



SKATTEDIREKTORATET
Postboks 6300 ETTERSTAD
0603 OSLO

Høringsmerknader - avgiftspliktiges korreksjoner til egen gunst

Skatt øst viser til høringsnotat av 18. desember 2008, og gir med dette våre merknader til forslag om lovregulering av endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra den avgiftspliktige

Vi ser en eksplisitt lovregulering av spørsmålene som ønskelig, for økt forutberegnelighet og reduserte forvaltningskostnader.

0 – Oppsummering

- Avgiftspliktige bør ha like vid adgang til å korrigere utgående som inngående merverdiavgift
- Eventuell tilbakebetaling av anført mva, som ikke er korrigert overfor kjøper, bør foretas på annen måte enn ved godkjenning av omsetningsoppgaver
- Endringsfrist og forholdet til foreldelse bør presiseres

1 - Generelle merknader

Plikt og rett til korrekte merverdiavgiftsoppgjør

Merverdiavgiftsloven (heretter mval) etablerer rettigheter og plikter. Sentralt står retten til å oppkreve merverdiavgift (heretter mva eller avgift), plikten til å innbetale oppkrevd mva til staten, og retten til å fradragføre inngående avgift – uavhengig av om avgiftssubjektet har noen utgående mva å avregne mot.

Det er tvilsomt om mval pt etablerer noen skjæringspunkter, hvoretter avgiftspliktige kan anses fritatt fra å oppfylle sine forpliktelser eller avskåret fra å hevde sine rettigheter. Ordningen med tilleggs- og korreksjonsoppgaver oppfattes å være utslag nettopp av at avgiftspliktige både har ansvar for- og rett til å sørge for at avgiftsoppgjøret for de enkelte avgiftsperiodene blir korrekte ifht mval - selv om det tidligere er levert oppgave for perioden og oppgjør iht oppgaven er foretatt.

Utgangspunktet, om en i prinsippet evigvarende rett og plikt til å bringe mva-oppgjørene til overensstemmelse med mval, modifiseres vesentlig av to forhold. På den ene siden antas avgiftspliktige ikke å ha noe juridisk incitament til å foreta endringer til egen ugunst etter at avgiftsmyndighetenes endringsfrist har utløpt. På den annen side er det sikker rett at avgiftspliktiges mva-krav mot staten er gjenstand for foreldelse, som alminnelig pengekrav.

Skatt øst ser at kontroll- og ressurs hensyn taler for at det innføres frister for avgiftspliktiges adgang til å foreta korreksjoner til egen gunst. Effekten av slike frister ville forsterkes om det også ble innført tilsvarende søksmålsfrist for saker etter mval. Frist for realitetsbehandling i forvaltningen bør ses i



sammenheng med hvilke muligheter avgiftspliktige har til å fremme forholdene i sivilprosess, både hva gjelder fastsetting og innkreving.

Utgående contra inngående mva

Lovforslaget oppfattes å gi full korreksjonsadgang for inngående mva. Adgangen til å korrigere utgående er imidlertid vurdert avgrenset mot tilfeller der avgiften er overveltet på kjøper.

Ut fra at de avgiftspliktiges funksjon er å trekke inn kjøpekraft fra forbrukerne, kan det anføres at omsetningsoppgavens ulike poster bare er ulike ledd for å komme frem til avgiftspliktiges, dvs oppkreverens oppgjør for perioden. Det er sluttsummen, avgift å betale eller avgift til gode, som er av interesse. For den næringsdrivendes kalkuleringer av pris på sine varer og tjenester, er det nettodifferansen mellom kjøp og salg som er av interesse. Det er i denne sammenhengen ingen prinsipiell forskjell på å måtte svare utgående mva av omsetningen og å ikke få refundert merverdiavgiften som er betalt til leverandørene. Begge forholdene er vesentlige forutsetninger for virksomhetens kalkulering av inntekter og -kostnader.

Skattekontoret anser på denne bakgrunn at den avgiftspliktige bør ha like vid adgang til å korrigere utgående- som inngående avgift, med de begrensninger som følger av mval § 44, 3. ledd.

Regelverkets legitimitet

Å nekte korreksjon av feilaktig innberettet utgående mva, tross at denne ikke er anført i noe salgsdokument, ut fra betraktninger om at avgiftsbelastningen er veltet over på kunden, vil utgjøre en kontrast til avgiftsmyndighetenes avvisning av rimelighetsbetraktninger i etterkontrollsituasjoner. Selger unngår som kjent ikke etterberegning av utgående mva ved å sannsynliggjøre at vederlaget hadde blitt satt høyere om mva-plikten hadde vært kjent.

Det kan fremstå som en tilfeldig og uberettiget vinning for de som i ettertid oppdager å ha et krav om tilbakebetaling av utgående mva fra staten. Skattekontoret ser imidlertid som nevnt i denne sammenheng ikke noen prinsipiell forskjell på ut- og inngående mva. Det er heller ikke grunn til å tro at det er noe "forretningskonsept" å skape slike korreksjonskrav, ved å kalkulere pris med en bevisst uriktig forutsetning om mva-plikt, uten å anføre mva i salgsdokument til kunden og så innberette denne avgiften til staten - før korreksjon kreves. Korreksjoner av ikke-anført utgående mva må kunne legges til grunn å ha et begrenset omfang, også fordi plikten til å utstede salgsbilag med spesifisert mva har blitt relativt vid. Det er således vår vurdering at det er lite å vinne på gjøre unntak fra retten til å korrigere feilaktig utgående avgift, som ikke er anført i salgsdokument. Eventuelle begrensninger vil derimot medføre merarbeid og antas i tillegg å møte liten forståelse hos de avgiftspliktige, som en asymmetrisk løsning.

Det kan i denne sammenheng stilles spørsmål ved om innberetning/innbetaling til staten, utgjør relevante hendelser i forhold til spørsmålet om hvem som bør ende opp med feilaktig beregnede avgiftsbeløp. Rettsregler som rent faktisk begunstiger den som misligholder sine oppgave/-betalingsplikter, i forhold til den som overholder sine innberetnings- og betalingsplikter, kan bidra til å svekke regelverkets legitimitet.

Til illustrasjon kan vises til sak hvor næringsdrivende NN til og med 6. termin 2004 hadde behandlet vederlag for omsetning utenfor avgiftsområdet, som avgiftspliktig omsetning. Det var ikke utstedt salgsbilag for denne omsetningen. NN endret syn på mva-spørsmålet og krevde følgende utgående avgift tilbakebetalt. Det ble innlevert tilleggsoppgave for kravet. For 1. termin 2005 ble omsetningen innberettet som avgiftsfri, NN reduserte ikke prisen for sine tjenester for denne perioden. NN ble etterberegnet, både for tilleggsoppgaven for de tidligere terminer og for 1. termin 2005, med begrunnelse at omsetningen var avgiftspliktig. NN innbetalte etterberegnet beløp, påklaget vedtaket og tok deretter ut stevning mot



nemndsvedtaket som opprettholdt etterberegningen. Staten ble frifunnet, retten sluttet seg til den prinsipale anførselen om at omsetningen var avgiftspliktig. Spørsmålet her er imidlertid hvilket utfall saken burde fått, om omsetningen ikke hadde vært avgiftspliktig. Burde NN da fått tilbakebetalt beløpet for 1. termin 2005 (som ikke var innberettet som avgiftspliktig av NN, men var innbetalt til staten iht etterberegningensvedtaket), men ikke for de tidligere terminer, hvor NN både hadde innberettet beløpet som utgående avgift på terminoppgavene og gjort opp terminene med staten?

Eventuell avskjæring av korreksjonsadgangen for overveltningstilfellene anbefales regulert i lov. Etter skattekontorets syn er det tvilsomt om dagens mval gir tilstrekkelig grunnlag til avskjæring av slike korreksjonskrav.

Kostnadene med en slik regel, både for de avgiftspliktige og forvaltningen, antas vesentlige – både for selve håndteringen av sakene og også ved at forskjellsbehandling lett oppstår ved usikre skjønnstemaer. I hvilken grad utgående avgift er veltet over på kjøper vil i mange tilfeller være beheftet med stor usikkerhet.

Systemplassering

Etter mval er avgiftsplikten begrenset ved avgiftsområdet, i tillegg oppstiller mval § 44, 3. ledd en ubetinget plikt til å innbetale beløp som er anført som utgående mva.

I hvilken grad utgående avgift er overveltet på kjøper, samt om kjøperene kan legges til grunn å ha fradragført beløpet som inngående avgift, oppfattes ikke å være relevante vurderingstemaer for noen av dagens bestemmelser i mval.

Tilbakebetaling av beløp som i salgsdokumentasjon er anført som mva, uten at forholdet rettes overfor kjøper, har karakter av "ettergivelse". Vi stiller spørsmål ved om slike tilfeller, om det nå velges å åpne for slike utfall, bør behandles og posteres som ordinære mva-beløp. Trekket det ikke et skille til ordinære mva-beløp, både hva gjelder behandling av slike saker og posteringen av slike beløp på statens hånd, skapes det tvil om innbetalingsplikten etter mval § 44, 3. ledd er absolutt. Dette må forventes å gi seg utslag også i andre situasjoner enn ved korreksjonskrav, for eksempel ved innsigelser mot vedtak om innbetalingsplikt, der slike beløp avdekkes å ikke ha vært innberettet.

Skjønnstemaer om i hvor stor grad uidentifiserte kunder har gjort fradrag for anført avgift og i hvilken grad avgiften er veltet over på kjøper, er usikre. Usikre skjønnstemaer har kostnader, både hva gjelder forvaltningen av slike og ved at forskjellsbehandling lettere oppstår.

Kreditnotaer – periodisering - foreldelse

a) materielt krav

Utstedelse av kreditnotaer oppfattes å være den regnskapsmessige fremgangsmåten for å korrigere fakturaer. Spørsmålet her er om det gjelder begrensninger, og i tilfelle hvilke, med henhold til å korrigere tidligere uriktig anført mva.

Tjomsland-dommen og statens anførsler i den prosessen, legger til grunn at det er visse begrensninger i selgers adgang til å kreve korrigerende avgiftsoppgjøret med staten.

Vi oppfatter imidlertid at utgangspunktet og hovedregelen er at selger har krav på korrigerende uriktig anført mva, i sitt oppgjør med staten.

Mva-behandlingen tar utgangspunkt i det privatrettslige forholdet mellom selger og kjøper. I tilfeller av uriktig anført mva, antas dette forholdet treffende beskrevet i Ot prp nr 46, 1973-74, s 9. Departementet antar der at selger ikke kan kreve at kjøper betaler uriktig anført mva, videre at "[D]ersom beløpet likevel er



betalt, må det kunne antas at det foreligger et tilbakesøkningskrav fra kjøperen.”. Det synes ikke å være grunn til å skille mellom situasjoner hvor kjøper har krevd korreksjon og der hvor selger selv har tatt initiativ til slik. Det relevante for temaet her, oppfattes å være at det privatrettslig er grunnlag for å korrigere forholdet.

Spørsmålet blir etter dette om mva-retten, på dette området, gjør noe unntak fra utgangspunktet om å legge det privatrettslige forholdet til grunn. I Innst O nr 36, 1973-74, uttaler komiteen s 4 ”..at ein så langt dette er mogleg og praktisk, bør syte for at uriktig betalt merverdiavgift blir refundert til den som har betalt avgifta.”.

Utgangspunktet oppfattes å være at både privatrettslige forhold og mva-retten tilsier korrigerende av uriktig anført mva. Avgiftspliktige oppfattes følgelig i utgangspunktet å ha krav på korreksjon av avgiftsoppgjøret med staten. Kravet til den avgiftspliktige kan formuleres negativt; kreditnota med korrigerende av tidligere anført avgift, innberettet på omsetningsoppgave iht regnskapet for perioden, utgjør ikke noe skjønnsgrunnlag for staten.

b) periodisering

Periodisering av korreksjonskrav har betydning i flere relasjoner, blant annet for spørsmålet om foreldelse og om det er grunnlag for renteberegning.

Aktuelle periodiseringer av avgiftskorreksjon av tidligere salg, synes å være enten perioden som salget fant sted/fakturadatoen for dette, eller til perioden hvor kreditnota er utstedt.

Bokføringsloven utgangspunkt, om salgsdokumentets dato som periodiseringstidspunkt, antas å forutsette rettidig fakturering - på rett måte. Salgsdokument, enten dette er tilleggsfaktura eller kreditnota, som utstedes etter fristene for rettidig fakturering, oppfattes derimot å måtte periodiseres i henhold til transaksjonstidspunktet – ikke tidspunktet for utstedelse av dokumentet.

Lovforslaget oppstiller en 3-årsfrist for å foreta korreksjoner av mva som er fakturert i strid med mval, videre at korreksjonen skal gjennomføres på den samme terminen som forholdet som korrigeres er innberettet på. Det synes således å være lagt til grunn at kreditnotaen er periodiserbar til samme termin som debetnotaen.

En slik periodisering oppfattes å ha gode grunner for seg, særlig i den grad det legges til grunn at fakturautsteder har krav på å få lagt kreditnotaen til grunn for avgiftsoppgjøret.

Korrigerende av utgående avgift som uriktig er beregnet av selger, uten å være anført i salgsdokument, er typisk en intern disposisjon i selgers regnskap. Innvendinger mot periodisering av slike korrigeringer til terminen hvor den uriktige avgiften er innberettet, synes å måtte bygge på eventuell tvil ved om selger har et krav på korrigerende.

For tilfellet at selger ikke anses å ha krav på å korrigere uriktig utgående mva i sitt avgiftsoppgjør, synes dette å danne grunnlag for anførsler om at korreksjonen er et selvstendig og nytt forhold, som ikke kan periodiseres til noe tidligere tidspunkt enn når selger kan sies å ha fått etablert korreksjonskravet. Har selger bare et potensielt krav, som er betinget av aksept fra statens side etter vurdering av skjønsmessige vilkår, synes det også å være mer tvilsomt om foreldelsesfrist, for krav om korrigerende av uriktig utgående mva, starter allerede ved innbetalingen av slike beløp til staten.

Et klart standpunkt fra statens side, om at avgiftspliktige allerede pr i dag har krav på å foreta korreksjoner av uriktig utgående mva, antas gunstig for utsiktene til at:

treårsfristen i lovforslaget blir effektiv



foreldelse for krav mot staten starter fristløpet ved innbetaling av uriktig anført avgift

Den usikkerhet som i dag preger rettsområdet, medfører kostnader både for avgiftspliktige og forvaltningen. En tilkjennegivelse av standpunkt om at avgiftspliktige har krav på å foreta slike korreksjoner, vil følgelig ha verdi også om lovforslaget ikke skulle bli vedtatt.

Oppsummering

Det er vår vurdering at administrasjonen, både for avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige, lettes til dels vesentlig om vurderingstemaet begrenses til hva som er korrekte avgiftsoppgjør, samt hvilke beløp som må anses å være anført som mva i § 44, 3. ledds forstand. Og i forlengelsen av dette, om uriktig anført mva er korrigeret på adekvat måte. Vi antar at en slik innretting av regelverket ikke medfører nevneverdig økning i omfanget av endringsoppgaver. Det vises her til at dagens praksis ikke oppfattes å ha vært av slik karakter at den har fått avgiftspliktige til å avholde seg fra å fremme vesentlige korreksjonskrav.

2 – Merknader til enkelte forhold

Foreldelse

Skattekontoret viser til høringsnotatets merknader om avgiftsmyndighetenes adgang til å foreta endringer til avgiftspliktiges gunst, også etter at foreldelse har inntrådt. Vi oppfatter at slike vedtak, i hvert fall i realiteten, vil innebære frafall av foreldelsesinnsigelsen. Det legges til grunn at vedtak, som i sum avgift innebærer utbetaling for "foreldet termin", ikke skal fattes uten at det er innhentet samtykke fra det organ som er gitt kompetanse til å frafalle foreldelsesinnsigelsen. Andre løsninger vil gi dårlig sammenheng med instruksene om å påberope foreldelse hvor slik har inntrådt.

Fristens utgangspunkt for uriktig oppkrevd og innbetalt utgående avgift, som er innbetalt, er i høringsnotatet kommentert å være terminen omsetningen skjedde. Vi viser til våre ovenstående kommentarer og minner også her om at foreldelse ikke starter sitt løp før den avgiftspliktige kan sies å ha hatt et krav. Det er dermed ikke gitt at 3-årsfristen blir noen effektiv grense for saker om korrigerende av utgående avgift, ei heller at krav om korreksjoner for slike forhold kan avvises som foreldede.

Hva gjelder inngående avgift nevner vi at det ikke er upraktisk med etterfaktureringer for leveranser som ligger mer enn tre år tilbake i tid, typisk etter avgiftskontroll hos selger. Vi antar at avgiften for kjøper er periodiserbar til avgiftsfakturaens datering. Det antas følgelig tvilsomt om foreldelse har startet å løpe for kjøper har mottatt faktura for avgiften i slike tilfeller. Lovforslaget oppfattes heller ikke å være ment som noen sperre mot fradragføring av slik etterfakturert avgift.

Friststart og -avbrytelse

Det er grunn til å presisere hva som starter endringsfristens løp.

For uriktig utgående mva kan salget ha skjedd i en tidligere termin enn i den terminen hvor salget er innberettet. Også innbetaling av innberettet beløp kan være forsinket. Det bør presiseres om friststart for korreksjoner også i slike tilfeller er den terminen salget, eller anføringen av utgående avgift fant sted.

Dagens forvaltningspraksis oppfattes å være at innberetning av tidligere terminers kjøp, hvor kravet om fradrag for inngående mva er materielt berettiget og ikke foreldet, ikke blir etterberegnet. Forslaget til lovendring, og særlig bemerkningene om friststart, synes å forutsette at for sen periodisering av inngående mva utgjør skjønnsgrunnlag. Dette kan med fordel presiseres i kommentarene til loven.



Endringsfrist ut fra terminen kjøpet ble foretatt, vil ikke sjelden innebære en tidligere friststart enn hva som ville fulgt av foreldelsesloven. Eks vis fordi terminens avgiftsgjeld ikke ble gjort opp rettidig og kravet om økt inngående mva for terminen ligger innenfor det avgiftsbeløpet avgiftspliktige betalte etter forfall.

Lovforslaget gir at 3-årsfristen avbrytes ved innsending av krav. Det bemerkes at innsendelse av tilleggs- eller korreksjonsoppgave ikke anses å avbryte foreldelsesfristens løp. Dette synes å kunne åpne for at korreksjonskrav er fremmet rettidig etter lovforslaget, men at kravet likevel kan være- eller bli foreldet før utbetaling. Forholdet til foreldelsesloven bør presiseres. Det antas tilstrekkelig at dette gjøres ved å presisere at skattekontorene ikke skal påberope foreldelse, i tilfeller hvor det er sendt inn tilleggs- eller korreksjonsoppgaver innen denne 3-årsfristen.

Betydningen av betaling mellom selger og kjøper

Lovforslaget oppfattes ikke å regulere om uriktig anført mva også må tilbakebetales kjøper, før selger kan sies å ha rettet forholdet. Krav om tilbakebetaling antas i noen grad å kunne lette avgiftsmyndighetenes kontroll av om retting er foretatt overfor kjøper, ved å redusere faren for "kreditnotaer" som ikke er sendt kjøper. Det kan på den annen side ikke være av avgiftsmessig betydning hva selger krever i vederlag for omsetning utenfor avgiftsområdet.

Vi nevner i denne forbindelse faren for avgiftstap som følger av at kjøpers fradragsrett i utgangspunktet er uavhengig av kjøpers betaling. Et ordinært tilfelle er konkurs hos kjøper, hvor mva er fradragsført tross manglende betaling og utgående mva er tapsført av selger. En mer kurios variant:

Konsernselskapene A og B gikk konkurs. A hadde over flere år solgt varer til B uten å fakturere med mva, selv om A og B ikke var fellesregistrert. Bostyrer i B krevde avgift etterfakturert av As konkursbo, for å fradragsføre denne avgiften i konkursboet B. Det var ikke midler til- eller hensikt om å betale avgiften fra B's konkursbo. Utbetaling av inngående avgift til B's konkursbo ville påført staten avgiftstap, til fordel for B's kreditorer.

Vi ser ikke at det med lovforslaget er ment å endre på utgangspunktet, om avgiftsbehandling ut fra de gjennomførte transaksjonene.

Behandlingen av krav om endring

Avgiftspliktige tar erfaringsmessig med forhold som er eldre enn det som er periodiserbart til den innsendte tilleggs-/korreksjonsoppgaven. Slike forhold oppfattes å måtte avskjæres ved å fatte vedtak om å fravike oppgaven. Dermed blir klageorganet Klagenemnda for merverdiavgift. Ved innberetning av foreldede, og etter lovforslaget for sene krav, på korrekt termin, oppfattes derimot praksis å være avvisning av oppgaven, med Skattedirektoratet som klageinstans.

Eldre forhold

Plikten til å korrigere eldre terminer enn tre år til egen ugunst, reiser spørsmålet om det ved slike korreksjoner også kan tas med krav til avgiftspliktiges gunst. Vi oppfatter at avgiftspliktige har adgang til dette. Begrensningene oppfattes å være at endringene må utgjøre del av det samme forholdet som korrigeres til ugunst, og at summen av endringene ikke utløser krav om utbetaling – foreldelse kommer til anvendelse på avgiftsperiodens "sluttsum".

* * *

Om ønskelig gir vi gjerne utfyllende kommentarer til ovenstående.



Med hilsen

Monica Sivertsen
Seksjonssjef
Kvalitet og samordning
Skatt øst

Kjetil Neset