, megi jafna til þeirrar stöðu að samkeppnisrekstur sé niðurgreiddur af verndaðri starfsemi en slíkt brjóti gegn 15. gr. samkeppnislaga. (Á væntanlega að vera 14. gr.).

3.3.

Reiknistofa lífeyrissjóðanna

Um þennan lið er vísað til fyrri röksemda Skýrr en jafnframt bent á að fyrirspurn hafi verið beint til Reiknistofu lífeyrissjóðanna um það hvort lífeyrissjóðir, sem séu eignaraðilar að Reiknistofunni, greiddu virðisaukaskatt af veittri þjónustu hennar. Af hálfu Reiknistofunnar hafi verið staðfest að svo væri ekki, en ekki hafi fengist skriflegt svar þar að lútandi. Er þess krafist að athygli ráðherra verði vakin á þeirri mismunun sem birtist í skattaframkvæmd að þessu leyti.

3.4.

Reiknistofa bankanna

Í athugasemdum Skýrr segir að um þrjú álitæfni sé að ræða vegna Reiknistofu bankanna. Fyrsta álitæfnið varði þá þjónustu sem Reiknistofa bankanna inni beint af hendi fyrir eignaraðila sína, annað álitæfnið varði þjónustu sem Reiknistofa bankanna inni beint af hendi gagnvart þriðja aðila og þriðja álitæfnið varði þjónustu sem Reiknistofa bankanna inni af hendi til þriðja aðila vegna sammings hans við eignaraðila Reiknistofa bankanna. Að mati Skýrr bæri Reiknistofu bankanna að innheimta virðisaukaskatt af þjónustu sinni í öllum þremur tilfellum, að öðrum kosti væri um samkeppnislega mismunun að ræða. Verði ekki fallist á það beri að skylda Reiknistofu bankanna til að aðskilja samkeppnisrekstur sinn frá þeim rekstri sem heyri undir skattaundanþágur enda verði þjónustan þar á milli útsköttuð.

Þá segir að aflu verði upplýsinga um hvernig hagað sé innheimtu Landsbanka Íslands fyrir [Orkuveitur Reykjavíkur]. Sé ekki lagður virðisaukaskattur á þjónustu Reiknistofu bankanna við Orkuveiturnar verði að telja að sú framkvæmd gangi gegn þeim sjónarmiðum sem ríkisskattstjóri hafi lýst í álit samkeppnisráðs nr. 9/1998.

Þá segir að í bréfum Hitaveitu Reykjavíkur og Rafmagnsveitu Reykjavíkur komi fram að Landsbanki Íslands og Reiknistofa bankanna séu einungis í samkeppni við Skýrr að því er varði innheimtuþjónustu fyrir Hitaveituna og Rafmagnsveituna, varðandi prentun greiðsluseðla. Þessu verði að mótmæla þar sem Skýrr geti annast alla þá þjónustu sem Reiknistofa bankanna annist og sé því um beina samkeppni að ræða.

Í athugasemdum Skýrr segir að ríkisskattstjóri vísi til reglugerðar nr. 562/1989 til stuðnings því að sú þjónusta sem Reiknistofa bankanna veiti bönkunum sé eiginþjónusta þeirra sem noti þjónustuna. Þessu sé alfarið mótmælt. Staðreyndin sé sú að það séu [Orkuveitur Reykjavíkur], eða þriðju aðilar, sem séu notendur þjónustunnar en Landsbanki Íslands skýli sér á bakvið skattfrelsisákvæði til að hafa betur í samkeppni við einkafyrirtæki á almennum markaði. Reiknistofa bankanna sé aðeins undirverktaki fyrir Landsbankann sem aftur sé sammingsaðili gagnvart þriðja aðila. Reiknistofa bankanna sé sjálfstætt fyrirtæki með eigin stjórn, eigin kennitölu og sjálfstæðan fjárhag. Reiknistofa bankanna beri því að greiða skatta sem sjálfstæður skattaaðili.

Þá er því mótmælt að þjónusta Reiknistofa bankanna sé nauðsynlegur og órjúfanlegur þáttur í þjónustu bankanna og því ekki skattskyld. Það sé ekki rétt að þjónustan sé órjúfanlegur þáttur í starfseminni enda hafi bankarnir stofnað sérstakt fyrirtæki um þau verkefni sem Reiknistofa bankanna sinni. Stjórn bankanna og áhrif innan Reiknistofa bankanna helgist af eignarhaldi eins og í öðrum fyrirtækjum. Sú þjónusta sem veitt sé kunni að einhverju leyti að vera nauðsynleg en það breyti því ekki að aðrir aðilar geti veitt hana. Hvað sem öðru líði sé það skilyrði ríkisskattstjóra fyrir undanþágunni að þjónustan sé jafnt nauðsynleg sem órjúfanleg frá rekstri bankanna. Skýrr hafi sýnt fram á að þjónustan sé aðskilin og því eigi undanþágan ekki við.

Í þessu sambandi verði og að huga að orðasambandinu „þjónusta bankanna“. Af hálfu Skýrr er talið að sú þjónusta sem hér sé verið að fjalla um geti ekki talist þjónusta bankanna, sbr. 44. gr. laga nr. 113/1996. Það sé ekki verið að fjalla um almenna skrifstofuþjónustu, sem sé ekki skattskyld skv. 5. tl. 2. gr. reglugerðar nr. 562/1989, heldur umfangsmikla véla- og tölvuþjónustu sem þurfi gríðarlega sérþekkingu til að inna af hendi. Þjónustu sem ella væri innt af hendi af mjög sérhæfðum tölvufyrirtækjum.

Í 1. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 562/1989, sem sett sé með stoð í m.a. 2. mgr. 3. gr. vskl., séu settar reglur um það hvaða starfsemi sé skattskyld að svo miklu leyti sem hún sé í samkeppni við atvinnufyrirtæki. Það vakni áleitnar spurningar þegar ákvæðin séu skoðuð með hliðsjón af heimildarákvæðinu í 2. mgr. 3. gr. vskl., sem sé mjög fortakslaust á þann veg að bankar skuli greiða virðisaukaskatt af þjónustu þegar hún sé innt af hendi eingöngu til eigin nota og í samkeppni við skattskylda aðila. Í reglugerðinni sé þetta ákvæði þrengt mjög varðandi þá þjónustu sem það taki til. Sé ákvæði reglugerðarinnar skoðað með hliðsjón af orðalagi hennar og lagaákvæðinu þá megi ætla að ákvæðið geymi ekki tæmandi talningu heldur sé það einungis leiðbeinandi. Verði talið að ákvæðið geymdi tæmandi talningu skattskyldra tilvika er því haldið fram af hálfu Skýrr að reglugerðina skorti lagastoð. Megintilgangur reglugerðarákvæðisins sé sá að tryggja samkeppni og það beri að skýra ákvæðið í samræmi við þann tilgang. Samkeppni verði ekki tryggð nema skattskyldan nái til allrar „eigin þjónustu“ sem sé í samkeppni við atvinnufyrirtæki.

Þá telur Skýrr það ekki vera ákvörðunaratriði, við mat á því hvort þjónusta geti talist „eigin þjónusta“ sem undanþegin sé skattskyldu, hvort þjónustan sé rekin með hagnaðarsjónarmið í huga. Þetta sjónarmið ríkisskattstjóra eigi sér ekki lagastoð. Þótt rekstur Reiknistofu bankanna sé ekki í heild sinni rekinn með hagnaði þá sé ekkert sem segi að sá hluti rekstrarins sem undanþegin sé skattskyldu, og sé í samkeppni við einkafyrirtæki, geti ekki verið rekinn með hagnaði sem notaður væri til að greiða niður annan rekstur sem ekki sé í samkeppni við einkafyrirtæki. Afstaða ríkisskattstjóra að þessu leyti sé í andstöðu við þau samkeppnissjónarmið sem vskl. byggir á.

Vegna tilvísunar ríkisskattstjóra til dóms Evrópudómstólsins verði að taka fram að dómurinn snúi að tilskipun ESB um virðisaukaskatt. Sú tilskipun sé ekki hluti af EES-samningnum og ekki bindandi að EES-rétti. Dómurinn hafi því enga þýðingu í máli Skýrr.

Þá er bent á að stofnaður hafi verið lögaðilinn Verðbréfaskráning Íslands hf. sem skuli sjá um rafræna skráningu hlutabréfa. Kerfi fyrirtækisins muni tengjast tölvukerfi Reiknistofu bankanna og verði vélbúnaður vistaður hjá Reiknistofu bankanna í húsi Seðlabanka Íslands. Af hálfu Skýrr er farið fram á að Samkeppnisstofnun láti kanna hvernig þjónusta Reiknistofu bankanna verði skattlögð gagnvart Verðbréfaskráningu Íslands.

Loks segir um þennan lið að það sé skoðun Skýrr að rekstur bankanna á Reiknistofu bankanna og sameiginlegt eignarhald leiði til þess að samkeppni milli viðskiptabankanna sé skert og megi jafna fyrirkomulaginu við verðsamráð.

Í niðurlagi athugasemda Skýrr er vitnað til greinargerðar með frumvarpi til virðisaukaskattslaga en þar séu taldir upp helstu kostir og markmið virðisaukaskattsins. Sé þar tiltekið að:

hann hafi ekki áhrif á val neytenda á þjónustu,
hann valdi ekki tilviljanakenndri hækkun neytendakostnaðar,
hann bæti samkeppnisstöðu íslenskra fyrirtækja og innheimta og álagning verði öruggari.

Að mati Skýrr virðist sem þessum markmiðum hafi ekki verið náð, sérstaklega varðandi endurgreiðslu og útskattspátt eigin nota opinberra aðila. Er bent á að Ríkisendurskoðun gagnrýni þetta kerfi mjög í skýrslu sinni um virðisaukaskatt frá árinu 1998. Bendi Ríkisendurskoðun m.a. á að það sé mjög erfitt að átta sig á reglum sem gildi um endurgreiðslur til opinberra aðila.

Að lokum bendir Skýrr á að samkeppnisstaða fyrirtækisins sé skekkt gagnvart öðrum tölvufyrirtækjum, tölvudeildum hins opinbera og undanþegnum aðilum vegna stofnkostnaðar við kaup á tækjabúnaði, tölvum og vegna stjórnunar-kostnaðar. Jafnframt sé húsnæði tölvuþjónusta hins opinbera greitt af ríkisframlagi og hafi ekki áhrif á rekstrarkostnað þeirra. Spurning sé því hvort samkeppnislegum jöfnuði verði náð þrátt fyrir að fallist yrði á þá útsköttun og endurgreiðslu innskatts sem mál þetta fjalli um.

Í viðbótarathugasemdum Skýrr, dags. 24. febrúar, er vikið að gögnum sem fjármálaráðuneytið og Reiknistofa bankanna hafi lagt fram vegna máls Samtaka iðnaðarins gegn Reiknistofu bankanna fyrir samkeppnisyfirvöldum. Í svarbréfi Reiknistofu bankanna til Samkeppnisstofnunar, dags. 5. febrúar 1999, komi fram að bæði Skýrr og Reiknistofa bankanna reki sambærilegan stórtölvubúnað í umhverfi sem kallist OS/390 og séu að bjóða þjónustu sína á sama markaði. Því liggi fyrir viðurkenning á því að nefndir aðilar séu í samkeppnisrekstri.

Þá er gerð athugasemd við þrönga lögskýringu fjármálaráðuneytisins í bréfi ráðuneytisins í sama máli, dags. 9. nóvember 1998, þar sem segir að við afmörkun þess í hvaða tilvikum eigin þjónusta óskattskyldra aðila skuli vera skattskyld, eigi ákvörðunatriðið að vera hvort samkeppnisaðstæður raskist með almennum hætti. Skilyrðið hljóti að vera hvort samkeppnisstaða raskist enda eigi sú skýring sér ekki lagastoð að samkeppnisstaða verði að raskast með almennum hætti.

Þá segir að ákvæði vskl. séu að meginstefnu sambærileg að því er taki til skattskyldu eigin nota opinberra aðila og óskráðra aðila, skv. 3. mgr. 2. gr. vskl., sbr. reglugerðir nr. 248/1990 og 562/1989. Reglur um skattskyldu lúti nánar að því að ýmist skuli útskatta viðkomandi þjónustu eða endurgreiða innskatt. Það sé athyglisvert að reglur um nefnt efni séu ekki eins eftir því hvort að um sé að ræða opinberan aðila eða óskráningarskyldan aðila. Þessi staðreynd sé til þess fallin að skapa samkeppnislegan ójöfnuð milli opinberra aðila annars vegar og óskráningarskyldra aðila hins vegar og þeirra starfsmanna sem þar vinni.

Að lokum er bent á að samkvæmt nefndum reglugerðum skuli opinberir aðilar og óskráningarskyldir aðilar greiða virðisaukaskatt af þjónustu þar sem krafist sé iðnmenntunar. Almennt séð sé krafist iðnmenntunar af kerfisforriturum. Opinberir og óskráningarskyldir aðilar ættu því að innheimta virðisaukaskatt af þjónustu þeirra. Ekki verði séð að skattyfirvöld gangi eftir því að það sé gert, sbr. t.d. Fiskistofu og væntanlega Reiknistofu bankanna. Þessi staðreynd skekki samkeppnisstöðu Skýrr.

4.

Samkeppnisstofnun sendi fjármálaráðuneytinu athugasemdir Skýrr með fylgigögnum með bréfum, dags. 17. febrúar 1999 og 1. mars sama ár. Var ráðuneytinu gefið færi á að koma að athugasemdum.

Með bréfi, dags. 26. mars 1999, tilkynnti fjármálaráðuneytið Samkeppnisstofnun að það hefði óskað eftir umsögnum ríkisskattstjóra vegna athugasemda Skýrr og væru þær meðfylgjandi. Var jafnframt tekið undir þau sjónarmið sem þar koma fram.

Í athugasemdum ríkisskattstjóra, dags. 22. mars 1999, segir í upphafi að greinargerðir Skýrr séu umfangsmiklar auk þess sem þar beri nokkuð á

órökstuddum fullyrðingum og misskilningi. Helstu umkvartanir virðist þó varða:

1. Reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts til opinberra aðila vegna aðkeyptrar sérfræðiþjónustu m.t.t. vinnu við tölvur.
2. Reglur um skattskyldu vegna eigin nota óskráðra aðila.
3. Meint vanhöld á skattskilum ýmissa aðila.

4.1.

Endurgreiðsla virðisaukaskatts til opinberra aðila vegna aðkeyptrar sérfræðiþjónustu m.t.t. vinnu við tölvur.

Ríkisskattstjóri ítrekar að eftir gildistöku 3. gr. reglugerðar nr. 601/1995 skipti ekki máli hvert menntunarstig manna sé svo framarlega sem þeir vinni störf sérfræðinga í skilningi 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl., sbr. 5. tl. 12. gr. reglugerðar nr. 248/1990 um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila. Þannig hafi ríkisskattstjóri ekki haldið því fram að þjónusta iðnskólagenginna kerfisforritara geti aldrei verið endurgreiðsluhæf. Í því sambandi er vísað til umfjöllunar á bls. 3–4 í álit ríkisskattstjóra nr. 833/1997. Kjarni málsins sé sá að umrætt endurgreiðsluákvæði nái til þeirrar vinnu sem sérfræðingar inni af hendi vegna sérfræðikunnáttu sinnar en til sérfræðinga teljist þeir sem hafi lokið háskólanámi eða sambærilegu langskólanámi eða starfi sannanlega á sviði framangreindra sérfræðinga og veiti sambærilega þjónustu.

Jafnframt ítrekar ríkisskattstjóri það álit sitt að vinna við gerð, breytingar og viðhald tölvuhugbúnaðar teljist sérfræðiþjónusta í skilningi framangreinds ákvæðis en þjónusta við tölvuvélbúnað ekki. Tekið er fram að þjónustusamningar tölvufyrirtækja við opinbera aðila innihaldi oft að mestu ef ekki öllu leyti annað en eiginlega hugbúnaðargerð. Sem dæmi sé innihald slíkra samninga oft aðgangur að upplýsingakerfum, sívinnslur, runuvinnslur (útprintanir á upplýsingum og/eða gögnum), sala á segulböndum og snældum og akstur með gögn. Í sumum tilvikum innihaldi þjónustusamningar þó vinnu við hugbúnað sem þá falli undir 5. tl. 12. gr. reglugerðar nr. 248/1990 og sé virðisaukaskattur af þeirri þjónustu því endurgreiðsluhæfur, enda sé ljóst af viðkomandi þjónustusamningi að um sé að ræða endurgreiðsluhæfa þjónustu. Sölureikningur þurfi ennfremur að vera sundurliðaður í samræmi við þjónustusamninginn, þ.e. á reikningnum þurfi að koma fram upphæð fyrir hverja tegund þjónustu sem samningurinn kveði á um, sbr. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 248/1990. Þá er einnig vísað í álit ríkisskattstjóra nr. 909/99.

4.2.

Skattskylda vegna eigin nota óskráðra aðila

Í athugasemdum ríkisskattstjóra segir að í 2. mgr. 3. gr. vskl. sé kveðið á um skattskyldu vegna eigin nota tiltekinna aðila á skattskyldri vöru og þjónustu. Tekið sé fram í greinargerð með frumvarpi til laganna að slík skattlagning geti verið nauðsynleg til að koma í veg fyrir að innheimta virðisaukaskatts af atvinnufyrirtækjum og öðrum skattskyldum aðilum verði til þess að óskráðir aðilar leggi óeðlilega áherslu á að vera sjálfum sér nógir um rekstraraðföng sem að öðrum kosti væri hagkvæmara að kaupa af öðrum.

Samkeppnisstöðuna megi jafna með tvennum hætti. Annars vegar megi gera aðila að reikna og greiða virðisaukaskatt af verðmæti vöru sem hann framleiði til eigin nota eða þjónustu sem hann inni af hendi til eigin nota. Hins vegar megi endurgreiða óskráðum aðilum sérstaklega þann virðisaukaskatt sem þeir greiði við kaup á aðföngum. Í gildandi lögum og reglum sé báðum aðferðum beitt.

Þá segir að skattskyldu- og skattverðsreglur vegna eigin nota opinberra aðila, sbr. 3., 4. og 6. gr. reglugerðar nr. 248/1990, og vegna eigin nota aðila sem stundi undanþegna starfsemi skv. 3. mgr. 2. gr. vskl., sbr. 2. og 3. gr. reglugerðar nr. 562/1989, séu mjög sambærilegar, sbr. einnig auglýsingu nr. 17/1996. Þó sé skattskyldu ekki fyrir að fara vegna eigin nota opinbers aðila skv. 4. gr. reglugerðar nr. 248/1990 ef viðkomandi þjónusta teljist endurgreiðsluhæf skv. 12. gr., enda jafni endurgreiðsla þá samkeppnisstöðuna. Tekið sé undir það með Skýrr að upptalning í 2. gr. reglugerðar nr. 562/1989 sé ekki endilega tæmandi. Þar séu hins vegar talin upp algengustu dæmin um skattskyldu.

Þá segir að eins og fram komi í umsögn ríkisskattstjóra, dags. 2. október 1998, sé ýmis eigin þjónusta nauðsynlegur og órjúfanlegur þáttur í hvers kyns starfsemi. Slík almenn og venjuleg eigin þjónusta sé ekki skattskyld þótt hægt sé að kaupa hana frá ótengdum virðisaukaskattskyldum aðilum. Þannig teljist sum eigin tölvuþjónusta ekki skattskyld fremur en t.d. ljósritun, vélritun, ritvinnsla eða bókfærsla í eigin þarfir. Aftur á móti teljist þjónusta, sem fólgin sé í vinnu við hugbúnað eða vélbúnað, til skattskyldrar eigin þjónustu. Þó sé hugbúnaðargerð ekki skattskyld skv. 4. gr. reglugerðar nr. 248/1990 því slík vinna sé endurgreiðsluhæf sérfræðiþjónusta skv. 12. gr.

4.3.

Meint vanhöld á skattskilum ýmissa aðila

Í athugasemdum ríkisskattstjóra segir að ábendingar um meint vanhöld á skattskilum séu ávallt vel þegnar af skattyfirvöldum. Athugasemdir Skýrr er að því lúti verði meðhöndlaðar eftir því sem efni standi til. Varðandi Landsbankann og veitustofnanir Reykjavíkurborgar er tekið fram að fjallað sé um báða þessa aðila í álitum ríkisskattstjóra nr. 800, þar sem m.a. komi fram að seðilgjald sem innheimt sé af viðskiptavinum veitustofnana sé ótvírætt hluti af skattverði veitnanna og að Landsbankinn skuli innheimta virðisaukaskatt af þeirri þjónustu sinni við veitustofnanirnar að útbúa og senda viðskiptavinum veitnanna greiðsluseðla.

4.4.

Túlkun skattalaga

Að lokum segir í athugasemdunum að vegna viðamikilla lögskýringa í málatilbúnaði Skýrr verði að taka fram að úrskurðarvald um skattskyldu og skattstofna eigi ekki undir Samkeppnisstofnun heldur skattyfirvöld og eftir atvikum dómstóla. Samkeppnisstofnun geti aftur á móti gefið álit um hvort skattareglur raski samkeppnisstöðu og vakið athygli ráðherra á slíku álitum. Jafnframt er tekið fram að erlend skattalög gildi að sjálfsögðu ekki á Íslandi. Það sé hins vegar ekki þar með sagt að ekki megi líta til erlendra skattaframkvæmdar við túlkun íslenskra reglna í þeim tilvikum sem reglur séu sambærilegar. Þá þygi rétt að taka fram að reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts til opinberra aðila í Danmörku eins og þær séu í dag séu allsendis ósambærilegar við íslenskar reglur.

III. Niðurstöður

Á fundi samkeppnisráðs, þann 9. maí 2000, var ákvörðun tekin í máli þessu. Fundinn sátu Brynjólfur Sigurðsson, Karítas Pálsdóttir, Ólafur Björnsson, Sigurbjörn Magnússon og Tryggvi Axelsson.

1.

Í erindi Skýrr hf. sem hér er til umfjöllunar er óskað eftir álit skv. 19. gr. samkeppnislaga nr. 8/1993 á meintri brotalöm í framkvæmd á löggjöf um virðisaukaskatt. Í tilgreindu lagaákvæði segir að telji samkeppnisráð eða Samkeppnisstofnun að ákvæði laga eða stjórnvaldsfyrirmæla stríði gegn markmiðum samkeppnislaga og torveldi frjálsa samkeppni í viðskiptum skuli vekja athygli ráðherra á því álit. Slíkt álit skuli einnig birta almenningi á fullnægjandi hátt, t.d. með fréttatilkynningu til fjölmiðla eftir að það hefur verið kynnt ráðherra.

Eins og nánar er rakið hér að neðan verður ekki talið að lög og stjórnvaldsfyrirmæli sem gilda um virðisaukaskatt stríði gegn markmiðum samkeppnislaga eða torveldi frjálsa samkeppni enda verður að skilja kvörtun Skýrr svo að einungis verði fundið að beitingu skattyfirvalda á réttarheimildum þeim sem um virðisaukaskatt gilda.

Kvörtun Skýrr varðar að meginstefnu til tvö atriði. Annars vegar lýtur erindið að túlkun á 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl., þ.e. því ákvæði sem fjallar um endurgreiðslu virðisaukaskatts til opinberra aðila vegna aðkeyptrar sérfræðiþjónustu. Hins vegar er í erindinu fjallað um skattskyldu vegna eigin nota óskráðra aðila og skattskil nokkurra óskattskyldra aðila sem þjónusta sig sjálfir.

2.

Í 5. tölul. 3. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, er svohljóðandi ákvæði: „Endurgreiða skal ríki, sveitarfélögum og stofnunum þeirra virðisaukaskatt sem þau hafa greitt við kaup á eftirtalinni þjónustu eða vöru: ... 5. Þjónustu verkfræðinga, tæknifræðinga, arkitekta, lögfræðinga, löggiltra endurskoðenda og annarra sérfræðinga er almennt þjóna atvinnulífinu og

lokið hafa háskólanámi, sambærilegu langskólanámi eða starfa sannanlega á sviði fyrrgreindra aðila og veita sambærilega þjónustu.“

Ekki verður talið að framangreint ákvæði feli í sér samkeppnislega mismunun milli starfsstétta enda er það ekki skilyrði ákvæðisins í núverandi mynd að seljandi þjónustunnar sé háskólamenntaður. Í 5. tl. 12. gr. reglugerðar nr. 248/1990, um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila, sem breytt var með 3. gr. í reglugerð nr. 601/1995 segir að endurgreiða skuli ríkisstofnunum og sveitarfélögum virðisaukaskatt sem greiddur er við kaup á þjónustu tiltekinna sérfræðinga og annarra séfræðinga er almennt þjóna atvinnulífinu „...og lokið hafa háskólanámi eða sambærilegu langskólanámi eða starfa sannanlega á sviði fyrrgreindra aðila og veita sambærilega þjónustu.“ Það er því eðli þjónustunnar en ekki það hver innir hana af hendi sem ræður úrslitum um það hvort endurgreiða skuli virðisaukaskatt af henni. Af þessu leiðir að kerfisforriturum sem Skýrr hefur í þjónustu sinni er að mati samkeppnisráðs ekki mismunað vegna menntunar sinnar.

3.

Eins og að framan er rakið kemur fram í bréfi ríkisskattstjóra að ýmis þjónusta sem óskattskyldir aðilar inna af hendi sé þess eðlis að hún sé nauðsynleg í öllum rekstri, t.d. bókfærsla, ritvinnsla, ljósritun, skjalavarsla og önnur vinna sem tengist skrifstofuhaldi. Þessi vinna er að áliti ríkisskattstjóra ekki virðisaukaskattskyld þó að hægt sé að kaupa hana frá ótengdum aðilum sem eru virðisaukaskattskyldir enda nauðsynlegur og órjúfanlegur þáttur í hvers konar starfsemi. Þá telur ríkisskattstjóri einnig að þjónusta við tölvuvélbúnað falli ekki undir ákvæði 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl. Af þessu leiðir að ríki, sveitarfélögum, stofnunum þeirra og fyrirtækjum, sem eru viðskiptamenn Skýrr, er hafnað um endurgreiðslu á virðisaukaskatti af vélþjónustu.

Að mati samkeppnisráðs verður ekki talið að framangreind afstaða skatt-yfirvalda leiði til samkeppnislegrar mismununar enda má fallast á það að vinna við vélbúnað geti verið nauðsynlegur þáttur í starfsemi fyrirtækja og stofnana þó að hægt sé að kaupa þjónustu þessa frá virðisaukaskattskyldum aðilum. Þá verður af gögnum málsins heldur ekki ráðið að Skýrr sé mismunað miðað við aðra aðila sem eins er ástatt um. Það er hins vegar mat samkeppnisráðs að yrðu heimildir til endurgreiðslu á virðisaukaskatti vegna aðkeyprar þjónustu stofnana rýmkaðar yrði framkvæmd endurgreiðsluákvæðisins einfaldari. Þannig mætti reyna að tryggja enn frekar að greiðsla virðisaukaskatts hefði

ekki áhrif á það hvort stofnanir veldu að kaupa að þjónustu á markaði eða létu inna sömu þjónustu af hendi innan stofnananna. Rýmri reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna aðkeyptar þjónustu gætu því stuðlað að því að efla virka samkeppni í viðskiptum og ynnu þar með að hagkvæmari nýtingu framleiðsluþáttanna, samanber 1. gr samkeppnislaga um markmið þeirra.

Í bréfi ríkisskattstjóra kemur það álit fram að vinna við gerð, breytingar og viðhald tölvuhugbúnaðar teljist sérfræðiþjónusta í skilningi framangreinds ákvæðis en þjónusta við tölvuvélbúnað ekki. Þjónustusamningar tölvufyrirtækja við opinbera aðila innihaldi oft að mestu ef ekki öllu leyti annað en eiginlega hugbúnaðargerð. Í sumum tilvikum innihaldi þjónustusamningar þó vinnu við hugbúnað sem þá falli undir 5. tl. 12. gr. reglugerðar nr. 248/1990, með síðari breytingum, og sé virðisaukaskattur af þeirri þjónustu því endurgreiðsluhæfur, enda sé ljóst af viðkomandi þjónustusamningi að um sé að ræða endurgreiðsluhæfa þjónustu. Sölureikningur þurfi ennfremur að vera sundurliðaður í samræmi við þjónustusamninginn, þ.e. á reikningnum þurfi að koma fram upphæð fyrir hverja tegund þjónustu sem samningurinn kveði á um, sbr. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 248/1990. Ef þess er gætt sem hér er rakið verður að mati samkeppnisráðs ekki séð að framkvæmd við innheimtu á virðisaukaskatti gangi gegn markmiðum samkeppnislaga. Samkeppnisráð ítrekar þó að ávallt sé gengið eftir því að reikningar séu sundurliðaðir með framangreindum hætti.

4.

Í kvörtun Skýrr er fjallað ítarlega og í löngu máli um meint vanhöld í virðisaukaskattskilum ýmissa stofnana og fyrirtækja. Samkeppnisráð tekur ekki afstöðu til þess hvort skattskil eru með þeim hætti sem lýst er í skrifum Skýrr enda ekki á verksviði samkeppnisyfirvalda að meta skattskil stofnana og fyrirtækja eða túlka skattareglur í einstökum málum nema ljóst sé að túlkun eða afgreiðsla skattyfirvalda leiði hugsanlega til samkeppnislegrar mismununar. Að mati samkeppnisráðs hljóta því athugasemdir Skýrr að koma til skoðunar skattyfirvalda. Í þessu samhengi og vegna þeirra einstöku dæma sem nefnd eru í málflutningi Skýrr skal bent á ákvörðun samkeppnisráðs nr. 28/1999, erindi Samtaka iðnaðarins er varðar samkeppnisstöðu hugbúnaðarfyrirtækja gagnvart Reiknistofu bankanna. Þar segir m.a.: „Þó að það leiði til mismunandi samkeppnisstöðu ef sumir aðilar á sama samkeppnismarkaði greiða skatta en aðrir ekki, þrátt fyrir sömu skyldur, þá er það ekki á valdsviði samkeppnisyfirvalda að leiðrétta þá mismunun heldur skattyfirvalda.“

Ákvörðun samkeppnisráðs var staðfest með úrskurði áfrýjunarnefndar samkeppnismála nr. 17/1999.

Í Handbók um virðisaukaskatt frá árinu 1998 er á bls. 60 og 61 vísað til 1. málsl. 2. mgr. 3. gr. vskl., þar sem kveðið er á um skyldu þeirra sem annast starfsemi sem undanþegin er virðisaukaskatti til að standa skil á virðisaukaskatti af eigin þjónustu og framleiðslu þegar hún er eingöngu til eigin nota í samkeppni við skattskylda aðila, og reglugerðar nr. 562/1989, um virðisaukaskatt af eigin þjónustu og úttekt til eigin nota innan óskattskyldra fyrirtækja og stofnana. Í handbókinni segir að ekki beri að reikna virðisaukaskatt af eigin tölvu- og bókhaldsþjónustu af því tagi sem almenn er í fyrirtækjum og stofnunum en öðru máli gegni um forritun. Áhersluatriði í þessu sambandi sé það hvort samkeppnisaðstæður raskist með almennum hætti sökum virðisaukaskatts.

Að mati samkeppnisráðs hefur ekki komið fram í gögnum máls þessa að lög og reglur um virðisaukaskatt sem vísað er til hér að framan mismuni keppinautum í skilningi samkeppnislaga. Ekki hafa heldur komið fram vísbendingar um að túlkun skattyfirvalda valdi slíkri mismunun, samanber tilvitnun hér að framan í handbók ríkisskattstjóra frá árinu 1998. Verða því ekki talin efni til afskipta samkeppnisráðs af þessum þætti í kvörtun Skýrr.

5.

Í máli Skýrr er gerð krafa um að hinu opinbera verði gert skylt að aðskilja rekstur tölvudeilda frá öðrum rekstri þess og eignarhald opinberra aðila á vélbúnaði og rekstur hans verði fjárhagslega aðskilinn frá öðrum rekstri. Varðandi þennan þátt í kröfugerð Skýrr verður að vísa í úrskurð áfrýjunarnefndar samkeppnismála nr. 18/1995, Ríkisútvarpið gegn samkeppnisráði, sem fjallaði um ákvörðun samkeppnisráðs nr. 21/1995. Með þeirri ákvörðun sinni hafði samkeppnisráð mælt fyrir um fjárhagslegan aðskilnað, annars vegar milli þess hluta rekstrar Ríkisútvarpsins sem annast öflun og útsendingu á dagskrárefni og hins vegar þess hluta sem snýr að framleiðslu dagskrárefnis Sjónvarps. Að mati áfrýjunarnefndar var ekki lagaheimild fyrir hendi til slíkrar ákvörðunar í málinu þar eð framleiðsla dagskrárefnis til „eigin nota“ var ekki stunduð í frjálsri samkeppni við aðra aðila í merkingu 2. mgr. 14. gr. samkeppnislaga. Í úrskurðinum felldi áfrýjunarnefnd fyrirnefnda ákvörðun samkeppnisráðs úr gildi. Með vísan til þessa úrskurðar áfrýjunarnefndar verður að líta svo á að opinberar stofnanir sem reka

tölvudeildir eða tölvuvélbúnað til að þjóna eigin starfsemi séu ekki í frjálstri samkeppni við aðra aðila í skilningi umrædds ákvæðis samkeppnislaga enda sé sú þjónusta ekki boðin öðrum en viðkomandi stofnunum og því sé ekki efni til íhlutunar samkeppnisráðs.

IV.

Ákvörðunarorð:

„Ekki er ástæða til frekari afskipta samkeppnisráðs af máli þessu.“

[Máli þessu var áfryjað; sjá Úrskurð áfryjunarnefndar samkeppnismála [nr. 9/2000](#)]