



KPMG ehf.
Borgartúni 27
105 Reykjavík

Sími 545 6000
Fax 545 6001
Veffang www.kpmg.is

Fjármála- og efnahagsráðuneytið
vt. Hlynur Ingason

Reykjavík, 3. ágúst 2018.

UMSÖGN **um skýrslur starfshóps um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti.**

Fjármála- og efnahagsráðuneytið hefur á vefnum island.is birt til kynningar og umsagnar skýrslu undir heitinu „Gildisdagsetningar í virðisaukaskatti“ unna af ráðherraskipuðum starfshópi. KPMG hefur kynnt sér efni skýrslunnar og vill í tilefni hennar koma eftirfarandi ábendingum á framfæri.

Gildisdagsetning

Í skýrslunni er vísað til skilgreiningar á hugtakinu gildisdagsetning, sem Fjársýsla ríkisins hefur sett fram og hljóðar svo:

„Gildisdagsetning er sú dagsetning sem VSK-2000 sendir yfir í TBR-kerfið og er hún mismunandi eftir því um hvernig skýrslu er að ræða, hvenær henni er skilað og hvernig afgreiðslu skattstjóra er háttáð“

Skýrsluhöfundar skýra skilgreiningu þessa með orðunum:

„Samkvæmt leiðbeiningum um gildisdagsetningar sem Fjársýsla ríkisins sendi ríkisskattstjóra og innheimtumönnum ríkissjóðs í september 2009 er hugtakið gildisdagsetning í virðisaukaskatti skilgreind sem sú dagsetning sem skráð er af ríkisskattstjóra í álagningarkerfi hans, (VSK-2000) í kjölfar móttöku á virðisaukaskattsskýrslu, (RSK 10.01)6 eða leiðréttingarskýrslu virðisaukaskatts, (RSK 10.26)7. Dagsetningin er ýmist skráð vélrænt eða handvirk í VSK-2000 við móttöku skýrslu eða eftir atvikum að lokinni frekari meðferð hennar. Í kjölfarið er dagsetningin send yfir í Tekjubókhaldskerfi ríkisins (TBR) sem rekið er af Fjársýslu ríkisins.“

Orðið „gildisdagsetning“ gefur til kynna að hin skráða dagsetning hafi eitthvert gildi. Ekki verður af framangreindri skilgreiningu ráðið hvert það gildi er, eða fyrir hverja dagsetningin hefur gildi. Af efni skýrslunnar í heild má þó ráða að gildisdagsetning afmarki vaxtatímabil við ákvörðun dráttarvaxta, sem skattaðila er gert að greiða vegna vangreiðslu virðisaukaskatts, og við ákvörðun inneignarvaxta, og eftir atvikum dráttarvaxta, sem ríkissjóði er gert að greiða vegna ofgreiðslu skattaðila á virðisaukaskatti.

Af skýrslunni má ráða að þrjú stjórnvöld komi að ákvörðun dráttarvaxta og inneignarvaxta. Ríkisskattstjóri sem afmarkar vaxtatímabilið með skráningu gildisdagsetningar, innheimtumaður ríkissjóðs sem ákvarðar vextina á grundvelli þeirra afmörkunar vaxtatímabils og gildandi vaxtahlutfalls á hverjum tíma og Fjársýsla ríkisins sem leggur ríkisskattstjóra reglur um gildisdagsetningar og starfrækir tekjubókhaldskerfi ríkisins. Umræddar vaxtaákvörðanir fela í sér ákvarðanir um rétt eða skyldur og teljast því vera stjórnvaldsákvarðanir í skilningi 1. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. KPMG telur afar óheppilegt að ein og sama stjórnvaldsákvörðunin sé á hendi fleiri en eins stjórnvalds.

Af skýrslunni má marka að þessi þrískipting verka háí að einhverju leyti framkvæmd, enda lýtur ein megintillaga skýrsluhöfunda að samræmingu upplýsinga sem stjórnvöldunum þremur eru aðgengilegar.

KPMG telur ekki síður ástæðu til að hafa orð á þeim vandkvæðum sem þrískiptingin veldur skattaðilum sem telja vaxtaákvörðun gagnvart sér ranga og vilja freista þess af fá hana leiðrétt. Slíkt getur reynst þrautaganga.

Inneignarskýrsla – frumákvörðun

Í skýrslunni er orðið frumákvörðun notuð yfir skattákvörðun samkvæmt 1. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, sem kveður á um að ríkisskattstjóri skuli ákvarða virðisaukaskatt skráðs aðila á hverju uppgjörstímabili. Orðið inneignarskýrsla er í skýrslu starfshópsins notað yfir virðisaukaskýrslu þar sem innskattur er tilgreindur hærri en útskattur og skattaðili fer því fram á endurgreiðslu úr ríkissjóði, sbr. ákvæði 3. mgr. sömu lagagreinar. Orðanotkun þessi er í samræmi við almenna málvenju og er henni fylgt í umsögn þessari.

Í kafla 3.1 skýrslunnar segir um ákvörðun gildisdagsetningar:

„Það er einungis í tilviki inneignarskýrslu sem það kemur til greina að ríkisskattstjóri þurfi í raun að taka beina, (sjálfstæða) afstöðu til þess hvort miða eigi við gjalddaga viðkomandi tímabils eða aðra dagsetningu. Hins vegar gerist þess ekki þörf þegar skattskyldur aðili skilar skýrslu á réttum tíma og ríkisskattstjóri afgreiðir hana innan réttar tímamarka því í slíkum tilvikum rennur gildisdagur ávallt saman við gjalddaga uppgjörstímabilsins. Það er því aðeins þegar inneignarskýrslu er skilað of seint eða vegna leiðréttingar sem ríkisskattstjóri þarf að taka afstöðu til annarrar dagsetningar en gjalddaga viðkomandi tímabils.“

Síðasti málslíður þessarar málsgreinar er að mati KPMG ekki allskostar réttur því ekki virðist gert ráð fyrir þeim möguleika að skattaðili standi ríkisskattstjóra skil á inneignarskýrslu á réttum tíma, en ríkisskattstjóri taki ekki skattákvörðun (afgreiði skýrsluna) innan réttar tímamarka.

Í kafla 3.4 skýrslunnar er vísað til þess að samkvæmt leiðbeiningum Fjársýslu ríkisins þurfi ríkisskattstjóri að taka beina (sjálfstæða) afstöðu til gildisdagsetningar inneignarskýrslu m.a.: *„Þegar inneignarskýrslu er skilað innan lögboðins frests en hún er ekki samþykkt af ríkisskattstjóra fyrir en a.m.k. 30 dögum eftir gjalddaga viðkomandi uppgjörstímabils.“* Undir það er tekið í skýrslunni og í því samhengi tiltekið: *„Ríkisskattstjóra ber þannig að taka tillit til þeirra afgreiðslufresta sem eiga við hverju sinni. Ef dráttur hefur orðið á afgreiðslu ber embættinu að leggja mat á hverju sinni hvort rekja megi dráttinn til ríkisskattstjóra eða gjaldanda.“* Ekki er í skýrslunni frekari umfjöllun um ákvörðun gildisdagsetningar við þessar aðstæður, þótt ástæða væri til ítarlegri umfjöllunar.

Í niðurstöðukafla skýrslunnar lýsa höfundar hennar þeirri skoðun sinni *„að hvorki sé tímabært að gera róttækar breytingar á ákvörðun gildisdagsetningar í virðisaukaskatti né lagaákvæðum um vexti á skattskuld eða inneign.“* Skýrsluhöfundar láta jafnframt uppi það mat sitt að rétt væri að kveða á um í virðisaukaskattsslögum að ráðherra skuli setja reglugerð um gildisdagsetningar sem birt yrði í B-deild Stjórnartíðinda.

KPMG tekur undir mat skýrsluhöfunda um þörf þess að setja formlegar reglur um ákvörðun gildisdagsetninga og birtingu þeirra, í stað óbirtra leiðbeininga Fjársýslu ríkisins. KPMG þykir hins vegar nokkuð skorta á umfjöllun um hvert efni þeirra reglna á að vera og útilokar ekki að þörf sé breytinga sem talist gætu róttækar, þ.m.t. lagabreytingar. Skortur á umfjöllun um efnisreglur er tilfinnanlegur varðandi þau tilvik þegar að dráttur verður á að ríkisskattstjóri taki frumákvörðun í kjölfar framlagningar skattaðila á inneignarskýrslu.

Í 4. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 er kveðið á um að endurgreiðsla á grundvelli inneignarskýrslu, sem skilað er í tæka tíð, skuli fara fram innan tuttugu og eins dags frá lokum skilafrests. Frá þeim fresti er tiltekið það frávik, að ef ríkisskattstjóri getur ekki vegna aðstæðna skattaðila gert nauðsynlegar athuganir á gögnum sem skýrslugjöf byggist á, framlengist fresturinn um þann tíma sem slíkar aðstæður ríkja. Ákvæði þetta er ekki svo skýrt sem æskilegt væri og gefur a.m.k. ráðherra tilefni til skýringa í reglugerð sem skýrsluhöfundar leggja til að sett verði.

Telji ríkisskattstjóri nauðsynlegt af leita eftir skýringum skattaðila á efni virðisaukaskattsskýrslu má telja að aðstæður skattaðila, í skilningi umræddrar 4. mgr. 25. gr., ríki frá því ríkisskattstjóri leitar skýringa og þar til skattaðili veitir umbeðnar skýringar. Eðlilegt er að sá tími bætist við þann tuttugu og einn dag sem líða má frá lokum skilafrests til endurgreiðsludags. Skýringar skattaðila geta gefið ríkisskattstjóra tilefni til að leita frekari skýringa, en gera verður körfu um að ríkisskattstjóri vandi til fyrirspurna sinna þannig að ekki þurfi að koma til margra fyrirspurna af hans hálfu. Tafir vegna tilefnislausra fyrirspurna geta ekki talist til aðstæðna skattaðila. Síðast en ekki síst telur KPMG að það samrýmt ekki góðri stjórnsýslu að leggja alfarið í mat ríkisskattstjóra hvort dráttur á endurgreiðslu verður rakinn til aðstæðna skattaðila eða til aðgerða eða aðgerðaleysis ríkisskattstjóra sjálfs, eins og gert er ráð fyrir í gildandi leiðbeiningum Fjársýslu ríkisins, sbr. áður tilvitnuð orð í skýrslunni.

Í 4. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 er jafnframt kveðið á um að berist ríkisskattstjóra inneignarskýrsla eftir lok skilafrests skuli endurgreiðsla eiga sér stað innan tuttugu og eins dags frá því ríkisskattstjóri kveður upp úrskurð samkvæmt 29. gr. Ákvæðið þetta tekur efni sínu samkvæmt aðeins til þeirra tilvika þegar ríkisskattstjóri hefur áætlað skattaðila virðisaukaskatt til greiðslu fyrir þá sök að skattaðili hefur ekki staðið honum skil á virðisaukaskattsskýrslu í tæka tíð, en inneignarskýrsla berst ríkisskattstjóra í kærufresti, þ.e. innan 30 daga frá því ríkisskattstjóri póstleggur tilkynningu um áætlun. Hin framlagða virðisaukaskattsskýrsla telst vera kæra áætlunarinnar og er mælt fyrir um tveggja mánaða frest ríkisskattstjóra til að leggja úrskurð á kæruna. Ekki verður séð rökrétt forsenda þess að mæla fyrir um tuttugu og eins dags frest til endurgreiðslu inneignar, til viðbótar þeim tveggja mánaða fresti sem ríkisskattstjóri hefur til að leggja úrskurð á kæruna. Þvert á móti er ástæða til að mæla fyrir um að ríkisskattstjóri skuli á úrskurðardegi tilkynna innheimtumanni ríkissjóðs um ákvörðun sína, þannig að endurgreiðsla geti farið fram þegar í kjölfar úrskurðarins.

Ekki er kveðið á um frest til endurgreiðslu í þeim tilvikum að skattaðili skilar til ríkisskattstjóra inneignarskýrslu eftir lok skilafrests, en áður en að ríkisskattstjóri áætla honum virðisaukaskatt til greiðslu. Úr þeim skorti er þörf að bæta. Beinast liggur við að kveða á um að endurgreiðsla skuli eiga sér stað innan tuttugu og eins dags frá því að ríkisskattstjóra berst skýrslan.

Í því skyni að varpa ljósi á vanda við ákvörðun gildisdagsetninga leyfir KPMG sér að tiltaka hér raunverulegt dæmi um hvernig endurgreiðsla getur dregist.

- Inneignarskýrslu fyrir uppgjörstímabilið nóvember–desember 2016 var skilað til ríkisskattstjóra 7. febrúar 2017, þ.e. einum degi eftir lok skilafrests.
- Í bréfi 22. febrúar 2017 óskaði ríkisskattstjóri eftir því að fyrir hann yrðu lagðir hreyfingalistar úr bókhaldi, ásamt fylgiskjöllum yfir tiltekinni fjárhæð.
- Samdægurs sendi skattaðili ríkisskattstjóra umbeðin gögn.
- Í bréfi 27. febrúar 2017 óskaði ríkisskattstjóri skýringa á starfsemi skattaðila og á tilteknum framlögðum skjölum.
- Umbeðnar skýringar veitti skattaðili í bréfi 10. mars 2017.
- Í bréfi 22. mars 2017 óskaði ríkisskattstjóri upplýsinga er fremur varða tekjuskattsskil skattaðila en virðisaukaskattsskil hans.
- Skattaðili veitti umbeðnar upplýsingar í bréfi 28. mars 2017.
- Í bréfi 19. apríl 2017 óskaði ríkisskattstjóri sundurliðunar færðs innskatts af fastafjármunum allt frá upphafi rekstrar skattaðila.
- Skattaðili lét ríkisskattstjóra umbeðna sundurliðun í té 8. maí 2017.
- Í bréfi 18. maí 2017 fór ríkisskattstjóri fram á að fyrir hann yrðu lagðir hreyfingalistar innskatts fyrir árin 2007 til 2016.
- Skattaðili sendi ríkisskattstjóra umbeðin gögn þann 24. maí 2017 ásamt skýringum.
- Þann 24. ágúst 2017 beindi skattaðili til ríkisskattstjóra fyrirspurn um hvenær hann mætti vænta þess að ríkisskattstjóri tæki efnislega afstöðu til umræddrar virðisaukaskattsskýrslu fyrir uppgjörstímabilið nóvember – desember 2016.
- Samdægurs greindi ríkisskattstjóri frá því að skattaðili mætti vænta bréfs í næstu eða þar næstu viku.
- Í bréfi dagsettu 13. október 2017 tilkynnti ríkisskattstjóri skattaðila að virðisaukaskattsskýrslur fyrir uppgjörstímabilin janúar–febrúar, mars–apríl, maí–júní og júlí–ágúst 2017 yrðu ekki afgreiddar fyrr en skattákvörðun lægi fyrir um uppgjörstímabilið nóvember–desember 2016.

- Þann 5. apríl 2018 beindi skattaðili þeirri kröfu til ríkisskattstjóra að hann tæki efnislega afstöðu til umræddra skýrsla.
- Þann 28. maí baðst ríkisskattstjóri velvirðingar á töfum, en spurði jafnframt hvort breytingar hefðu orðið á eignum skattaðila frá svörum hans ári áður.
- Skattaðila veitti umbeðnar upplýsingar í bréfi þann 31. maí 2018.
- Ríkisskattstjóri hefur enn ekki tekið afstöðu til umræddra virðisaukaskattsskýrsla þegar þetta er ritað.

Komi til þess að ríkisskattstjóri ákvarði endurgreiðslu á grundvelli umræddra skýrsla munu blasa við tvö álitæfni. Hver gildisdagsetning skuli vera fyrir hvert og eitt umræddra uppgjörstímabila og hvort það samrýmist góðri stjórnsýslu að ríkisskattstjóri leggi mat á að hve miklu leyti tafir stafa af hans eigin afhöfnum og athafnaleysi.

Leiðrétting að almanaksári liðnu

Í skýrslunni leggur starfshópurinn m.a. til að við lög nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, verði aukið nýju ákvæði um leiðréttingu frumálagningar, þ.m.t. um leiðréttingarbeiðni, meðferð þeirra, tímamörk og vexti.

Lagaákvæði því sem lagt er til er sýnilega ætlað að skjóta nýrri og styrkri stoð undir þá áratugalöngu framkvæmd að krefja skattaðila um samanburð virðisaukaskattsskýrsla við reikningsskil að almanaksári liðnu, og um leiðréttingu virðisaukaskattsskýrsla ársins eftir því sem sá samanburður gefur tilefni til. Kröfur um skil samanburðar- og leiðréttingarskýrsla hafa verið reistar á 90. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem kveður á um skil tekjuskattsframtals og fylgiskjala með því. Að virtum þeim grundvelli er fremur um að ræða lið í skatteftirliti ríkisskattstjóra, en leiðréttingu að frumkvæði skattaðila (skatterindi). Þessi viðamikli þáttur í skattframkvæmd hefur hvorki fallið vel að málsmeðferð skv. ákvæðum 26. gr. laga nr. 50/1988, né að ákvæðum 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 4. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988.

Gildi umræddra leiðréttinga er ótvírætt og því fagnar KPMG tillögu starfshópsins um að viðhlítandi lagastoð verði skotið undir þessa skattframkvæmd. KPMG harmar hins vegar að starfshópurinn hafi ekki talið það í sínum verkahring að gera tillögu að efni slíks lagaákvæðis.

KPMG leyfir sér að draga í efa réttmæti þess að viðhafa orðið leiðréttingarbeiðni um leiðréttingarskýrslu, hvort heldur hún er lögð fram á grundvelli beinnar lagaskyldu eins og lagt er til, eða lögð fram að kröfu ríkisskattstjóra eins og verið hefur. Slíkri leiðréttingarskýrslu verður varla jafnað við beiðni um skattbreytingu sem skattaðili setur fram af eign frumkvæði á grundvelli 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 4. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988.

Eftirfarandi ábendingar KPMG lúta að hugsanlegu efni lagaákvæðis af umræddum toga.

Fallist ríkisskattstjóri á að endurákvæða virðisaukaskatt á grundvelli leiðréttingarskýrslu óbreyttrar geta reglur um málmeðferð og tímafresti við frumálagningu átt við. Eðlilegt er að slík endurákvörðun verði kæranleg til ríkisskattstjóra með sama hætti og frumálagning, enda er við þær aðstæður ekki uppi ágreiningur sem erindi á til yfirséðanefndar. Kæruúrskurður ríkisskattstjóra ætti hins vegar að vera kæranlegur til yfirséðanefndar eins og úrskurður ríkisskattstjóra um kæru frumálagningar.

Telji ríkisskattstjóri sér ekki unnt að fallast á leiðréttingarskýrslu án frekari skýringa eða gagna ætti málsmeðferð að beinast í farveg 26. gr. laga nr. 50/1988. Endurákvörðun í kjölfar slíkrar málsmeðferðar ætti að vera kæranleg til yfirséðanefndar.

Hætt er við að ákvæði, um skyldu til skila leiðréttingarskýrslu að ári liðnu, missi að nokkru leyti marks hafi það engar afleiðingar í för með sér fyrir skattaðila ef hann sinnir ekki skyldunni. Tvennt virðist helst koma til álita í þeim efnum. Annars vegar að kveða á um að ríkisskattstjóri skuli áætla virðisaukaskatt þeirra sem ekki skila leiðréttingarskýrslu, að undangenginn skriflegri áskorun til skattaðila um skil. Gegn áætlun við þessar aðstæður mælir að ákvörðun virðisaukaskatts fyrir hvert og eitt uppgjörstímabil ársins á þá þegar að hafa átt sér stað og gefa vanhöld á skilum leiðréttingarskýrslu ein sér ekki tilefni til að hnekkja þeim skattákvörðunum. Jafnframt verður að

draga í efa réttmæti þess að beita áætlun sem tæki til að knýja á um skýrsluskil, enda skal áætlun miða að rétttri skattlagningu. Annar hugsanlegur kostur væri að beita gjaldtöku viðlíka þeirri sem mælt er fyrir um í 27. gr. B laga nr. 50/1988. Forsendur leiðréttingarskýrslu er undangengin samanburður virðisaukaskattsskýrslna ársins og reikningsskila samfara gerð ársreiknings. Halda má því fram að með því að sinna ekki þeim samanburði valdi skattaðili ríkisskattstjóra aukinni vinnu við eftirlit, sem réttlæti gjaldtöku af umræddum toga. Áður en slíkri gjaldtökuheimild væri beitt yrði þó a.m.k. að gera þá kröfu til ríkisskattstjóra að hann skriflega skori á skattaðila að skila samanburðarskýrslu og auk hennar leiðréttingarskýrslu gefi samanburðurinn tilefni til.

Í umfjöllun um leiðréttingarskýrslu í kafla 3.5 skýrslunnar þykir KPMG vera óvarlega farið með hugtakið endurskoðun þar sem segir: „Við framtalsskil virðisaukaskattsskyldra rekstraraðila er því áskilið á grundvelli 1. mgr. 90. gr. tsl., að fram fari samanburður á áður fram töldum virðisaukaskatti við endurskoðað bókhalð, sbr. m.a. ákvæði 102. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga.“ Endurskoðun er lögákveðin aðgerð eftir settum reglum og er aðeins á færi þeirra sem til þess hafa löggildingu, sbr. 1. gr. laga nr. 79/2008. Skylda til kosningu endurskoðenda hvílir á móðurfélögum, sem skylt er að semja samstæðureikninga, og öðrum félögum yfir tilteknum stærðarmörkum, skv. ákvæðum IX. kafla laga nr. 3/2006, um ársreikninga. Andlag endurskoðunar er ársreikningur, sbr. 1. mgr. 96. gr. og 1. mgr. 102. gr. þeirra laga. Skylda til að láta endurskoða ársreikning hvílir á miklum minnihluta félaga. Í athugasemdum við frumvarp er varð að lögum nr. 73/2016, sem breyttu ársreikningalögum, kemur fram að gögn bentu þá til þess að aðeins 3-4% félaga næðu þeim stærðarmörkum er felldu á þau skyldu til að kjósa sér endurskoðendur. Á mönnum og félögum, sem semja ársreikninga sína á grundvelli laga nr. 145/1994 um bókhalð, hvílir ekki skylda til að láta endurskoða ársreikninga sína. Orð skýrslunnar um samanburð framtalins virðisaukaskatts og endurskoðaðs bókhalds eru a.m.k. villandi.

Niðurfelling dráttarvaxta

Meðal megintillagna í skýrslunni er að við lög nr. 50/1988 verði aukið ákvæði er kveði á um heimild innheimtumanns ríkissjóðs til niðurfellingar dráttarvaxta.

KPMG telur að slíkt ákvæði gæti verið til bóta, en bendir á að það ætti að heyra til undantekninga að á slíkt ákvæði reyndi vegna skattbreytinga. Með rétttri ákvörðun gildisdagsetningar og eðlilegu upplýsingaflæði milli stjórnvalda, sem að máli koma, ættu dráttarvextir að leiðrétta án þess að til þurfi að koma sérstakt erindi skattaðila til innheimtumanns. Þau atvik geta þó verið uppi að grundvöllur sé til niðurfellingar dráttarvaxta umfram það sem leiðir af skattbreytingunni og rétttri skráningu gildisdagsetningar í tilefni hennar. Seint verða séð fyrir öll tilvik sem gætu verið grundvöllur niðurfellingar dráttarvaxta. Heimild til niðurfellingar hlýtur því að verða matskennd að einhverju marki. Ætla má að jafnan sé grundvöllur til niðurfellingar dráttarvaxta ef uppfyllt eru skilyrði 6. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 til niðurfellingar álags.

KPMG telur að við setningu reglna um ákvörðun gildisdagsetningar og reglna um niðurfellingu dráttarvaxta þurfi að hafa í huga að skattbreytingar af sama uppruna geta komið fram undir fleiri en einum gjaldflokki í tekjubókhaldi ríkisins. Til skýringar leyfir KPMG sér að tiltaka hér raunverulegt dæmi.

Ríkisskattstjóri hafði með úrskurði gert félagi að greiða virðisaukaskatt af kaupum þjónustu frá erlendu fyrirtæki, skv. 35. gr. laga nr. 50/1988. Ríkisskattstjóri hafði í úrskurðinum jafnframt hafnað kröfu félagsins um að telja tiltekið hlutfall (68,51%) þess virðisaukaskatts til innskatts, skv. 4. mgr. 15. gr. og 2. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 og 3. og 5. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Úrskurði ríkisskattstjóra skaut félagið til yfirsattanefndar. Undir rekstri málsins fyrir yfirsattanefnd snérist ríkisskattstjóra hugur og féllst hann í umsögn sinni á kröfu félagsins um hlutfallslegan innskatt. Með úrskurði sínum nr. 63/2018 staðfesti yfirsattanefnd ákvörðun ríkisskattstjóra um umrædda greiðsluskyldu skv. 35. gr., en féllst á kröfu kæranda um hlutfallslegan innskatt. Því skyldi aðeins koma til greiðslu 31,49% ákvarðaðs virðisaukaskatts af hinni erlendu þjónustu. Álag skyldi lækka til samræmis við lækkan greiðsluskyldu. Yfirsattanefnd fól ríkisskattstjóra framkvæmd gjaldabreytinga vegna úrskurðarins.

Úrskurð sinn kvað yfirsattanefnd upp 11. apríl 2018. Málinu var þó ekki þar með lokið eins og ætla hefði mátt. Gjaldabreyting ríkisskattstjóra fól hvorki í sér lækkun álags í samræmi við úrskurð yfirsattanefndar, né var með gjaldabreytingunni lagður grunnur að leiðréttingu dráttarvaxta. Á því vakti KPMG, fyrir hönd kæranda í málinu, athygli ríkisskattstjóra í rafrænu bréfi þann 20. apríl 2018. Í rafrænu bréfi 2. maí 2018 tilkynnti ríkisskattstjóri að hann hefði farið yfir málið og myndi í framhaldinu senda beðni til Fjársýslunnar um lækkun álagsins. Samdægurs spurði KPMG ríkisskattstjóra „en hvað með dráttarvextina?“. Degi síðar svaraði ríkisskattstjóri því til að ákvörðun dráttarvaxta lægi ekki hjá honum en hann hefði sent Fjársýslunni og innheimtumanni ábendingu um að rétt þætti að fella niður dráttarvexti. Þann 17. maí 2018 hafði álag verið leiðrétt, en dráttarvextir ekki. Þann dag sendi KPMG erindi til ríkisskattstjóra með kröfu um að hann legði grundvöll að réttri lækkun dráttarvaxta. Jafnframt leiddi KPMG fram útreikninga á leiðréttingu dráttarvaxta, sundurliðaða á uppgjörstímabil og gjaldflokka. Samdægurs greindi ríkisskattstjóri frá því að hann hefði framsent erindið til Tollstjóra. Síðar sama dag, þ.e. 17. maí 2018, barst KPMG rafrænt bréf frá Tollstjóra þar sem hann óskaði eftir að KPMG skýrði framfærð sjónarmið betur. Benti Tollstjóri á að skattkrafan hefði ekki verið lækkuð. Af þeim orðum varð KPMG ljóst hvar hnífurinn stóð í kúnni. Ákvörðuð greiðsluskylda skv. 35. gr. stóð í tekjubókhalði ríkissjóðs undir gjaldflokki D, en inneign innskatts undir gjaldflokki A. Tollstjóri hafði ekki upplýsingar um þau beinu efnislegu tengsl sem voru milli skattkröfu í gjaldflokki D og inneignar í gjaldflokki A, enda hafði ríkisskattstjóri ekki orðið við áskorun KPMG um að leggja grundvöll að réttri lækkun dráttarvaxta. KPMG var því nauðugur sá einn kostur, fyrir hönd viðkomandi félags, að senda Tollstjóra greinargerð um málið og lagagrundvöll þess, auk þess að leiða fram lið fyrir lið fjárhæðir skattbreytinga í málinu, bæði samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra og úrskurði yfirsattanefndar. Þann 8. júní 2018 endurgreiddi Tollstjóri oftekna dráttarvexti (rúmar 5 milljónir króna) í fullu samræmi við þá útreikninga sem KPMG hefði fært fram.

Framangreind atburðarás er dæmi um villuhættu, sem hlýst af því við fleiri en eitt stjórnvald kemur að vaxtaákvörðun, en ekki síður dæmi um hve rétt niðurstaða getur verið skattaðila torsótt.

Virðingarfyllt,

KPMG ehf.

