



# GILDISDAGSETNINGAR Í VIRÐISAUKASKATTI

---

Skýrsla starfshóps

1. júní 2018

## EFNISYFIRLIT

<b>1</b>	<b>Inngangur.</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Virðisaukaskattur.</b>	<b>3</b>
2.1	Skattskil í virðisaukaskatti.	3
2.2	Skil á virðisaukaskattsskýrslu.	4
2.3	Samantekt.	4
<b>3</b>	<b>Gildisdagsetningar o.fl.</b>	<b>5</b>
3.1	Hugtakið gildisdagsetning.	5
3.1.1	Grundvöllur.	6
3.1.2	Ákvörðun gildisdagsetningar.	6
3.2	Álag.	7
3.3	Vextir.	8
3.3.1	Almennt.	8
3.3.2	Dráttarvextir vegna vangreiðslu virðisaukaskatts.	9
3.3.3	Inneignarvextir og dráttarvextir af inneign virðisaukaskatts.	9
3.4	Hvenær er þörf á að ríkisskattstjóri taki afstöðu til gildisdagsetninga inneignarskýrslna?	9
3.5	Breyting álagningar – leiðréttingarskýrsla.	12
3.6	Álitamálið í hnotskurn.	13
<b>4</b>	<b>Breytingar í framkvæmd.</b>	<b>17</b>
<b>5</b>	<b>Staðan erlendis.</b>	<b>18</b>
<b>6</b>	<b>Sjónarmið starfshópsins.</b>	<b>19</b>
<b>7</b>	<b>Niðurstöður.</b>	<b>21</b>

## 1 INNGANGUR.

Í janúar 2017 skipaði þáverandi fjármála- og efnahagsráðherra starfshóp um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti. Í erindisbréfi starfshópsins kemur fram að í þeim tilvikum þegar gjaldandi virðisaukaskatts gerir breytingar á út- og innskatti eftir frumálagningu geti fjárhæð dráttarvaxta sem lagðir eru á hækkun álagningar frá gjalddaga viðkomandi uppgjörstímabils orðið mun hærri en fjárhæð inneignarvaxta ef til sambærilegrar lækkunar hefði komið. Í kjölfar leiðréttingar getur gjaldandi því skuldað ríkissjóði fé þó heildarniðurstaða breytingarinnar hafi hvorki verið jákvæð eða neikvæð. Í erindisbréfinu er bent á að þessi staða geti skapað hættu á því að gjaldendur falli frá því að leiðrétt skattskil samkvæmt frumálagningu enda eygi þeir þannig möguleika á að komast hjá dráttarvaxtagreiðslum. Í ljósi framangreinds var starfshópnum ætlað að leggja til breytingar á grundvelli jafnræðissjónarmiða og sjónarmiða um einföldun virðisaukaskattkerfisins og aukinnar skilvirkni þess.

Í starfshópnum áttu sæti Hlynur Ingason frá fjármála- og efnahagsráðuneytinu, formaður, Benedikt S. Benediktsson og Guðrún Inga Torfadóttir frá fjármála- og efnahagsráðuneytinu, Guðjón Á. Ríkharðsson frá Fjársýslu ríkisins, Jóhanna Lára Guðbrandsdóttir og Una Dagbjört Kristjánsdóttir frá tollstjóra og Óskar H. Albertsson frá ríkisskattstjóra. Með starfshópnum starfaði einnig Jóhanna Norðdahl frá fjármála- og efnahagsráðuneytinu.

## 2 VIRÐISAUKASKATTUR.

### 2.1 Skattskil í virðisaukaskatti.

Virðisaukaskattur er að meginreglu til greiddur af viðskiptum innan lands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, sbr. 1. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt (hér eftir skammstöfuð vskl.). Skattskyldum aðilum ber að innheimta skattinn og standa skil á honum í ríkissjóð. Rétt er að taka fram að jafnvel þeim sem eru undanþegnir skattskyldu er skylt að skila virðisaukaskatti í ríkissjóð hafi þeir í vangá innheimt hann við sölu. Sama gildir um þá sem innheimta of háan virðisaukaskatt eða skatt af viðskiptum sem ekki eru skattskyld. Í VII. kafla vskl. er kveðið á um uppgjör á virðisaukaskatti en þar segir að skattskyldir aðilar skuli greiða mismun útskatts og innskatts hvers uppgjörstímabils í ríkissjóð. Ríkisskattstjóri ákvarðar virðisaukaskatt skráðs aðila á hverju uppgjörstímabili og er sú ákvörðun í framkvæmd nefnd frumálagning virðisaukaskatts til aðgreiningar frá endanlegri álagningu. Útskattur er sá virðisaukaskattur sem fellur á skattskylda sölu eða afhendingu gjaldanda á viðkomandi uppgjörstímabili en innskattur sá virðisaukaskattur sem á tímabilinu fellur á kaup gjaldanda á skattskyldum vörum og þjónustu til nota í rekstri sínum. Kveðið er á um almenn uppgjörstímabil virðisaukaskatts í 1. mgr. 24. vskl. þar sem segir að hvert uppgjörstímabil sé tveir mánuðir og að skráningarskyldir aðilar skuli eftir lok hvers uppgjörstímabils greiða ótilkvaddir þann virðisaukaskatt sem þeim ber að standa skil á samkvæmt lögnum. Í 2. mgr. lagagreinarinnar segir að virðisaukaskatti ásamt virðisaukaskattsskýrslu skuli skila eigi síðar en á fimmta degi annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils vegna viðskipta á því tímabili. Í dæmaskyni má nefna að skiladagur vegna uppgjörstímabilsins janúar–febrúar virðisaukaskatts er 5. apríl<sup>1</sup>. Rétt er að taka fram að ríkisskattstjóri getur að tilteknum skilyrðum uppfylltum heimilað gjaldendum svokölluð mánaðarskil, þar sem hver almanaxsmánuður er meðhöndlaður sem uppgjörstímabil,

---

<sup>1</sup> Í málgreininni kemur fram að ef að fimmti dagur annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils beri upp á helgidag eða almennum frídeggi færast gjalddagi vegna umrædds uppgjörstímabils á næsta virka dag á eftir.

og ársskil, þar sem almanaksárið er meðhöndlað sem eitt uppgjörstímabil. Þá eru bændur með sex mánaða uppgjörstímabil; janúar–júní og júlí–desember. Gjald dagar í landbúnaðarskilum eru 1. mars og 1. september, sem jafnframt eru eindagar<sup>2</sup>

## 2.2 Skil á virðisaukaskattsskýrslu.

Kveðið er á um skyldu skattskyldra aðila til að skila virðisaukaskattsskýrslu í 2. mgr. 24. gr. vskl. Þá er að finna nánari skýringu á formi og efni skýrslunnar í ýmsum ákvæðum laganna. Eins og áður segir ber að skila slíkri skýrslu samkvæmt meginreglu vskl., eigi síðar en á fimmta degi annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils vegna viðskipta á því tímabili. Skýrslunni skal skila rafrænt til ríkisskattstjóra á því formi sem hann ákveður. Hins vegar getur ríkisskattstjóri veitt gjaldanda heimild til eins árs í senn til þess að skila virðisaukaskattsskýrslu á pappír ef gildar ástæður eru fyrir hendi. Hvort sem álagning verður jákvæð eða neikvæð í augum gjaldanda ber honum að gera grein fyrir forsendum hennar með skilum á virðisaukaskattsskýrslu. Færslum í skýrslunni skal hagað þannig að rekja megi einstakar fjárhæðir á virðisaukaskattsskýrslunni til reikninga og bókhalds sem byggt er á.

Við móttöku virðisaukaskattsskýrslna er í framkvæmd gerður greinarmunur á svokölluðum *greiðsluskýrslum* og *inneignarskýrslum*. Með *greiðsluskýrslu* er átt við skýrslu sem hefur þá niðurstöðu að útskattur vegna sölu gjaldanda á viðkomandi uppgjörstímabili er hærrí en innskattur á tímabilinu, þ.e.a.s. um er að ræða jákvæða álagningu. Þegar svo ber undir ber gjaldanda að greiða til ríkissjóðs mismun útskatts og innskatts eins og áður greinir. Þessu er hins vegar öfugt farið þegar um *inneignarskýrslu* er að ræða þar sem innskattur gjaldanda er þá hærrí en útskattur, þ.e.a.s. neikvæð álagning. Hafi inneignarskýrslu verið skilað ber ríkissjóði að endurgreiða gjaldanda mismun innskatts og útskatts, (sbr. *H-liður eyðublaðs RSK 10.01<sup>3</sup>*.) Rétt er að geta þess að gert er ráð fyrir þessu í *leiðréttingarskýrslu virðisaukaskatts*, (sbr. *M-liður eyðublaðs RSK 10.26<sup>4</sup>*), þar sem tilgreina ber mismun á uppgjörstímabilum ársins til greiðslu eða til inneignar hjá gjaldanda.

Með *leiðréttingarskýrslu* er átt við skýrslu sem skilað er eftir frumálagningu og að kærufresti loknum í því skyni að breyta eftir á forsendum virðisaukaskattsuppgjörs sem lagt hefur verið til grundvallar við frumálagninguna. Þó svo að ekki sé gerð með beinum hætti grein fyrir tilvist leiðréttingarskýrslu í ákvæðum vskl. gera mörg ákvæði laganna beinlínis ráð fyrir leiðréttingu skattskila eftir frumálagningu standist forsendur skilanna ekki. Í framkvæmd hefur yfirskattanevnd t.d. talið að skylduna til að standa skil á leiðréttum virðisaukaskattsskýrslum megi leiða af 1. og 2. mgr. 24. gr. vskl.<sup>5</sup> Þó svo að sú skylda hvíli á skattskyldum aðilum að skila réttri virðisaukaskattsskýrslu vegna hvers uppgjörstímabils geta málefnalegar ástæður legið því til grundvallar að breytingar verði gerðar eftir frumálagningu eins og vikið verður að hér síðar. Í þessu sambandi má nefna að forsendur skila geta breyst en það ekki komið í ljós fyrr en eftir að búið er að gera viðeigandi tímabil upp.

## 2.3 Samantekt.

Af framangreindu leiðir að virðisaukaskattsskyldir aðilar skila ekki í ríkissjóð öllum þeim virðisaukaskatti sem þeir leggja á við sölu á vöru og þjónustu. Við frumálagningu greiða þeir

---

<sup>2</sup> Sjá umfjöllun á vef RSK: <https://www.rsk.is/atvinnurekstur/ad-hefja-rekstur/virdisaukaskattsskra/>

<sup>3</sup> Sjá afrit af virðisaukaskattsskýrslu, RSK 10.01: [https://www.rsk.is/media/rsk10/rsk\\_1001\\_2015.is.pdf](https://www.rsk.is/media/rsk10/rsk_1001_2015.is.pdf)

<sup>4</sup> Sjá afrit af leiðréttingarskýrslu, RSK 10.26: [https://www.rsk.is/media/rsk10/rsk\\_1026\\_2015.is.pdf](https://www.rsk.is/media/rsk10/rsk_1026_2015.is.pdf)

<sup>5</sup> Sjá úrskurð yfirskattanevndar nr. 268/1997.

aðeins þá fjárhæð sem nemur muninum á skattinum sem þeir lögðu á söluna (útskatti) og þeim virðisaukaskatti sem þeir hafa sjálfir greitt af vörum og þjónustu sem keypt er vegna starfseminnar (innskatti). Skil svofelldrar fjárhæðar virðisaukaskatts í ríkissjóð á sér að jafnaði stað sex sinnum á ári, þ.e. 5. febrúar, 5. apríl, 5. júní, 5. ágúst, 5. október, 5. desember. Að hverju tímabili loknu er fjárhæð sem nemur mismuni útskatts og innskatts skilað í ríkissjóð. Með þeim hætti er tryggt að virðisauki verði skattlagður á öllum stigum viðskipta. Á skiladegi virðisaukaskatts ber skattsskyldum aðilum ekki einungis að skila virðisaukaskatti í ríkissjóð heldur ber þeim einnig að gera grein fyrir viðskiptunum sem standa þar að baki í virðisaukaskattsskýrslu. Þrátt fyrir að beinlínis sé gert ráð fyrir því að virðisaukaskattsskýrsla endurspegli raunsanna mynd af virðisaukaskattsskyldum viðskiptum á viðeigandi uppgjörstímabili getur til þess komið að gera þurfi leiðréttingar á skýrslugjöf eftir að uppgjör virðisaukaskatts hefur farið fram.

Í samhengi umfjöllunarinnar er rétt að draga fram greinarmuninn annars vegar á virðisaukaskatti sem ríkisskattstjóri ákvarðar við frumálagningu á hverju uppgjörstímabili og hins vegar greiðslu hans. Skattsskyldum aðilum ber að innheimta skattinn, halda sérstakt bókhald, gera grein fyrir skattinum í virðisaukaskattsskýrslu og greiða mismun útskatts og innskatts í ríkissjóð á tilgreindum tíma. Til þess getur komið að innheimta, bókhald og skýrslugjöf sé í góðu horfi en gjaldandi hafi af einhverjum ástæðum ekki staðið skil á greiðslu. Komi sú staða upp að gjaldandi standi ekki skil á virðisaukaskatti innan mánaðar frá gjalddaga virkjast vanefndarákvæði vskl. er lúta að greiðslu dráttarvaxta, sbr. 1. mgr. 28. gr. vskl. Að sama skapi getur sú staða verið uppi að skattsskyldur aðili hafi staðið rétt að innheimtu og skilum á greiðslu virðisaukaskatts í ríkissjóð en skýrslugjöf og bókhaldi sé ábótavant. Undir slíkum kringumstæðum virkjast ekki vanefndaákvæði vskl. um dráttarvexti. Þá ber að hafa í huga að þar sem um vörsluskatt er að ræða getur háttsemi gjaldanda eftir atvikum varðað við 1. mgr. 262. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. einnig 1. mgr. 40. gr. vskl.

Af framangreindu leiðir að greiðsluáhætta af innheimtum virðisaukaskatti hvílir alfarið á þeim sem innheimta skattinn. Þar sem á þeim hvílir skylda til að byggja skattinnheimtu á réttum forsendum er ljóst að þá áhættu bera þeir allt þar til réttum skatti hefur verið skilað.

Í næsta kafla verður í meginatriðum gerð grein fyrir svokölluðum gildisdagsetningum sem geta haft áhrif á hvort og hvernig vanefndarákvæðin virkjast.

### 3 GILDISDAGSETNINGAR O.FL.

#### 3.1 Hugtakið gildisdagsetning.

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)<sup>6</sup> eða leiðréttingarskýrslu virðisaukaskatts, (RSK 10.26)<sup>7</sup>. Dagsetningin er ýmist skráð vélrænt eða handvirkt í VSK-2000

---

<sup>6</sup> Sjá virðisaukaskattsskýrslu, RSK 10.01: [https://www.rsk.is/media/rsk10/rsk\\_1001\\_2015.is.pdf](https://www.rsk.is/media/rsk10/rsk_1001_2015.is.pdf)

<sup>7</sup> Sjá leiðréttingarskýrslu virðisaukaskatts, RSK 10.26: [https://www.rsk.is/media/rsk10/rsk\\_1026\\_2015.is.pdf](https://www.rsk.is/media/rsk10/rsk_1026_2015.is.pdf)

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<sup>8</sup>.

### 3.1.1 Grundvöllur.

Ákvörðun gildisdagsetningar sækir grundvöll sinn til ákvæða vskl. Af ákvæði 2. másl. 1. mgr. 24. gr. vskl. leiðir að skráningarskyldum aðilum ber að hafa frumkvæði að réttum virðisaukaskattsskilum vegna hvers uppgjörstímabils virðisaukaskatts. Á gjaldendum hvílir þannig bæði skylda til að greiða mismun útskatts og innskatts í ríkissjóð og skylda til að veita upplýsingar um forsendur skilanna. Ef forsendurnar leiða til þeirrar niðurstöðu að innskattur tímabilsins hafi verið hærrí en útskattur hvílir enn fremur á þeim skylda til að veita um það upplýsingar skv. 3. mgr. 24. gr. vskl. Í vskl. er kveðið á um ýmis úrræði skattyfirvalda þegar skil teljast ófullnægjandi, t.a.m. áætlun í 2. mgr. 25. gr. og 26. gr. laganna, framlengda fresti skattyfirvalda til frágangs skýrslna sem skilað hefur verið of seint í 4. mgr. 25. gr. og 3. mgr. 26. gr. og brottfellingu af grunnskrá virðisaukaskatts, skv. 27. gr. A laganna. Þó að greiðsluskýrslu hafi verið skilað á réttum tíma getur komið til beitingar álags vegna vangreiðslu skv. 27. gr. laganna og dráttarvaxta skv. 28. gr. laganna.

Af lokamálgrein 49. gr. vskl. sbr. 2. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt (hér eftir skammstöfuð tsl.), leiðir hins vegar að gjaldandi getur eignast rétt til inneignarvaxta fyrir það tímabil sem fjármunirnir voru í vörslu ríkissjóðs komi í ljós að hann hafi ofgreitt virðisaukaskatt<sup>9</sup>. Eigi gjaldandi rétt á endurgreiðslu virðisaukaskatts í kjölfar uppgjör virðisaukaskatts skv. 25. gr. vskl. getur gjaldandi einnig eignast rétt til dráttarvaxta hafi endurgreiðslan ekki verið innt af hendi innan mánaðar frá lokum þess frests sem ríkisskattstjóri hefur til að ákvarða aðila skatt á grundvelli inneignarskýrslu eða kveða upp úrskurð skv. 29. gr. vskl. Til þess að ríkisskattstjóra verði unnt að leggja mat á hvort skattskil hafi verið með réttum hætti og unnt geti orðið að skera úr um rétt gjaldanda til inneignar- og/eða dráttarvaxta þurfa annars vegar að liggja fyrir upplýsingar frá skattaðila um forsendur skattskila og hins vegar upplýsingar um greiðslu gjaldanda á virðisaukaskatti. Ef leiðrétting skattskila leiðir í ljós að forsendur frumálagningar hafa verið rangar og það leiðir til lækkunar er ljóst að gjaldandi hefur vangreitt þann skatt sem honum bar með réttu að greiða. Ef leiðréttingin leiðir hins vegar til lækkunar þarf að leggja mat á hvort gjaldandi hafi innt skattgreiðslu af hendi þannig að hann geti talist hafa ofgreitt virðisaukaskatt. Auðsætt er að undir þeim kringumstæðum þegar gjaldandi hefur ekki innt neina greiðslu af hendi vegna viðkomandi uppgjörstímabils getur ofgreiðsla ekki talist hafa átt sér stað. Hafi hann hins vegar innt skattgreiðslu af hendi liggur fyrir að ofgreiðsla hafi átt sér stað og gjaldandinn eignast rétt til inneignarvaxta.

### 3.1.2 Ákvörðun gildisdagsetningar.

Skráning gildisdagsetningar í VSK-2000 er samkvæmt meginreglu miðuð við gjalddaga tímabils. Þannig fær virðisaukaskattur samkvæmt *greiðsluskýrslu* fyrir tímabilið janúar–febrúar sjálfkrafa gildisdag á gjalddaga þess tímabils, þ.e. 5. apríl. Hið sama á við um svokallaðar

---

<sup>8</sup> Í framangreindum leiðbeiningum Fjársýslu ríkisins um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti hljóðar skilgreiningin 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.“ Leiðbeiningarnar kveða þannig á um aðkomu ríkisskattstjóra að ákvörðun um gildisdagsetningar eins og nánar er lýst í köflum 3.4 - 3.7 en umfjöllun þeirra byggir að miklu leyti á þessum leiðbeiningum.

<sup>9</sup> Sjá t.d. Hrd. nr. 131/1999.

*núllskýrslur*, þ.e. virðisaukaskattsskýrslur þar sem ekki er talin fram nein velta, útskattur eða innskattur eða að fjárhæðir útskatts og innskatts á tilteknu uppgjörstímabili eru þær sömu þannig að mismunurinn verður 0 kr. og gjaldandi skilar því engu í ríkissjóð vegna viðkomandi tímabils. Í tilviki framangreindra skýrslna þarf ríkisskattstjóri ekki að taka beina afstöðu til gildisdagsetningar enda fellur hún saman við gjalddaga en skráningin er framkvæmd með vélrænum hætti.

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<sup>10</sup>. Hins vegar gerist þess ekki þörf þegar skattskyldur aðili skilar skýrslu á réttum tíma og ríkisskattstjóri afgreiðir hana innan rétttra 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.

Eins og þegar hefur komið fram skiptir gildisdagsetning grundvallarmáli þegar kemur að ákvörðun upphafs dags inneignar- eða dráttarvaxta. Verður hér í framhaldinu gerð nokkur grein fyrir þessu. Samhengis vegna verður í upphafi gerð grein fyrir álagningu á álagi.

### 3.2 Álag.

Um beitingu álags er fjallað um í 27. gr. vskl. í 1. mgr. hennar er kveðið á um að sé virðisaukaskattur ekki greiddur á tilskildum tíma, þ.e. á gjalddaga viðkomandi uppgjörstímabils, skuli aðili sæta álagi til viðbótar skatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu eða til viðbótar þeim skatti sem honum bar að standa skil á, sbr. 19. gr. vskl. Sama gildir ef virðisaukaskattsskýrslu hefur ekki verið skilað eða verið ábótavant og virðisaukaskattur því áætlaður eða ef endurgreiðsla skv. 25. gr. vskl. hefur verið of há.

Í 6. mgr. 27. gr. vskl. er sérstaklega tekið fram að skattyfirvöld hafi heimild til þess að fella niður álag ef aðili færir gildar ástæður sér til málsbóta. Skattyfirvöld leggja þá mat á það í hverju tilviki hvað teljist vera gildar ástæður í þessu sambandi. Í úrskurðarframkvæmd hefur jafnan verið við það miðað að álag megi fella niður ef utanaðkomandi eða óviðráðanleg atvik hafi hamlað skilum á réttum tíma. Segja má að þetta sjónarmið helgist af orðalagi 27. gr. vskl. sem kveður fortakslaust á um skyldu til álagsbeitingar þegar skilyrði fyrir henni eru til staðar, öndvert við þau ákvæði 108. gr. tsl. þar sem fram kemur að bæta megi álagi við skattstofna ef þeir eru áætlaðir eða vantaldir og ef framtal berst eftir lok framtalsfrests en fyrir lok álagningar. Áherslumunur á ákvæðum 27. gr. vskl. annars vegar og 108. gr. tsl. hins vegar varðandi beitingu álags skýrist að öllum líkindum af því að virðisaukaskattur er vörsluskattur.

Samkvæmt leiðréttingarskýrslum virðisaukaskatts, sbr. kafla 2.2, er iðulega farið fram á breytingar álagningar á fleiri en einu uppgjörstímabili, sbr. 24. gr. vskl. Við afgreiðslu á einni og sömu leiðréttingarskýrslunni geta breytingar þannig leitt til lækkunar álagningar á einu tímabili eða fleirum en hækkunar á öðrum. Við þær aðstæður, þ.e. þegar um samhliða breytingar er að ræða innan ársins sem kveða ýmist á um hækkun eða lækkun álagningar gildir ákveðið verklag sem ríkisskattstjóri lagði fyrir með ákvarðandi bréfum sínum nr. nr. 339/1991 og nr. 804/1997. Í stuttu máli felst þetta verklag í því að við útreikning álags skuli draga frá álagsstofni inneign

---

<sup>10</sup> Það sama gildir ekki um inneign í tekjuskatti en þar er gildisdagur ávallt miðaður við þann gjalddaga sem inneign hefði upphaflega borið.

gjaldanda vegna fyrri uppgjörstímabila innan sama árs, þ.e. í þeim tilvikum þegar skuld (álagsstofn) og inneign myndast við sömu skattbreytingu innan ársins. Ef skuld myndast á eldra tímabili við samhliða breytingar af þessum toga gengur inneign á yngra tímabili upp í þá skuld áður en hún hefur áhrif á álagsstofn vegna skuldar á síðara tímabili. Ekki er sérstaklega kveðið á um þessa framkvæmd í 27. gr. vskl., heldur er alfarið um túlkun ríkisskattstjóra að ræða, sbr. framangreind ákvarðandi bréf hans nr. 339/1991 og 804/1997, sem yfirskattanefnd hefur ekki gert athugasemdir við, sbr. t.a.m. úrskurð hennar nr. 268/1997.

Samkvæmt framansögðu er við ákvörðun álags skv. 27. gr. vskl. við samhliða breytingar innan ársins ekki horft til einstakra tímabila heldur breytinganna í heild innan ársins, andstætt því verklagi sem viðhaft hefur verið vegna ákvörðunar vaxta í sambærilegum tilvikum eins og síðar verður rakið.

### 3.3 Vextir.

#### 3.3.1 Almennt.

Vextir verða aðeins lagðir á peningakröfur ef til þess stendur viðurkennd heimild. Almennir vextir eru þannig eingöngu lagðir á að slíkt sé heimilt samkvæmt lögum, samningi eða venju, sbr. 3. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu. Af 5. gr. laganna leiðir að dráttarvexti má samkvæmt meginreglu leggja á peningakröfur frá gjalddaga fram að greiðsludegi en hafi gjalddagi ekki verið ákveðinn fyrirfram má leggja þá á frá því að mánuður er liðinn frá því að kröfuhafi krafði skuldara sannanlega með réttu um greiðslu. Þá er ætíð heimilt að reikna dráttarvexti frá og með þeim degi þegar dómsmál er höfðað um kröfu. Sérstök sjónarmið eiga hins vegar almennt við um vexti af skaðabótakröfum.

Í ýmsum lögum er að finna sérákvæði sem ganga frammar almennum ákvæðum laga um vexti og verðtryggingu. Slíkt á við í tilviki virðisaukaskatts samkvæmt 28. gr. og 114. gr. tsl., sbr. 5. mgr. 49. gr. vskl, eins og nánar verður rakið í köflum 3.4.2 og 3.4.3.

Almennir vextir gegna eftirfarandi meginhlutverkum<sup>11</sup>:

- Þeir eru endurgjald fyrir umliðun skuldar fyrir eindaga, þ.e. einskona leiga fyrir peninga.
- Þeir eru þóknun til kröfuhafa fyrir þá áhættu sem felst í því að lána peninga eða láta aðra fara með afnot þeirra.
- Þeir gegna hlutverki verðtryggingar á þeim peningum sem kröfuhafi á hjá skuldara.

Dráttarvextir eru skaðabætur, eða ígildi þeirra, sem skuldara ber að greiða eftir að vanefndir hafa orðið af hans hálfu á greiðslu skuldar. Hlutverk þeirra er einkum tvíþætt:

- Þeim er ætlað að bæta tjón kröfuhafa vegna vanefnda skuldara.
- Þeim er ætlað að hafa almenn og sérstök varnaðaráhrif, þ.e. hvetja skuldara til réttra efnda á skuldbindingum sínum.

Dráttarvextir hafa verið skilgreindir sem meðalhófsbætur sem kröfuhafi á rétt á án þess að færa sönnur á að greiðsludráttur hafi í raun og veru valdið honum tjóni eða hve mikið það hefur verið.

---

<sup>11</sup> Viðar Már Matthíasson: Um vexti og dráttarvexti í lögum og lagaframkvæmd. *Úlfjótur tímarit laganema* 1996; 49 (1), bls. 8–11.



Þrátt fyrir að kveðið sé sérstaklega á um vexti og dráttarvexti af skuld og inneign virðisaukaskatts að loknu virðisaukaskattsuppgjöri í 28. gr. vskl. verður að telja að sambærileg sjónarmið búi að baki þeim ákvæðum og almennt búa að baki ákvæðum um vexti og dráttarvexti.

### 3.3.2 Dráttarvextir vegna vangreiðslu virðisaukaskatts.

Kveðið er á um dráttarvexti í 28. gr. vskl. Í 1. mgr. greinarinnar segir að sé virðisaukaskattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga, sbr. 24. gr. laganna, skuli greiða ríkissjóði dráttarvexti af því sem gjaldfallið er. Sama gildir ef endurgreiðsla hefur verið of há. Ákvæði vskl. um dráttarvexti eru afgerandi<sup>12</sup>. Kveðið er á um skyldu til álagningar dráttarvaxta að ákvæðnum skilyrðum uppfylltum. Samkvæmt 1. mgr. 111. gr. tsl., sbr. 5. mgr. 49. gr. vskl., skulu skattar sem álagðir eru samkvæmt lögnum renna í ríkissjóð. Tollstjóri hefur á hendi innheimtu þeirra í umdæmi sýslumanns á höfuðborgarsvæðinu en sýslumenn í öðrum umdæmum. Kröfum um niðurfellingu eða lækkun dráttarvaxta ber því að beina til innheimtumanna ríkissjóðs og eftir atvikum til fjármála- og efnahagsráðuneytisins, sbr. 26. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Ákvæði 28. gr. vskl. um dráttarvexti eru afgerandi og veita innheimtumönnum ríkissjóðs ekki svigrúm til að taka tillit til aðstæðna gjaldanda líkt og ríkisskattstjóra er heimilt í tilviki álagsbeitingar.

### 3.3.3 Inneignarvextir og dráttarvextir af inneign virðisaukaskatts.

Eigi gjaldandi rétt á endurgreiðslu þar sem innskattur á einhverju uppgjörstímabili reynist hærri en útskattur, sbr. 3. mgr. 25. gr. vskl., ber skattyfirvöldum að inna hana af hendi innan tuttugu og eins dags frá lokum skilafrests virðisaukaskattsskýrslu skv. 24. gr. vskl., að því gefnu að skýrslunni hafi verið skilað á réttum tíma. Ef skýrslan berst hins vegar ekki fyrr en eftir lok skilafrests skal endurgreiðslan fara fram innan tuttugu og eins dags frá því að ríkisskattstjóri ákvarðar aðila virðisaukaskatt skv. 29. gr. laganna.

Á grundvelli ákvæða, 2. mgr. 114. gr. tsl., sbr. 5. mgr. 49. gr. vskl., eiga gjaldendur rétt á inneignarvöxtum af inneignarfjárhæðinni skv. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu. Dragist endurgreiðslan um einn mánuð umfram framangreindan tuttugu og einn dag eiga gjaldendur hins vegar rétt á dráttarvöxtum af endurgreiðslufjárhæðinni skv. 4. mgr. 28. gr. vskl. Rétt er hins vegar að hafa í huga að af orðalagi ákvæðis 1. málsl. 2. mgr. 114. gr. tsl. leiðir að réttur til inneignarvaxta er háður því að gjaldandi hafi greitt meira í skatt en álögðum sköttum nemur. Þá er jafnframt gert ráð fyrir að svofelld inneign gjaldanda beri inneignarvexti það tímabil sem ofgreiðslan er í vörslu ríkissjóðs.

## 3.4 Hvenær er þörf á að ríkisskattstjóri taki afstöðu til gildisdagsetninga inneignarskýrslna?

Eins og áður segir getur skipt verulegu máli hvaða gildisdagsetningu færsla í virðisaukaskattsskýrslu fær en skýrsluskil og gjalddagar ráða dagsetningunni í flestum tilvikum. Aðeins í eftirfarandi tilvikum er þörf á því að ríkisskattstjóri taki beina (sjálfstæða) afstöðu til

---

<sup>12</sup> Sjá í þessu sambandi dóm Hæstaréttar Íslands í máli nr. 238/2017: Íslenska ríkið gegn Kvikku banka hf. og gagnsök, en þar sagði Hæstiréttur m.a.: Sé virðisaukaskattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga skal samkvæmt 1. mgr. 28. gr. vskl. greiða dráttarvexti af því sem gjaldfallið er. Að því er varðaði kröfu K ehf. um að dráttarvextir yrðu felldir niður vísaði Hæstiréttur til þess að krafa í um dráttarvexti væri reist á skýrum og ótvíræðum lagaákvæðum. Af þeim sökum og þar sem málskot eða deila um skattskyldu frestaði hvorki gjalddaga skattsins né leysti undan viðurlögum við vangreiðslu hans var kröfu K ehf. hafnað.

gildisdagsetningar inneignarskýrslu samkvæmt framangreindum leiðbeiningum Fjársýslu ríkisins:

- 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.*
- Þegar inneignarskýrslu er skilað eftir lögboðinn frest, sbr. 2. mgr. 24. gr. vskl, en innan 30 daga frá póstlagningu tilkynningar um álagningu, (t.d. áætlun). Í slíkum tilvikum er litið á innkomna virðisaukaskattsskýrslu sem kæru, sbr. 1. mgr. 29. gr. vskl.*
- Þegar inneignarskýrsla berst eftir 30 daga frá frumálagningu (gjaldaga eða skv. sérstakri tilkynningu), sbr. 29. gr. vskl. Um er að ræða beiðni um leiðréttingu á áður innsendum virðisaukaskattsskýrslum (inneignarskýrslum), þ.e. skatterindi.*

Í framangreindum tilvikum þarf ríkisskattstjóri að taka beina afstöðu til gildisdagsetningar. 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.

Rétt er að skýra ferlið nánar með einföldu dæmi. Þegar verið er að skrá nýja inneignarskýrslu við frumálagningu virðisaukaskatts er gildisdagsetning valin, (sjá reitinn gildisdagsetning í neðra horni hægra megin á mynd 1).

**Mynd 1.** Skjámynd úr vsk-2000 – nýskráning á vsk-skýrslu.

Í dæminu er inneignarskýrsla skráð vegna uppgjörstímabilsins nóvember–desember 2017 en skiladagur þess uppgjörstímabils var 5. febrúar 2018. Skýrslan var móttekin 16. janúar 2018 en þar sem VSK-2000 kerfið leyfir ekki að gildisdagsetning sé skráð fyrir gjalddaga tímabils er ekki hægt að skrá gildisdaginn fyrir skiladag. Á sama hátt leyfir kerfið ekki að skráð sé gildisdagsetning fram í tímann. Gildisdagsetning getur þannig aðeins verið frá og með

gjaldlega viðkomandi uppgjörstímabils til og með þess dags að skýrsla er skráð eða staðfest á grundvelli fullnægjandi gagnaskila.

Til nánari skýringar er rétt að gera grein fyrir ferlinu þegar breyting er gerð á frumálagningu. Tekið er dæmi af breytingu frumálagningar á tímabili 24 (maí-júní) sem hefur gjalddaga 5. ágúst. Þegar um slíka breytingu er að ræða sýnir VSK-2000 kerfið síðasta skráða gildisdag skýrslunnar, (sjá reitinn *gildisdagsetning* neðarlega fyrir miðju á mynd 2). Hafi álagningu verið breytt oftar en einu sinni er nýjasti gildisdagurinn ávallt sýndur, sjá mynd 2.

**Mynd 2.** Skjámynd úr vsk-2000 – Breyting á vsk-skýrslu.

	Verður	Er	Breyting
Skattskyld velta 24%	0	0	0
Skattskyld velta 11%	0	0	0
Undanþegin velta	0	0	0
Útskattur	0	0	0
Innskattur	435.114	435.114	0
Álagning	435.114-	435.114-	0
Sérstakt gjald	0	0	0
Greiðsla	0		
Inneign	435.114-	435.114-	0
Gildisdagsetning	1.9.2017		

Í þeim tilvikum þegar gjaldandi fer fram á breytingu á frumálagningu tveggja eða fleiri eldri uppgjörstímabils með skilum á eyðublaðinu RSK 10.26, „leiðréttingarskýrslu virðisaukaskatts“ getur eftirfarandi átt sér stað:

- Álagning viðkomandi uppgjörstímabils hækkar: Dráttarvextir eru lagðir á vangoldinn virðisaukaskatt frá gjalddaga viðkomandi uppgjörstímabils.
- Álagning viðkomandi uppgjörstímabils lækkar: Inneignarvextir eru lagðir á inneign frá gjalddaga viðkomandi uppgjörstímabils ef til ofgreiðslu hefur komið.
- Álagning viðkomandi virðisaukaskatts tímabils lækkar: Hafi ofgreiðsla ekki átt sér stað eru lagðir inneignarvextir á inneign frá móttökudegi leiðréttingarskýrslu eða þeim degi þegar fullnægjandi gagnaskil hafa farið fram<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Álagning getur hækkað, annars vegar vegna þess að útskattur er hækkaður eða vegna þess að innskattur er lækkaður. Við lækkun álagningar snýst þetta við, þ.e. að útskattur lækkar eða innskattur hækkar. Stundum á hvort tveggja við vegna sömu gjaldabreytingar. Því er einfaldara að tala um hækkun eða lækkun álagningar.

Gjaldanda ber að skila leiðréttingarskýrslu til ríkisskattstjóra jafnskjótt og upplýst er um að þörf er á leiðréttingu, (sjá mynd 3, hér fyrir neðan).

### 3.5 Breyting álagningar – leiðréttingarskýrsla.

Ýmsar ástæður geta legið að baki skilum á leiðréttingarskýrslu virðisaukaskatts. Þannig getur t.a.m. komið í ljós við bókhaldslegt uppgjör að leiðrétta þurfi fyrri skil á virðisaukaskatti s.s. vegna mistaka við færslu sölureikninga á rétt uppgjörstímabil, reikningar hafi verið bókaðir á ranga lykla, fylgiskjöl mislagst eða þau borist eftir að uppgjör hefur farið fram. 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 bókhald, sbr. m.a. ákvæði 102. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga. Leiði samanburðurinn í ljós að fyrri skil hafi ekki verið rétt ber aðila að gera grein fyrir mismuninum með leiðréttingarskýrslu, RSK 10.26, ýmist á pappírformi eða sem sérstöku fylgiskjali með skattframtali. Leiðréttingarskýrslu er einnig skilað hafi aðili sem skráður var í ársskil á virðisaukaskatti skv. 3. gr. reglugerðar nr. 667/1995, um framtal og skil á virðisaukaskatti, náð veltumarki skv. 1. mgr. þeirrar greinar, sbr. einnig lokamálslið 1. mgr. 24. gr. vskl.

Á mynd 3 er leiðréttingarskýrslan, RSK 10.26, sýnd á pappírformi en eins og fram hefur komið er hún einnig sérstakt fylgiskjal með skattframtali og er oftast skilað með þeim hætti. Samkvæmt skýrslunni er unnt að leiðrétta öll uppgjörstímabil viðkomandi rekstrarárs en ef leiðréttingar er þörf fyrir stakt uppgjörstímabil áður en skattframtali ársins er skilað er annað skýrsluform notað, þ.e. RSK 10.03.

Mynd 3. Fyrsta síða eyðublaðs RSK 10.26.

RSK

RÍKISSKATTSTJÓRI

Leiðréttingarskýrsla virðisaukaskatts

Skýrsla þessi er ekki fyrir þá sem hafa styttri uppgjörstímabil en tvo mánuði. Leiðbeiningar eru á bakhlið 2. samrits.

Vegna ársins

Leiðrétting er vegna:
 

- Fyrri skila
- Breytingar á forsendu ársskilamáta
- Breytingar á forsendu 6 mán. skilamáta

**A Rekstraraðili**

Nafn rekstraraðila	Kennitala rekstraraðila	VSK-númer
Heimili	Póstnúmer og pósthólf	Pósthólfnumur og póstrúmer
Sveitarfélag	Starfsemi	Atvinnugrein

**B Sundurliðun á tímabil samkvæmt bókhaldi**

Skrá skal inn neikvæðar tölur í G-reiti ef um inneign er að ræða (t.d. -1000)

Tímabil	Skattskyld velta án VSK í 24% þrepi	Skattskyld velta án VSK í 25,5% þrepi	Skattskyld velta án VSK í 11%	Undanþegin velta	Útskattur	Innskattur	Til greiðslu (inneign) skv. bókhaldi	Til greiðslu (inneign) skv. innsendri skýrslu
1. jan. feb.	A01	A1	B11	C1	D1	E1	F1	G1
	B1 Skattskyld velta án VSK í 7% þrepi		H1 Álag á vangreiðdan virðisaukaskatt		Til greiðslu		I1 Mismunur úr reitum F1 og G1	
2. mars apríl	A02	A2	B12	C2	D2	E2	F2	G2
	B2 Skattskyld velta án VSK í 7% þrepi		H2 Álag á vangreiðdan virðisaukaskatt		Til greiðslu		I2 Mismunur úr reitum F2 og G2	
3. maí júní	A03	A3	B13	C3	D3	E3	F3	G3
	B3 Skattskyld velta án VSK í 7% þrepi		H3 Álag á vangreiðdan virðisaukaskatt		Til greiðslu		I3 Mismunur úr reitum F3 og G3	
4. júlí ágúst	A04	A4	B14	C4	D4	E4	F4	G4
	B4 Skattskyld velta án VSK í 7% þrepi		H4 Álag á vangreiðdan virðisaukaskatt		Til greiðslu		I4 Mismunur úr reitum F4 og G4	
5. sept. októ.	A05	A5	B15	C5	D5	E5	F5	G5
	B5 Skattskyld velta án VSK í 7% þrepi		H5 Álag á vangreiðdan virðisaukaskatt		Til greiðslu		I5 Mismunur úr reitum F5 og G5	
6. nóv. des.	A06	A6	B16	C6	D6	E6	F6	G6
	B6 Skattskyld velta án VSK í 7% þrepi		H6 Álag á vangreiðdan virðisaukaskatt		Til greiðslu		I6 Mismunur úr reitum F6 og G6	
Samt.	AA	A	BB	C	D	E	F	G
	B Samtals skattskyld velta án VSK í 7% þrepi		J. Samtals álag á vangreiðdan vsk.		Til greiðslu		M Mismunur (J+K-L) til greiðslu (inneign)	

**C Athugasemdir**

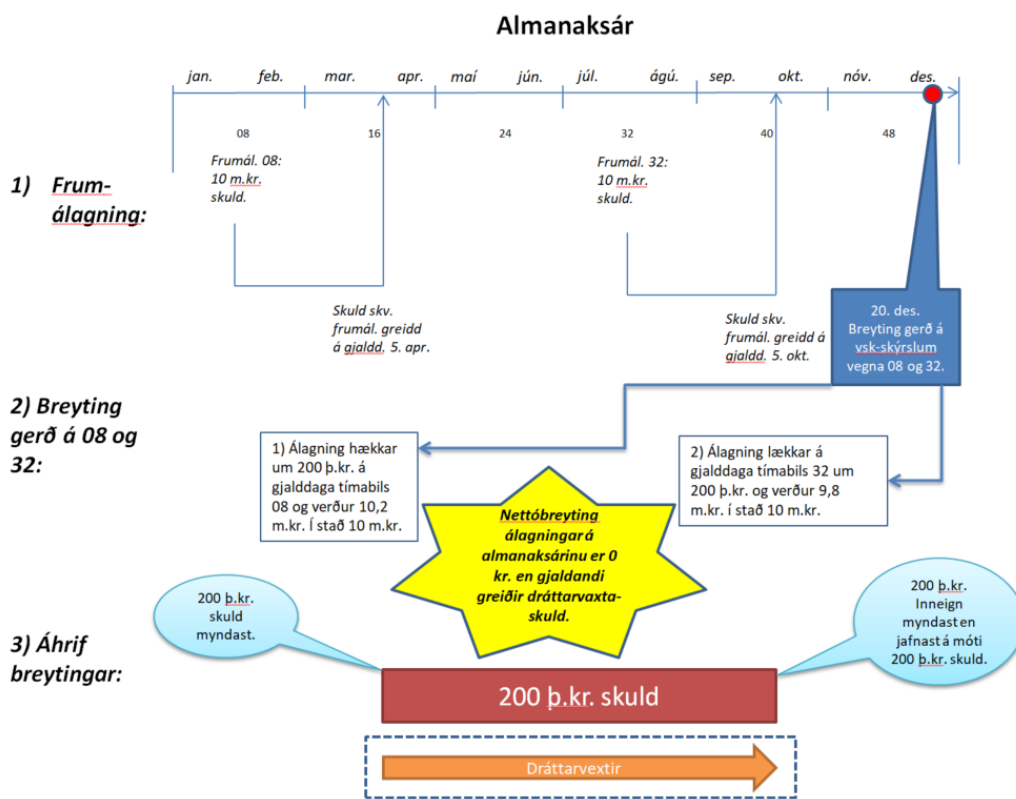
### 3.6 Álitamálið í hnotskurn.

Eins og fram kemur í skipunarbréfi starfshópsins kunna skattbreytingar eftir frumálagningu að hafa það í för með sér að skuld myndist vegna ógreiddra dráttarvaxta þrátt fyrir að heildarniðurstaða leiðréttinga á höfuðstól uppgjörstímabila innan almanaksársins verði 0 kr. Komið hafa fram sterkar vísbendingar um að gjaldendum finnist á sig hallað undir þessum kringumstæðum vegna þess vaxtakostnaðar sem myndast við leiðréttinguna. Breyting frá frumálagningu þýðir að skil virðisaukaskatts hafi ekki verið rétt og er þá litið svo á að skatturinn hafi a.m.k. að hluta til verið vangoldinn. Hinn vangoldni skattur ber dráttarvexti frá gjalddaga viðkomandi tímabils. Þessi staða getur jafnvel komið upp þó að leiðréttingin feli í sér að skuld myndist á einu tímabili en inneign sömu fjárhæðar eða jafnvel hærri á nærliggjandi tímabilum. Meginorsakirnar fyrir þessu eru tvær: Annars vegar mismunandi gildisdagsetningar skulda og

inneigna gjaldanda eftir uppgjörstímabilum og hins vegar sá munur sem er á vaxtastigi inneignar- og dráttarvaxta<sup>14</sup>.

Líkt og rakið var hér að framan byggir ákvörðun um gildisdagsetningu í virðisaukaskatti, vegna inneignarvaxta jafnt sem dráttarvaxta á skuld, í stórum dráttum á upplýsingum um móttökudag skýrslu, kæru eða erindis og upplýsingum um ákvörðunardag (færsludag) þeirra, eða síðasta heimilaða dag til þess samkvæmt málshraðareglum, svo sem rakið hefur verið hér að framan. Ríkisskattstjóri býr yfir upplýsingum um þessar dagsetningar og skráir þær í álagningarkerfið VSK-2000. Vaxtaákvörðunin byggir jafnframt á upplýsingum úr TBR-kerfinu um hvort greiðsla hafi átt sér stað fyrir viðkomandi uppgjörstímabil, hvenær hún var innt af hendi og um fjárhæð hennar. Á grundvelli framangreindra upplýsinga ákvarðast gildisdagsetning í TBR-kerfinu. Lýsa má álitamálinu með eftirfarandi skýringarmyndum:

**Mynd 4.** Við leiðréttingu myndast skuld á eldra tímabili en inneign á seinna tímabili.

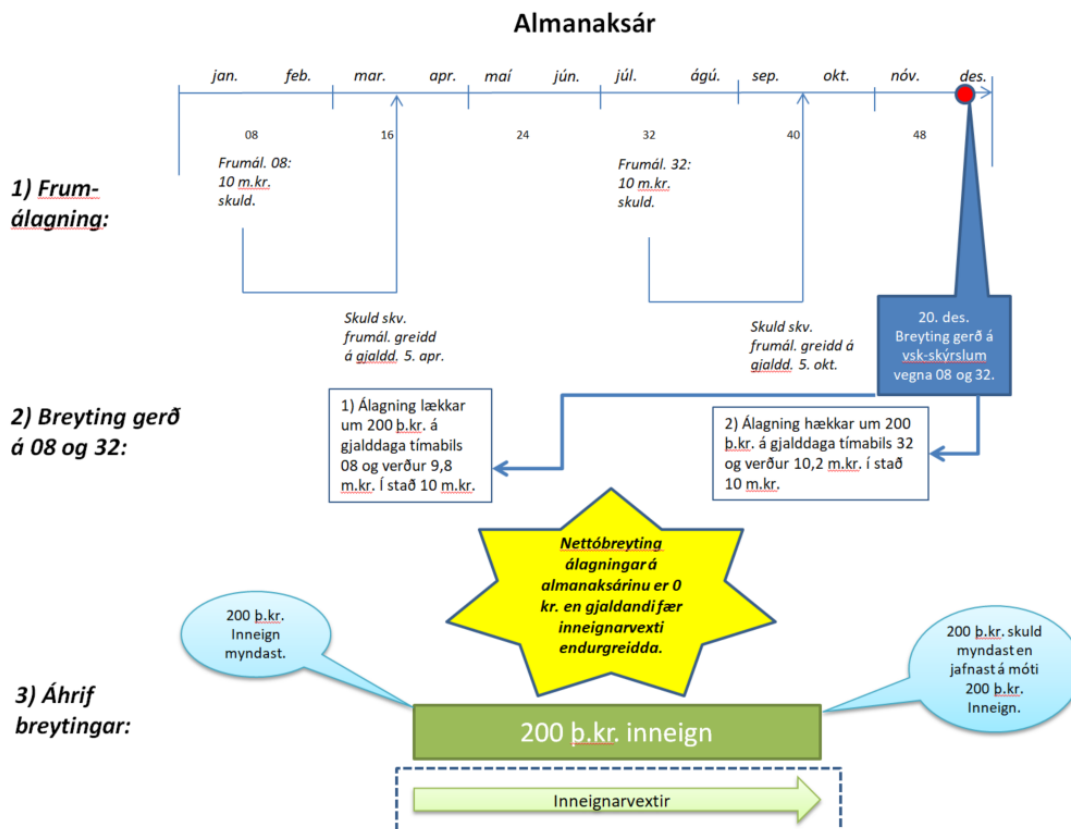


Á mynd 4 er tekið dæmi af breytingu álagningar virðisaukaskatts innan almanaksárs vegna skila á leiðréttingarskýrslu virðisaukaskatts hinn 20. desember. Álagning á tímabili 08 er hækkuð um

<sup>14</sup> Dráttarvextir eru nú 12% fyrir tímabilið 1.-31. janúar 2018. Inneignarvextir eru jafnháir skaðabótavöxtum og eru nú 3,73%. Sjá nánar tilkynningu frá Seðlabanka Íslands um dráttarvexti og vexti af peningakröfum nr. 12/2017 frá 18.12.2017: <https://www.sedlabanki.is/utgefid-efni/frettir-og-tilkynningar/frettasafn/frett/2018/01/19/Tilkynning-um-drattarvexti-og-vexti-af-peningakrofum-nr.-01-2018/>

200 þús. kr. vegna leiðréttingar en samhliða er álagning á tímabili 32 lækkuð um sömu fjárhæð. Ef horft er á almanaksárið í heild sinni myndast 200 þús. kr. inneign á tímabili 32 sem er á þeim tímapunkti jafnað á móti 200 þús. kr. skuld frá tímabili 08. Skuldajöfnun á sér því stað á gjalddaga tímabils 32, þ.e. hinn 5. október. Þar sem skuld vegna tímabils 08 hefur gildisdaginn 5. apríl reiknast dráttarvextir frá þeim tíma til 5. október, þ.e. til þess dags er inneign jafnast á móti skuld sömu fjárhæðar. Engir dráttarvextir reiknast frá 5. október til móttöku/afgreiðslu leiðréttingarskýrslu þar sem skuld gjaldanda er þá engin. Heildarniðurstaða eftir breytingar álagningar virðisaukaskatts er 0 kr. en gjaldandi þarf hins vegar að greiða dráttarvextina sem voru lagðir á skuldina. Á árinu 2017 hefði fjárhæð dráttarvaxtanna numið rúmum 15 þús. kr.

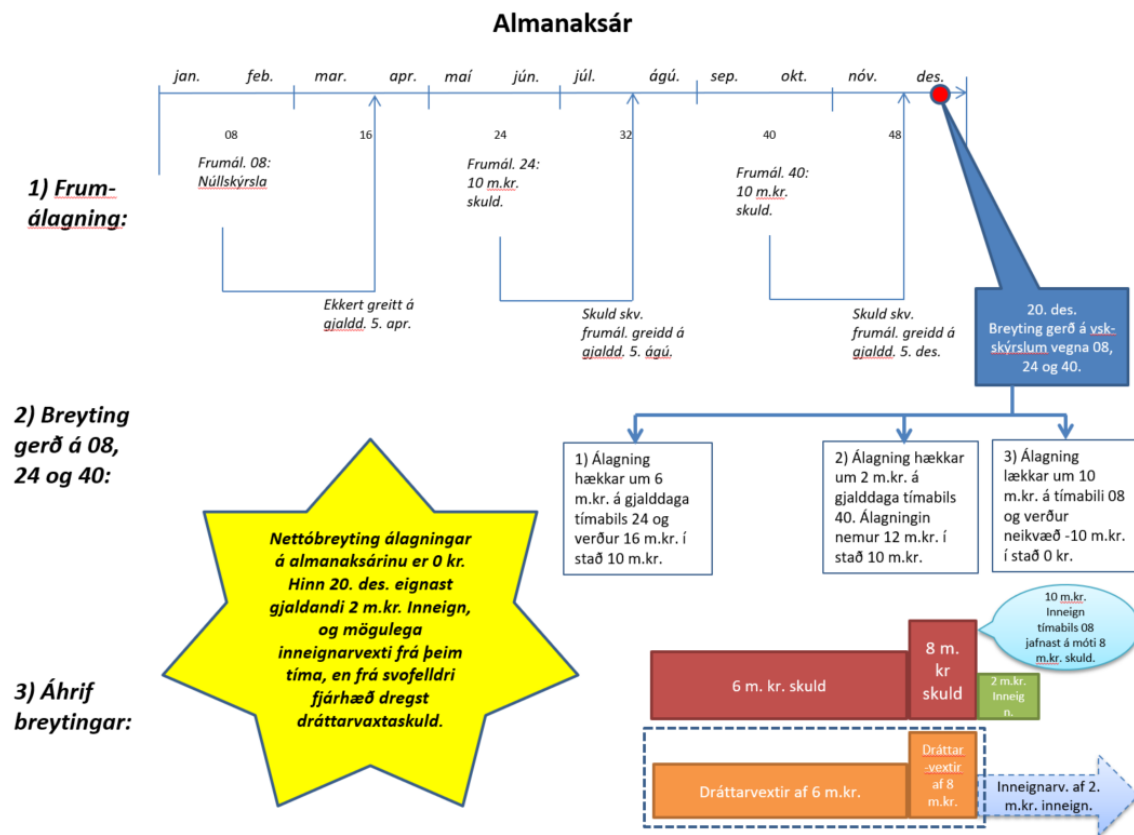
**Mynd 5.** Við leiðréttingu myndast inneign á eldra tímabili en skuld á seinna tímabili.



Á mynd 5 er staðan önnur en á mynd 4. Á myndinni er tekið dæmi af breytingu álagningar virðisaukaskatts vegna skila á leiðréttingarskýrslu 20. desember eins og áður. Álagning á tímabili 08 lækkar um 200 þús. kr. en samhliða hækkar álagning á tímabili 32 um sömu fjárhæð. Ef horft er á almanaksárið í heild sinni myndast 200 þús. kr. inneign hjá gjaldanda á tímabili 08 sem jafnað er út á móti 200 þús. kr. skuld á gjalddaga tímabils 32. Skuldajöfnun á því sér stað á gjalddaga tímabils 32, þ.e. þann 5. október. Inneign gjaldanda fær þannig ekki gildisdaginn 20. desember, eða færsludag samkvæmt leiðbeiningum Fjársýslu ríkisins um gildisdagsetningar, heldur 5. apríl enda hafði hann þá greitt skatt samkvæmt frumálagningu og inneignin ber inneignarvexti frá sama tíma. Gjaldandi fær því inneignarvexti af inneign tímabils 08 til 5. október á gjalddaga tímabils 32 þegar inneigninni jafnað á móti skuld gjaldanda. Engir inneignarvextir reiknast frá 5. október til móttöku/afgreiðslu leiðréttingarskýrslu þar sem jöfnun inneignar á móti skuld átti sér stað hinn 5. október. Heildarniðurstaða virðisaukaskatts á almanaksárinu er 0 kr. en gjaldandi fær hins vegar inneignarvextina greidda. Á árinu 2017 hefði fjárhæð inneignarvaxtanna numið tæpum 5 þús. kr.



Mynd 6. Við leiðréttingu myndast inneign á eldra tímabili en skuld á tveimur síðari tímabilum.



Á mynd 6 er leiðrétting framkvæmd 20. desember á skattskilum þriggja tímabila, 08, 24 og 40. Leiðréttingin hefur það í för með sér að 10 millj. kr. inneign myndast vegna tímabils 08. Samkvæmt leiðbeiningum Fjársýslu ríkisins um gildisdagsetningar fær inneignin hins vegar gildisdag sem er sami dagur og færsludagur leiðréttingarskýrslunnar enda greiddi gjaldandi engan virðisaukaskatt á gjalddaga tímabilsins. Á gjalddaga tímabils 24, þ.e. hinn 5. ágúst, myndast hins vegar skuld að fjárhæð 6 millj. kr. og ber hún dráttarvexti frá þeim tíma. Á gjalddaga tímabils 40, 5. desember myndast að nýju skuld að fjárhæð 2 millj. kr. og bera því samtals 8 millj. kr. dráttarvexti frá þeim tíma. Á gildisdegi lækkunar álagningar tímabils 08 jafnast 10 millj. kr. inneign tímabilsins á móti skuld tímabila 24 og 40. Heildarniðurstaða virðisaukaskatts á almanaksárinu er sú að gjaldandi á rétt til endurgreiðslu 2 millj. kr. eftirstöðva inneignar frá tímabili 08 að frádregnum dráttarvöxtum vegna skulda á tímabilum 24 og 40. Á árinu 2017 hefði fjárhæð dráttarvaxta af skuld tímabila 24 og 40 nálgast 500 þús. kr. og gjaldandinn því fengið rúmar 1,5 mill. kr. endurgreiddar.

Líkt og fram kemur hér að framan fær gjaldandi í þessu dæmi enga inneignarvexti þar sem hann greiddi engan virðisaukaskatt á gjalddaga tímabils 08. Gildisdagur inneignar á tímabilinu samkvæmt leiðréttingarskýrslunni er því samkvæmt reglum um gildisdagsetningar sami dagur og færsludagur, þ.e. sá dagur þegar leiðréttingin er framkvæmd. Í tilviki skattkæru skv. 29. gr. er síðasti heimilaði færsludagur eftir tvo mánuði frá lokum kærufrests, sbr. 3. mgr. 29. gr. vskl. Þegar um skatterindi er að ræða, þ.e. ef beiðni um leiðréttingu berst eftir lok kærufrests eins og í þessu dæmi, gildir málshraðaregla 9. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 sem kveður á um að ákvarðanir í málum skuli teknar svo fljótt sem unnt er. Í skattframkvæmd hefur verið stefnt að því að ljúka afgreiðslu skatterinda inna þriggja mánaða frá móttöku þeirra og í samræmi við það er síðasti færsludagur skatterinda af þessum toga, og þar með gildisdagur, eftir þrjú mánuði,



eða 90 daga, frá móttöku þeirra. Í báðum tilvikum, þ.e. við afgreiðslu skattkæru eða skatterindis, getur afgreiðsla þó dregist fram yfir heimilaðan frest ef ríkisskattstjóri getur ekki vegna aðstæðna aðila gert nauðsynlegar athuganir á gögnum þeim sem liggja til grundvallar kæru hans eða erindi, sbr. 4. mgr. 25. gr. vskl. Verði aftur á móti tafir á afgreiðslu af hálfu embættisins er síðasti heimilaði færsludagur samkvæmt málshraðareglu, og þar með gildisdagur, í tilviki skattkæru eftir tvo mánuði frá lokum kærufrests skv. 3. mgr. 29. gr. vskl. en í tilviki skatterindis 90. dagar frá móttöku þess.

#### **4 BREYTINGAR Í FRAMKVÆMD.**

Í tengslum við vinnu starfshópsins framkvæmdi ríkisskattstjóri greiningu á breytingum virðisaukaskatts. Niðurstöðurnar gefa ekki til kynna að gjaldendur komi sér undan því að skila leiðréttingarskýrslum en gefa vísbendingu um að hugsanlega gæti tilhneigingar til að fresta skattskilum til lokatímabíla almanaksársins, svo sem rakið verður hér á eftir.

Fjöldi skatterinda í formi leiðréttingarskýrslna virðisaukaskatts sem bárust með skattframtölum gjaldenda virðist vera svipaður frá ári til árs, eða á bilinu 14.500–16.000. Álagning virðisaukaskatts tekur stöðugum breytingum frá frumálagningu, einkum á grundvelli innsendra virðisaukaskattsskýrslna sem berast sem kæra skv. 29. gr. vskl. í stað áætlunar skv. 2. mgr. 25. gr. og á grundvelli leiðréttingarskýrslna. Fjöldi breytinga er aftur á móti mestur eftir að áætlanir eru gerðar og einu til tveimur árum eftir lok hvers rekstrarárs en fækkar verulega eftir það.

Ríkisskattstjóri tók t.a.m. til skoðunar virðisaukaskattsskýrslur vegna rekstrarársins 2013 þar sem að flestum breytingum ætti að vera lokið fyrir það ár. Í lok ágúst 2017 höfðu verið gerðar 39.546 skattbreytingar fyrir árið 2013 á grundvelli leiðréttingarskýrslna sem bárust fyrir það ár. Fjórðu hverri virðisaukaskattsskýrslu sem skilað var við frumálagningu ársins 2013 hafði þannig verið skattbreytt á grundvelli leiðréttingarskýrslu. Eins og áður hefur komið fram, sbr. kafla 3.6., geta ýmsar ástæður legið að baki skilum á leiðréttingarskýrslum virðisaukaskatts. Miðað við fjölda innsendra skatterinda og kæra sem berast eftir lok álagningar á ári hverju og miðað við þær fjárhæðir sem breytt er verður þó einnig að mati ríkisskattstjóra að telja að talsverð vanhöld séu á því að skattskyldir aðilar færi bókhald sitt með réttum hætti frá tímabili til tímabils innan hvers rekstrarárs eins og þó sé gerð krafa um samkvæmt VIII. kafla vskl., sbr. einnig reglugerð nr. 50/1993, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila.

Tölurnar gefa einnig vísbendingu um að áhyggjur þess efnis að leiðréttingarskýrslum sé e.t.v. ekki skilað vegna framangreinds vaxtamunar séu að vissu leyti óþarfar, þ.e. með hliðsjón af því að u.þ.b. helmingur skráðra aðila skilar leiðréttingarskýrslum með framtali sínu og að liðlega fjórðungi allra virðisaukaskattsskýrslna sé breytt á grundvelli þeirra. Á hinn bóginn sýna tölur um fjölda og fjárhæðir breytinga á einstaka tímabilum ákveðna tilhneigingu til þess að flytja gjaldabreytingar fram á síðustu tvö uppgjörstímabil ársins, eða m.ö.o. tilhneigingu til þess að fresta skattskilum. Í þessu sambandi verður þó að setja þann fyrirvara að fjöldi leiðréttinga á síðasta uppgjörstímabili ársins umfram leiðréttingar á öðrum tímabilum getur helgast að stórum hluta af leiðréttingum frá aðilum með skil einu sinni á ári samkvæmt ákvæðum 3. gr. reglugerðar nr. 667/1995, um framtal og skil á virðisaukaskatti, sem færð eru á lokatímabil ársins. Í árslok 2013 voru u.þ.b. 7.900 aðilar skráðir í ársskil samkvæmt grunnskrá virðisaukaskatts.

Afar flókið er að finna fjölda þeirra tilvika þar sem að inneign er á fyrra tímabili og skuld á síðara tímabili, þar sem tímabilin þurfa ekki að vera samliggjandi. Að auki getur verið um að ræða fleiri

en eitt slíkt tilvik samkvæmt sömu leiðréttingarskýrslunni. Í þessu sambandi skoðaði ríkisskattstjóri sérstaklega tvö samliggjandi uppgjörstímabil, þ.e. janúar–febrúar og mars–apríl 2013. Út frá þeirri skoðun kom í ljós að 748 aðilar voru með inneign á tímabilinu janúar–febrúar, en skuld á tímabilinu mars–apríl. Það er mat ríkisskattstjóra að fjöldi leiðréttingarskýrsla þar sem að inneign er á fyrra tímabili og skuld á því síðara séu varlega áætlaðar um 1.000-1.500 á ári.

## 5 STAÐAN ERLENDIS.

Við samningu frumvarps þess er varð að vskl. var tekið mið af lagareglum nágrannaþjóða okkar, einkum Dana. Í því ljósi tók starfshópurinn til skoðunar hvort sambærileg álitamál hefðu komið upp í Danmörku og Noregi. Eftir skoðun starfshópsins á lagaumhverfi og skattframkvæmd hjá nágrannaþjóðum okkar verður þó ekki séð að sambærileg álitamál hafi komið þar upp er snerta gildisdagsetningar. Þá er hins vegar til þess að líta að ákvæði um vexti á virðisaukaskattsskuld og inneign í þessum ríkjum eru ekki að öllu leyti sambærileg þeim ákvæðum sem gilda um þessi atriði hér á landi.

Í 14. og 15. kafla danskra laga um virðisaukaskatt (d. momsloven) er kveðið á um uppgjör skattsins. Ákvæði kaflanna eru að ýmsu leyti lík ákvæðum VII. og IX. kafla vskl. en eru þó t.d. hvað uppgjörstímabil varðar mun ítarlegri. Sá meginmunur er þó á að um greiðslu og endurgreiðslu fer samkvæmt ákvæðum danskra sérlaga um innheimtu opinberra gjalda (d. lov om opkrævning af skatter og afgifter)<sup>15</sup>. Vextir eru lagðir á skattskuld frá gjalddaga og nema um 9% ársvöxtu. Þá er að finna sérstök ákvæði í 7. og 8. gr. dönsku innheimtulaganna þar sem jafnframt er kveðið á um viðurlög við vangreiðslu og sérstakar heimildir til að falla frá beitingu viðurlaga við sérstakar aðstæður, þ.á m. álögðum vöxtum. Heimildirnar eru hins vegar afar þröngar. Þær eru í fyrsta lagi bundnar við aðstæður sem gjaldandi gat ekki haft áhrif á. Í öðru lagi mega ekki líða fleiri en sex dagar frá gjalddaga en þá er ekki heimilt að beita heimildinni. Þá er loks í framkvæmd jafnframt litið til þess hvort ítrekað hafi verið óskað eftir niðurfellingu viðurlaga. Í 8. gr. laganna kemur fram í þessu sambandi að ráðherra skattamála skuli setja nánari reglur um slíkar niðurfellingar. Þá hafa dönsk skattyfirvöld einnig boðið gjaldendum upp á að gera rafrænar leiðréttingar á virðisaukaskattsskýrslum. Leiðréttingarnar eru að jafnaði framkvæmdar sem endurupptaka frumálagningar og bera aðeins vexti frá síðasta gjalddaga þeirra uppgjörstímabila sem koma til leiðréttingar. Þessa leið fóru Danir með þau sjónarmið að leiðarljósi annars vegar að einfalda innheimtu og hins vegar að koma í veg fyrir að ríkissjóður yrði nýttur sem innlánsstofnun.

Í Noregi er að mörgu leyti sambærilegt fyrirkomulag og í Danmörku. Kveðið er á um greiðslu og endurgreiðslu virðisaukaskatts o.fl. í sérlögum um greiðslu og innheimtu skattkrafna (n. lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav). Vextirnir sem leggjast á við hefðbundna vangreiðslu eða ofgreiðslu eru hins vegar mun hærrí en í tilviki leiðréttingar, dráttarvextir sem nema um þessar mundir um 8,5%. Við leiðréttingu frá frumálagningu leggjast mun lægri vextir frá gjalddaga viðkomandi uppgjörstímabils sem aðeins nema 1,5%, þ.e. jafngildi stýrivaxta norska seðlabankans auk 1% álags. Áður en breytingar voru gerðar á norsku innheimtulögunum árið 2008 voru vextir á skattskuldir og inneignir sem leiddi af leiðréttingu mun hærrí en vaxtahæðin grundvallaðist þá aðallega á varnaðaráhrifum. Sú lága vaxtahæð sem nú gildir

---

<sup>15</sup> Sjá hér nánar dönsku innheimtulögin: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=183423>

grundvallast hins vegar aðeins á sjónarmiðum um að tryggja tiltekna lágmarksávöxtun fjármuna.

Starfshópnum er ekki kunnugt um hver tíðni virðisaukaskattsleiðréttinga er í Danmörku. Þó telur starfshópurinn að draga megi þá ályktun af lestri skýrslna frá ríkisendurskoðanda þar í landi að fátt virðist benda til þess að tíðnin þar sé álitin óvanalega há. Hins vegar er rétt að geta þess að dönsk skattyfirvöld hafa verið gagnrýnd fyrir mikla villutíðni inneignaskýrslna. Samkvæmt upplýsingum frá norskum skattyfirvöldum er tíðni leiðréttingarskýrslna í Noregi mun lægri en hér á landi.

## 6 SJÓNARMÍÐ STARFSHÓPSINS.

Reglur um gildisdagsetningar voru unnar af embætti ríkisskattstjóra í samráði við Fjársýslu ríkisins og að beiðni þeirrar stofnunar. Áður en reglurnar tóku gildi árið 2009 var gildisdagsetning í öllum tilvikum ákvörðuð vélrænt, þ.e. gildisdagur féll ávallt saman við gjalddaga virðisaukaskatts skv. 2. mgr. 24. gr. vskl. Sú framkvæmd hafði það í för með sér að þegar kom til lækkunar á álagningu virðisaukaskatts voru gjaldanda ákvarðaðir inneignarvextir frá gjalddaga viðkomandi uppgjörstímabils. Á fyrsta áratug þessarar aldar fór hins vegar að bera á veikleikum í ferlinu sem kallaði á endurskoðun þess. Ákveðið var að fara yfir framkvæmd á skattbreytingum í virðisaukaskatti sem sendar voru yfir í TBR-kerfið frá VSK-2000 eftir að í ljós kom að framkvæmd á útreikningi inneignarvaxta hafði ekki verið rétt. Þessi vinna leiddi til þess að Fjársýsla ríkisins sendi þann 30. nóvember 2009 til innheimtumanna og RSK til skattstofa um land allt leiðbeiningar um gildisdagsetningar sem báru heitið „Leiðbeiningar vegna breytinga á gildisdögum í virðisaukaskatt.“ Reglum um gildisdagsetningar var vegna þessa ætlað að treysta framkvæmd leiðréttinga á virðisaukaskattsskilum þannig að skilin yrðu í betra samræmi við ákvæði virðisaukaskattslaga. Þá var markmið breytinganna jafnframt að koma í veg fyrir að veikleikar í framkvæmdinni gerðu gjaldendum unnt að ávinna sér óréttmætan rétt til inneignarvaxta eða jafnvel dráttarvaxta á grundvelli síðbúinna skila á virðisaukaskattsskýrslu.

Samkvæmt framangreindu liggur þannig fyrir að frá árinu 2009 hefur verið stuðst við reglur um gildisdagsetningar án þess að þær hafi verið birtar með opinberum hætti í Stjórnartíðindum eða með öðrum sambærilegum hætti. Nauðsynlegt var að setja slíkar reglur á sínum tíma til þess að bregðast við misnotkun aðila á virðisaukaskattskerfinu og skilum á virðisaukaskatti. Hins vegar er það mat starfshópsins að nauðsynlegt sé að þær reglur sem um ræðir séu birtar með opinberum hætti í Stjórnartíðindum eða með öðrum sambærilegum hætti en þannig sé réttaröryggi almennings tryggt eins og kostur er. Það er því mat starfshópsins að bæta þurfi úr núverandi fyrirkomulagi sem sé að vissu leyti ógagnsætt.

Þá liggur fyrir að samkvæmt upplýsingum frá Fjársýslu ríkisins á skuldajöfnun sér ávallt stað þegar skilyrði hennar eru til staðar. Þannig er inneignum vegna ofgreiðslu og inneignarvöxtum ávallt jafnað á móti kostnaði, höfuðstól kröfu, álagi og loks vöxtum í samræmi við framangreinda forgangsröðun, sbr. reglur nr. 797/2016 um greiðsluforgang og skuldajöfnun skatta og gjalda. Um er að ræða inneignir sem myndast hafi gjaldandi greitt að fullu samkvæmt upphaflegri skýrslu en álagning er síðar lækkuð. Þetta á hins vegar ekki við þegar núll-álagning verður neikvæð álagning eða þegar áður ákvörðuð inneign samkvæmt frumálagningu hækkar, þ.e. að inneign verður hærri. Þegar svo ber undir reiknast ekki inneignarvextir fyrr en frá færsludegi breytingarinnar. Í almennri umræðu hefur því hins vegar verið haldið fram að inneign á eldra tímabili jafnist ekki á móti skuld á yngra tímabili en eins og að framan greinir er tekið

tillit til þess við ákvörðun gildisdagsetningar hvort aðili hafi greitt samkvæmt upphaflegri skýrslu eða ekki.

Í ljósi ákvæða vskl. og tsl. um vexti og dráttarvexti og reglna um gildisdagsetningar getur leiðrétting á virðisaukaskattsskilum haft í för með sér að skuld myndist á gjalddaga viðkomandi uppgjörstímabils. Skuldin ber dráttarvexti frá þeim tíma samkvæmt ákvæðum vskl. Það gerist þrátt fyrir að gjaldandinn hafi staðið rétt skil á heildarfjárhæð virðisaukaskatts þegar allt almanaksárið er tekið með í reikninginn. Þessa niðurstöðu leiðir af því að í ákvæðum vskl. er skýrt kveðið á um innheimtu, skil virðisaukaskatts, álagningu, gjalddaga og vexti hvers og eins uppgjörstímabils fyrir sig.

Leiðrétting álagningar getur undir tilteknum kringumstæðum haft það í för með sér að álagning lækki en vegna ákvæða vskl. myndar hún ekki inneign sem ber inneignarvexti fyrr en í fyrsta lagi frá þeim tíma þegar leiðréttingar er krafist. Ef álagning lækkar en gjaldandi hefur þegar greitt virðisaukaskatt til samræmis við frumálagningu eignast hann allajafna inneign sem ber inneignarvexti frá greiðsludegi til endurgreiðsludags. Ef álagning lækkar hins vegar án þess að greiðsla í samræmi við frumálagningu hafi átt sér stað fær lækkunin gildisdag við leiðréttingu eða í kjölfar hennar og að jafnaði enga inneignarvexti hafi endurgreiðslu verið hagað með réttum hætti. Hafi leiðrétting hins vegar haft það í för með sér á sama tíma að álagning hækkar á öðrum uppgjörstímabilum ber sú skuld sem við það myndast dráttarvexti frá gjalddaga viðkomandi tímabils. Niðurstaðan verður sú að þrátt fyrir að heildarniðurstaða álagningar á þeim tímabilum sem undir eru við leiðréttingu verði 0 kr. eða jafnvel jákvæð frá sjónarhóli gjaldanda situr hann uppi með dráttarvextina.

Í kafla 3.4 eru reifaðar forsendur álagningar inneignarvaxta og dráttarvaxta. Þar er einnig gerð grein fyrir meginhlutverkum vaxta og dráttarvaxta. Að mati starfshópsins á megintilgangur dráttarvaxta vel við í tilviki virðisaukaskatts. Virðisaukaskattur er megin skattstofn íslenska ríkisins. Verði ríkissjóður tímabundið af virðisaukaskattstekjum hefur það fjármagnskostnað í för með sér. Þá hefur hið opinbera verulega hagsmuni af því að lausungar gæti ekki þegar að skattskilum kemur, hvort sem litið er til hagræðis skattframkvæmdar eða heildarniðurstöðu skattskila.

Sú umkvörtun sem bent hefur verið á þegar að gildisdagsetningum í virðisaukaskatti kemur kristallast annars vegar í mismunandi upphafstíma dráttarvaxta og inneignarvaxta og hins vegar vaxtamun dráttarvaxta og inneignarvaxta. Ef grannt er skoðað virðist það einkum vera vaxtahæð dráttarvaxta sem veldur óánægju. Ef horft er á það tímabil sem er undir við leiðréttingu álagningar í heild sinni, eins og um eitt uppgjörstímabil væri að ræða, virðist sú niðurstaða skjóta skökku við að skattskil séu á heildina litið í góðu horfi en gjaldandi þurfi eigi síður að greiða dráttarvexti af skuld.

Til þess er hins vegar að líta að uppgjörstímabilin eru að jafnaði sex á ári hverju og vangreiðsla á gjalddaga er efndabrestur sem hefur lögfylgjur í för með sér. Það er gjaldanda að gera fullnægjandi grein fyrir virðisaukaskatti í starfsemi sinni enda hefur hann einn upplýsingar um hann í fórum sínum, a.m.k. þar til ríkisskattstjóri hefur fengið skýrslur hans í hendur og e.t.v. bókhaldsgögn. Staða gjaldanda er slík að ef til álagningar álags og dráttarvaxta kæmi ekki gæti hann haft umtalsverða hagsmuni af því að fresta uppgjöri eða lágmarka skattgreiðslur til betri tíma. Í framangreindu ljósi verður að mati starfshópsins að telja reglur um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti eðlilegar.

## 7 NIÐURSTÖÐUR.

Eftir framangreinda yfirferð er starfshópurinn á þeirri skoðun að hvorki sé tímabært að gera róttækar breytingar á ákvörðun gildisdagsetninga í virðisaukaskatti né lagaákvæðum um vexti á skattskuld eða -inneign. Hins vegar er tvímælalaust tilefni til að skýra kringumstæður nánar en nú er gert. Þrátt fyrir að gjaldendur hafi í einhverjum tilvikum talið sig verða fyrir óréttlæti af hálfu ríkisvaldsins, sem innheimtir dráttarvexti af skuld en greiðir inneignarvexti af ofgreiðslu, kalla hagsmunir ríkissjóðs af réttum og tímanlegum skattskilum á að gildandi fyrirkomulagi verði viðhaldið, a.m.k. svo lengi sem tíðni leiðréttinga er svo há sem raun ber vitni. Þannig virðist það fyrirkomulag sem er við lýði í Noregi t.d. ekki geta komið til álita að svo stöddu.

Í framangreindu felst að starfshópurinn var sammála um að þörf væri á að skýra frekar meðferð inneignarvaxta, greiðslu þeirra og tímamörk við ákvörðun þeirra í lögum um virðisaukaskatt. Í því sambandi væri jafnframt rétt að kveða sérstaklega um inneignarvexti af ofgreiddum virðisaukaskatti í vskl. Þá er það mat starfshópsins að rétt sé að kveðið verði á um það í vskl. að ráðherra setji reglugerð um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti sem birt verði í B-deild Stjórnartíðinda. Með því móti verður réttaröryggi almennings betur tryggt. Þá mun birting slíkra reglna tvímælalaust leiða til aukins samræmis og jafnræðis í stjórnsýslunni þegar ákvarðanir eru teknar um gildisdagsetningar í virðisaukaskatti.

Líkt og greint hefur verið frá liggur fyrir að samkvæmt danskri skattframkvæmd er heimild til þess að fella niður dráttarvexti þar í landi að uppfylltum þröngum skilyrðum. Fyrir liggur að aðstæður geta vitaskuld komið upp hér á landi líkt og í Danmörku þar sem sanngirnirök mæla eindregið með því að fella niður hluta af dráttarvöxtum gjaldanda, þó að þröngum skilyrðum uppfylltum. Að því virtu leggur starfshópurinn til að sett verði lagaákvæði í vskl., sem kveður á um heimild innheimtumanns til niðurfellingar dráttarvaxta að uppfylltum ströngum hlutlægum skilyrðum.

Þá verður ekki fram hjá því litið að breytingar á forsendum vaxta af skattskuldum og inneignum er viðameiri breyting en svo að hún snerti einungis álitamál er tengjast gildisdagsetningum í virðisaukaskatti. Starfshópurinn beinir því til fjármála- og efnahagsráðuneytisins að skoða þau mál nánar, m.a. með það að í huga hvort ákjósanlegt kunni að vera til framtíðar litið að gera breytingar á vaxtaákvæðum skattalaga með samræmingu að leiðarljósi. Í því sambandi beinir starfshópurinn því til starfshóps sem unnið hefur að undirbúningi nýrrar löggjafar um opinbera innheimtu að hafa vinnu starfshópsins til hliðsjónar við vinnu sína. Þá telur starfshópurinn rétt að viðfangsefnið verði eftir atvikum skoðað betur samhliða þeirri skoðun sem fara mun fram á fjölda innheimtugjaldanna.

Að lokum leggur starfshópurinn til að breytingar verði gerðar á álagningarkerfi ríkisskattstjóra, VSK-2000, og tekjubókhaldskerfi ríkisins, TBR. Lagt er til að valin verði viðeigandi fyrir sögn fyrir þann reit í VSK-2000 sem nú ber yfirskriftina „Gildisdagsetning“ en ljóst er að skráning ríkisskattstjóra á slíkri dagsetningu felst í að koma tilteknum upplýsingum á framfæri sem innheimtumaður byggir síðan ákvörðun sína á. Þá leggur starfshópurinn til að kerfin verði að öðru leyti samræmd þannig að þær stofnanir sem koma að ákvörðun gildisdagsetninga í virðisaukaskatti, þ.e. Fjársýsla ríkisins, Ríkisskattstjóri og Tollstjóri, fái sömu upplýsingar um dagsetningu á móttöku skýrslu, kæru eða erindis frá gjaldanda og færsludag ákvörðunar/afgreiðslu á framangreindu eða síðasta heimilaða dag til þess samkvæmt málshraðareglum. Breytingin mun auka yfirsýn stofnananna yfir forsendur fyrir ákvörðun gildisdags og vaxtafjárhæða og gera þeim fært að veita gjaldendum viðeigandi skýringar þegar eftir þeim er leitað.

### **Megintillögur.**

- Nýju ákvæði verði bætt við lög nr. 50/1988 um virðisaukaskatt þar sem kveðið verði með skýrum hætti á um leiðréttingu á frumálagningu virðisaukaskatts. Í ákvæðinu verði m.a. kveðið á um leiðréttingarbeiðnir, meðferð þeirra, tímamörk og vexti.
- Í nýju ákvæði um leiðréttingu á frumálagningu virðisaukaskatts verði ráðherra gert skylt að kveða nánar á um leiðréttinguna með birtum stjórnvaldsfyrirmælum.
- Við gerð stjórnvaldsfyrirmæla um leiðréttingar frá frumálagningu virðisaukaskatts verði í meginatriðum stuðst við fyrirbyggjandi verklagsreglur frá árinu 2009 sem unnar voru af embætti ríkisskattstjóra í samráði við Fjársýslu ríkisins.
- Nýju ákvæði verði bætt við lög nr. 50/1988 um virðisaukaskatt þar sem innheimtumanni verði veitt heimild til að fella niður dráttarvexti að uppfylltum ströngum hlutlægum skilyrðum.
- Álagningarkerfi ríkisskattstjóra, „VSK-2000“ og tekjubókhaldskerfi ríkisins, „TBR“ verði uppfærð þannig að allar þær stofnanir sem koma að meðferð gildisdagsetninga í virðisaukaskatti fái sömu upplýsingar í kerfunum um dagsetningu á móttöku erindis frá gjaldanda og færsludegi, þ.e. ákvörðunar/afgreiðslu á skattkærum og skatterindum eftir að uppgjör á virðisaukaskatti hefur farið fram.

### **Aðrar tillögur.**

- Að starfshópur sem vinnur að undirbúningi nýrrar löggjafar um opinbera innheimtu hafi skýrslu þessa til hliðsjónar í vinnu sinni.
- Litið verði til þessarar skýrslu ef ráðist verður í breytingar á fjölda innheimtugjaldanna.