

Minnisblað

Til: Hafnasamband Íslands

Frá: KPMG Law

Dags.: 14 júlí 2026

Efni: **Meðferð virðisaukaskatts við sölu á hafnarþjónustu til erlendra aðila**

1 Inngangur og afmörkun álitæfnis

- 1.1 Óskað hefur verið eftir því að KPMG Law („KPMG“) taki saman minnisblað sem lýsi á einfaldan og almennan hátt meðferð virðisaukaskatts við sölu á hafnarþjónustu til erlendra aðila sem ekki hafa fasta starfsstöð hér á landi.
- 1.2 Álitarefnið er hvort hafnarþjónusta, svo sem þjónusta sem tengist komu, legu og afgreiðslu skipa í höfnum, teljist undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt („vskl“) þegar kaupandi þjónustunnar er erlent atvinnufyrirtæki sem hvorki hefur heimilisfesti hér á landi né stundar hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð. Í því sambandi þarf jafnframt að meta hvaða þýðingu það hefur að kaupandi þjónustunnar sé erlendur aðili og hvaða atriði skipta máli við mat á því hvort hann teljist hafa fasta starfsstöð hér á landi. Samkvæmt 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl telst sala á slíkri þjónustu ekki til skattskyldrar veltu, nema þjónustan falli undir þær undantekningar sem þar eru sérstaklega taldar upp.
- 1.3 Jafnframt er fjallað um hvernig bregðast skuli við hafi virðisaukaskattur áður verið lagður á slíka þjónustu þótt skilyrði undanþágu hafi verið uppfyllt. Í því sambandi er sérstaklega fjallað um með hvaða hætti leiðréttta beri áður útgefna reikninga, útgáfu kreditreikninga og endurgreiðslu þess virðisaukaskatts sem ranglega hefur verið innheimtur af kaupendum þjónustunnar.

2 Samantekt helstu niðurstaðna

- 2.1 Það er mat KPMG að hafnarþjónusta sem seld er erlendu atvinnufyrirtæki sem hvorki hefur heimilisfesti hér á landi né stundar hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð, sé undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl. Ákvæðið mælir beinlínis fyrir um að sala þjónustu til slíks atvinnufyrirtækis teljist ekki til skattskyldrar veltu enda falli þjónustan ekki undir þær undantekningar sem taldar eru upp í ákvæðinu.
- 2.2 Við þetta mat ræður úrslitum staða kaupanda þjónustunnar og hvort hann hafi heimilisfesti eða fasta starfsstöð hér á landi, en ekki eitt og sér hvar þjónustan er innt af hendi eða hvort viðkomandi skip stundar innanlands- eða millilandasiglingar. Hugtakið föst starfsstöð er samkvæmt 3. gr. a laga nr. 90/2003 skilgreint sem föst atvinnustöð þar sem starfsemi fyrirtækis fer að nokkru eða öllu leyti fram.
- 2.3 Að því marki sem þjónustuveitendur hafa áður gefið út reikninga með virðisaukaskatti vegna þjónustu sem samkvæmt framangreindu var undanþegin virðisaukaskatti, er almennt hægt að leiðrétta reikningagerð og virðisaukaskattsskil eftir því sem við á.

3 Greining álitaefnis

3.1 Lagagrundvöllur

Samkvæmt 1. gr. vskl skal greiða virðisaukaskatt af viðskiptum innanlands á öllum stigum. Meginreglan er því sú að öll sala vöru og þjónustu sé virðisaukaskattsskyld nema sérstök lagaheimild mæli fyrir um undanþágu. Samkvæmt 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl telst ekki til skattskyldrar veltu sala á þjónustu til atvinnufyrirtækis sem hvorki hefur heimilisfesti hér á landi né stundar hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð. Þegar skilyrði ákvæðisins eru uppfyllt ber því ekki að leggja virðisaukaskatt á viðkomandi þjónustu.

Forsenda undanþágunnar er að kaupandi þjónustunnar hafi hvorki heimilisfesti hér á landi né stundi hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð. Hugtakið föst starfsstöð er skilgreint í 3. gr. a laga nr. 90/2003 um tekjuskatt sem föst atvinnustöð þar sem starfsemi fyrirtækis fer að nokkru eða öllu leyti fram. Samkvæmt þeim upplýsingum sem KPMG hefur fengið eru erlendir rekstraraðilar skipa almennt félög með heimilisfesti erlendis og hafa almennt ekki fasta starfsstöð hér á landi en þó er mikilvægt að fá þá það staðfest í hverju tilviki fyrir sig. Þrátt fyrir það geta þeir verið skráningarskyldir á virðisaukaskattsskrá hér á landi vegna skattskyldrar starfsemi sinnar. Skráning á virðisaukaskattsskrá breytir þó ekki sjálfkrafa því mati hvort viðkomandi aðili teljist hafa fasta starfsstöð hér á landi.

Samkvæmt 8. gr. reglugerðar nr. 194/1990 skulu erlendir aðilar sem selja hér á landi skattskylda þjónustu skrá sig á virðisaukaskattsskrá og standa skil á virðisaukaskatti. Hafi þeir ekki fasta starfsstöð hér á landi skal skráning fara fram í gegnum umboðsmann. Af þessu leiðir að erlendur aðili getur annars vegar verið skráður á virðisaukaskattsskrá hér á landi vegna skattskyldrar starfsemi sinnar og hins vegar talist aðili án fastrar starfsstöðvar í skilningi 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl.

Við mat á því hvort þjónusta sem íslenskur þjónustuaðili selur slíkum aðila skuli bera virðisaukaskatt er því ekki úrslitaatriði hvort kaupandinn sé skráður á virðisaukaskattsskrá hér á landi heldur hvort hann hafi heimilisfesti eða fasta starfsstöð hér á landi. Sé föst starfsstöð ekki fyrir hendi fellur salan undir undanþáguákvæði 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl.

Pótt sala á þjónustu til erlendra atvinnufyrirtækja sem uppfylla skilyrði ákvæðisins teljist almennt undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl gildir undanþágan ekki um alla þjónustu. Í 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl. eru taldar upp með tæmandi hætti ákveðnar tegundir þjónustu sem teljast áfram til skattskyldrar veltu þrátt fyrir að kaupandi sé erlendur aðili. Má þar meðal annars nefna þjónustu sem varðar fasteignir eða mannvirki hér á landi, þar á meðal þjónustu við sölu, leigu og önnur afnot eða réttindi yfir fasteignum og mannvirkjum. Af því leiðir að þjónusta sem ekki fellur undir þær undantekningar sem taldar eru upp í ákvæðinu telst undanþegin virðisaukaskatti að öðrum skilyrðum uppfylltum.

Jafnframt tekur undanþágan eingöngu til sölu þjónustu en nær almennt ekki til sölu vara. Þannig telst sala á rafmagni og vatni til skattskyldrar veltu þrátt fyrir að kaupandi sé erlent atvinnufyrirtæki sem hvorki hefur heimilisfesti hér á landi né stundar hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð.

Af framangreindu leiðir að þegar metið er hvort hafnarþjónusta falli undir undanþáguákvæði 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl. þarf annars vegar að leggja mat á stöðu kaupandans og hins vegar hvort þjónustan falli undir einhverja þeirra undantekninga sem sérstaklega eru tilgreindar í ákvæðinu.

4 Hafnarþjónusta seld erlendum aðilum

4.1 Hafnarþjónusta felur almennt í sér þjónustu sem veitt er skipum og rekstraraðilum þeirra, svo sem móttökupjónustu, landfestingarþjónustu, þjónustu hafnsögumanna og aðra sambærilega þjónustu. Að mati KPMG fellur slík þjónusta hvorki undir þær undantekningar sem taldar eru upp í 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl. né telst hún sala á vöru. Þegar slík þjónusta er seld erlendu atvinnufyrirtæki sem hvorki hefur heimilisfesti hér á landi né stundar atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð hér á landi telst hún því ekki til skattskyldrar veltu samkvæmt ákvæðinu.

5 Leiðrétting áður útgefinna reikninga

5.1 Hafi virðisaukaskattur verið lagður á hafnarþjónustu sem samkvæmt framangreindu var undanþegin virðisaukaskatti er almennt heimilt að leiðrétta reikningagerðina. Slík leiðrétting fer að jafnaði fram með því að:

- Gefa út kreditreikning vegna hins upphaflegs reiknings að því marki sem virðisaukaskattur var ranglega innheimtur.

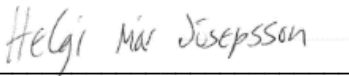
- Gefa út nýjan reikning án virðisaukaskatts þar sem vísað er til undanþágu samkvæmt 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. laga nr. 50/1988.
- Endurgreiða kaupanda þá fjárhæð sem innheimt var umfram réttmæta kröfu vegna virðisaukaskatts og leiðréttu virðisaukaskattsskil eftir því sem við á.

KPMG getur aðstoðað við slíka leiðréttingu og veitt nánari upplýsingar.

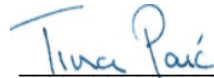
6 Niðurstaða

6.1 Að virtu orðalagi 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt er það mat KPMG að hafnarþjónusta sem seld er erlendum atvinnufyrirtækjum sem hvorki hafa heimilisfesti hér á landi né stunda hér atvinnustarfsemi frá fastri starfstöð sé undanþegin virðisaukaskatti. Sú niðurstaða byggir á því að um sölu þjónustu til erlends kaupanda sé að ræða og að hafnarþjónusta falli hvorki undir þær undantekningar sem taldar eru upp í ákvæðinu né teljist sala á vöru. KPMG var í óformlegum tölvupóstsamskiptum við Skattinn sem staðfesti túlkun KPMG á fyrrgreindum reglum með tölvupósti 9. júlí 2026. Þjónustuveitendum sem hafa áður innheimt virðisaukaskatt af slíkri þjónustu er almennt heimilt að leiðréttu reikningagerð sína með útgáfu kreditreikninga og endurgreiða hins ranglega innheimtan virðisaukaskatt til kaupanda þjónustunnar.

Virðingarfyllt,
f.h. KPMG Law



Helgi Már Jósefsson
Netfang: hjosefsson@kpmg.is



Tina Paic
Netfang: tpaic@kpmg.is

Ráðleggingar okkar í þessari álitsgerð eru takmarkaðar við þær niðurstöður sem settar eru beint fram í skjalinu og byggjast á að allar staðreyndir, ályktanir og staðhæfingar sem þar eru settar fram séu fullnægjandi og réttar. Ef einhver fyrrgreindra staðreynda, ályktana eða staðhæfinga er ekki fullnægjandi eða er röng er afar mikilvægt að okkur sé gerð grein fyrir því þegar í stað þar sem það gæti haft veruleg áhrif á niðurstöður okkar. Ráðleggingar okkar byggjast á ákvæðum skattalaga og reglugerða, úrskurðum yfirsattanefndar, fyrirmælum stjórnvalda, héraðsdómum, landsréttardómum og/eða hæstaréttardómum. Þessar heimildir geta breyst, afturvirkir og/eða að því er varðar framtíðina, og allar slíkar breytingar geta haft áhrif á gildi ráðlegginga okkar. Við munum ekki uppfæra ráðleggingar okkar í samræmi við breytingar á lögum eða reglugerðum eða vegna nýrra túlkana dómstóla eða stjórnvalda á þeim.

Vakni einhverjar spurningar við lestur þessa minnisblaðs, ef áhugi er á að fá nánari útskýringar eða viðtækari umfjöllun um einstaka atriði sem minnisblað þetta fjallar um, hvetjum við eindregið til þess að haft sé samband við okkur. Við munum fúslega veita nánari upplýsingar og frekari aðstoð.