

EB/367 høring mvaoppgjør
18. mars 2009

Høring av forslag om bestemmelser om endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra den avgiftspliktige

1. Innledning

Gjennom en 30 års lang praksis hadde man klare og forutsigbare rettsforhold vedrørende muligheten til å korrigere feil avgiftsrapportering. Praksisen medførte like lange frister for endringer til ugunst (10 år) som til gunst for den næringsdrivende (10 år), uavhengig av om endringen var initiert av den næringsdrivende eller avgiftsmyndighetene. Imidlertid viste det seg at praksis kan endres og derved ikke gir den forutsigbarhet som bør forefinnes i lovverk på skatte- og avgiftsområdet. Praksisendringen i 2005¹ har medført en rekke uklarhetene på dette området.

Norsk Petroleumsinstitutt er derfor positiv til større grad av lovregulering på dette området som kan avklare situasjonen bedre.

Forslaget som nå fremmes, gir den næringsdrivende kortere frister for endring til gunst (3 år), enn plikt til å endre til ugunst (10 år)². Dette medfører en manglende symmetri, som det ikke i særlig grad vurderes konsekvensene av. NP savner i den forbindelse en vurdering av lovforslaget opp mot sentrale avgiftsmessige prinsipper.

I det følgende ønsker vi å kommentere virkningene av den manglende symmetrien sett opp mot følgende bærende prinsipper i merverdiavgiftssystemet, som ikke er nærmere vurdert i høringsnotatet:

- Vurdering av regelverket opp mot selvdeklareringsprinsippet som merverdiavgiftssystemet bygger på
- De kumulative effektene som forslaget vil medføre som følge av selvdeklareringsprinsippet
- Konkurransesvridning på bakgrunn av norske næringsdrivende vil få en konkurranseulempe i forhold til skandinaviske konkurrentene, da disse lands regler ikke gir tilsvarende kumulative virkninger.

I høringsnotatet fremgår det at hjemmelen for visse rettigheter for den næringsdrivende fremdeles skal bygge på praksis. For å skape nødvendig forutsigbarhet for de næringsdrivende, og dermed ivareta nødvendig rettssikkerhet på området, forslås ytterligere kodifisering av praksis:

- Plikten for avgiftsmyndigheten til også å ta med endringer til gunst for den næringsdrivende i inntil 10 år ved en etterberegning som i utgangspunktet er til ugunst.

¹ Brev datert 7.12.2006 fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet

² 10 års fristen gjelder både om endringen er initiert av avgiftsmyndighetene eller den avgiftspliktige selv

2. Selvdeklareringsprinsippet

2.1 Innledning

Det er vanlig lære at selvdeklareringsprinsippet, som merverdiavgiftsloven bygger på, medfører en plikt for den avgiftspliktige næringsdrivende til selv å rette opp feil til ugunst i avgiftsbehandlingen/avgiftsrapporteringen.

Det har vært lagt til grunn at prinsippet innebærer en plikt til å rette opp feil 10 år tilbake i tid.

Høringsnotatet har ikke behandlet forslaget opp mot selvdeklareringsprinsippet, men nevner spesifikt at tre års fristen ikke gjelder i disse tilfellene³. NP legger derfor til grunn at fristen fremdeles er 10 år ved korrigerende til ugunst på eget initiativ. Når retten til å endre til gunst på egen initiativ etter forslaget skal være 3 år, innebærer dette en manglende symmetri.

Asymmetrien innebærer etter vår oppfatning en stor risiko for at avgiftspliktige næringsdrivende vil få merverdiavgiftskostnader, i strid med merverdiavgiftssystemet. Det er som kjent subjekter som anses som forbrukere etter avgiftssystemet som skal ha endelig avgiftsbelastning. De avgiftspliktige næringsdrivende er *ikke* forbrukere og har fradragsrett for inngående merverdiavgift for at de skal unngå å bære den endelige avgiftskostnaden. Når avgiftspliktige i strid med systemet får en merverdiavgiftskostnad, innføres en ny utilsiktet skattebelastning på disse.

Vi vil i det følgende illustrere dette med to svært realistiske eksempler.

2.2 Eksempel 1: Retting av uriktig fakturert salg av varer eller tjenester

Når en avgiftspliktig næringsdrivende finner at det uriktig har vært fakturert uten merverdiavgift, vil en retting normalt foregå ved at det utstedes en kreditnota og en ny faktura til kunden.

Kunden vil ofte være næringsdrivende og avgiftspliktig. Den nye utstedte fakturaen vil i utgangspunktet gi kjøperen legitimasjon og derved rett til å fradragføre den inngående merverdiavgiften.

Fakturaprinsippet er det bærende periodiseringsprinsippet i merverdiavgiftsloven, det vil som kjent si at datoen på fakturaen er avgjørende for når for eksempel fradragføring skal skje og hvilken avgiftstermin fradraget skal føres i omsetningsoppgaven.

Etter lovforslaget skal tidsfristen for endringer til gunst (3 års fristen) beregnes fra leveringstidspunktet⁴. Det er uklart hvilken betydning dette får i tilfeller der selger korrigerer tidligere fakturerte transaksjoner hvor levering er skjedd mer enn tre år forut for korrigeringen.

Selger har fremdeles plikt til å rette, dvs. fakturere og betale avgiften til staten også for feil gjort mer enn tre år tilbake i tid. Kjøper synes derimot ikke ha fradragsrett for den

³ Høringsnotatet s 17 annet avsnitt

⁴ Høringsnotatet s. 17 tredje avsnitt

inngående merverdiavgiften, som følge av at levering skjedde mer enn tre år tilbake i tid, samt at det er en endring til "gunst" for kjøper.

Merverdiavgiften vil da i slike korrigeringsstilfeller medføre en endelig kostnad for en avgiftspliktig næringsdrivende. Avhengig av kontrakten mellom partene, vil kostnaden enten måtte tas av den avgiftspliktige selger eller av den avgiftspliktige kjøper. Derved undergraves fradragsretten, og avgiftspliktige næringsdrivende rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Avgiftspliktige næringsdrivende blir da behandlet som en forbruker etter systemet, og ikke som en oppkrever på vegne av staten.

2.3 Eksempel 2: Retting hvor merverdiavgift ikke er beregnet etter reverse charge tilfellene

Et annet praktisk eksempel, som setter problemet enda mer på spissen, er reverse charge tilfellene.

En avgiftspliktig næringsdrivende som kjøper visse tjenester fra utlandet, har som kjent plikt til selv å beregne og betale merverdiavgift til staten, når vilkårene for dette foreligger. En avgiftspliktig næringsdrivende vil i samme omsetningsoppgave fradragsføre denne merverdiavgiften som inngående merverdiavgift, slik at ingen avgiftsbelastning foreligger (ei heller en "cash flow" ulempe).

Det er lett å tenke seg tilfeller hvor det av ulike grunner ikke blir korrekt beregnet merverdiavgift etter dette regelverket, og hvor feilen oppdages på et senere tidspunkt. Igjen vil den næringsdrivende selv ha en plikt til å rette opp denne feilen, også når feilen oppdages mer enn tre år etter levering. Selvdeklareringsprinsippet vil gjelde også i disse tilfellene med en 10 års frist.

Den korresponderende fradragsretten for den avgiftspliktige næringsdrivende vil imidlertid også her være avskåret når korrigering skjer mer enn tre år tilbake i tid, om lovforslaget forstås korrekt.

I tilfeller hvor en avgiftspliktig virksomhet gjennom en årrekke har behandlet kjøp av en tjenestetype uriktig i forhold til regelverket om reverse charge, vil avgiften dermed bli en ren kostnad for 7 av årene man er forpliktet til å rette.

3. Betydning av at merverdiavgift blir en kostnad for en avgiftspliktig virksomhet – kumulasjon

Et sentralt prinsipp ved utforming av regelverk i merverdiavgiftsloven er å unngå såkalt avgiftskumulasjon⁵.

En avgiftspliktig virksomhet som må føre merverdiavgift som en kostnad, vil i prinsippet få denne avgiftskostnaden bakt inn i prisene for de varer og tjenester som virksomheten omsetter. Varene og tjenestene vil videre bli belagt med merverdiavgift på vanlig måte ved ordinære salg. Derved vil det oppstå avgift på avgift (kumulasjon).

⁵ Se for eksempel Ot.prp nr 2 (2000-2001) og NOU 1990:11

De kumulative virkningene av lovforslaget er ikke kommentert i høringsnotatet.

Dersom forslaget endres slik at det er like lange frister for alle endringstilfeller, for eksempel 3 år, vil slike kumulative effekter hindres.

Dette var også bakgrunnen for avgiftsmyndighetens 30 år lange praksis før endringen i 2005.

4. Konkurransesvridning

I høringsnotatet vises det til fristregelverket i de øvrige skandinaviske landene. I disse landene foreligger det en sammenheng mellom fristlengdene som hindrer kumulasjon.

Vi har satt opp følgende oversikt som klart viser hvordan de norske fristene vil være på bakgrunn av høringsnotatet sammenlignet med Sverige og Danmark:

Fig 1

Tidsfrist for endring av avgiftsbehandling				
	Den avgiftspliktige næringsdrivende initiativ		Avgiftsmyndighetenes initiativ	
Land	Endring til gunst for den avgiftspliktige	Endring til ugunst for den avgiftspliktiges	Endring til gunst for den avgiftspliktige	Endring til ugunst for den avgiftspliktiges
Norge	3 år	10 år?	3 år/10år?	10 år
Sverige	6 år	6 år	6 år	2 år (maks 6 år)
Danmark	3 år (maks 5 år)	3 år	3 år	3 år

De avgiftspliktige næringsdrivende i Sverige og Danmark vil ikke risikere å få en avgiftskostnad i de tilfellene de lojalt retter opp feil i avgiftsbehandlingen. Derved vil ikke problemene som NP har skissert i punkt 2 over, oppstå i disse landene.

Det gis ingen begrunnelse i lovforslaget på hvorfor det er et større behov for asymmetriske regler i Norge i forhold til de andre skandinaviske landene. Merverdiavgiftssystemene er bygget på de samme prinsipper og bærende hensyn.

Lovforslaget skissert i høringsnotatet vil derved medføre at norske næringsdrivende settes i en dårligere konkurransesituasjon enn sine konkurrenter i de øvrige Skandinaviske landene.

Innføres det derimot en lik fristregel for alle endringsalternativene i figuren over på eksempelvis 3 år, vil norske næringsdrivende stilles konkurransemessig likt med land det er naturlig å sammenligne oss med.

5. Kodifisering av myndighetenes plikt til å korrigere til gunst

Ved en etterberegning initiert av myndighetene, som i utgangspunktet skyldes korrigeringer til ugunst, må det etter vår oppfatning også kodifiseres en plikt for staten til å ta med endringer til gunst.

I høringsnotatet vises det til at dette gjøres i dag på bakgrunn av praksis. Praksis kan endres uten nærmere begrunnelse og gir derved ikke de næringsdrivende tilstrekkelig forutsigbarhet.

Høringsnotatet synes i større grad å vektlegge statens behov for forutberegnlighet. Det vanlige i forhold til rettssikkerhet og legalitetsprinsippet er å ivareta den næringsdrivendes behov for forutberegnlighet. Etterberegningstilfellene er ett av flere uklare spørsmål etter praksisendringen i 2005, og som det derfor ville vært ønskelig å få avklart gjennom en lovendring.

6. Oppsummering

Lovforslaget innebærer at myndighetene kan gå 10 år tilbake i tid ved endring til ugunst. Den næringsdrivende plikt til selv å rette opp til ugunst i 10 år i henhold til selvdeklareringsprinsippet antas å være uendret.

Myndighetens plikt til å rette opp til gunst som følge av endringer til ugunst er ikke foreslått lovhjemlet, og de næringsdrivende vil derved på dette området ikke gi tilstrekkelig forutberegnlighet.

Vi har nettopp på dette området sett at myndighetenes praksis som rettslig grunnlag for ordninger til gunst for de næringsdrivende ikke i tilstrekkelig grad gir den næringsdrivende den nødvendige forutberegnlighet, da den med et pennestrøk kan endres også tilbake i tid.

Den manglende symmetrien mellom de næringsdrivendes rett til å foreta korrigerende til gunst (3 år) og plikt til å rette opp til ugunst (10 år), vil i strid med avgiftssystemet medføre:

- en stor risiko for at *merverdiavgift vil bli en endelig kostnad* for avgiftspliktige næringsdrivende

Dette medfører følgende virkninger som normalt er uønsket i merverdiavgiftsregelverket:

- Det undergraver fradragsretten som et bærende prinsipp i merverdiavgiftsloven.
- Avgift vil bli belagt på avgift (kumulative effekter).
- Konkurransulempe for norske virksomheter, siden de øvrige skandinaviske landene har en innebygget symmetri i sine regler som hindrer ovennevnte virkninger.
- Undergraver prinsippet om et nøytralt avgiftssystem

I høringsnotatet er det ikke gitt gode grunner for å avvike fra de normalt bærende prinsippene i avgiftssystemet.

Det foreslås derfor en lik frist for alle endringstilfellene f. eks 3 år (se fig 1 over), slik at de uheldige virkningene som nevnt over unngås. I høringsnotatet peker myndighetene på at de i svært få tilfeller benytter seg av rett til å gå lenger tilbake i tid i bokettersynet. Derved synes det ikke å være sterke grunner for å ha en så lang frist.