



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Høring - Forslag til bestemmelser om registrerte avgiftspliktiges adgang til å kreve endring av merverdiavgiftsoppgjøret for tidligere terminer

Vi viser til Finansdepartementets brev med høringsnotat av 18. desember 2008.

Finansdepartementet har lagt frem forslag til ny bestemmelse i § 55a i merverdiavgiftsloven og tilsvarende bestemmelse § 19-3 i teknisk revidert merverdiavgiftslov som innebærer at registrerte avgiftspliktige vil få rett til å kreve endring av merverdiavgiftsoppgjøret for tidligere terminer. Forslaget åpner for at endring av avgiftsoppgjøret til gunst for avgiftspliktige kan skje inntil tre år tilbake i tid. Fristen starter å løpe ved utløpet av henholdsvis terminen for anskaffelse for inngående avgift og terminen for omsetning for utgående avgift. Fristen avbrytes når endringsoppgaven er kommet inn til avgiftsmyndighetene.

Skattedirektoratet har følgende merknader til høringsnotatet:

Bestemmelsen i § 55a inneholder en plikt for avgiftsmyndighetene til å behandle en endringsoppgave når den blir sendt inn. Slike oppgaver antas regelmessig å være til gunst for avgiftspliktige og lovbestemmelsen innebærer dermed en lovfestet adgang for avgiftspliktige til å oppnå tilbakebetaling av avgift. Etter merverdiavgiftsloven § 55 derimot har ikke avgiftspliktige noe krav på å få endret avgiftsoppgjøret.

Merverdiavgiftsloven § 44 tredje ledd bestemmer i dag at uriktig anført avgift (ikke registrert selger), herunder avgift anført med for stort beløp (for høy sats), samt beløp uriktig anført som avgift (unntatt omsetning) skal innbetales til staten etter reglene i merverdiavgiftsloven. Begrunnelsen er først og fremst at staten kan lide tap som følge av at selger har utstyrt kjøper med legitimasjon for fradragsrett. Det følger av bestemmelsens siste punktum at selger kan unnlate å innbetale dersom feilen rettes overfor kjøperen (kreditnota og ny faktura). I helt spesielle tilfeller har Finansdepartementet/avgiftsmyndighetene akseptert at retting overfor kjøper kan unnlates.

Departementet ønsker i følge høringsforslaget å lovfeste at avgiftsmyndighetene i **særlige** tilfeller **kan** bestemme at selger skal kunne kreve tilbakebetaling (evt unnlate å innbetale) uten samtidig å rette overfor kjøper, jf. § 55a annet ledd siste punktum/§ 19-3 (2) siste punktum. Forslaget begrunnes med at det kan være tilfeller hvor hensynene bak vilkåret om retting ikke slår til. Høringsnotatet oppstiller tre krav som må være oppfylt dersom tilbakebetaling skal kunne skje uten oppretting overfor kjøper. For det første må den avgiftspliktige ikke ha oppkrevd avgiften på en illojal måte, dernest kreves det at staten ikke vil lide noe tap som følge av at kjøperne har fradragsrett. Det kreves dessuten at det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig for selger å gjennomføre rettingen. Departementet legger til grunn at nærmere retningslinjer for hvordan vilkåret om unnlatt retting ved tilbakebetaling skal praktiseres, vil utvikles gjennom avgiftsmyndighetenes praksis.



Hvis vi forstår departementet rett, vil for eksempel et serveringssted som uriktig har beregnet avgift med 25 % i stedet for 14 % ved omsetning av næringsmidler til forbrukere, få rett til å kreve tilbakebetalt differansen mellom 25 % og 14 % i en periode på 3 år. Rentegodtgjørelse skal ytes fra de løpende uriktige innbetalingene fant sted, se skattebetalingsloven § 11-4 jf. § 10-60.

Skattedirektoratet legger til grunn at retten til å kreve tilbake for mye beregnet utgående avgift forutsetter at avgiftspliktige retter overfor kjøper. Det må bare unntaksvis være aktuelt å innrømme tilbakebetaling av for mye beregnet utgående avgift som nevnt i eksempelet over. En lovfesting av at retting i særlige tilfeller kan unnlates, vil by på skjønsmessige utfordringer, jf. de krav nevnt ovenfor som høringsnotatet oppstiller. Det kan bli vanskelig for avgiftsmyndighetene å bringe på det rene om uriktig avgiftsbehandling er skjedd som ledd i en illojal tilpasning. I ovennevnte eksempel kan feil avgiftsbehandling begrunnes med at et kassaapparat er kodet feil. Dersom avgiftsmyndighetene likevel finner å kunne godta at det ikke skal foretas retting overfor kjøper, må det i såfall bero på en skjønsmessig vurdering fra avgiftsmyndighetenes side hvorvidt det foreligger slike særlige forhold. Her vil den praksis som er utviklet for mval § 44 tredje ledd siste punktum være en god retningslinje.

Vi vil vise til at en lovfestet rett til tilbakebetaling uten forutgående retting kan, i verste fall, føre til dårligere etterlevelse av regelverket. Det kan oppfattes som om det ikke er så farlig om avgiftsbehandlingen er korrekt, all den tid en vil få beholde for mye beregnet avgift eller få det uriktig innbetalte beløpet tilbake med renter. Prinsippielt virker det dessuten galt at selger skal beholde/få tilbakebetalt beløp kjøperen har betalt i den tro at det er en lovpålagt avgift.

Tilbakebetaling av for mye eller feilaktig beregnet avgift uten forutgående retting, vil for øvrig kunne ha et moment av lemping i seg uten at lempingsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 69 og skattebetalingsloven § 15-1 kommer til anvendelse .

Med bakgrunn i KLM-dommen (Rt. 2008 s. 739) som gjelder særavgifter, ønsker Finansdepartementet en vurdering av om det bør gis en lovbestemmelse om overveltningsfradrag (avkortning av tilbakebetaling) i merverdiavgiftsloven.

Departementet presiserer at det kun vil være aktuelt å vurdere overveltningsfradrag i de tilfellene hvor avgiftsmyndighetene har frafalt vilkåret om retting overfor kjøper. Det vises i den sammenheng til det som er nevnt foran om kravene som må være oppfylt for at tilbakebetaling uten retting skal finne sted. Dersom det først anses å foreligge slike særlige grunner som innebærer at en frafaller kravet om retting, fremstår det kanskje som litt overraskende dersom en i neste omgang avkorter tilbakebetalingen og setter endringsoppgaven til 0.

Skattedirektoratet vil videre peke på at delvis avkortning vil kunne reise vanskelige bevismessige vurderinger. Dersom for eksempel en unntatt tjeneste pga uriktig lovtolkning er blitt belagt med 25 % merverdiavgift, vil tjenesteyteren kunne anføre at han har nedjustert sitt vederlag (eksl avgift) tilsvarende. Mao, markedet har ikke vært villig til å betale mer enn X kroner (inkl avgift), og ingen avgiftsoverveltning er skjedd.

Høringsnotatets omtale av spørsmålet om overveltningsfradrag synes for øvrig å referere seg til tilfeller hvor en registrert avgiftspliktig har beregnet utgående avgift uriktig, eller med for høy sats. Spørsmålet om avkortning av tilbakebetaling vil også oppstå i tilfeller hvor det anføres at det er fradragsført for lite inngående avgift. Disse tilfellene vil skape enda større utfordringer for avgiftsmyndighetene. I slike



tilfeller vil jo den ikke-fradragsførte inngående avgiften normalt være veltet over på kjøperne som en del av salgsleddets kostnader, men dette skaper igjen bevismessige utfordringer.

På bakgrunn av ovennevnte innvendinger, foreslår vi å stryke bestemmelsen som er foreslått i § 55a annet ledd siste punktum/§ 19-3 (2) siste punktum. I stedet vil vi beholde dagens ordning hvor en i helt spesielle tilfeller kan akseptere at retting overfor kjøper unnlates. Vi legger til grunn at vårt syn er i overenstemmelse med statens prosessstandpunkt i den såkalte Tjomslandsaken (Agder lagmannsrett 19.8.08). Dommen, som er rettskraftig, er nevnt i høringsnotatet. Dersom departementet deler vårt syn, vil det etter vår oppfatning ikke være behov for lovfesting av en bestemmelse om avkortning.

Skattedirektoratet legger videre til grunn at avgiftspliktige uavhengig av merverdiavgiftsloven § 55a/§ 19-3 kan avbryte foreldelsesfristen ved å ta ut stevning. Dette kan være aktuelt i sakskompleks tilsvarende Hunsbedt og Porthuset, hvor en avklaring i rettsapparatet vil kunne ta lang tid. Det vises for øvrig til det som er anført i høringsnotatet side 5 fjerde avsnitt om avgiftsmyndighetenes bruk av merverdiavgiftsloven § 55 i skjønnsammenheng. Her vil avgiftsmyndighetene jo kunne gå lenger tilbake enn tre år og også ta hensyn til avgiftsbeløp til gunst for avgiftspliktige.

Avslutningsvis nevner vi at det fremgår av høringsnotatets kapittel 1 at innsendelse av en endringsoppgave vil avbryte den foreslåtte foreldelsesfristen på 3 år. Følgelig vil det ikke være nødvendig å ta rettslige skritt for å avbryte foreldelse. Vi kan ikke se at dette fremgår klart av den foreslåtte lovteksten. For øvrig legger vi til grunn at innsendelse av alminnelige terminoppgaver ikke vil ha fristavbrytende effekt, men vi har ikke funnet dette omtalt i høringsnotatet.

Skattedirektoratet har mottatt merknader til høringsnotatet fra Skatt øst. Det fremgår av merknadene side 2 annet avsnitt at Skatt øst finner det hensiktsmessig med en fristregulert adgang for avgiftspliktige til å foreta korreksjoner til egen gunst. Det vises til at en slik ordning vil være både kontroll- og ressursbesparende.

Skatt øst tar opp spørsmål rundt korrigerende avgift og konkluderer med at avgiftspliktige bør ha like vid adgang til å korrigere utgående som inngående avgift med de begrensninger som følger av merverdiavgiftsloven § 44 tredje ledd. Skattedirektoratet viser for øvrig til vedlagte brev fra Skatt øst.

Med hilsen

Katharina Kvitvik
underdirektør
Rettsavdelingen, skatteforvaltning
Skattedirektoratet

Signe Hustad

