

Virðisaukaskattur

Endurskoðun upplýsingakerfa



RÍKISENDURSKOÐUN

Maí 1998

Efnisyfirlit

INNGANGUR	7
HELSTU NIÐURSTÖÐUR	9
1. UMFANG ÚTTEKTARINNAR	19
2. UPPBYGGING OG ÞRÓUN VSK-KERFISINS	23
2.1 SJÓNARMÍÐ VIÐ HÖNNUN	23
1. Einfalt kerfi.....	24
2. Upplýsingakerfi en ekki bókhaldskerfi	25
3. Tvískráning gagna í lágmarki	25
4. Breytingar og þróun	26
2.2 HELSTU ÞÆTTIR Í SKILUM Á VIRÐISAUKASKATTI	28
2.3 SKATTSKYLDUSVIÐ	29
2.4 KOSTNAÐUR VIRÐISAUKASKATTSSKYLDRA AÐILA.....	29
2.5 ÞJÓÐHAGSLEGAR UPPLÝSINGAR	30
2.6 VIÐSKIPTAYFIRLIT GJALDENDA.....	32
2.7 ÁRTALÍÐ 2000.....	32
3. NÝ VERKEFNASKIPTING Á MILLI VSK- OG TBR-KERFIS	35
3.1 MEGINREGLUR RÍKISBÓKARA FRÁ ÁRINU 1983.....	35
3.2 BREYTT VERKAEFNASKIPTING SAMÞYKKT	37
1. Nýtt tekjubókhaldskerfi kallar á tæknilega breytt samskipti.....	37
2. Kröfur til nýs tekjubókhaldskerfis.....	39
3. Ný verkefnaskipting	40
4. Aðrar breytingar og nýjungar	42
5. Ný verkefnaskipting í framkvæmd.....	43
3.3 UPPGJÖR VIRÐISAUKASKATTS SAMKVÆMT NÝRRI VERKEFNASKIPTINGU.....	43
3.4 MAT RÍKISENDURSKOÐUNAR Á NÝJU VERKEFNASKIPTINGUNNI.....	48
1. Útreikningur á álagi.....	48
2. Uppgjör og afstemmingar	49
3. Einstakir þættir.....	50
4. Viðbótaratriði.....	50
4. ENDURGREIÐSLUR	53
4.1 ALMENNT UM ENDURGREIÐSLUR	53
4.2 TEGUNDIR ENDURGREIÐSLNA.....	54
4.3 ENDURGREIÐSLUR TIL OPINBERRA AÐILA	57
1. Greiðslur á árinu 1997.....	57
2. Lagaheimildir	58
3. Vélrænar millifærslur Ríkisbókhalds.....	59
4. Skattskyld eigin not.....	61
5. Tilgangur.....	63
6. Skortur á leiðbeiningum.....	64
7. Tegundir ágreiningsefna	65
1. Hvaða vara og þjónusta er endurgreiðsluhæf?.....	65
2. Hverjir teljast opinberir aðilar í þessu sambandi?.....	68
8. Niðurstöður	69
4.4 ENDURGREIÐSLUR VEGNA ÍBÚÐARHÚSNÆÐIS.....	70
1. Greiðslur á árinu 1997.....	72

2. Lagaheimildir	72
3. Tilgangur	72
4. Hverjir fá endurgreitt	73
5. Hvað er endurgreiðsluhæft	74
6. Fylgigögn, formkröfur til reikninga o.fl.	75
7. Afgreiðslutími	76
8. Skráningarkerfi	77
1. Kerfi vegna beiðna og sölureikninga	78
2. Helstu gallar á skráningarkerfinu	80
9. Nýting gagnagrunns með verktakareikningum	85
10. Lækkun endurgreiðsluhlutfalls	89
1. Lækkun vegna nýbygginga íbúðarhúsnæðis til sölu, leigu eða eigin nota	90
2. Lækkun vegna endurbóta og viðhalds á íbúðarhúsnæði	91
11. Niðurstöður	92
4.5 ENDURGREIÐSLUR VEGNA ATVINNUHÚSNÆÐIS	94
1. Sérstök eða frjáls skráning	94
2. Tilgangur skráningarinnar	94
3. Afgreiðslutími skýrslna	95
4. Um sérstaka skráningu	95
1. Greiðslur	95
2. Lagaheimildir	96
3. Skilyrði skráningar	96
4. Meginreglur	98
5. Lok skráningar og leiðrétting innskatts	100
6. Framkvæmdin	101
7. Niðurstöður	104
5. Um frjálsa skráningu	105
1. Greiðslur	105
2. Lagaheimildir	106
3. Skilyrði skráningar	107
4. Meginreglur	107
5. Lok skráningar og leiðrétting innskatts	108
6. Framkvæmdin	109
7. Niðurstöður	111
4.6 ENDURGREIÐSLUR TIL AÐILA Í SKEMMRI SKILUM	111
1. Meginreglur og framkvæmd	111
2. Niðurstöður	112
4.7 ENDURGREIÐSLUR VEGNA BRÁÐABIRGÐASKILA FISKVINNSLUNNAR	113
1. Greiðslur á árinu 1997	113
2. Lagaheimildir	113
3. Meginreglur	113
4. Eftirlit	114
5. Niðurstöður	115
4.8 ENDURGREIÐSLUR TIL VEITINGAHÚSA, MÖTUNEYTA O.FL.	116
1. Greiðslur á árinu 1997	116
2. Lagareglur	116
3. Tilgangur	116
4. Meginreglur	117
5. Eftirlit	117
6. Niðurstöður	118
4.9 ENDURGREIÐSLUR TIL ERLENDRA FYRIRTÆKJA	118

4.10	ENDURGREIÐSLUR TIL ORKU- OG VATNSVEITNA.....	121
	1. Greiðslur á árinu 1997.....	121
	2. Lagaheimildir.....	121
	3. Meginreglur.....	122
	4. Niðurstöður.....	122
5.	EFTIRLIT.....	123
5.1	SKATTSVIK Í VIRÐISAUKASKATTI.....	123
5.2	BREYTING Á SKIPULAGI SKATTEFTIRLITS OG RANNSÓKNA.....	128
5.3	EFTIRLITSADILAR.....	130
5.4	SKOÐUN SKULDA- OG INNEIGNARSKÝRSLNA.....	130
	1. Almenn skýrsluskoðun.....	131
	2. Afgreiðsla og skoðun inneignarskýrslna.....	131
5.5	GRUNNSKOÐUN (EFTIRLIT FYRIR ÁLAGNINGU).....	133
5.6	SKATTEFTIRLIT.....	135
	1. Eftirlit eftir álagningu.....	136
	2. Eftirlit innan ársins.....	136
5.7	VÉLRÆNT EFTIRLIT Í VSK-KERFINU.....	137
	1. Vöruhús gagna.....	138
	2. VSK-skýrslur.....	138
	3. Annað.....	140
5.8	SKRÁNING GJALDSKYLDRA ADILA.....	140
	1. Skráning.....	140
	2. Nýjar reglur um ármenn.....	141
	3. Afskráning.....	142
	4. Gjaldþrota aðilar.....	143
	5. Ógild VSK-númer.....	143
	6. Niðurstöður.....	144
5.9	KRÖFUR TIL TEKJUSKRÁNINGARKERFA.....	145
5.10	TILSLÖKUN VEGNA REIKNINGSEYÐUBLAÐA.....	146
5.11	VSK-SKATTKORT.....	147
5.12	ÞJÓNUSTA VIÐ GJALDENDUR O.FL.....	148
	1. Námskeið.....	149
	2. Leiðbeiningar og eyðublöð.....	150
	3. Aukin fræðsla til bústjóra.....	152
	4. Úrskurðir Yfirskattanefndar o.fl.....	152
5.13	ERLEND BLÖÐ OG TÍMARIT, ERFIÐLEIKAR VIÐ EFTIRLIT.....	153
5.14	MÆLINGAR Á ÁRANGRI SKATTEFTIRLITS.....	154
6.	HELSTU ÞÆTTIR VSK-KERFISINS.....	159
6.1	HELSTU HLUTAR OG SKRÁR KERFISINS.....	159
	1. Hreyfingaskrá og G2-talningar.....	160
	2. Stöðuskrá og T5-talningar.....	161
6.2	UPPRUNI GAGNA.....	164
	1. Staðfesting frumskjala.....	164
	2. Uppruni og flæði gagna á milli kerfa.....	165

6.3	INNTAK GAGNA	166
	1. Skráning skýrslna og greiðslna	166
	1. Skýrsluskil - almenn	166
	2. Skráning gírógreiðslna	169
	3. Skráning greiðslna hjá innheimtumanni	175
	4. Skráning skuldaskýrslna vegna reglulegra skila	177
	2. Innbyggð villuprófun	179
	3. Bunkaafstemming	180
	1. Skuldaskýrslur	180
	2. Inneignarskýrslur og beiðnir um endurgreiðslur	182
	4. Óþörf innsláttarsvæði?	183
	5. Færsla bendils í mynd B4	183
	6. Óheppileg villuboð	184
	7. Leiðrétting innan tímabils	184
	8. Hvernig á að fara út úr VSK-kerfinu?	185
6.4	VINNSLA GAGNA	187
	1. Álagning, leiðréttingar, skattbreytingar, endurgreiðslur o.fl.	187
	1. Undirbúningur álagningarvinnslu, áætlanir o.fl.	187
	2. Leiðrétting eða skattbreyting - regluleg skil	192
	3. Endurgreiðslur og leiðréttingar á þeim	194
	4. Endurgreiðsla virðisaukaskatts (framhald)	197
	5. Dagleg vélræn afstemming	199
	2. Staðfestingar og villumeðhöndlun	200
	3. Aðgangstakmarkanir	201
	4. Kerfislýsingar	202
	5. Notendahandbók	202
6.5	ÚTTAK GAGNA	204
7.	AFSTEMMINGAR OG UPPGJÖR	207
7.1	HLUTVERK RÍKISBÓKHALDS	207
7.2	HELSTU ÞÆTTIR TBI-KERFISINS	208
	1. Innheimtuskrá	208
	2. Uppsafnaðar hreyfingar	209
	3. Uppgjörslisti	209
	4. Gjaldflokkar	209
7.3	ÓLÍK UPPGJÖRSTÍMABIL Í VSK- OG TBI-KERFI	211
7.4	ÓLÍKAR TALNINGAR FÆRSLUTÍMABILA Í VSK- OG TBI-KERFI	213
7.5	ÓLÍKAR SKILGREININGAR RÍKISSKATTSTJÓRA OG RÍKISBÓKHALDS	214
7.6	DAGLEGAR AFSTEMMINGAR Á MILLI VSK- OG TBI-KERFIS	216
	1. Afstemmingarliðir	217
	2. Ósérgreindir og óafstemmdir liðir	218
	3. Meðferð mismunar	219
7.7	MÁNAÐARLEGAR AFSTEMMINGAR Á MILLI VSK- OG TBI-KERFIS	220
7.8	ÁRLEGAR AFSTEMMINGAR Á MILLI VSK- OG TBI-KERFIS	221
	1. Framkvæmd ársuppgjör	221
	2. Erfiðleikar við ársuppgjör	224
	1. Sendingar á Q-lyklum	225
	2. Afstemming á greiðslum í gjaldflokki VB og VSK-kerfi	228
	3. Uppgjör endurgreiðslna	230
	VIÐAUKI 1. LAGA- OG REGLUGERÐARBREYTINGAR	232
	VIÐAUKI 2. HUGTAKASKRÁ	241

Inngangur

Í þessari úttekt var athyglinni fyrst og fremst beint að því upplýsingakerfi sem notað er til þess að halda utan um virðisaukaskatt og öryggisþætti þess. Vegna afstemminga virðisaukaskattsins reyndist og nauðsynlegt að skoða samskipti og upplýsingaflæði á milli Virðisaukaskattskerfis ríkisskattstjóra og Tekjubókhaldskerfis ríkisins sem lítur yfirstjórn Ríkisbókhalds. Í skýrslu þessari eru kerfi þessi til hægðarauka nefnd VSK-kerfið og TBI/TBR-kerfið. Þegar skráning endurgreiðslubeiðna í VSK-kerfinu var skoðuð kom fljótlega í ljós að mörg atriði er tengjast afgreiðslu þeirra eru erfið í framkvæmd. Því var ákveðið að fjalla einnig um þau í sérstökum kafla í skýrslu þessari. Samhliða þessari úttekt vann stofnunin að sérstakri skýrslu um skatt-
eftirlit, sem gefin var út í mars sl. Því er ekki tekið heildstætt á þeim málum í eftirlitskafla þessarar skýrslu, heldur einungis tekin fyrir nokkur atriði er sérstaklega varða virðisaukaskatt.

Vegna eðlis afstemmingarvandamála og þeirra flóknu kerfa sem sjá um virðisaukaskatt var nauðsynlegt að fjalla nokkuð ýtarlega um hvernig kerfin vinna með upplýsingar. Hlutar skýrslunnar eru nokkuð tæknilegir en reynt er að bæta úr því í helstu niðurstöðum.

Helstu niðurstöður

Virðisaukaskattur er langstærsti tekjustofn ríkissjóðs. Fjárlög ársins 1998 gera ráð fyrir að hann skili 54 milljörðum króna eftir að tekið hefur verið tillit til endurgreiðslna o.fl. Mikilvægt er því að öryggi þeirra kerfa sem notuð eru við álagningu og innheimtu hans séu fullnægjandi.

Umfang úttektarinnar

Í úttektinni er nokkuð ítarlega fjallað um samskipti og verkefnaskiptingu á milli Tekjubókhaldskerfisins og Virðisaukaskattskerfisins. Ástæðan er sú að frá því að VSK-kerfið var tekið í notkun hefur árlega verið óskýrður mismunur í árslok í afstemmingu á milli áðurnefndra kerfa. Mestur var hann framan af ári 1997 en þá nam óskýrður mismunur á milli kerfanna í afstemmingu Ríkisbókhalds á uppgjöri ársins 1996 tveimur milljörðum króna. Ekki tókst að ljúka afstemmingu á milli kerfanna fyrr en í ágústmánuði síðast liðnum og lauk henni þá með tæplega 6 milljóna króna óútskýrðum heildarmismun á milli kerfanna í árslok. Þegar þetta er skrifað þann 15. maí 1998 er óútskýrður heildarmismunur í árslok 1997 tæpar 16 milljónir. Ríkisbókhald vinnur að því að finna skýringar á þessu.

Uppbygging og þróun VSK-kerfisins

- Ein laga- eða reglugerðar-breyting að meðaltali í mánuði

Í viðauka 1 er að finna lista yfir þær breytingar sem orðið hafa á lögum og reglugerðum um virðisaukaskatt frá því að virðisaukaskattskerfinu var hrint í framkvæmd í årsbyrjun 1989. Á honum sést að á þessu tímabili hefur lögum og þó einkum reglugerðum verið breytt mjög oft. A.m.k. 107 birtingar eða breytingar hafa átt sér stað á reglum um virðisaukaskatt samkvæmt talningu í Stjórnartíðindum í marslok sl. eða að meðaltali rúmlega einu sinni í mánuði

allt tímabilið. Rétt er að benda á að skattyfirvöld alls staðar á Norðurlöndum virðast glíma við samskonar vandamál. Ríkisendurskoðun bendir á að tíðar breytingar á reglum um virðisaukaskatt auka verulega kostnað virðisaukaskattskylda aðila við að uppfylla þær skyldur sem á þá eru lagðar, auk viðbótarálags á starfsmenn skattkerfisins. Æskilegt er því að breytingum sé haldið í lágmarki og að reglur séu einfaldar eftir því sem kostur er.

- Skýringar á þróun innheimtu Ríkisendurskoðun telur alvarlegt mál að VSK-kerfið geti ekki með afgerandi hætti svarað því hver sé skýringin á lækkandi hlutfalli virðisaukaskatts af innlendri starfsemi í heildarinnheimtu virðisaukaskattsins. Meðan svo er og deilt er um skýringar er ekki reynt að hafa áhrif á þróunina, hvort sem hún stafar af auknum skattsvikum eða öðrum orsökum.
- Ekki samræmd uppbygging Ekki eru notaðir bókhaldslyklar í VSK-kerfinu líkt og í öðrum fjármálakerfum ríkisins, sem hönnuð hafa verið og vistuð hjá Skýrr hf. Má hér t.d. nefna Bókhalds- og áætlanagerfi ríkisins (BÁR-kerfið), Tekjubókhaldskerfi ríkisins (TBI-kerfið) og Staðgreiðslukerfi ríkisskattstjóra.
- Ártalið 2000 Fjármálaráðuneytið hefur nýverið gengið frá samningi við Skýrr hf. um lagfæringar á ýmsum upplýsingakerfum ríkisins, m.a. VSK-kerfinu, vegna tölvuvinnslu á ártalinu 2000. Mikilvægt er að það takist að ljúka lagfæringum og prófunum á VSK-kerfinu áður en það þarf að nota ártalið 2000.

Ný verkefnaskipting

Skipting verkefna vegna virðisaukaskatts þarf að vera einföld og skýr á milli kerfa álagningar aðila og innheimtu aðila. Ríkisendurskoðun telur að mörg vandamál í gagnavinnslu og afstemmingu virðisaukaskattsins megi rekja til of flókinnar verkefnaskiptingar á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins. Brýnt er að sem fyrst komist í gagnið sú einföldun sem ákveðin hefur verið.

Ríkisendurskoðun telur þá tilhögun að VSK-kerfið verði

hreint álagningarkerfi, sem hvorki meðhöndlar greiðslur né skuldajafnar, mjög til einföldunar frá því sem nú er. Þá telur stofnunin hina nýju verkaefnaskiptingu til hagræðis fyrir gjaldendur. Hún hefur í för með sér að þeir munu geta fengið yfirlit yfir stöðu sína í virðisaukaskatti ásamt öllum hreyfingum vegna álagningar, breytinga, viðurlaga, dráttarvaxta, greiðslna og skuldajöfnunar úr einu kerfi.

- Ný lagaskylda Samkvæmt lögum nr. 88/1997 skal frá og með 1. janúar 1998 vera hægt að sjá á einum stað, hvenær sem er innan ársins, tekjur ríkissjóðs vegna virðisaukaskatts bæði á rekstrar- og greiðslugrunni. Einnig gera lögin ráð fyrir því að það sé álagningaraðili sem skilar álagningartölum inn í ríkisreikning. Vegna þessa þarf VSK-kerfið að skila til Ríkisbókhalds: 1) Daglegum, mánaðarlegum, og árslistum um það hvað sent er til innheimtukerfa tekjubókhaldskerfanna, miðað við sendingardagsetningu, 2) það sem álagt er í mánuðinum en ósent yfir í TBR-kerfið í lok hvers mánaðar og 3) talningar á færslum í VSK-kerfinu í mánuðinum og á árinu miðað við færsludagsetningar, þannig að niðurstöður úr lista 1) og 2) komi heim og saman við talningu í lið 3).
- Uppgjörslistar Ríkisendurskoðun telur nauðsynlegt að í VSK-kerfinu séu reglulega útbúnir uppgjörslistar sem sýni þær færslur, er gerðar eru í kerfinu á tilteknu tímabili, þ.e. vegna hvers dags, hvers mánaðar og hvers árs. Uppgjörslistar þessir eiga að vera í samræmi við skilgreindar kröfur af hálfu Ríkisbókhalds um efni og útlit. Vegna milliuppgjöra Ríkisbókhalds þarf einnig að vera hægt að framkvæma talningar og útbúa uppgjörslista hvenær sem er.
- Sendingar gagna Ríkisendurskoðun leggur áherslu á að skýrar reglur verði settar um leiðréttingar á daglegum afstemmingum sendinga gagna á milli VSK-kerfis og TBR-kerfis og hver beri ábyrgð á þeim.
- Samræming á Ríkisendurskoðun telur að útreikningur álags eigi að vera

útreikningi
álags

vélrænn en ekki að hluta til handvirkur eins og nú er. Nauðsynlegt er að samræmi sé í fjárhagskerfum ríkissjóðs á útreikningi á viðurlögum, þ.e. álagi og dráttarvöxtum.

Endurgreiðslur

• Opinberir
aðilar

Ríkisendurskoðun telur að framkvæmd endurgreiðslna til opinberra aðila sé komin í miklar ógöngur. Þær auka mjög álag á starfsfólk skattkerfisins auk þess sem reglurnar um þær flækja framkvæmd virðisaukaskattkerfisins. Ríkisendurskoðun telur ljóst að vinna við þessar endurgreiðslur muni á næstunni aukast verulega og að tímabært sé að skoða hvort ekki megi ná tilgangi þeirra eftir öðrum og hagkvæmari leiðum, án þess að missa sjónir á þeim markmiðum, sem höfð voru í huga þegar reglur um þær voru settar.

Ríkisendurskoðun gerði í skýrslu sinni vegna endurskoðunar á ríkisreikningi ársins 1993 athugasemd við það fyrirkomulag að endurgreiðslur virðisaukaskatts til ýmissa opinberra aðila færu fram með vélrænum vinnslum Ríkisbókhalds. Að óbreyttum lögum telur Ríkisendurskoðun enn að ríkisstofnanir eigi sjálfar að sækja um endurgreiðsluna til viðkomandi skattstjóra.

• Vatn og
rafmagn

Ríkisendurskoðun telur að endurskoða eigi reglur um endurgreiðslur virðisaukaskatts af sölu á vatni og rafmagni til hitunar húsa og laugarvatns samhliða endurskoðun á reglum um endurgreiðslur til opinberra aðila. Sú skoðun stofnunarinnar byggir á því að þeir endurgreiðsluáðilar, sem hér eiga í hlut eru í báðum tilvikum þeir sömu, þ.e. ríki eða sveitarfélög.

• Einfalda þarf
reglur um
byggingar-
iðnaðinn

Reglur um virðisaukaskatt í byggingariðnaði eru að ýmsu leyti frábrugðnar því sem tíðkast um annan atvinnurekstur. Reglur þessar eru bæði flóknar og erfiðar í framkvæmd. Ólíkar reglur gilda t.d. eftir því hvort byggt er í eigin reikning eða ekki og hvort byggt er íbúðar- eða atvinnuhúsnæði. Flest fyrirtæki í byggingariðnaði stunda blandaða starfsemi, sem gerir það að verkum að mjög flókið getur reynst að átta sig á því hvaða reglur gilda. Það gerir bæði framteljendum og skattyfirvöldum erfitt fyrir. Þetta gildir

m.a. um meðferð inn- og útskatts og réttinn til endurgreiðslu virðisaukaskatts af íbúðarhúsnæði. Of flóknar reglur leiða m.a. til þess að allt eftirlit með því að þeim sé framfylgt verður erfiðara og tímafrekara en ella. Ef það er ekki markvisst getur það leitt til mismununar gagnvart skattgreiðendum. Ríkisendurskoðun telur því að einfaldari reglur í þessum málaflokki muni bæta framkvæmd og auðvelda eftirlit.

Ríkisendurskoðun telur að þeir 20 dagar, sem ætlaðir eru til þess að afgreiða endurgreiðslubeiðnir vegna nýbygginga íbúðarhúsnæðis séu í allra stysta lagi. Einföldun reglna myndi m.a. leiða til þess að þessi stuttí títími dygði betur til þess að tryggja að skoðun beiðnanna fyrir afgreiðslu sé nægileg. Í þessu sambandi er athygli vakin á því að afgreiðslutími endurgreiðslubeiðna vegna endurbóta og viðhalds á íbúðarhúsnæði er 35 dagar. Umsækjendur um endurgreiðslur vegna íbúðarhúsnæðis sitja því ekki allir við sama borð varðandi afgreiðslufrestinn.

- Ekki eru allir verktakareikningar skráðir

Við hönnun skráningarkerfis vegna beiðna um endurgreiðslur virðisaukaskatts af íbúðarhúsnæði var gert ráð fyrir því að allir meðfylgjandi reikningar frá verktökum yrðu skráðir. Erfiðleikar komu upp við skráningu reikninga frá félögum vegna fjölda þeirra og var því ákveðið að skráning reikninga væri valkvæð. Ef sölureikningar verktaka eru ekki skráðir tapast vélrænn samanburður á þeim og skýrslum fyrir sama tímabil, ásamt vélrænni athugun á því hvort útgefandi sölureiknings er á VSK-skrá. Ríkisendurskoðun hvetur til þess að ítarlega séu skoðaðar leiðir til þess að einfalda skráningu beiðna um íbúðarhúsnæði frá því sem nú er.

- Eftirlit með breyttri notkun húsnæðis

Handvirkt eftirlit með breyttri notkun og eigendaskiptum að eignum, sem sérstök eða frjáls skráning nær til er óviðunandi. Reglur vegna atvinnuhúsnæðis eru mun rýmri en þær sem gilda um virðisaukaskatt vegna íbúðarhúsnæðis, hvort sem það er til sölu, leigu eða eigin nota. Munurinn felst bæði í endurgreiðsluhlutfallinu, sem vegna atvinnuhúsnæðisins er nú 100% á móti 60% vegna íbúðarhúsnæðis og mun rýmri innskattsreglum vegna atvinnuhúsnæðis en íbúðarhúsnæðisins. Ríkisendurskoðun telur að

embætti ríkisskattstjóra þurfi að huga að einhvers konar vélrænu eftirliti með eigendaskiptum og breyttri notkun áður nefndra eigna.

- Fiskvinnslan Ríkisendurskoðun telur afar brýnt að finna leiðir, sem tryggja betur en nú er, að hægt sé að rekja endurgreiðslur vegna bráðabirgðaskila fiskvinnslufyrirtækja til greiðslna á virðisaukaskatti, sem seljendur hráefnisins hafi skilað í ríkissjóð.

Eftirlit

- Brýnt er að efla eftirlit Það innbyggða eftirlit, sem menn töldu við gildistöku virðisaukaskattsins að fælist í kerfinu sjálfu, þ.e. því að VSK-skyldir aðilar hefðu nokkuð eftirlit hvor með öðrum, vegna þess að í viðskiptum þeirra á milli væri útskattur eins innskattur annars, hefur ekki reynst jafnvirkt og vonir stóðu til, m.a. vegna þeirra möguleika til innskattssvika sem virðisaukaskattskerfið býður upp á. Í söluskattskerfinu þurftu menn að hafa fyrir því að selja vöru eða þjónustu til þess að geta svikið söluskattinn undan skatti. Dómar sýna því miður að eftir upptöku virðisaukaskattskerfisins eru dæmi um að menn hafi einungis þurft að fylla út VSK-skýrslur til þess að svíkja peninga út úr ríkissjóði. Skulu hér nefndir tveir dómar, Hrd. 244/1995 þar sem fylltar voru út 111 „tilhæfulausar“ VSK-skýrslur eins og komist var að orði í forsendum héraðsdóms en hann var staðfestur í Hæstarétti og Hrd. 154/1996 þar sem „tilhæfulausar“ skýrslur voru 83. Ákaflega brýnt er að eftirlit með virðisaukaskattsskilum gjaldskyldra aðila sé fullnægjandi af hálfu skattkerfisins.
- Breyttar forsendur kalla á endurmat á mannaflapörf Við gerð þessarar skýrslu kom mjög skýrt í ljós að skattstofufólk telur að í kjölfar mikilla breytinga á virðisaukaskattskerfinu og fjölgunar gjaldenda á VSK-skrá, hafi ekki orðið eðlileg og nauðsynleg fjölgun á starfsfólki til þess að sinna þeirri miklu umhirðu, sem nauðsynleg er vegna virðisaukaskattsins. Sem dæmi má nefna að á VSK-skrifstofu Skattstjórans í Reykjavík, sem hefur auk virðisaukaskatts umsjón með vörugjaldi, skilagjaldi einnota umbúða og áfengisgjaldi, hefur starfsmönnum fækkað úr 19 í 15 á undanförunum þremur árum. Á sama tíma hefur að

vísu fjölgað í eftirlitsskrifstofu áður nefndrar skattstofu og á VSK-skrifstofan greiðan aðgang að starfsfólki hennar. Enginn verkþáttur sem VSK-skrifstofa sinnti fyrir fækkun hefur verið fluttur frá henni. Frá upptöku VSK-kerfisins hefur fjöldi VSK-skyldra aðila í umdæmi þessarar skattstofu aukist úr 7 í tæp 12 þúsund. Í VSK-deild Skattstjórans í Reykjanesumdæmi eru nú 5,5 stöðugildi, og þar hefur VSK-skyldum aðilum fjölgað úr tæplega 5.000 í 7.600. Síðar nefnda skrifstofan telur að ekki hafi verið tekið tillit til þessa aukna umfangs verkefna í rekstrarframlögum til hennar samanborið við aðrar skattstofur. Ríkisendurskoðun telur að flóknari reglur um virðisaukaskatt og fjölgun VSK-skyldra aðila á skrá, kalli á endurskoðun á fjölda þeirra starfsmanna, sem nú sinna virðisaukaskatti á skattstofum landsins, til þess að tryggt sé að þær geti sinnt lögboðnum verkefnum sínum vegna hans. Ríkisendurskoðun telur að kostnaður við fjölgun starfsmanna, sem vinna við virðisaukaskatt hvort sem það er í VSK-deildum skattstofanna, í hinum sérstöku eftirlitseiningum þeirra eða hjá ríkisskattstjóra, muni fljótt skila sér í aukinni og bættri skattinnheimtu.

- Lengd uppgjörstímabils

Tíminn frá því að gjaldandi í almennum skilum, greiðir skuldaskýrslu á gjalddaga þar til álagningarvinnsla fer fram er 30 dagar. Vegna þess tíma, sem það tekur skuldaskýrslur að berast frá greiðslustöðum til skattstofa, er tíminn til þess að skoða þær í reynd styttri. Afgreidda inneignarskýrslu skal endurgreiða 15 dögum eftir gjalddaga ef hún berst skattstjóra á réttum tíma. Minnt skal á að ekki er síður nauðsynlegt að skoða skuldaskýrslur en inneignarskýrslur. Ljóst er að miklir álagstoppar skapast annan hvern mánuð þegar allir skila skýrslum á sama tíma og takmarkaður fjöldi starfsmanna er til að sinna afgreiðslu þeirra með fullnægjandi hætti. Ríkisendurskoðun leggur til að kannað verði hvort unnt sé að jafna álagið á skattkerfið með því að gjaldskyldir aðilar með VSK-númer, sem enda á oddatölu skili í oddatölumánuðum, en aðrir í jafntölumánuðum.

- VSK-skattkort

Ríkisendurskoðun telur að kanna ætti möguleika á upptöku skattkorts í ætt við hið sænska F-skattkort. Ætla má að reynslan af slíku korti yrði svipuð og þar í landi þar sem rekstraraðilum, sem ekki hafa F-skattkort, gengur illa að

selja þjónustu sína þar sem innskattsfrádráttur er ekki heimill vegna hennar.

- Ekki krafa um forprentun
Ríkisendurskoðun telur þær tilslakanir, sem gerðar voru með reglugerð 136/1997, um hvenær upplýsingar um seljanda vöru eða þjónustu eru skráðar á sölureikninga, stórt skref afturábak með tilliti til öryggis virðisaukaskattkerfisins. Þetta á við um allt eftirlit með innheimtu virðisaukaskattsins, þ.á.m. með endurgreiðslum, hvort sem er þegar innskattur er hærri en útskattur eða vegna sérstakra endurgreiðslna, t.d. í tengslum við endurbætur á húsnæði.
- Lágmarks-kröfur til bókhaldskerfa
Mikilvægt er að hafa í huga að rafræn viðskipti eru að verða mjög veigamikill þáttur í starfsemi fyrirtækja og eiga eftir að vaxa stórlega á næstu árum. Í slíkum viðskiptum eru oft á tíðum engin pappírsgögn, sem skattyfirvöld geta byggt skoðun sína á, til þess að ganga úr skugga um að öll tekjuskráningarskyld velta hafi verið rétt færð í bókhaldið. Mikilvægt er því að settar verði lágmarkskröfur til bókhaldskerfa eins og heimilað er í 7. gr. laga nr. 145/1994 um bókhald.
- Aðeins aðilar í rekstri með opin númer í VSK-skrá
Ríkisendurskoðun telur athugun á þeim aðilum, sem biðja um skráningu í VSK-skrá, afar mikilvæga áður en skráning fer fram. Nú er á VSK-skrá mikill fjöldi VSK-númera, sem ekki er í notkun. Til að koma í veg fyrir að aðilar, sem hættir eru rekstri vegna gjaldþrots eða annarra ástæðna, misnoti virðisaukaskattkerfið, þarf að úrskurða þá af VSK-skrá. Ríkisendurskoðun telur nauðsynlegt að reglulega sé hreinsað til í VSK-skránni.
- Endurskoða þarf reglur um ármenn
Endurskoða þarf þær reglur sem nú gilda um þá, sem skila eiga virðisaukaskatti einu sinni á ári, þar sem í ljós hefur komið að framkvæmd þeirra er bæði flóknari og tímafrekari en reiknað var með. Telja verður m.a. að heimila verði undanþágur frá þeirri reglu að nýir aðila verði allir ármenn því í mörgum tilvikum er frá upphafi ljóst að sú mun alls ekki verða raunin.
- Góð þjónusta
Ríkisendurskoðun telur að upplýsingar til skattskyldra

- stuðlar að jákvæðum samskiptum
- aðila, sem uppfærðar eru í takt við þær breytingar, sem verða á virðisaukaskattskerfinu séu nauðsynlegar og að sú seinkun sem orðið hefur á uppfærslu og útgáfu leiðbeininga sé slæm. Góð þjónusta skattkerfisins stuðlar að jákvæðum samskiptum þess við skattskylda aðila. Stofnunin fagnar því þeim hugmyndum fjármálaráðuneytisins að efla þjónustuhlutverk skattkerfisins og að athuga þurfi verklagsreglur um starfshætti og framkvæmd og eftirlit með þeim þáttum í starfi skattstofanna.
- Reglugerð ekki framkvæmanleg Allir þeir, sem Ríkisendurskoðun ræddi við um reglugerð nr. 366/1993 um innheimtu virðisaukaskatt af þeim blöðum og tímaritum sem send eru í áskrift erlendis frá í pósti, voru sammála um að reglugerðin væri óframkvæmanleg.
 - Verkefnavísar Ríkisendurskoðun telur að huga þurfi að verkefnavísum fyrir skattkerfið, sem hvetja það til fyrirbyggjandi aðgerða, frekar en að leggja eingöngu áherslu á fjölda eða fjárhæðir skattbreytinga eins og nú er.

Helstu þættir VSK-kerfisins

- Aðferð við áætlun virðisaukaskatts Ríkisendurskoðun telur að sú aðferð sem notuð er við áætlun virðisaukaskatts hér á landi hafi ekki að öllu leyti þjónað tilgangi sínum og telur heppilegra að reynt sé að hafa áætlanir nær endanlegri álagningu en nú er. Jafnframt telur stofnunin að vélvæðing áætlana, þó ekki væri nema að hluta, hefði í för með sér að meiri tími gæfist til þess á skattstofunum að sinna öðrum brýnum verkefnum.
- Ófrágengnar færslur Telja verður algjörlega óviðunandi bæði með tilliti til gjaldenda og meðferðar á gögnum að greiðslufærslur á biðreikningi VSK-kerfisins séu ekki leiðréttar og settar inn á rétta viðskiptareikninga gjaldenda fyrir álagningarvinnslu. Sé þetta ekki gert getur það leitt til þess að gjaldendur séu taldir í vanskilum þrátt fyrir greiðslu auk þess sem færslur geta legið ófrágengar í óeðlilega langan tíma.

Afstemmingar og uppgjör

- Mismunandi skilgreiningar
VSK-kerfið mun senda álagningar og breytingar til TBR-kerfisins í samræmi við skilgreiningar Ríkisbókhalds. Þær eru ekki að öllu leyti þær sömu og ríkisskattstjóri notar nú í VSK-kerfinu því umbreyta þarf færslum fyrir þessar sendingar. Vegna tíðra breytinga á VSK-kerfinu eru slíkar umbreytingar óskynsamlegar og verður að telja mun skynsamlegra að sama túlkun sé hjá öllum álagningar- og innheimtuaðilum á álagningu og breytingu. Þetta er einnig skilyrði þess að hægt sé að ná samræmdum upplýsingum út úr VSK-kerfi, Bókhaldskerfi TBR, Innheimtukerfi TBR og TBI-kerfi.
- Ekki fylgst með afstemmingum
Þegar daglegar vélrænar afstemmingar voru settar upp var ákveðið að starfsmenn ríkisskattstjóra fylgdust daglega með þeim og sæju um leiðréttingar ef þörf krefði. Þeirri ákvörðun hefur ekki verið breytt. Í lok apríl 1997 virðist sem ríkisskattstjóri hafi hætt að fylgjast með þessum afstemmingum. Ríkisendurskoðun telur alvarlegt að ekki hafi verið fylgst með þeim og í ljós leitt að hvað veldur villunum.

1. Umfang úttektarinnar

Meginmarkmið þessarar úttekar var að skilgreina og leggja mat á innri eftirlitsþætti gagnavinnslu virðisaukaskattsins. Með gagnavinnslu virðisaukaskattsins er í þessu sambandi átt við tölvukerfi virðisaukaskattsins og alla þætti sem tengjast því, hvort sem það eru önnur upplýsingakerfi eða vinnsla tengd virðisaukaskatti.

Segja má að áhersla hafi fyrst og fremst verið lögð á að skoða notendahlíð kerfisins, allt frá fruminntaki gagna til endanlegra upplýsinga fyrir notendur þess. Í úttekt þessari er ekki metin hagkvæmni, markvirkni eða skipulag skattheimtu eða fyrirkomulag innheimtu, þar sem ekki var um stjórnásluendurskoðun að ræða. Ekki voru heldur skoðaðir almennir öryggiseftirlitsþættir hjá Skýrr hf., þ.e. stjórn-skipulag, kerfishönnun og öryggiseftirlit með vélbúnaði, hugbúnaði og varðveislu gagna hjá því fyrirtæki.

Þó svo að í upphafi hafi sjónum einungis verið beint að sjálfu upplýsingakerfi virðisaukaskattsins, kom fljótlega í ljós að ýmis önnur atriði kröfðust umfjöllunar svo sem endurgreiðslur virðisaukaskatts. Ákveðið var því að taka þær með í úttekt þessari.

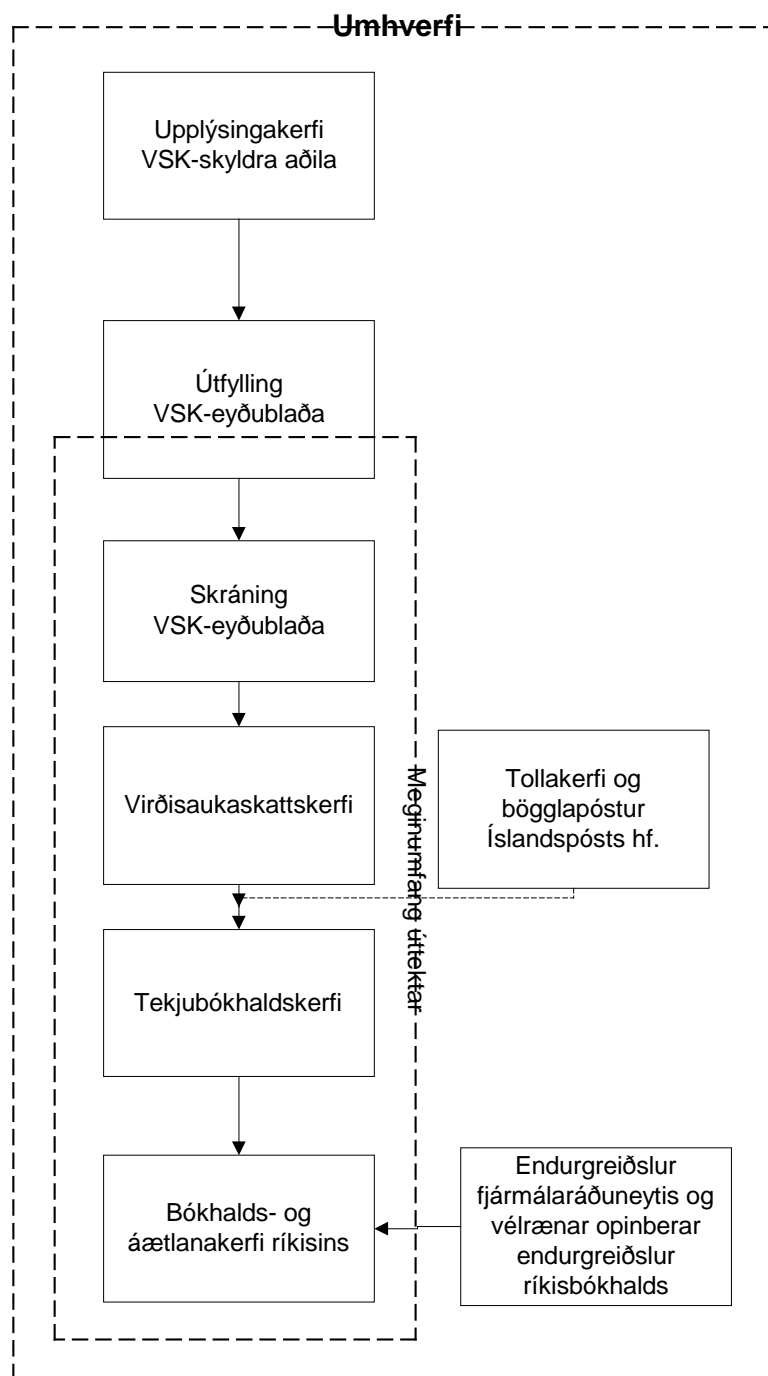
Í úttektinni er nokkuð ítarlega fjallað um samskipti og verkefnaskiptingu á milli Tekjubókhaldskerfisins og Virðisaukaskattskerfisins. Ástæðan er sú að frá því að VSK-kerfið var tekið í notkun hefur árlega verið óskýrður mismunur í árslok í afstemmingu á milli áðurnefndra kerfa. Mestur var hann framan af ári 1997 en þá nam óskýrður mismunur á milli þeirra í afstemmingu Ríkisbókhalds á uppgjöri ársins 1996, tveimur milljörðum króna. Ekki tókst að ljúka afstemmingu á milli kerfanna fyrr en í ágústmánuði síðast liðnum og lauk henni þá með tæplega 6 milljóna króna óútskýrðum heildarmismun á milli kerfanna í árslok. Þegar

Þetta er skrifað þann 15. maí 1998 er óútskýrður heildarmismunur í árslok 1997 tæpar 16 milljónir. Ríkisbókhald vinnur enn að því að finna skýringar á þessum mismun.

Þeir, sem unnu að þessari úttekt, þjuggu til lýsingar á þeim verkferlum, sem unnið er eftir í VSK-kerfinu, til þess að vera færir um að móta og setja fram skoðanir á kerfinu. Þar sem lýsingarnar gætu nýst þeim, sem koma að kerfinu, var ákveðið að birta þær í skýrslunni. Þær gætu einnig orðið starfsmönnum skattkerfisins að liði við að bæta úr þeim vanköntum, sem eru á skjölun kerfisins.

Virðisaukaskattur af innflutningi og einkum þá greiðslufrestur á virðisaukaskatti í tolli, var utan þessarar úttektar, enda fellur sá hluti virðisaukaskatts ekki inn í það ferli, sem hér var til skoðunar. Álagning þessa hluta virðisaukaskattsins fer fram í Tollakerfinu en innheimtan í TBI-kerfinu.

Þessi úttekt á virðisaukaskattinum byggir aðallega á skoðun á VSK-kerfinu og viðtölum við starfsmenn, sem vinna við virðisaukaskatt hjá ríkisskattstjóra, Ríkisbókhaldi, fjármálaráðuneyti, skattstofanna í Reykjavík og Reykjanesumdæmi, Skattrannsóknarstjóra ríkisins, Skýrr og ýmsum gögnum, sem fengin hafa verið frá þessum aðilum. Að hluta til byggir úttektin og á vinnugögnum Ríkisendurskoðunar vegna skoðunar á VSK-kerfinu og vinnsluumhverfi þess, sem fram fór á árunum 1992 og 1993.



Umfang úttektarinnar

2. Uppbygging og þróun VSK-kerfisins

Virðisaukaskattur hefur nú verið innheimtur hér á landi á níunda ár, þ.e. síðan í ársbyrjun 1990. Ábyrgð á þeim hugbúnaðarkerfum sem tengjast þeim hluta virðisaukaskattsins sem fjallað er um í þessari skýrslu er í höndum tveggja embætta:

- 1) Ríkisskattstjóra sem ber ábyrgð á VSK-kerfinu, en það heldur utan um álagningu virðisaukaskatts, auk þess sem það heldur utan um greiðslur og viðskiptareikninga vegna óálagðra tímabila og
- 2) Ríkisbókhalds sem ber ábyrgð á TBI-kerfinu, en það heldur utan um vanskil virðisaukaskatts og útborgun inneigna, þ.á.m. vegna endurgreiðslna af ýmsu tagi í TBI-kerfinu.

2.1 Sjónarmið við hönnun

Hluti af undirbúningi þess að innheimta og leggja virðisaukaskatt á hér á landi var að búa til upplýsingakerfi til þess að halda utan um hann. Hönnun VSK-kerfisins var í höndum Skýrr en yfirumsjón með gerð þess hafði embætti ríkisskattstjóra. Kerfi þetta heldur í dag utan um álagningu virðisaukaskatts nema við innflutning. Álagning hans er í höndum tollstjóra og Tollvörugeymslunnar en Íslandspósts hf. ef um bögglaþóst er að ræða. Í VSK-kerfinu er einnig haldið utan um greiðslur virðisaukaskattsskýrslna og úrskurðaðar endurgreiðslur.

1. Einfalt kerfi

VSK-kerfið þarf að sinna þörfum ýmissa notenda. Þeirra á meðal eru starfsmenn ríkisskattstjóra, skattstofa, Ríkisbókhalds, fjármálaráðuneytis o.fl.

Mikilvægt sjónarmið við gerð VSK-kerfisins var að hafa það sem einfaldast að allri gerð. Miðað var við að vinnslur og aðgerðir væru að mestu í sívinnslu svo að hægt væri að nálgast sem mest af upplýsingum strax í gegnum skjámyndir, en pappírútskriftum væri haldið í lágmarki. Vegna endurskoðunar átti að horfa til rekjanleika færslna, útskrifta á villulistum o.fl. VSK-kerfið átti fyrst og fremst að vera álagningar- og upplýsingakerfi.

Ríkisendurskoðun telur VSK-kerfið þjóna flestum notendum sínum vel. Þó má í þessu sambandi nefna að:

- 1) Upplýsingar í kerfinu eru ekki skilgreindar á formi sem Ríkisbókhaldið getur notað með einföldum og fljótlegum hætti, sjá t.d. kafla 7.8.2 um erfiðleika við árlegar afstemmingar á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins. Rétt er að taka fram að afstemmingarvandamál eigi sér fleiri skýringar.
- 2) Upplýsingar úr kerfinu er ekki hægt að nota með einföldum og fljótlegum hætti í þjóðhagslegum tilgangi, sjá kafla 2.5. hér á eftir. Í honum er t.d. fjallað um erfiðleika við fá skýr svör við því hvers vegna innheimta virðisaukaskatts af innlendri starfsemi hefur vaxið minna á uppgangstímum í þjóðfélaginu en menn telja eðlilegt, m.a. ef horft er til innheimtu virðisaukaskatts af innflutningi.
- 3) Viðskiptayfirlit úr kerfinu er hvorki einföld né auðlæsileg, sjá kafla 2.6. hér á eftir.

2. Upplýsingakerfi en ekki bókhaldskerfi

Þær ástæður sem starfsmenn ríkisskattstjóra lögðu til grundvallar við hönnun VSK-kerfisins voru að það væri fyrst og fremst upplýsingakerfi en ekki bókhaldskerfi. Þess vegna töldu þeir enga þörf fyrir bókhaldslykla í því þar sem tegundir færslna væru tiltölulega fáar og er því í stað lykla byggt á fyrirfram skilgreindum svæðum.

Færslur í hinum almenna hluta VSK-kerfisins eru ekki sýndar með formerkjum þannig að lesa verður texta til þess að sjá hvort færsla er debet eða kredit. Leiðréttingar innan dagsins sem gerðar eru með svokallaðri L-merkingu fá þó mínusmerki, svo og leiðréttingar á greiðslum sem gerðar eru síðar. Á stöðuyfirliti viðskiptamanna úr VSK-kerfinu koma yfirleitt hvorki fram + eða – merki, né heldur millisamtölur, þannig að þau eru ekki auðlæsileg. Mínusmerki koma hins vegar fram í ýmsum talningamyndum og færslur eru sýndar debet og kredit í þeim hluta kerfisins sem heldur utan um endurgreiðslur samkvæmt sérstökum lagaheimildum, t.d. vegna viðhalds og endurbóta á íbúðarhúsnæði.

Ekki eru notaðir bókhaldslyklar í VSK-kerfinu líkt og í öðrum fjármálakerfum ríkisins, sem hönnuð hafa verið og vistuð hjá Skýrr hf. Má hér t.d. nefna Bókhalds- og áætlana-kerfi ríkisins (BÁR-kerfið), Tekjubókhaldskerfi ríkisins (TBI-kerfið) og Staðgreiðslukerfi ríkisskattstjóra. Undarlegt er að ekki skuli hafa verið byggt á þeirri reynslu sem til staðar var vegna hönnunar þessara kerfa og einnig að horft hafi verið framhjá sjónarmiðum um samræmingu fjármálakerfa ríkisins.

3. Tvískráning gagna í lágmarki

Eitt af markmiðunum við hönnun VSK-kerfisins var að sem mest yrði komið í veg fyrir tvískráningu gagna, m.a. til þess að spara diskapláss, sem var dýrt á þessum tíma.

Einn liðurinn í því að draga úr tvískráningu var sú ákvörðun að senda aðeins ógreidda álagningu yfir í TBI-kerfið í stað þess að senda þangað allar álagningarfærslur líkt og gert var í söluskatti á sínum tíma. Þrátt fyrir þetta var ákveðið að lesa greiðslufærslur vegna óálagðra tímabila bæði inn í VSK-kerfið og TBI-kerfið. Tilgangurinn með því að lesa þessar greiðslufærslur inn í TBI-kerfið var m.a. sá að halda þar utan um og stemma af sjóð vegna þeirra greiðslna, sem móttæknar eru hjá innheimtuembættum. Greiðslur sem inntar eru af hendi í banka eru utansjóðsfærslur sem færðar eru á Ríkisbókhald sem notanda í TBI-kerfinu.

4. Breytingar og þróun

Talið hefur verið að kerfishönnun VSK-kerfisins hafi formlega lokið um áramótin 1990/1991, þ.e. einu ári eftir að innheimta virðisaukaskatts hófs.

Þrátt fyrir eitt virðisaukaskattsþrep í lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt var ákveðið að við hönnun VSK-kerfisins skyldi þess gætt að kerfið gæti auðveldlega unnið með fleiri þrep ef þörf krefði. Þrátt fyrir þessa ákvörðun er ljóst að breytingar á kerfinu hafa verið erfiðari og villutíðni meiri eftir að skattþrepum fjölgaði í tvö. Samkvæmt upplýsingum hugbúnaðarsviðs tæknideildar ríkisskattstjóra eru enn að koma upp villur sem rekja má til breytingarinnar yfir í tvö þrep. Líklegt er að þeirri ákvörðun að VSK-kerfið skyldi ráða við fleiri en eitt þrep ef á reyndi hafi ekki verið nægilega fylgt við hönnun þess. Það má væntanlega að einhverju leyti rekja til þess að tíminn til hönnunar kerfisins var mjög stuttur.

Breyttar reglur á árinu 1997 varðandi ársskil og skráningu nýrra aðila höfðu í för með sér ýmsar villur í VSK-kerfinu. Hugbúnaðarsvið tæknideildar ríkisskattstjóra telur að nú sé búið að leiðrétta þær villur sem af þessari breytingu hlutust.

Frá upphafi hafa fjölmargar breytingar verið gerðar á VSK-kerfinu vegna breytinga á lögum og reglugerðum en lítil

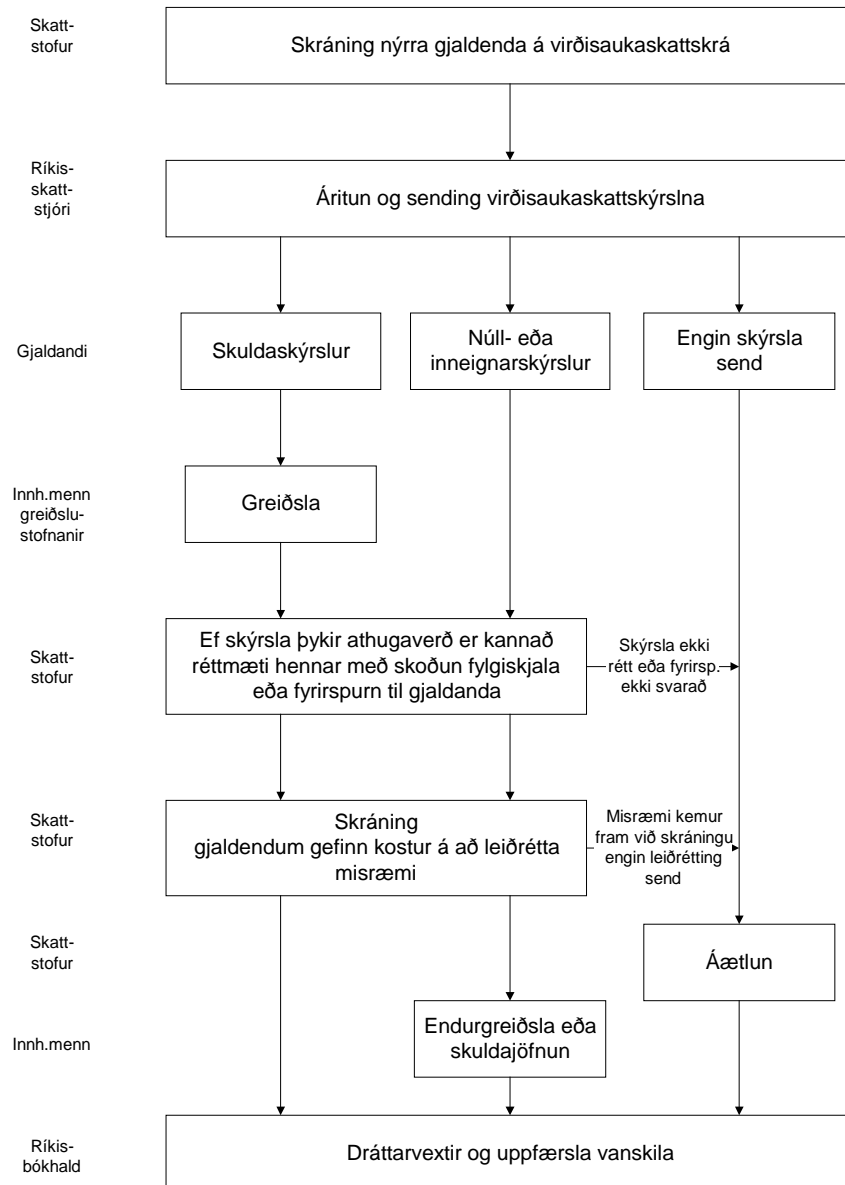
Þróun hefur orðið á kerfinu sjálfu. Spyrja má því hvort VSK-kerfið sé komið á það flækjustig að það þoli illa miklar breytingar í viðbót og hvort ekki sé tímabært að huga að því að endurskrifa kerfið.

Framundan eru einhverjar mestu breytingar á VSK-kerfinu frá upphafi, að frátalinni breytingunni í tvö skattþrep í ársbyrjun 1994. Breytingarnar nú eiga ekki rætur sínar að rekja til lagabreytinga eins og þá, heldur vinnu við nýtt tekjubókhaldskerfi fyrir ríkið sem kallar á aðra verkefnaskiptingu en verið hefur á milli TBI-kerfisins og VSK-kerfisins. Líklegt má telja að hin nýja verkefnaskipting dragi úr flækjustigi VSK-kerfisins og geti því hugsanlega lengt líftíma þess nokkuð.

Miklar mannabreytingar hafa á undanförunum árum verið í þeim starfsmannahópi sem sér um VSK-kerfið hjá Skýrr h.f., bæði vegna þess að menn hafa hætt störfum hjá fyrirtækinu eða verið fluttir í önnur verkefni. Erfitt er fyrir nýja starfsmenn þess að kynna VSK-kerfinu á fljótlegan og einfaldan hátt. Þetta á einnig við um starfsmenn ríkisskattstjóra.

2.2 Helstu þættir í skilum á virðisaukaskatti

Myndinni hér fyrir neðan er ætlað að sýna helstu þætti í skilum á virðisaukaskatti.



Nánar er farið í einstaka þætti VSK-kerfisins í 6. kafla síðar í þessari skýrslu.

2.3 Skattskyldusvið

Skattskyldusvið virðisaukaskatts afmarkast í stórum dráttum sem hér segir:

- 1) Sala á vöru og þjónustu með 24,5% skatthlutfalli.
- 2) Sala á vöru og þjónustu með 14,0% skatthlutfalli.
- 3) Velta undanþegin virðisaukaskatti skv. 12. gr. laga um virðisaukaskatt en með heimild til endurgreiðslu af aðföngum. Þessi flokkur býr í raun við VSK-hlutfallið núll, þó að hann sé innan skattskyldusviðs laganna og aðilar sem falla hér undir þurfi að skila VSK-skýrslum.

Utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts er starfsemi skv. 2. og 4. gr. laga um virðisaukaskatt, án heimildar til endurgreiðslu af aðföngum. Aðilar í slíkri starfsemi greiða skatt af aðföngum en sala þeirra er skattfrjáls. Þeir bera því skattinn með sama hætti og neytendur.

2.4 Kostnaður virðisaukaskattsskyldra aðila

Kostnaður skattskyldra aðila vegna upplýsingaskyldu er verulegur þar sem þeir þurfa almennt að standa skil á skattinum á tveggja mánaða fresti. Auk þessa fylgir því nokkur vinna að standast þær kröfur og skilyrði sem gerðar eru í lögum og reglugerðum um virðisaukaskatt svo sem vegna tveggja þrepa hans. Miklu máli skiptir því að skil á virðisaukaskatti séu sem einföldust þannig að kostnaður þeirra rúmlega 30.000 aðila, sem standa þurfa skil á skattinum, sé í lágmarki. Á móti kostnaði þeirra kemur þó að þeir njóta að vissu leyti góðs af vaxtalausum veltufé.

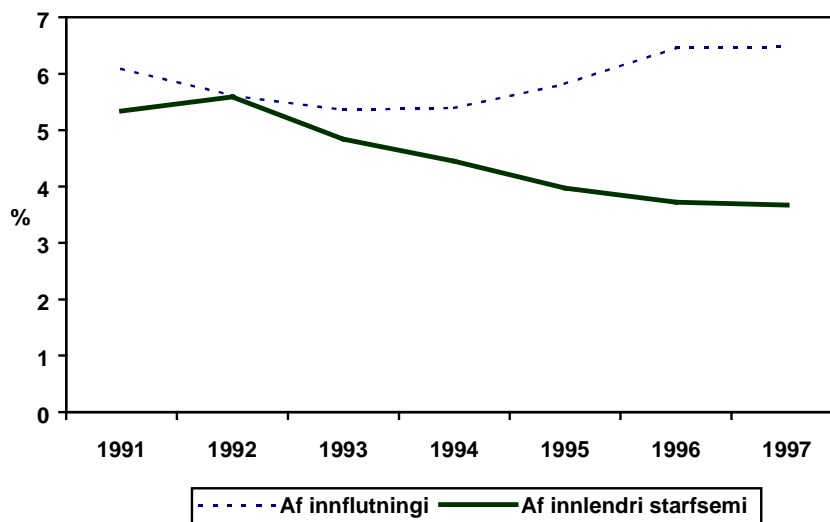
Í viðauka 1 er að finna lista yfir þær breytingar sem orðið hafa á lögum og reglugerðum um virðisaukaskatt frá því að

virðisaukaskattskerfinu var komið á í ársbyrjun 1989. Á honum sést að á þessu tímabili hefur lögum og þó einkum reglugerðum verið breytt mjög oft. A.m.k. 107 birtingar eða breytingar hafa átt sér stað á reglum um virðisaukaskatt samkvæmt talningu í Stjórnartíðindum eða að meðaltali rúmlega einu sinni í mánuði allt tímabilið. Rétt er að benda á að skattyfirvöld alls staðar á Norðurlöndunum virðast glíma við samskonar vandamál. Ríkisendurskoðun bendir á að tíðar breytingar á reglum um virðisaukaskatt auka verulega kostnað virðisaukaskattskylda aðila við að uppfylla þær skyldur sem á þá eru lagðar, auk viðbótarálags á starfsmenn skattkerfisins. Æskilegt er því að breytingum sé haldið í lágmarki og að reglur séu einfaldar eftir því sem kostur er.

2.5 Þjóðhagslegar upplýsingar

Innheimta virðisaukaskatts skiptist í upphafi nokkurn veginn til helminga á milli virðisaukaskatts af innlendri starfsemi, sem álagður er í VSK-kerfinu undir stjórn ríkisskattstjóra, og virðisaukaskatts af innflutningi sem álagður er í Tollakerfinu undir stjórn ríkistollstjóra. Hlutfall virðisaukaskatts af innlendri starfsemi hefur þó öll árin verið hærra. Athyglisvert er að aldrei hefur innheimst meiri virðisaukaskattur en á síðast liðnu ári. Ef virðisaukaskattur af innlendri starfsemi er mældur sem hlutfall af vergri landsframleiðslu hefur hann aldrei verið lægri en á síðasta ári eða tæp 3,7%. Til samanburðar mætti nefna að þetta hlutfall var 1,6% hærra á árinu 1992 en það svarar til rúmra 8 milljarða króna miðað við verga landsframleiðslu ársins 1997.

Á myndinni hér á eftir er sýnt hvernig innheimta á virðisaukaskatti af innflutningi og innlendri starfsemi hefur þróast frá árinu 1991. Þar sem virðisaukaskattur er mjög tengdur veltu í samfélaginu er hann sýndur á myndinni sem hlutfall af vergri landsframleiðslu. Alla jafna mætti ætla að þetta hlutfall ætti að vera nokkuð stöðugt og ættu allar verulegar breytingar á því að kalla á að þær séu skýrðar með fullnægjandi hætti.



Mynd: Hlutfall virðisaukaskatts af vergri landsframleiðslu

Í sumum tilvikum er erfitt að nota tölur úr VSK-kerfinu í þjóðhagslegum tilgangi og ekki virðist vera hægt út frá þeim upplýsingum sem VSK-kerfið geymir að fá óyggjandi svör við nauðsynlegum spurningum eins og t.d. þeirri, hver sé skýringin á lækkandi hlutfalli innheimtu virðisaukaskatts af innlendri starfsemi og hækkandi hlutfalli innheimtu virðisaukaskatts af innflutningi. Sumir telja skýringuna á þessari lækkun vera auknar fjárfestingar og/eða svik við tekju-skráninguna og framtalin innskatt. Ríkisskattstjóri telur að í raun sé innra samræmi í VSK-tölum en miðað við fyrri tíð hafi komið fram þróun í nýja átt. Hún felist í auknum útflutningi eða a.m.k. aukinni undanþeginni veltu, umfram aukningu í sölu innanlands. Áhrifin séu þau að heildarvelta skattskyldra aðila vaxi og innskattur vaxi í samræmi við heildarveltu en útskattur ekki, þar sem útflutningsveltan skilar sér ekki í auknum útskatti. Fyrir vikið verði misræmi í þróun útskatts og innskatts sem ekki hafi sést áður í virðisaukaskattskerfinu. Það er álit ríkisskattstjóra að rétt sé að horfa á hvort hlutfallið milli innskatts og heildarveltu helst óbreytt eða lítið breytt til að sjá hvort þróunin er einhver önnur en vænta mátti. Þeir sem ekki aðhyllast þessa skoðun ríkisskattstjóra vísa máli sínu til stuðnings til talna um heildarútflutning.

Ástæður þess að VSK-kerfið getur ekki svarað slíkum spurningum eru aðallega þær að stór hluti fyrirtækja er í blönduðum rekstri og að fyrirtæki eru yfirleitt aðeins með eina atvinnugreinamerkingu í VSK-skrá. Eins og áður er komið fram eru nú uppi hugmyndir um það að bæta upplýsingar vegna blönduðu fyrirtækjanna, sjá nánar um fylgiblað með VSK-skýrslu í kafla 6.3.1.1. í þessari skýrslu.

Ríkisendurskoðun telur alvarlegt mál að VSK-kerfið geti ekki með afgerandi hætti svarað því hver sé skýringin á lækkandi hlutfalli virðisaukaskatts af innlendri starfsemi í heildarinnheimtu virðisaukaskattsins. Meðan svo er og deilt er um skýringar er ekki reynt að hafa áhrif á þróunina, hvort sem hún stafar af auknum skattsvikum eða öðrum orsökum.

2.6 Viðskiptayfirlit gjaldanda

Í dag er ekki í einu kerfi hægt að skoða og gefa viðskiptayfirlit með heildarstöðu gjaldanda í virðisaukaskatti.

Þann 27. janúar 1998 birtist álit umboðsmanns Alþingis um framsetningu tölulegra upplýsinga af hálfu opinberra innheimtumanna. Tílefni athugunar umboðsmanns voru kvartanir og ábendingar sem honum höfðu borist þar sem fram kom mikil óánægja með yfirlit yfir skuldaskil opinberra gjalda. VSK-kerfið og TBI-kerfið eru meðal þeirra sem fjallað er um í þessu áliti umboðsmannsins.

Umboðsmaður telur nauðsynlegt að gjaldandi, sem þess óskar, fái fullkomnar upplýsingar um greiðslustöðu, þar sem fram komi með skýrum hætti sundurliðun á öllum þáttum innborgana, útborgana og útreiknings. Hann leggur jafnframt áherslu á að framsetning þessara upplýsinga verði eins einföld og frekast er unnt. Nánar er fjallað um þetta mál í kafla 6.5.1 í þessari skýrslu.

2.7 Ártalið 2000

Í VSK-kerfinu eru notuð ártöl sem táknuð eru með tveimur tölustöfum. Slík notkun getur valdið vandkvæðum þegar vinna á með ártalið 2000 eða réttara sagt árið 00. Ríkisendurskoðun gaf á síðasta ári út sérstaka skýrslu¹ þar sem fjallað er um þau vandamál sem upp geta komið í slíkum tilvikum.

Fjármálaráðuneytið hefur nýverið gengið frá samningi við Skýrr hf. um lagfæringar á ýmsum upplýsingakerfum ríkisins, m.a. VSK-kerfinu, vegna tölvuvinnslu á ártalinu 2000. Mikilvægt er að það takist að ljúka lagfæringum og prófunum á því áður en VSK-kerfið þarf að nota ártalið 2000.

¹ Ártalið 2000, Endurskoðun upplýsingakerfa, Ríkisendurskoðun, júlí 1997.

3. Ný verkefnaskipting

Skipting verkefna vegna virðisaukaskatts þarf að vera einföld og skýr á milli kerfa álagningaraðila og innheimtuaðila. Ríkisendurskoðun telur að mörg vandamál í gagnavinnslu og afstemmingu virðisaukaskattsins megi rekja til of flókinnar verkefnaskiptingar á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins. Brýnt er að sem fyrst komist í gagnið sú einföldun sem ákveðin hefur verið.

3.1 Meginreglur ríkisbókara frá árinu 1983

Áður en fjallað verður um þær tillögur að breyttri verkefnaskiptingu á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins sem nú hafa verið samþykktar af fjármálaráðuneyti, ríkisskattstjóra og Ríkisbókhaldi, er fróðlegt að skoða meginreglur sem þáverandi ríkisbókari setti fram um verkefnaskiptingu vegna TBI-kerfisins á árinu 1983. Þó svo að virðisaukaskattur hafi leyst söluskatt af hólmi í ársbyrjun 1990 telur Ríkisendurskoðun þessar meginreglur enn góðar og gildar að undanskyldum þó 6. lið þeirra sem fjallar um skoðun upplýsinga, þar sem stofnunin telur ekki óeðlilegt að álagningaraðili geti fengið upplýsingar úr innheimtakerfinu og innheimtuaðili upplýsingar úr álagningarkerfinu.

„Tekjubókhaldskerfi. Álagning - innheimta

Meginreglur

1. Álagningarþáttur - innheimtuþáttur

Tekjubókhaldskerfið skiptist í álagningarþátt og innheimtuþátt.

Álagningarþátturinn nær til úrvinnslu á álagningargrundvellingum og endar á niðurstöðum álagningar, sem greiða á.

Innheimtuþátturinn nær til skráningarinnar á framkvæmd innheimtunnar og er opnaður með niðurstöðum álagningarþáttarins.

2. Álagningaraðili - innheimtuaðili

Álagningaraðilar og innheimtuaðilar eiga ekki að fara inn á verksvið hvers annars. Í sumum tilvikum annast innheimtuaðili verkefni álagningaraðila, t.d. við úrskurð aðflutningsgjalda. Í mörgum tilvikum er það þó gjaldandinn sjálfur, sem ákveður sína eigin álagningu, þegar greiðsla fer fram að hans frumkvæði áður en álagningaraðili hefur gefið sinn úrskurð.

Álagningaraðili er fyrst og fremst skattakerfið og gildir það um þinggjöld, söluskatt, launaskatt og vörugjald. Ýmsir aðrir en skattkerfið annast álagningu eins og varðandi skipulagsgjöld, bifreiðaskatta, verðjöfnunargjald raforku, vitagjald, skemmtanaskatt o.fl. ofl.

3. Höfuðstóll-dráttarvextir-viðurlög á greiðsludrátt

Álagningaraðili á að úrskurða um fjárhæð höfuðstóls greiðsluskuldunnar, þ.e. þess skatts eða gjalds sem á að innheimta. Hingað til hefur hann einnig í sumum tilvikum ákvarðað um dráttarvexti og viðurlög á greiðsludrátt. Hefur þetta gilt um söluskatt og launaskatt, a.m.k. að hluta til.

Meginreglan ætti hins vegar að vera sú og reyndar undantekningarlaus, að innheimtumaður ákvarði allar þær fjárhæðir, sem tengdar eru greiðsludrætti, þ.e. dráttarvexti og viðurlög vegna greiðsludráttar. Með sama hætti ákvarði hann vexti vegna ofgreiðslna.

Verkaskipting á milli álagningaraðila og innheimtuaðila á að vera skýr og ótvíræð. Höfuðstóll greiðsluskyldu og gjalddagi hans ákvarðast af álagningaraðila. Vextir og viðurlög vegna greiðslna og greiðsluskyldu ákvarðast af innheimtuaðila.

4. Skattbreytingar eða breytingar á greiðsluskyldu höfuðstóls

Breytingar á höfuðstólsgreiðsluskyldu ákvarðast eingöngu af álagningaraðilum.

5. Innfærsla upplýsinga í Tekjubókhaldskerfið

Álagningaraðili færir álagningu og breytingar á henni, en ekki innheimtuaðili.

Innheimtuaðili færir greiðslur og vexti og viðurlög.

6. Skoðun upplýsinga

Álagningaraðili getur ekki skoðað greiðslustöðu og greiðsluhreyfingar, þ.e. fær engan aðgang að innheimtupætti kerfisins. Innheimtuaðili getur ekki skoðað neitt úr álagningarkerfinu, en fær hins vegar til sín, eins og áður greinir, niðurstöður úr kerfinu ásamt gjaldögum.

Nafngreindir aðilar geta skoðað upplýsingar í Tekjubókhaldskerfinu, sumir allar, aðrir hluta þeirra. Staðfest skrá þarf að vera fyrri hendi um þennan aðgang.“

3.2 Breytt verkaefnaskipting samþykkt

1. Nýtt tekjubókhaldskerfi kallar á tæknilega breytt samskipti

Um nokkurra ára skeið hefur verið unnið að gerð nýs tekjubókhaldskerfis fyrir ríkið. Kerfi þetta sem í daglegu tali kallast TBR-kerfið, samanstendur af níu kerfum og verða þau tekin í notkun í áföngum. Eldra tekjubókhaldskerfið, TBI-kerfið og nýja kerfið verða keyrð samhliða a.m.k. þar til öll kerfin níu hafa verið tekin í notkun af öllum notendum TBI-kerfisins.

Á tilteknum tímapunkti verður gamla TBI-kerfinu lokað fyrir nýrri álagningu. Þegar þetta er skrifað í mars 1998 er stefnt að verklokum í nýja TBR-kerfinu þann 1. ágúst 1999.

Ef það gengur eftir er ekki ólíklegt að TBI-kerfinu verði lokað fyrir nýrri álagningu frá og með aldamótum þar sem það ræður ekki við ártalið 2000 og ekki er fyrirhugað að bæta úr því nema að takmörkuðu leyti. Þegar af þessari ástæðu er mjög mikilvægt að áðurnefndar tímasetningar standist. Gert er ráð fyrir því að innsetning virðisaukaskattsins í nýja TBR-kerfið hefjist í nóvember næst komandi.

Nýtt tekjubókhaldskerfi kallar á breytt samskipti á milli upplýsingakerfa ríkisskattstjóra og Ríkisbókhalds. Vegna þess er ekki mögulegt að nota gömlu samskiptaleiðirnar við VSK-kerfið óbreyttar. Ástæðan er sú að TBR-kerfið mun alfarið hafa samskipti við önnur kerfi með tækni sem byggir á skeytasendingum og er önnur, en sú sem notuð er í dag á milli TBI-kerfisins og kerfa ríkisskattstjóra, þ.á.m. VSK-kerfisins.

Frá því í janúar 1995 þar til í september 1996 héldu starfsmenn ríkisskattstjóra og Ríkisbókhalds fjölmarga fundi, suma þeirra einnig með þátttöku starfsmanna Skýrr hf., til þess að ræða nýjar samskiptaleiðir.

Auk umræðna um tæknileg atriði samskiptanna snerust þær um þörf á nýrri verkefnaskiptingu á milli VSK-kerfisins og hins nýja TBR-kerfis. Sú þörf byggist á því að:

- 1) Hönnun TBR-kerfisins hefur m.a. miðað að því að uppfylla ýmsar kröfur frá fjármálaráðuneyti, Ríkisendurskoðun og Ríkisbókhaldinu sem ekki var af tæknilegum ástæðum hægt að koma til móts við í TBI-kerfinu og
- 2) Ríkisbókhald telur nauðsynlegt að finna lausnir á vandamálum við afstemmingar og gagnavinnslu virðisaukaskattsins.

Aðilar hafa nú samþykkt nýja verkefnaskiptingu, sem þeir telja að uppfylli kröfur frá áðurnefndum aðilum, og leysi jafnframt mörg þeirra vandamála, sem tengjast gagna-

vinnslu og uppgjöri virðisaukaskattsins. Nýrri verkefnaskiptingu hefur ekki verið hrint í framkvæmt og vinna við hana hefur lá niðri á annað ár vegna fjárskorts hjá embætti ríkisskattstjóra. Vinna hófst aftur við þetta verkefni á árinu 1998 og er nú stefnt að því eins og áður er komið fram að virðisaukaskatturinn fari inn í nýja tekjubókhaldskerfið í október eða nóvember næst komandi.

2. Kröfur sem gera þarf til nýs tekjubókhaldskerfis

Meðal þeirra krafna til TBR-kerfisins, sem hafa áhrif á samskipti og verkefnaskiptingu á milli VSK-kerfisins og TBR-kerfisins eru:

1) Samskipti á milli VSK-kerfis og Greiðslukerfis TBR:

Krafa um sameiginlega greiðslumóttöku. Hún er til hagræðis fyrir innheimtumenn og leiðir til þess að greiðsluviðmót vegna allra skulda við ríkissjóð verður eitt og hið sama hjá gjaldkera. Þetta ætti og að vera tímasparandi fyrir gjaldendur.

Til þess að mæta þessari kröfu hefur í TBR-kerfinu verið útbúið eitt kerfi fyrir alla greiðslumóttöku hjá innheimtumönnum, þ.e. Greiðslukerfi TBR. Móttaka virðisaukaskatts verður því að fara í gegnum þetta nýja greiðslukerfi. Sameiginlegt greiðsluviðmót vegna allra gjalda er breyting frá því sem nú er því nú eru greiðslur virðisaukaskatts skráðar í sérstaka skjámynd í TBI-kerfinu.

2) Samskipti á milli VSK-kerfis og Bókhaldskerfis TBR:

Sameiginlegt bókhald og uppgjör álagningar- og innheimtukerfa ríkisins er nauðsynlegt vegna þeirrar kröfu laga nr. 88/1997 um fjárreiður ríkisins, að hægt sé að sjá á einum stað hvenær sem er innan ársins, tekjur ríkissjóðs bæði á rekstrar- og greiðslugrunni. Lögin um fjárreiður ríkisins tóku gildi þann 1. janúar s.l. og leystu

frá sama tíma af hólmi lög um Ríkisbókhald, gerð ríkisreiknings og fjárlaga nr. 52/1966.

Til þess að mæta þessari kröfu hefur í TBR-kerfinu verið útbúið sérstakt kerfi, þ.e. Bókhaldskerfi TBR. Samskipti eru því nauðsynleg á milli þess og VSK-kerfisins.

3. Ný verkefnaskipting

Um mitt ár 1996 lá fyrir skipting verkefna vegna virðisaukaskatts á milli VSK-kerfisins og tekjubókhaldskerfanna og hefur hún verið samþykkt af fjármálaráðuneytinu, ríkisskattstjóra og Ríkisbókhaldi. Verkefnaskiptingin er í stórum dráttum eftirfarandi:

1) Ábyrgð

Ríkisskattstjóri og skattkerfið verða ábyrgðaraðilar vegna álagningar og endurgreiðsluheimilda.

Ríkisbókhald og innheimtumenn verða ábyrgðaraðilar vegna ráðstafana á greiðslum og inneignum.

2) VSK-kerfið verður gert að hreinu álagningarkerfi

VSK-kerfið skal senda alla álagningu og breytingar á henni til Innheimtukerfis TBR, til innheimtu eða skuldajöfnunar, þ.e. hætt verður að draga greiðslu frá álagningu áður en útbúin er álagningarfærsla til tekjubókhaldskerfis. Stofnar álagningar verða ekki í Innheimtukerfi TBR.

3) Samskipti VSK-kerfisins við TBR-kerfið

Gert er ráð fyrir því að samskipti á milli VSK-kerfis verði í framtíðinni við Innheimtukerfi TBR og Bókhaldskerfi TBR. Alltaf er miðað við að sendingar gagna séu á forni móttökukerfis.

4) Einn gjaldflokkur vegna virðisaukaskatts

Í Innheimtakerfi TBR verður bara einn gjaldflokkur vegna virðisaukaskatts. Þar verða hvorki gjaldflokkur vegna óálagðs virðisaukaskatts né sérstakur afstemmingargjaldflokkur eins og var í TBI-kerfinu.

5) Öll greiðslumóttaka virðisaukaskatts verður í Tekjubókhaldskerfinu

Öll móttaka greiðslna verður í framtíðinni í Greiðslu-kerfi TBR. Skráning allra greiðslna verður í Innheimtakerfi TBR hvort sem er vegna skilamanna eða vanskila, þar sem þær ganga upp á móti álagningu.

Gert er ráð fyrir því að fyrirspurnir varðandi greiðslur fari frá VSK-kerfi til TBR-kerfis, án þess að þær séu skráðar í því fyrnefnda, vegna útreiknings VSK-kerfisins á álagi.

6) Engin skuldajöfnun verður í VSK-kerfinu

Ráðstöfun, þ.e. skuldajöfnun greiðslna og inneigna, m.a. vegna sérstakra endurgreiðslna, verður í framtíðinni alfarið í Viðskiptamannakerfi TBR.

7) Ákvörðun álags verður áfram í VSK-kerfinu

Gert er ráð fyrir óbreyttu ástandi varðandi útreikning álags, þ.e. hann verður áfram í höndum skattstjóra. Þar sem greiðslur verða eingöngu skráðar tekjubókhaldsmegin þarf VSK-kerfið við álagningu að senda fyrirspurn í skeytaformi til Innheimtakerfis TBR, um hvort greiðsla hefur verið inn af hendi og ef svo hvenær og hversu há hún var. Ef greiðsla kom of seint eða var lægri en álagning, reiknar VSK-kerfið álag. Ef greiðslum er endurráðstafað þarf að endurmeta það.

8) Ákvörðun dráttar- og inneignarvaxta verður áfram tekjubókhaldsmegin

Innheimtakerfi TBR mun sjá um allan vaxtaútreikning hvort sem um er að ræða dráttar- eða inneignarvexti. Þetta kerfi mun ráða við að reikna þá á formi dagvaxta.

9) Breytingu á álagningu þarf að skilgreina með sama hætti

VSK-kerfið þarf að senda álagningar og breytingar, hvort sem er til Innheimtu- eða Bókhaldskerfis TBR í samræmi við skilgreiningar Ríkisbókhalds þar um.

10) Skil VSK-kerfis til Bókhaldskerfis TBR

VSK-kerfið þarf daglega að skila brúttótölum til Bókhaldskerfis TBR. Auk upplýsinga um samandregna álagningu þarf það að skila ýmsum upplýsingatölum, t.d. ýmsum stofnupplýsingum.

11) Tekjubókhaldskerfið skal útvega skattstofum ýmis gögn sem þær fengu áður frá VSK-kerfinu

Skattstofur þurfa að geta fengið upplýsingar úr TBR-kerfinu um stakar greiðslur, þ.e. þegar ekki finnst í VSK-kerfinu skýrsla á móti greiðslu. TBR-kerfið þarf og að geta vegna áætlana gefið skattstofum upplýsingar um aðila, sem send var skýrsla en ekki hafa skilað greiðslu.

4. Aðrar breytingar og nýjungar

Í tengslum við áðurnefnda verkefnaskiptingu á milli TBR-kerfisins og VSK-kerfisins er stefnt að öðrum breytingum og nýjungum. Hér skal nefna að:

1) Starfsmenn Ríkisbókhalds munu hafa eftirlit með biðreikningi

Starfsmenn Ríkisbókhalds munu hafa eftirlit með biðreikningi en innheimtumenn munu sjá um að ráðstafa þeim greiðslum sem lenda á honum. Æskilegast er að

ráðstöfunin fari fram daglega vegna álagsútreiknings sem tekur mið af greiðsludegi.

2) **Upplýsingar frá VSK-kerfi til TBR-kerfis vegna útskatts og innskatts**

Ríkisbókhald telur nægilegt að upplýsingar um skiptingu virðisaukaskatts í innskatt og útskatt séu sendar frá VSK-kerfi til Bókhaldskerfis TBR og ekki sé þörf á þeim upplýsingum á einstökum viðskiptareikningum gjaldenda í Innheimtukerfi TBR.

5. **Ný verkefnaskipting í framkvæmd**

Eins og áður er komið fram var vegna fjárskorts lítið unnið að nýrri verkefnaskiptingu á árinu 1997. Samkvæmt upplýsingum frá hugbúnaðarsviði tæknideildar ríkisskattstjóra mun á árinu 1998 verða farið í þetta verkefni af fullum krafti af hálfu Skýrr hf., sem lýst hefur sig reiðubúið til þess að ljúka því fyrir þann tíma sem Ríkisbókhald áskilur.

Bæði ríkisskattstjóri og Ríkisbókhald hafa skipað vinnuhópa til að vinna að innsetningu veltuskatta, þ.á.m. virðisaukaskattsins inn í TBR-kerfið. Starfsmenn ríkisskattstjóra og Ríkisbókhalds funda nú aftur eftir langt hlé um hina nýju verkefnaskiptingu. Ljóst er að þó að fyrir liggi nú samþykktar tillögur að verkefnaskiptingu á milli VSK-kerfisins og TBR-kerfisins er ýmis nánari útfærsla hennar eftir. Auk þess var Ríkisbókhaldi falið að skilgreina nákvæmlega hvaða upplýsingar það þyrfti inn í Bókhaldskerfi TBR og eiga aðilar málsins eftir að fjalla um það mál og ýmis fleiri.

3.3 **Uppgjör virðisaukaskatts samkvæmt nýrri verkefnaskiptingu**

Eins og áður hefur komið fram er gert ráð fyrir því að VSK-kerfið hefji sendingar á álagningu yfir í Innheimtakerfi TBR í nóvember næstkomandi. Breytingar á þeim eftirstöðvum sem þá verða óinnheimtar í gjaldflokki VA í TBI-kerfinu þarf VSK-kerfið þó að senda þangað. VSK-kerfið þarf því frá og með komandi nóvember að senda gögn vegna virðisaukaskattsins bæði til TBR- og TBI-kerfisins á mismunandi sniði eftir því hvort kerfið á í hlut.

Ekki er gert ráð fyrir því að óinnheimtar eftirstöðvar í gjaldflokki VA í TBI-kerfinu verði fluttar yfir í TBR-kerfið í nánustu framtíð. Ástæðu þess segir Ríkisbókhald vera þá að menn vilji frekar nýta kraftana til þess að koma TBR-kerfinu sem fyrst í gagn. Ef þessar eftirstöðvar verða fluttar yfir í Innheimtakerfi TBR þarf að leysa vandamál vegna svokallaðrar gildisdagsetningar. Hún er sérstök dagsetning vegna greiðslna og skattbreytinga í TBR-kerfinu sem á sér ekki hliðstæðu í TBI-kerfinu.

Gert er ráð fyrir því að afstemming virðisaukaskatts breytist frá og með uppgjöri ársins 1998 m.a. vegna þess að afstemmingarkerfunum mun fjölga undir lok ársins. Afstemmingin verður því flóknari. Einnig mun gildistaka laga nr. 88/1997 um fjárreiður ríkisins hafa þau áhrif að nú þurfa að vera tiltækar upplýsingar um áfallnar tekjur innan ársins. Ríkisbókhaldið hefur ekki útbúið líkan svipað því og er að finna í kafla 7.8.1. hér fyrir aftan að framan af því hvernig afstemming árána 1998 og 1999 er fyrirhuguð.

Eftir að virðisaukaskatturinn hefur verið tekinn inn í TBR-kerfið og ný verkefnaskipting er komin í gagn telur Ríkisbókhald að það þurfi vegna virðisaukaskattsins að stemma af:

- 1) Sendingar gagna frá VSK-kerfi til tekjubókhaldskerfanna við þau gögn sem tekjubókhaldskerfin taka á móti.
- 2) Innheimtakerfi TBR, TBI-kerfið og Bókhaldskerfi TBR.

- 3) Innheimtakerfi TBR og TBI-kerfið við Bókhaldskerfi TBR.
- 4) VSK-kerfið við Innheimtakerfi TBR og TBI-kerfið.
- 5) VSK-kerfið við Bókhaldskerfi TBR.

Hér verður nánar fjallað um afstemmingar í liðum 1) - 5) hér á undan.

1. Send gögn stemmd af við móttekin gögn

Skráðar færslur vegna skýrslna eru merktar með tilteknum bókunarlyklum. Einn þeirra þýðir að álagning hefur verið send til innheimtakerfis og annar að hún hafi verið send til bókhaldskerfis. Ríkisbókhald vill daglega, mánaðarlega og árlega fá talningar um það sem VSK-kerfið sendi vegna álagningar, breytinga, álags o.fl., annars vegar til Innheimtakerfis TBR eða TBI-kerfis og hins vegar til TBR-B. Einnig þarf að vera hægt að stemma þessar sendingar af við þær sem áðurnefnd tekjubókhaldskerfi tóku á móti. Þessar talningar eru nauðsynlegar til þess að Ríkisbókhald geti gengið úr skugga um að gagnaflutningar séu í lagi á milli VSK-kerfisins og tekjubókhaldskerfanna. Þær má kalla daglegan, mánaðarlegan og árlegan uppgjörslista sendinga.

Krafa Ríkisbókhalds um daglegan uppgjörslista á sendingum gagna frá VSK-kerfi til tekjubókhaldskerfanna og móttöku þeirra þar, byggir á sömu hugsun og var að baki þeirrar daglegu vélrænu afstemmingar, sem nú er í gangi á milli TBI-kerfis og VSK-kerfis og hefur aldrei verið í lagi. Mikilvægt er að vel verði vandað til þessa uppgjörslista og settar skýrar reglur um það hver á að bregðast við og hvernig ef sending og móttaka stemma ekki samkvæmt honum.

2. Afstemming tekjubókhaldskerfanna sjálfra

Mánaðarlega og árlega þarf að stemma af virðisaukaskattinn í Innheimtakerfi TBR, TBI-kerfið og Bókhaldskerfi TBR.

Þau gögn sem notuð eru við þessa afstemmingu innheimtakerfanna og bókhaldskerfisins t.d. árlega, eru talningar úr skrá þeirra í upphafi árs og í árslok ásamt ársuppgjörslita viðkomandi kerfis. Mismunur talninga í ársbyrjun og árslok á að koma heim og saman við samtölu uppgjörslita ársins.

3. Afstemming á milli tekjubókhaldskerfanna

Mánaðarlega og árlega þarf að stemma Innheimtakerfi TBR og TBI-kerfið af við Bókhaldskerfi TBR. Nú skilar VSK-kerfið upplýsingum til TBI-kerfisins samkvæmt skilgreiningum ríkisskattstjóra við sendingar yfir í gjaldflokk VA en samkvæmt skilgreiningum Ríkisbókhalds á þeim reikningsfærslum sem lesnar eru inn í gjaldflokk VC. Eftir að virðisaukaskatturinn verður tekinn inn í TBR-kerfið fer hann bæði inn í Innheimtakerfi TBR og Bókhaldskerfi TBR (kemur í stað gjaldflokks VC). Þar sem Ríkisbókhald þarf að geta stemmt þau kerfi af hvort við annað verður VSK-kerfið að senda inn í bæði kerfin á grundvelli sömu skilgreininga. Sama skilgreining verður og notuð vegna breytinga á þeim eftirstöðvum sem eru inni í TBI-kerfinu því þær eru einnig stemmdar af við Bókhaldskerfi TBR.

Þau gögn sem notuð eru við þessa afstemmingu eru vegna innheimtakerfanna, t.d. við árlegu afstemminguna, talningar úr innheimtuskrám þeirra í upphafi árs og í árslok, ásamt ársuppgjörslita kerfanna. Mismunur talninga í ársbyrjun og árslok á að koma heim og saman við samtölu uppgjörslita ársins.

Þau gögn sem notuð eru við þessa afstemmingu eru vegna Bókhaldskerfis TBR t.d. við árlegu afstemminguna, talningar úr skrá kerfisins í upphafi árs og í árslok, ásamt ársuppgjörslita þess. Mismunur talninga í ársbyrjun og árslok á að koma heim og saman við samtölu uppgjörslita ársins.

Niðurstöður úr árlegri afstemmingu innheimtakerfanna annars vegar og Bókhaldskerfis TBR hins vegar eru síðan bornar saman og eiga að stemma.

4. VSK-kerfið stemmt af við Innheimtakerfi TBR og TBI-kerfið

Mánaðarlega og árlega þarf að stemma VSK-kerfið af við Innheimtakerfi TBR og TBI-kerfið. Við þessa afstemmingu skal nota mánaðarlega og árlega uppgjörslista VSK-kerfisins og uppgjörslista innheimtakerfanna.

5. VSK-kerfið stemmt af við Bókhaldskerfi TBR

Mánaðarlega og árlega þarf að stemma VSK-kerfið af við Bókhaldskerfi TBR. Við þessa afstemmingu skal nota mánaðarlega og árlega uppgjörslista VSK-kerfisins og uppgjörslista Bókhaldskerfis TBR.

Eins og hingað til sér ríkisskattstjóri um afstemmingu VSK-kerfisins sjálfs.

Ríkisbókhald telur líklegt að það fari fram á að fá í tengslum við nýja verkefnaskiptingu talningar sem nú eru ekki til staðar í VSK-kerfinu. Þessar talningar þurfa að uppfylla ákveðnar kröfur um útlit og skilatíðni.

Ríkisbókhald telur nauðsynlegt að ríkisskattstjóri geti talið allar þær færslur sem gerðar eru í VSK-kerfinu á tilteknu tímabili, t.d. í hverjum mánuði eða á ári og þurfa forsendur talninganna að koma fram á niðurstöðublöðunum. Hér er í raun um að ræða mánaðarlegan og árlegan uppgjörslista VSK-kerfisins.

Ríkisbókhald telur og nauðsynlegt að hægt sé að gera reglulega eða þegar þurfa þykir, talningar á skráum VSK-kerfisins líkt og gert er í öðrum slíkum kerfum ríkisins. Einnig þarf að vera hægt að skila reglulega upplýsingum úr VSK-kerfinu um það sem er álagt þar en ósent yfir til tekjubókhaldskerfanna.

3.4 Mat Ríkisendurskoðunar á hinnu nýju verkefnaskiptingu

1. Mat á verkaefnaskiptingu vegna útreiknings á álagi

Ríkisendurskoðun telur nýja verkefnaskiptingu vegna virðisaukaskattsins vera í góðu samræmi við umfjöllun þáverandi ríkisbókara á árinu 1983 um verkaskiptingu vegna TBI-kerfisins, sem fram kom hér frammar í kaflanum. Um eitt atriði skal þó fjallað sérstaklega þar sem hugmyndum hans er ekki fylgt en það er við útreikning álags. Uppi eru mismunandi skoðanir á því hvort álagningar- eða innheimtuaðili eigi að reikna álag. Ríkisbókari taldi útreikning álags ákvörðun fjárhæðar sem tengdist greiðsludrætti og ætti því eins og dráttarvextir undantekningarlaust að reiknast af innheimtuaðila. Ýmsum öðrum þykir eðli dráttarvaxta og álags ólíkt, sbr. t.d. meirihluta Yfirsattanefndar í úrskurði nr. 526/1995 sem telur álagið „bera nokkurn keim af eðli refsiviðurlaga“.

Í nýrri verkefnaskiptingu er gert ráð fyrir því að álagsútreikningur verði áfram í höndum skattstjóra í VSK-kerfinu. Ríkisendurskoðun bendir á að í VSK-lögum nr. 50/1988 er ekki kveðið á um það hver skuli reikna álag en hins vegar segir í 6. mgr. 27. gr. laganna að skattyfirvöld hafi heimild til niðurfellingar á álagi ef gildar ástæður séu til málsbóta. Sú skipan mála að skattstjórar reikni álag byggir því ekki á ótvíræðri lagaskyldu heldur ekki síður samkomulagi sem gert var á sínum tíma á milli embættis ríkisskattstjóra og Ríkisbókhalds og byggði m.a. á því að allar greiðslur skv. skýrslum væru í VSK-kerfinu.

Ríkisendurskoðun vekur athygli á því að með nýrri verkefnaskiptingu verða greiðslur eingöngu skráðar í tekjubókhaldskerfunum. Því þarf VSK-kerfið ef það á að reikna álag, að senda fyrirspurn til Innheimtukerfis TBR vegna hverrar

einustu álagningar um það hvort gjaldandi hefur greitt og ef svo, hvenær og hversu mikið. Þetta er breyting frá því sem áður var er upplýsingar um greiðslur voru í VSK-kerfinu sjálfu.

Ef álag væri reiknað í TBR-kerfinu þyrfti að gera það í Álagningarkerfi TBR. Ríkisendurskoðun bendir á það til umhugsunar fyrir ríkisskattstjóra og Ríkisbókhald að ef útreikningur álags væri í TBR-kerfinu sparaðist m.a. allur sá mikli fjöldi fyrirspurna frá VSK-kerfinu vegna greiðslna sem nú er fyrirhugaður vegna hvernar álagningarfærslu á hverju álagningartímabili. Athugasemd kom frá yfirmanni hugbúnaðarsviðs ríkisskattstjóra eftir lestur draga að skýrslu þessari, þess efnis að hann væri þeirrar skoðunar að illmögulegt yrði fyrir VSK-kerfið að ráða við endurútreikning álags í þeim tilvikum þegar greiðslum væri endurráðstafað innan Innheimtukerfis TBR. Því sýnist líklegt að endurskoða þurfi þá ákvörðun að reikna álag í VSK-kerfinu.

2. Mat á uppgjöri og afstemmingum

Samkvæmt lögum nr. 88/1997 skal frá og með 1. janúar 1998 vera hægt að sjá á einum stað, hvenær sem er innan ársins, tekjur ríkissjóðs vegna virðisaukaskatts bæði á rekstrar- og greiðslugrunni. Einnig gera lögin ráð fyrir því að það sé álagningaraðili sem skilar álagningartölum inn í ríkisreikning. Vegna þessa þarf VSK-kerfið að skila til Ríkisbókhalds: 1) Daglegum, mánaðarlegum, og árslistum um það hvað sent er til innheimtukerfa tekjubókhaldskerfanna, miðað við sendingardagsetningu, 2) það sem álagt er í mánuðinum en ósent yfir í TBR-kerfið í lok hvers mánaðar og 3) talningar á færslum í VSK-kerfinu í mánuðinum og á árinu miðað við færsludagsetningar, þannig að niðurstöður úr lista 1) og 2) komi heim og saman við talningu í lið 3).

Ríkisendurskoðun nauðsynlegt að í VSK-kerfinu séu reglulega útbúnir uppgjörslistar sem sýni þær færslur sem gerðar eru í kerfinu á tilteknu tímabili, þ.e. vegna hvers dags, hvers mánaðar og hvers árs. Uppgjörslistar þessir eiga að vera í samræmi við skilgreindar kröfur af hálfu Ríkisbókhalds um

efni og útlit. Vegna milliuppgjöra Ríkisbókhalds þarf einnig að vera hægt að framkvæma talningar og útbúa uppgjörslista hvenær sem er.

Ríkisendurskoðun telur nauðsynlegt að um leið og ný verkefnaskipting tekur gildi verði tilbúinn uppgjörslisti vegna sendinga á gögnum frá VSK-kerfi til Bókhaldskerfis TBR, Innheimtukerfis TBR og TBI-kerfisins og móttöku á þeim í áðurnefndum kerfum. Þessi listi skal útbúinn daglega, mánaðarlega og árlega. Ríkisendurskoðun leggur áherslu á að skýrar reglur verði settar um það hver á að leiðrétta og hvernig ef daglegar afstemmingar sendinga eru ekki í lagi.

3. Mat á einstökum þáttum verkefnaskiptingarinnar

Ríkisendurskoðun telur þá tilhögun að VSK-kerfið verði hreint álagningarkerfi sem hvorki meðhöndlar greiðslur né skuldajafnar mjög til einföldunar frá því sem nú er. Þá telur stofnunin hina nýju verkaefnaskiptingu til hagræðis fyrir gjaldendur því hún hefur í för með sér að þeir munu í framtíðinni geta fengið yfirlit yfir stöðu sína í virðisaukaskatti, ásamt öllum hreyfingum vegna álagningar, breytinga, viðurlaga, dráttarvaxta, greiðslna og skuldajöfnunar, úr einu kerfi í stað tveggja áður.

4. Viðbótaratriði

Ríkisendurskoðun telur að sundurliðun upplýsinga um vanskil í virðisaukaskatti hafi ekki verið fullnægjandi hingað til. Vegna þess að ekki hefur verið greint á milli álagningar og áætlana í TBI-kerfinu hefur ekki verið hægt að greina hve stór hluti eftirstöðva virðisaukaskatts þar byggir á skýrslum annars vegar og áætlunum hins vegar. Einnig vantar upplýsingar um það hve stór hluti afskrifaðra skulda

á rætur að rekja til áætlana en afskriftir skulda nema á hverju ári hundruðum milljóna, t.d. rúmlega 1,1 milljarði á árinu 1997. Aðgreining áætlana frá annarri álagningu myndi leysa áðurnefnd vandamál og væri mjög til hagræðis fyrir innheimtumenn ríkissjóðs sem myndu hafa betri upplýsingar en áður m.a. á skuldalísum. Í nýju verkefnaskiptingunni sem fyrir lá um mitt ár 1996 var ekki gert ráð fyrir aðgreiningu raunverulegrar álagningar og áætlana við sendingu frá VSK-kerfinu yfir í innheimtu- og bókhaldskerfi tekjubókhaldskerfisins. Ríkisendurskoðun fagnar því að í apríl s.l. var samþykkt að taka aðgreiningu á álagningu og áætlunum inn í nýju verkefnaskiptinguna á milli kerfanna.

Ríkisendurskoðun telur að útreikningur álags eigi að vera vélrænn en ekki að hluta til handvirkur eins og nú er. Nauðsynlegt er að samræmi sé í fjárhagskerfum ríkissjóðs á útreikningi á viðurlögum, þ.e. álagi og dráttarvöxtum. Útreikningurinn er nú t.d. vélrænn bæði í Staðgreiðslukerfinu sem ríkisskattstjóri ber ábyrgð á og í TBI-kerfinu sem Ríkisbókhald ber ábyrgð á.

Nú sendir VSK-kerfið ekki yfir í TBI-kerfið skuldir sem eru innan við 100 krónur. „Leyfilegur mismunur“ á álagningu og greiðslu í VSK-kerfinu er nú 25 krónur vegna hverrar milljónar í veltu. Því má segja að ekki sé sendur til innheimtu „óleyfilegur mismunur“ á bilinu 26 - 99 krónur. Eðlilegt er að við nýja verkefnaskiptingu sem felur það í sér að senda á alla álagningu yfir í Innheimtukerfi TBR, sé það skoðað sérstaklega hvernig meðhöndla á smáskuldum þessum.

4. Endurgreiðslur

4.1 Almennt um endurgreiðslur

Endurgreiðslum má skipta í tvo flokka, annars vegar eru þær sem eru óaðskiljanlegur hluti virðisaukaskattkerfisins og verða til þegar innskattur er hærri en útskattur og hins vegar þær sem byggjast á sérstökum laga- og reglugerðarákvæðum, sem ná eiga fram ýmsum hliðarmarkmiðum kerfisins. Þær fyrrnefndu eru í skýrslu þessari nefndar almennar endurgreiðslur en hinar síðari sérstakar endurgreiðslur.

Í framhaldi af innsendri inneignarskýrslu t.d. vegna ofgreiðslu eða endurgreiðslubeiðni frá gjaldanda, felur samþykkt skattstjóra í sér ákvörðun um beina greiðslu fjármuna úr ríkissjóði. Vegna þessa þarf að vanda vel til afgreiðslu þessara skýrslna og beiðna og er gerð krafa um það í ákvæðum bæði í virðisaukaskattslögunum sjálfum, sbr. 3. mgr. 25. greinar laga nr. 50/1988: „Sé innskattur á einhverju uppgjörstímabili hærri en útskattur skal skattstjóri rannsaka skýrslu sérstaklega“ og ýmsum reglugerðum, sbr. t.d. 3. mgr. 2. gr. rgl. um sérstaka skráningu o.fl. nr. 577/1989: „Skattstjóri skal rannsaka skýrslu skv. 1. mgr. sérstaklega“. Hér er átt við skýrslur frá byggingaraðila með sérstaka skráningu.

Afgreiðsla hinna ýmsu tegunda inneignarskýrslna og endurgreiðslubeiðna tekur mislangan tíma en ljóst er að sumar tegundir geta krafist mjög mikillar vinnu ef ganga á úr skugga um réttmæti þeirra fyrir afgreiðslu. Dæmi um slíka tegund af inneignarskýrslum eru skýrslur frá byggingaraðilum, sem fengið hafa heimild skattstjóra til svokallaðrar sérstakrar skráningar, þ.e. frá þeim, sem eru að byggja atvinnuhúsnæði sem selt hefur verið eða selja á VSK-skyldum aðila. Annað dæmi um tímafreka tegund eru

beiðnir sem koma frá opinberum aðilum. Einstakar inneignarskýrslur eða endurgreiðslubeiðnir af þeim tveim tegundum, sem hér voru nefndar í dæmaskyni, geta skipt milljónum og jafnvel milljónatugum. Ljóst er að eftirlit með endurgreiðslum er sérstaklega mikilvægt og í mörgum tilvikum nauðsynlegt að taka stærri hluta endurgreiðsluskýrslna til skoðunar en annarra tegunda skýrslna í virðisaukaskattskerfinu.

Í aðalbókhaldi ríkisins voru í árslok 1997 tilgreindar 16 tegundir sérstakra endurgreiðslna. Að auki eru þar tilgreindar 3 tegundir bráðabirgðaskila sem í raun fela alltaf í sér endurgreiðslur auk þess sem 2 bókunartegundir geta falið í sér almennar endurgreiðslur þó að þess sé ekki sérstaklega getið í tegundarheitinu. Hér er því alls um að ræða 21 tegund sérstakra og almennra endurgreiðslna. Til samanburðar má geta þess að árið 1990, fyrsta árið sem virðisaukaskatturinn var innheimtur, eru aðeins tilgreindar í aðalbókhaldi ríkisins sjö tegundir af sérstökum endurgreiðslum. Telja verður líklegt að fjölgun endurgreiðslutegunda sé einn af þeim þáttum sem leitt hefur til þess að framkvæmd og gagnavinnsla virðisaukaskattsins er nú mun flóknari en var í upphafi.

Þar sem endurgreiðslur virðast vera sá hluti virðisaukaskattskerfisins, sem hvað viðkvæmastur er fyrir misnotkun og mistökum, er í skýrslu þessari fjallað sérstaklega um nokkrar tegundir þeirra. Er sjónum aðallega beint að þeim, sem fjárfrekastar eru fyrir ríkissjóð, en þær eru reyndar oft þær sömu og valda flestum vandamálum í framkvæmdinni.

4.2 Tegundir endurgreiðslna

Eins og fram kemur í kaflanum hér á undan voru í aðalbókhaldi ríkisins í árslok 1997, 21 tegund almennra og sérstakra endurgreiðslna virðisaukaskatts. Þær eru taldar upp hér á eftir ásamt því hver heimilar endurgreiðsluna, auk númers bókunartegundar í aðalbókhaldi ríkisins:

- 1) Endurgreiðsla virðisaukaskatts skv. skýrslum ef innskattur er hærri en útskattur - skattstjóri – tegund 42511 (útskattur hærri en innskattur er og undir þessu númeri).
- 2) Endurgreiðslur virðisaukaskatts við bráðabirgðaskil fiskvinnslufyrirtækja þar sem innskattur er alltaf hærri en útskattur - skattstjóri – tegund 42515.
- 3) Endurgreiðslur virðisaukaskatts við bráðabirgðaskil sláturleyfishafa, þar sem innskattur er alltaf hærri en útskattur – skattstjóri – tegund 42516.
- 4) Skýrslur bænda, virðisaukaskattur endurgreiddur ef innskattur er hærri en útskattur – skattstjóri – tegund 42517 (útskattur hærri en innskattur er og undir þessu númeri).
- 5) Bráðabirgðaskil bænda, virðisaukaskattur endurgreiddur ef innskattur er hærri en útskattur – skattstjóri – tegund 42518.
- 6) Endurgreiðslur virðisaukaskatts til rekstraraðila veitingastaða o.fl. á vörum til manneldis – skattstjóri – tegund 42520.
- 7) Endurgreiðslur virðisaukaskatts til byggingaraðila v/sölu/eða leigu á fasteign – skattstjóri – tegund 42522.
- 8) Endurgreiðslur virðisaukaskatts til byggingaraðila vegna húsnæðis til eigin nota – skattstjóri – tegund 42523.
- 9) Endurgreiðslur virðisaukaskatts vegna viðgerðar- og viðhaldsvinnu á íbúðarhúsnæði – skattstjóri – tegund 42524.
- 10) Endurgreiðslur virðisaukaskatts til húsbyggjenda, verðbætur – skattstjóri – tegund 42525.
- 11) Endurgreiðslur virðisaukaskatts af skattskyldri starfsemi opinberra aðila - skattstjóri – tegund 42526.
- 12) Endurgreiðslur virðisaukaskatts vegna sölu á vatni og rafmagni til hitunar húsa og laugarvatns – skattstjóri – tegund 42528.
- 13) Endurgreiðslur virðisaukaskatts til aðila búsettra erlendis - sérstakir aðilar sem til þess hafa hlotið leyfi fjármálaráðuneytisins annast endurgreiðsluna og síðar

- þarf skattstjóri að fallast á uppgjörsskýrslu endurgreiðsluaðilans – tegund 42533.
- 14) Endurgreiðslur virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja - skattstjórinn í Reykjavík – tegund 42527.
 - 15) Endurgreiðslur virðisaukaskatts af skilagjaldi einnota umbúða og umsýslubóknun - ríkissjóður ráðstafar til Endurvinnslunnar hf. (ásamt bæði skilagjaldinu og umsýslubóknuninni) sem endurgreiðir neytendum við móttöku skilaskyldra umbúða - tegund 42536.
 - 16) Endurgreiðslur virðisaukaskatts vegna skattskyldrar starfsemi A-hluta stofnana – vélrænar færslur á vegum Ríkisbókhalds – tegund 42531.
 - 17) Endurgreiðslur virðisaukaskatts vegna fjárfestingar í hótél- og gistirými – ríkisskattstjóri – tegund 42535.
 - 18) Endurgreiðslur virðisaukaskatts af gjöfum frá líknarfélögum – fjármálaráðuneytið – tegund 42537.
 - 19) Endurgreiðslur virðisaukaskatts af rannsóknartækjum – fjármálaráðuneytið - tegund 42538.
 - 20) Endurgreiðslur virðisaukaskatts til sendimanna erlendra ríkja - utanríkisráðuneyti og Ríkisendurskoðun – tegund 42532.
 - 21) Endurgreiðslur virðisaukaskatts af gjöfum til björgunarsveita – fjármálaráðuneyti – tegund 42539.

Af framantöldum 21 lið eru fyrstu 14 liðirnir í umsjá skattstofa, en aðrir heyra undir aðra, þar á meðal ríkisskattstjóra og fjármálaráðuneyti.

Markmið endurgreiðslna

Markmið almennra endurgreiðslna þ.e. þeirra sem eiga rætur að rekja til þess að innskattur er hærri en útskattur, er að koma í veg fyrir uppsöfnun skattsins í verði vöru og þjónustu. Hvert fyrirtæki (skattaðili) skilar því aðeins skatti af verðmætisaukningunni, þ.e. af þeim virðisauka sem myndast í fyrirtækinu. Þetta er gert þannig að hver skattaðili innheimtir virðisaukaskatt af allri sölu sinni (útskatt) en við skil á skattinum í ríkissjóð dregur hann frá þann skatt

(innskatt) sem hann hefur greitt öðrum skattaðilum eða tollstjóra við kaup eða eigin innflutning á vörum og öðrum aðföngum sem hann notar í rekstrinum. Skattaðili á rétt á endurgreiðslu ef verðmætisaukningin er neikvæð, þ.e. innskatturinn er hærri en útskatturinn.

Markmið sérstakra endurgreiðslna eru margvísleg. Meðal þeirra eru:

- 1) Að koma í veg fyrir kostnaðarhækkanir við breytingu úr söluskattskerfi yfir í virðisaukaskattskerfi, sbr. endurgreiðslur af vinnu við endurbætur á íbúðarhúsnæði, sem enn eru í gildi þó nýlega sé búið að lækka hlutfall endurgreidds virðisaukaskatts úr 100% niður í 60%.
- 2) Að leysa aðila undan skattskyldu, sbr. endurgreiðslur til erlendis búsettra og sendimanna erlendra ríkja.
- 3) Að jafna samkeppnisstöðu, sbr. endurgreiðslur virðisaukaskatts af matvælum til veitingahúsa.
- 4) Að efla rannsóknir í landinu, sbr. endurgreiðslur af rannsóknartækjum.

4.3 Endurgreiðslur til opinberra aðila

Endurgreiðslur til opinberra aðila eru sú tegund sérstakra endurgreiðslna sem fjárfrekust var fyrir ríkissjóð á árinu 1997 eins og reyndar einnig á árunum á undan. Rétt er að benda á að liðurinn Snjómokstur getur verið mjög breytilegur á milli ára eftir því hvort vetur eru snjóþungir eða ekki.

1. Greiðslur á árinu 1997

Þær endurgreiðslur til opinberra aðila sem byggja á 3. mgr. 42. greinar VSK-laganna voru á árinu 1997 bókaðar á tvær

tegundir í aðalbókhaldi ríkisins, kr. 1.138.974.141 á tegund 42526 „Egr. VSK af skattsk. starfsemi opinb. aðila“ og kr. 230.559.630 á tegund 42531 „Egr. VSK af skattsk. starfs. A-hl stofnana“, samtals tæplega 1,4 milljarðar króna. Bókun á tvær tegundir byggist á því að afgreiðsluáðilar voru tveir:

- 1) Skattstjórar sem afgreiddu þær beiðnir sem bókaðar voru á tegund 42526 og
- 2) Ríkisbókhald sem sá vélrænt um þær endurgreiðslur sem bókaðar voru á tegund 42531.

2. Lagaheimildir

Skv. 3. mgr. 42. gr. laganna um virðisaukaskatt nr. 50/1988, með breytingu skv. 13. gr. laga nr. 55/1997, skal endurgreiða ríki, sveitarfélögum og stofnunum þeirra virðisaukaskatt sem þau hafa greitt við kaup á eftirtalinni vöru eða þjónustu:

- 1) Sorphreinsun, þ.e. söfnun, flutningi, urðun og eyðingu sorps og annars úrgangs, m.a. brotamálma. Ákvæðið nær og til leigu eða kaupa á sorpgámum vegna staðbundinnar sorphirðu.
- 2) Ræstingu.
- 3) Snjómokstri og snjó- og hálkueyðingu með salti eða sandi.
- 4) Björgunarstörfum og öryggisgæslu vegna náttúruhamfara og almannavarna.
- 5) Þjónustu verkfræðinga, tæknifræðinga, arkitekta, lögfræðinga, löggiltra endurskoðenda og annarra sérfræðinga er almennt þjóna atvinnulífinu og lokið hafa háskólanámi, sambærilegu langskólanámi eða starfa sannanlega á sviði fyrrgreindra aðila og veita sambærilega þjónustu.
- 6) Þjónustu vaktstöðva vegna samræmdrar neyðarsím-svörunar.

Fyrir áðurnefnda lagabreytingu var í 3. mgr. 42. greinar VSK-laganna aðeins heimild til þess fyrir ráðherra að setja reglugerð um þessar endurgreiðslur. Þessi heimild ráðherra var felld úr gildi með breytingunni.

Heimildin var nýtt með setningu reglugerðar um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila nr. 248/1990 en III. kafli hennar fjallar eingöngu um endurgreiðslur. Í 12. grein rgl. er talin upp sú vara og þjónusta sem endurgreiðslurnar ná til, en eins og áður er komið fram er sú upptalning nú komin inn í 3. mgr. 42. gr. VSK-laganna sjálfra. Í 13. grein er nánar tiltekið hvaða virðisaukaskattur af vöru og þjónustu er endurgreiðsluhæfur og í 14. greininni eru ákvæði um uppgjörstímabil, sérstök endurgreiðslueyðublöð sem skila skal til skattstjóra, meðferð endurgreiðslubeiðninnar, fresti, skuldajöfnun og fleira.

Reglugerð þessari hefur ekki verið breytt í framhaldi af fyrrgreindri lagabreytingu, enda kemur fram í greinargerð sem henni fylgdi að tilgangurinn væri ekki sá að breyta framkvæmd þessara endurgreiðslna utan þess að fækka þeim liðum sem hún nær til, heldur að kveða skýrar á um afmörkun skattskyldu með lögum í stað reglugerða.

Í 1. mgr. 1. gr. rgl. segir að hún taki til sveitarfélaga, fyrirtækja þeirra og stofnana og eftir því sem við á, til ríkisstofnana og ríkisfyrirtækja, annarra en banka.

3. Vélrænar millifærslur Ríkisbókhalds

Þrátt fyrir ákvæði í 2. mgr. 14. gr. áðurnefndrar reglugerðar um að opinberir aðilar skuli sækja um endurgreiðslu virðisaukaskatts til viðkomandi skattstjóra, hefur Ríkisbókhald á undanförunum árum séð vélrænt um útreikning endurgreiðslunnar og bókun hennar fyrir fjöldann allan af A-hluta stofnunum, sbr. það sem segir hér á undan um bókun á tegund 42531 í aðalbókhaldi ríkisins. Þessar endurgreiðslur eru reiknaðar mánaðarlega af þeim fjárhæðum, sem bókaðar eru á tiltekna tegundarlykla í BÁR-kerfinu. Eiginlegar peninga-

greiðslur fara ekki fram vegna þessa heldur framkvæmir Ríkisbókhald endurgreiðsluna með vélrænum millifærslum, þar sem gjöld stofnananna eru lækkuð og fjárhæðin um leið bókuð til lækkunar á tekjum ríkissjóðs.

Skipta má þeim stofnunum, sem fengu á árinu 1996 og fyrr vélrænt endurgreiddan virðisaukaskatt skv. 3. mgr. 42. gr. VSK-laganna, í þrjá flokka. Frá og með 1. janúar 1997 fá aðeins tveir þeirra endurgreiðslur vélrænt en sá þriðji hefur síðan þá þurft að sækja um endurgreiðslurnar til skattstjóra. Flokkar þessir eru:

- 1) Allar þær stofnanir sem eru í greiðsluþjónustu ríkisféhirðis og þar af leiðandi í bókhaldsþjónustu Ríkisbókhalds (verk RB1), fá endurgreitt í gegnum vélrænar millifærslur Ríkisbókhalds.
- 2) Stofnanir í hliðarverkum BÁR-kerfisins, (verk RB2, RB3 RB4 o.fl.) og eru „sjálfstæðar“, þ.e. senda fylgiskjöl til Ríkisbókhalds til skráningar, fá endurgreitt í gegnum vélrænar millifærslur Ríkisbókhalds.
- 3) Stofnanir í hliðarverkum BÁR-kerfisins, (verk RB2, RB3 RB4 o.fl.) og eru „sjálfstæðar“, þ.e. skrá sjálfar inn í BÁR-kerfið, en senda fylgiskjöl ekki til Ríkisbókhalds til skráningar, fengu endurgreitt í gegnum vélrænar millifærslur Ríkisbókhalds til ársloka 1996 en hafa síðan 1. janúar 1997 sótt sjálfar um endurgreiðslur til skattfirvalda.

Ríkisbókhald hefur talið að þar sem öll fylgiskjöl stofnana í liðum 1) og 2) séu geymd hjá því sé eðlilegt að það sjái um þessar vinnslur.

Ríkisendurskoðun gerði í skýrslu sinni vegna endurskoðunar á ríkisreikningi ársins 1993 eftirfarandi athugasemd við það fyrirkomulag að endurgreiðslur virðisaukaskatts til ýmissa opinberra aðila færu fram með vélrænum vinnslum Ríkisbókhalds: „Ríkisendurskoðun telur óæskilegt að endurgreiðslur virðisaukaskatts fari fram í vélrænum vinnslum Ríkisbókhalds. Eðlilegra er að ríkisstofnanir sæki sjálfar um endurgreiðslur til viðkomandi skattstjóra. Til þess hefur

verið útbúið sérstakt eyðublað af hálfu ríkisskattstjóra.“ Opinberum stofnunum sem fá endurgreiðslurnar vélrænt í gegnum Ríkisbókhald hefur fækkað frá 1. janúar 1997. Komið hefur í ljós að þær stofnanir sem sótt hafa um endurgreiðslur til skattstjóra frá þeim tíma, lögðu í mjög mörgum tilvikum fram reikninga sem ekki voru endurgreiðslubærir. Að óbreyttum lögum og fenginni þessari reynslu telur Ríkisendurskoðun tilvitnaða athugasemd enn í fullu gildi.

4. Skattskyld eigin not

Til þess að átta sig á tilgangi endurgreiðslna virðisaukaskatts til opinberra aðila verður ekki hjá því komist að fjalla hér um skyldu þeirra til greiðslu virðisaukaskatts vegna eigin nota, þar sem náíð samhengi er á milli þessara tveggja þátta. Sem dæmi um það skal nefna að litið hefur verið svo á að endurgreiðslur skv. XIII. kafla VSK-laganna, þ.á.m. til opinberra aðila í 3. mgr. 42. greinar, feli ekki í sér skattákvæðanir. Því er talið að meginreglan varðandi ágreining um þær sé sú að hann sé ekki kæránlegur skv. almennum kæruleiðum í skattlögjöfni, m.a. 29. gr. VSK-laganna. Yfirsattanefnd hefur þó talið að undantekningar séu frá þessu, sbr. t.d. úrskurð hennar nr. 443/1996 og hefur byggt þær á samræmingarsjónarmiðum með vísan til ákvæðanna um skyldu til álagningar virðisaukaskatts í 2. mgr. 3. gr. en um hana verður fjallað hér á eftir.

Með 2. gr. laga nr. 55/1997 var 2. mgr. 3. gr. VSK-laganna breytt frá því að vera heimildarákvæði yfir í að vera skylduákvæði. Þar segir nú m.a. að ríki, sveitarfélög og stofnanir þeirra skuli greiða virðisaukaskatt af skattskyldum vörum og þjónustu vegna eigin nota, enda sé ekki um að ræða vinnu eða þjónustu skv. 3. mgr. 42. gr., sem innt er af hendi utan sérstaks fyrirtækis eða þjónustudeildar. Þetta síðast nefnda þýðir í raun að opinber aðili þarf ekki að greiða virðisaukaskatt af tiltekinni vinnu eða þjónustu þó að hún sé til eigin nota, ef aðrir starfsmenn en þeir sem tilheyra sérstöku fyrirtæki eða þjónustudeild á hans vegum koma þar að máli. Þessi tiltekna vinna eða þjónusta er vegna sorphreins-

unar, ræstingar, snjómoksturs, sérfræðingþjónustu o.fl., þ.e. sömu vöru og þjónustu og endurgreiðsluheimildirnar, sem fjallað er um hér á undan ná til.

Í greinargerð með áðurnefndri lagabreytingu kemur fram að tilgangurinn með henni sé ekki að breyta framkvæmd heldur aðeins að setja í lög ákvæði sem áður voru í reglugerð, sbr. rgl. nr. 562/1989 um virðisaukaskatt af eigin þjónustu og úttekt til eigin nota innan óskattskyldra fyrirtækja og stofnana, rgl. nr. 576/1989 um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi og rgl. nr. 248/1990 um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila. Þessum reglugerðum hefur ekki verið breytt né nýjar settar vegna áðurnefndrar lagabreytingar.

Áður en nánar verður gerð grein fyrir virðisaukaskattsskyldu vegna eigin nota skal bent á að meginregla VSK-laganna er að sveitarfélög og aðrir opinberir aðilar eru ekki skráningarskyldir og því ekki skattskyldir samkvæmt þeim. Ef opinberir aðilar reikna virðisaukaskatt og hafa heimild til færslu innskatts vegna aðfanga sinna er það vegna undantekninga frá áðurnefndri meginreglu.

Undantekning frá meginreglunni um skattleysi opinberra aðila skv. VSK-lögunum er til staðar varðandi opinber þjónustufyrirtæki, sem hafa það að meginmarkmiði að selja skattskyldar vörur eða þjónustu til annarra aðila. Þau eiga að innheimta virðisaukaskatt af heildarveltu sinni og skila honum í ríkissjóð að frádrögnum innskatti af aðföngum, sbr. m.a. 3. og 4. tölulið 1. mgr. 3. gr. VSK-laganna og 1. mgr. 2. gr. rgl. 248/1990.

nnur undantekning frá áðurnefndri meginreglu um skattleysi tengist eigin notum opinberra aðila. Skattskyldu vegna þeirra má skipta í tvennt eftir því hvort meginmarkmið hins opinbera aðila er að framleiða vörur eða inna af hendi þjónustu til eigin nota eða ekki, sbr. m.a. bæði 3. og 4. grein rgl. 248/1990.

- a) Ef meginmarkmið opinbera aðilans er að framleiða vörur eða inna af hendi þjónustu til eigin nota, skal

greiða virðisaukaskatt af starfseminni að því leyti sem hún er rekin í samkeppni við atvinnufyrirtæki. Heimild er hér til innskattsfrádráttar vegna aðfanga, sbr. 3. gr. áðurnefndrar rgl.

- b) Ef opinberir aðilar framleiða vörur eða inna af hendi þjónustu eingöngu til eigin nota án þess að slík starfsemi fari fram í sérstöku fyrirtæki eða þjónustudeild skal reikna út virðisaukaskatt vegna slíkrar starfsemi og skila honum í ríkissjóð að frádregnum innskatti, að svo miklu leyti sem um er að ræða samkeppni við atvinnufyrirtæki. Hér gildir þó hin sérstaka undanþága vegna sorphreinsunar, sérfræðiþjónustu o.fl. sem áður er nefnd, þ.e. ekki skal reikna virðisaukaskatt af þessari vöru og þjónustu þó svo að hún sé í samkeppni við atvinnufyrirtæki, sbr. 4. gr. áðurnefndrar rgl.

5. Tilgangur

Yfirskattanefnd hefur í úrskurðum sínum, t.d. nr. 443/1996 bent á að í lögskýringargögnum, m.a. athugasemdum með frumvarpinu að VSK-lögnum, komi víða fram að meginreglan um að opinberir aðilar séu ekki skattskyldir geti leitt til óeðlilegs tilflutnings vinnuafis og annarrar þjónustu frá skattskyldum aðilum til aðila sem eru utan skattskyldunnar, þ.m.t. opinberra aðila.

Yfirskattanefnd bendir í sama úrskurði á að í athugasemdum við frumvarp að lögum nr. 119/1989 um breytingu á VSK-lögum segi m.a. að frumvarpið geri ráð fyrir því að skattlagning samkvæmt því raski ekki samkeppnisstöðu þeirra fyrirtækja sem eiga viðskipti við óskráða aðila sem sjálfir geti veitt sér þjónustu. Því sé annað tveggja nauðsynlegt; að skattleggja eigin not óskráðra aðila eða endurgreiða þeim þann skatt sem þeir greiða við kaup þjónustunnar af öðrum. Gert sé ráð fyrir því að báðar þessar leiðir verði farnar eftir atvikum.

Yfirskattanefnd telur meginmarkmið reglna um skattlagningu innri starfsemi opinberra aðila annars vegar og reglna um sérstakar endurgreiðslur virðisaukaskatts til þeirra hins vegar, vera að jafna samkeppnisstöðu atvinnufyrirtækja gagnvart þeim fyrirtækjum og þjónustudeildum opinberra aðila sem framleiða vörur eða inna af hendi þjónustu til eigin nota. Því telur nefndin að skýra skuli ákvæði rgl. nr. 248/1990, þar á meðal um endurgreiðslur, í þessu ljósi. Nefndin bendir og á að aðdragandi lagaheimildar til endurgreiðslu beri þess merki að með henni hafi öðrum þræði verið stefnt að því að draga úr skattgreiðslum opinberra aðila frá því sem orðið hefði ef eingöngu hefði verið skattlögð eigin starfsemi þeirra. Jafnframt beri að gæta þess við túlkun endurgreiðsluákvæðanna í 12. grein rgl. að vegna reglunnar í 3. mgr. 4. gr. rgl. nr. 248/1990 um að vörur og þjónusta skv. áðurnefndri 12. grein sé ekki skattskyld, feli endurgreiðsluákvæðin jafnframt í sér undanþágur frá virðisaukaskattsskyldu og beri því að túlka þröngri lögskýringu, sbr. dóm Héraðsdóms Reykjavíkur 19. maí 1995, þar sem reyndi á endurgreiðslu skv. 4. tölulið 12. gr. rgl. og a.m.k. ekki rýmri skýringu en felst í beinu orðalagi þeirra. Ríkisskattstjóri hefur þó áréttað sérstaklega í þessu sambandi að virðisaukaskattur af vörum er almennt ekki endurgreiðsluhæfur nema vörurnar séu óaðskiljanlegur hluti endurgreiðsluhæfrar þjónustu, t.d. leiga eða kaup á sorpgámum, sbr. sérstakt ákvæði þar um.

6. Skortur á leiðbeiningum

Þegar þetta er skrifað í mars 1998 hefur ríkisskattstjóri ekki gefið út sérstakar leiðbeiningar fyrir þá sem sækja um endurgreiðslu á virðisaukaskatti skv. rgl. 248/1990. Hins vegar liggja fyrir ýmis álit frá embætti hans svo og úrskurðir Yfirskattanefndar vegna þeirra en gögn þessi eru að jafnaði ekki aðgengileg umsóknaraðilum.

Samkvæmt upplýsingum VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra verður sérstaklega fjallað um endurgreiðslur til opinberra aðila í einum kafla leiðbeininga um skattskyldu opinberra aðila sem til stendur að gefa út á þessu ári. Skrifstofan bendir á að um endurgreiðslur þessar hafi oft verið fjallað í svokölluðum ákvarðandi bréfum hennar, sem m.a. allar skattstofur, Félag löggiltra endurskoðenda og Lögmannafélag Íslands fá í hendur.

7. Tegundir ágreiningsefna

Umfjöllunin um helstu ágreiningsefni hér á eftir ber þess merki að bein efnisleg ákvæði um þau eru nýkomin í VSK-lögin sjálf. Því er eingöngu vitnað í ágreiningsefni þar sem tilvitnanir eru í þá reglugerð, sem lengstum var aðalheimildin um hin efnislegu ákvæði.

1. Hvaða vara og þjónusta er endurgreiðsluhæf?

Helstu ágreiningsefni varðandi túlkun á efni 12. greinar rgl. nr. 248/1990 hafa verið 1. liðurinn sem tengist sorphreinsun og 5. liðurinn sem tengist sérfræðiþjónustu. Báðir þessir liðir hafa sætt breytingum. Sérfræðingaákvæðið náði upphaflega til: „Þjónustu verkfræðinga, tæknifræðinga, arkitekta, lögfræðinga, löggiltra endurskoðenda og annarra sérfræðinga er almennt þjóna atvinnulífinu“. Í framhaldi af álit Samkeppnisráðs nr. 7/1995 var bætt við það með rgl. 601/1995: „og lokið hafa háskólanámi eða sambærilegu langskólanámi eða starfa sannanlega á sviði fyrrgreindra aðila og veita sambærilega þjónustu“. 5. töluliðurinn eins og hann var eftir þessa breytingu varð óbreyttur að 5. tl. 3. mgr. 42. gr. VSK-laganna á árinu 1997.

Hér verður fjallað um tvær ólíkar tegundir sérfræðiþjónustu og úrskurði yfirskattanefndar og ríkisskattstjóra vegna þeirra. Af umfjölluninni má ráða hve erfitt getur verið fyrir opinbera aðila að átta sig á þeim reglum sem gilda um endurgreiðslur til þeirra. Það flækir enn málið þegar hvort

tveggja kemur til að reglurnar sæta breytingum þannig að fordæmisgildi úrskurða er ekki lengur til staðar og aðgengilegar leiðbeiningar skortir.

Sérfræðiþjónusta vegna auglýsinga

Í úrskurði 443/1996 er fjallað um gildandi reglur á tíma endurgreiðslanna sem stýr stóð um í málinu og túlkun þeirra, þ.e. 5. tl. 12. gr. rgl. 248/1990 áður en ákvæðinu var breytt með reglugerð 601/1995.

Í úrskurðinum telur Yfirskattanefnd skilyrði fyrir endurgreiðslu vegna sérfræðiþjónustu vera að andvirði vinnu sérfræðinga sé nægilega sérgreint eða sérgreinanlegt og þar af leiðandi virðisaukaskattur af henni.

Nefndin taldi m.ö.o. að túlka bæri ákvæðið þröngt en „eftir því sem fært er innan ramma orðalags ákvæðanna þykir þó jafnframt bera að skýra þau þannig að ekki leiði til röskunar á samkeppnisstöðu.“ Síðan vísar nefndin til aðdraganda endurgreiðsluheimildanna, m.a. að þær séu til að draga úr skattgreiðslum frá því sem orðið hefði ef eingöngu hefði verið skattlögð eigin starfsemi opinberra aðila og „þykir nærtækast að líta til fyrirkomulags við skattlagningu á selda þjónustu sérfræðimenntaðra stétta samkvæmt ákvæðum söluskattslaga nr. 10/1960 sem leyst voru af hólmi með lögum um virðisaukaskatt við skýringu á 12. gr. reglugerðar nr. 248/1990, enda leiddi skattkerfisbreytingin 1. janúar 1990 til aukinnar skattlagningar á þjónustu ýmissa aðila sem höfðu með höndum þjónustu við atvinnurekstur.“ Í söluskattslögnum nr. 10/1960 er vísað til 1. mgr. 18. gr., sem kom inn með lögum nr. 1/1988 er lögðu sérstakan söluskatt á endurgjald fyrir tiltekna þjónustu sérfræðinga.

Með vísan til þess að auglýsingaþjónusta er tilgreind var í áður nefndri 18. gr. söluskattslaganna, féllst Yfirskattanefnd því á endurgreiðslu virðisaukaskatts af aðkeyptri vinnu frá auglýsingastofu vegna auglýsingaþjónustu og studdist við skilgreiningu 18. greinarinnar á því hugtaki. Ljóst er að leiðin frá beinu orðalagi 5. töluliðar 12. gr. rgl. nr. 248/1990 eins og hún var á endurgreiðslutímabilinu að þessari

niðurstöðu nefndarinnar hlýtur að vefjast fyrir umsóknar-
aðilum.

Sérfræðiþjónusta vegna tölvuþjónustu

Endurgreiðslubeiðnir byggðar á reikningum vegna alls kyns tölvuvinnslu eru vaxandi hluti beiðna vegna endurgreiðslna frá opinberum aðilum. Við afgreiðslu þeirra reynir á túlkun sérfræðingahugtaksins í 5. tl. 3. mgr. 42. gr. VSK-laganna, sbr. 5. tl. 12. gr. rgl. 248/1990.

Ekki liggur fyrir úrskurður frá Yfirkattanevnd vegna ágreinings um endurgreiðslur til opinberra aðila vegna tölvuvinnslu. Ríkisskattstjóri hefur hins vegar úrskurðað vegna slíks ágreinings um þær endurgreiðslur sem hér er fjallað um, sbr. úrskurð nr. 116/94, en í honum segir: „Virðisaukaskattur vegna viðhalds eða viðgerða á hugbúnaði er endurgreiðsluhæfur en aftur á móti ekki vegna viðhalds eða viðgerða á vélbúnaði“. Mun ríkisskattstjóri hér styðjast við þá reglu að gera þurfi skýran greinarmun á því hvort um er að ræða sérfræðiþjónustu eða aðra þjónustu þar sem t.d. er krafist iðnmenntunar, sbr. RSK 833/97. Hér má til fróðleiks benda á að í Iðnskólanum fer fram kennsla í hugbúnaðargerð.

Eins og áður er komið fram var sérfræðingahugtakið víkkað með rgl. nr. 601/1995. Það hefur ekki breytt neinu um túlkun á aðgreiningunni á milli hugbúnaðar og vélbúnaðar sem fjallað er um hér á undan.

Reikningar sem endurgreiðslubeiðnir vegna tölvuvinnslu byggja á þurfa að vera sérgreindir út frá þeim sjónarmiðum sem rakin eru hér að framan. Sérstök vandamál hafa tengst reikningum vegna þjónustusamninga sem geta auk vinnu við hugbúnað eða vélbúnað falið í sér ýmislegt annað, svo sem aðgang að upplýsingakerfum, runuvinnslu, sölu á segulböndum og snældum, akstur, o.fl. Ríkisskattstjóri telur að til þess að hægt sé að endurgreiða virðisaukaskatt af reikningum vegna þjónustusamninga, þurfi reikningur að vera sundurliðaður þannig að á honum komi fram endurgjald fyrir hverja tegund þjónustu sem samningurinn nær til. Í þessu sambandi má nefna að reikningar vegna þjónustusamninga frá Skýrr hf. þar sem stærstu upplýsingakerfi

opinberra aðila eru vistuð voru ósundurliðaðir með áður-
nefndum hætti þar til í mars 1997.

Endurgreiðslubeiðnir vegna tölvuvinnslu og þjónustu-
samninga geta verið mjög háar. Dæmi eru um að einstaka
beiðnum upp á tugi milljóna hafi algjörlega verið hafnað,
þar sem sundurliðun var ekki fyrirbyggjandi og líkindaút-
reikningi á vægi einstakra liða ekki talinn gildur.

Vandamálin við afgreiðslu reikninga vegna tölvuvinnslu
felast m.a. í því að þeir eru yfirleitt ekki sérgreindir með
áðurnefndum hætti. Vandamálið er ekki síður fólgið í því að
oft á tíðum er erfitt fyrir skattstofufólk, sem ekki eru sér-
fræðingar í tölvumálum, að gera sér grein fyrir því í hverju
vinnan er fólgin, þar sem sérgreining vinnu er gjarnan á
fagmáli þeirra sem við tölvuþjónustu starfa. Oft er aðeins
tilgreint á reikningi vinna og að baki liggja fjölmargar
vinnuskýrslur, sem fylgja ekki með beiðnunum. Hvernig á
líka að fara með vinnu þar sem um er að ræða ýmis konar
uppsetningu hugbúnaðar, t.d. uppsetningu á alnetstengingu,
sem felst í uppsetningu á vélbúnaði og hugbúnaði honum
tengdum?

2. Hverjir teljast opinberir aðilar í þessu sambandi?

Álitaefni vegna endurgreiðslna til opinberra aðila skv. 3.
mgr. 42. gr. 1. 50/1988 um virðisaukaskatt eru ekki bundin
við tiltekna vöru eða þjónustu. Þau geta einnig varðað það
hvaða aðilar teljast opinberir aðilar í þessu sambandi.

Í Yfirsattanefndarmálinu nr. 319/1997 var ágreiningur um
það hvort kærandinn sem er sjálfseignarstofnun ætti rétt á
endurgreiðslu virðisaukaskatts skv. áðurnefndri lagagrein
eða ekki. Nefndin taldi að í tilviki kæranda lægju fyrir allir
þeir veigamestu þættir sem venjulega væru hafðir til við-
miðunar um það hvort sjálfseignarstofnun gæti talist liður í

hinu opinbera kerfi. Nefndin taldi og að þeir þættir væru svo ríkir í tilviki kæranda að óeðlilegt væri og leiddi til misræmis ef kæranda væri skipað utan áður nefndra endurgreiðslna. Nefndin féllst því á aðalkröfu hans um rúmlega 31 milljón króna endurgreiðslu vegna virðisaukaskatts af þjónustu verkfræðinga og arkitekta í tengslum við byggingarframkvæmdir hans á árunum 1990 - 1994.

Ekki er talið ólíklegt að í framhaldi af þessum úrskurði Yfirskattanefndar að fram komi endurgreiðslubeiðnir vegna margra ára aftur í tímann upp á háar fjárhæðir frá öðrum sjálfseignarstofnunum í svipuðum rekstri.

8. Niðurstöður

Ríkisendurskoðun telur reglur um endurgreiðslur til opinberra stofnana hvorki skýrar né einfaldar. Allt til lögfestingar ákvæða laga nr. 55/1997 um breytingar á VSK-lögum var 12. grein reglugerðar nr. 248/1990 aðalheimildin um þær tegundir vinnu og þjónustu sem endurgreiða mátti virðisaukaskatt af til opinberra aðila og sætti hún sífelldum breytingum, síðast frá 1. janúar 1997. Áður nefnd 3. mgr. 42. greinar VSK-laganna er nú samhljóða 12. grein rgl. eins og hún er eftir síðustu breytingu.

Túlkun einstakra liða 12. greinar rgl. 248/1990 hefur og vegna álita- og ágreiningsmála verið í sífelldri mótun hjá skattyfirvöldum. Ekki þarf því að vekja undrun þótt þeir aðilar sem sækja um endurgreiðslur átti sig illa á því hvað sé endurgreiðsluskýlt og hvað ekki.

Svo virðist sem sumir opinberir aðilar hafi þar til síðustu tvö árin lítt hirt um að sækja um endurgreiðslur virðisaukaskatts. Á niðurskurðartímum er ekki óeðlilegt að opinberar stofnanir horfi til allra þeirra leiða sem aukið geta ráðstöfunarfé þeirra. Af þessum sökum og einnig vegna þeirra aðila sem Ríkisbókhald sá áður um, fer endurgreiðslubeiðnum opinberra aðila nú mjög fjölgandi hjá skattstjórum.

Vegna þess að sveitarfélög eru ekki frekar en aðrir opinberir aðilar skráningarskyld samkvæmt VSK-lögum er erfitt að koma við fullnægjandi eftirliti með skattskilum þeirra. Skattstofur kalla því oft eftir reikningum vegna endurgreiðslubeiðna frá opinberum aðilum. Ástæðan er m.a. sú að hér er oft um mjög háar beiðnir að ræða, jafnvel svo skiptir tugum milljóna króna. Algengt er að beiðnum sé hafnað m.a. af því að sérgreining á reikningum er ekki talin nægileg, sbr. það sem segir hér á undan um þjónustusamninga vegna tölvuvinnslu.

Ríkisendurskoðun telur að framkvæmd endurgreiðslna til opinberra aðila sé komin í miklar ógöngur sem auki mjög álag á starfsfólk skattkerfisins auk þess sem reglurnar um þær flækja framkvæmd virðisaukaskattskerfisins. Ríkisendurskoðun telur ljóst að vinna við þessar endurgreiðslur muni á næstunni aukast verulega og að tímabært sé að skoða hvort ekki megi ná tilgangi þeirra eftir öðrum og hagkvæmari leiðum, án þess að misst sé sjónar á þeim markmiðum sem höfð voru í huga þegar reglur um þær voru settar.

4.4 Endurgreiðslur vegna íbúðarhúsnæðis

Umfjöllun um virðisaukaskatt í byggingarstarfsemi er í skýrslu þessari aðallega bundin við þær endurgreiðslur, sem þar tíðkast.

Reglur um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi eru líklega þær flóknustu, sem gilda í virðisaukaskattskerfinu öllu. Reglurnar eru svo flóknar og margþættar að sumir fullyrða að fáir, utan örfárra sérfræðinga í skattkerfinu sjálfu, skilji þær til hlítar. Kvartanir undan flækjustigi reglnanna heyrast m.a. úr hópi starfsfólks á skattstofum, löggiltra endurskoðenda og frá Samtökum iðnaðarins. Þau samtök hafa

opinberlega haldið því fram að reglur um virðisaukaskatt af vinnu í byggingarstarfsemi væru þannig úr garði gerðar að of auðvelt væri að sniðganga þær, gerviverktaka væri freistandi og skatteftirlit torvelt. Afleiðingin væri sú að byggingarfyrirtæki stæðu ekki jafnfætis í samkeppninni, annars vegar væru þeir, sem færu að reglum út í hörgul og hins vegar þeir, sem færu frjálsglega með þær.

Fjármálaráðuneytið skipaði nefnd til þess að kanna hvort ástæða væri til þess að endurskoða reglur um stofn virðisaukaskatts í byggingarstarfsemi. Nefndin skilaði skýrslu í júní 1997 og hafa á grundvelli tillagna hennar verið gefnar út nýjar reglur um áðurnefndan stofn. Í skýrslu nefndarinnar segir m.a. eftirfarandi:

„reglur sem gilda um skattlagningu í byggingarstarfsemi eru flóknar og erfiðar í framkvæmd. Skattlagning í byggingariðnaði, sérstaklega varðandi virðisaukaskatt, er í verulegum atriðum frábrugðin því sem tíðkast um annan atvinnurekstur. Það á sér auðvitað margvíslegar skýringar, en heppilegt væri að einfalda þær og færa eins og nokkur kostur er til samræmis við það sem almennt tíðkast.“

Nefndin taldi verki sínu ekki að fullu lokið og óskaði eftir því við ráðuneytið að það víkkaði verksvið nefndarinnar til þess að hún geti skoðað þessar reglur í heild sinni, ekki síst vegna þess að:

„mismunandi reglur gilda eftir því hvort byggt er í eigin reikning eða ekki og hvort byggt er íbúðar- eða atvinnuhúsnæði. Flest fyrirtæki í byggingariðnaði stunda blandaða starfsemi sem gerir það að verkum að mjög flókið getur reynst að átta sig á því hvaða reglur gilda. Það gerir bæði framteljendum og skattfyrvöldum erfitt fyrir. Þetta gildir um meðferð inn- og útskatts og réttinn til endurgreiðslu virðisaukaskatts, 60% skv. nógildandi lögum.“

Í skýrslu þessari verður ekki fjallað sérstaklega um endurgreiðslu virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum.

1. Greiðslur á árinu 1997

Samkvæmt upplýsingum sem fyrir liggja í Bókhalds- og áætlanakerfi ríkisins (BÁR), námu endurgreiðslur vegna íbúðarhúsnæðis ásamt verðbótum rúmum 640 milljónum króna á árinu 1997 en námu tæpum 1,1 milljarði króna á árinu 1996. Bæði árin voru þær næst hæsti liður svokallaðra sérstakra endurgreiðslna virðisaukaskatts.

2. Lagaheimildir

Fasteign telst ekki vara í skilningi VSK-laganna. Af þessu leiðir m.a. að þeir sem byggja fasteign á eigin lóð eða leigulóð á eigin kostnað til að selja hana, leggja ekki virðisaukaskatt á söluverð eignarinnar en virðisaukaskattur af efni, aðföngum og vinnu safnast óhjákvæmilega fyrir í fasteignaverðinu. Byggingaraðilar mega ekki innskatta kaup á þjónustu verktaka, né vörur og þjónustu vegna starfsemi sinnar nema þau sæti aðvinnslu aðila. Hvorki má innskatta virðisaukaskatt af efni sem aðili og starfsmenn hans nota, né orku, leigu og rekstur tækja án stjórnanda og af innkaupsverði og rekstri eigin tækja nema efnið og notkun tækjanna sé útsköttuð.

Um endurgreiðslur virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði á byggingarstað gilda ákvæði 2. mgr. 42. gr. VSK-laganna nr. 50/1988 og reglugerð nr. 449/1990 um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði.

3. Tilgangur

Ákvæðin um endurgreiðslur vegna íbúðarhúsnæðis voru sett vegna þess að öll vinna á byggingarstað var undanþegin söluskatti á sínum tíma og ekki stóð til að byggingarkostnaður hækkaði við gildistöku virðisaukaskattsins.

Í upphafi náðu endurgreiðslurnar aðeins til nýbygginga og meiriháttar endurbóta, þ.e. ef heildarkostnaður vegna þeirra var a.m.k. 7% af fasteignarmati húseignarinnar í ársbyrjun. Með bráðabirgðalögum um ráðstafanir vegna kjarasamninga, sem sett voru í júlí 1990, var heimildin rýmkuð til endurgreiðslu virðisaukaskatts af allri vinnu vegna endurbóta á íbúðarhúsnæði. Í greinargerð með lögunum kemur fram að með lagabreytingunni var ætlunin annars vegar að stuðla að því að verðlag hækkaði ekki umfram það sem gert var ráð fyrir í kjarasamningum aðila vinnumarkaðarins og hins vegar að samræma skattalega meðferð vegna nýbygginga, endurbóta og viðhalds á íbúðarhúsnæði.

4. Hverjir fá endurgreitt

Samkvæmt 2. mgr. 42. greinar VSK-laganna skal endurgreiða:

- 1) **byggjendum** íbúðarhúsnæðis,
60 % þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna á byggingarstað og
- 2) **eigendum** íbúðarhúsnæðis,
60 % þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess.

Reglurnar um það hverjir fá endurgreitt eru flóknari en að framan greinir þegar um er að ræða t.d. eigendaskipti, samvinnufélög, tilvik þegar hluti húsnæðis er notaður undir virðisaukaskattsskylda starfsemi, þegar tveir eða fleiri aðilar byggja og eru með sameiginlegan byggingarkostnað með sameiginlegum reikningi, o.fl.

Hér á undan er endurgreiðslum vegna íbúðarhúsnæðis skipt í tvo flokka eftir því hver fær endurgreitt, þ.e. byggjandi eða eigandi. Oftar er þó horft á skiptinguna frá dálítið öðrum sjónarhóli, þ.e. hvort húsnæðið er ætlað til sölu/leigu eða til eigin nota. Umsóknareyðublöð vegna endurgreiðslna á virðisaukaskatti af íbúðarhúsnæði sem eru tvö og ólík, byggja aðallega á þessari skiptingu. Þau eru:

- 1) Eyðublað RSK 10.17 fyrir endurgreiðslur virðisaukaskatts af vinnu manna á byggingarstað vegna nýbyggingar á íbúðarhúsnæði **til sölu eða leigu og**
- 2) Eyðublað RSK 10.18 fyrir endurgreiðslur virðisaukaskatts af vinnu manna á byggingarstað vegna nýbyggingar, endurbóta eða viðhalds á íbúðarhúsnæði **til eigin nota.**

5. Hvað er endurgreiðsluhæft

Í áðurnefndri rgl. um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði, nr. 449/1990 er í 3. og 4. grein gerð grein fyrir því til hvaða virðisaukaskatts endurgreiðsla nær.

Samkvæmt 1. mgr. 3. gr. rgl. skal endurgreiða byggjendum virðisaukaskatt af allri vinnu manna sem unnin er á byggingarstað íbúðarhúsnæðis við nýbyggingu þess, þ.m.t. vinnu við framkvæmdir við lóð hússins, jarðvegslagnir umhverfis hús, girðingar, bílskúra og garðhýsi á íbúðarhúsalóð. Endurgreiðsla til eigenda vegna vinnu manna við endurbætur eða viðhald íbúðarhúsnæðis nær á sama hátt til virðisaukaskatts vegna allrar vinnu manna vegna þessa. Samkvæmt 2. mgr. sömu greinar ná áðurnefndar endurgreiðslur bæði til virðisaukaskatts, sem greiddur hefur verið samkvæmt reikningum verktaka vegna vinnu manna á þeirra vegum og virðisaukaskatts er byggingaraðili hefur samkvæmt byggingarþókhaldi sínu greitt af vinnu sinni og starfsmanna sinna, sbr. rgl. nr. 576/1989 um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi.

Þrátt fyrir áður nefnda 3. gr. skal ekki endurgreiða virðisaukaskatt af eftirfarandi þjónustu, sbr. 4. gr. rgl. 449/1990:

- 1) Vinnu veitufyrirtækja við lagnir að og frá húsi.
- 2) Vinnu stjórnenda vinnuvéla, jafnt þungavinnuvéla sem véla iðnaðarmanna o.fl. á byggingarstað.
- 3) Vinnu sem unnin er á verkstæði. Þá skal ekki endurgreiða virðisaukaskatt af vinnu sem unnin er með vélum sem settar eru upp á byggingarstað til aðvinnslu á vöru eða efni til íbúðarbyggingar, endurbóta eða viðhalds ef þessi vinna er að jafnaði unnin á verkstæði eða í verksmiðju.
- 4) Hvers konar sérfræðiþjónustu, svo sem þjónustu verkfræðinga, tæknifræðinga og arkitekta.
- 5) Vinnu við ræstingu, garðslátt, skordýraeyðingu og aðra reglulega umhirðu íbúðarhúsnæðis sem ekki verður talin viðhald eignar.

Ágreiningsefni um hvað fellur innan endurgreiðsluskyldu af íbúðarhúsnæði hafa verið fjölmörg. Oft skapast t.d. ágreiningur um það milli aðila og skattstofufólks hvort tiltekið efni sæti vinnslu eða ekki. Dæmi um slíkt er steypa.

Dæmin sýna að reglurnar eru erfiðar í framkvæmd og eftirlit vegna þessara undanþága er tímafrekt og kostnaðarsamt fyrir skattstofur.

6. Fylgigögn, formkröfur til reikninga o.fl.

Í 1. mgr. 8. gr. reglugerðar nr. 449/1990 um endurgreiðslur virðisaukaskatts vegna vinnu manna við íbúðarhúsnæði eins og hún er nú eftir breytingar með reglugerð 357/1995, skal endurgreiðslubeiðni þeirra sem byggja á eigin kostnað **til sölu eða leigu**, byggjast á fullnægjandi sölureikningum verktaka eða fullnægjandi byggingarbókhaldi. Ekki er gerð krafa um að frumrit reikninga fylgi umsókn byggingaraðila, sbr. RSK 10.17. Bent skal á það hér að þeir sem byggja íbúðarhúsnæði í atvinnuskyni eru bókhaldsskyldir og því er hægt að kalla bókhald þeirra inn til skoðunar ef þurfa þykir.

Í 2. mgr. 8. gr. áðurnefndrar reglugerðar nr. 449/1990 með breytingum skv. reglugerð 357/1995, segir að frumrit fullnægjandi sölureikninga skuli fylgja endurgreiðslubeiðni annarra en þeirra sem rætt er um í 1. mgr., vegna vinnu verktaka við nýbyggingu, endurbætur og viðhald. Hér er því átt við að reikningar fylgi með beiðnum frá þeim sem byggja, viðhalda eða endurbæta **til eigin nota**, sbr. og RSK 10.18.

Á árunum 1992 og 1993 athugaði Ríkisendurskoðun afgreiðslu endurgreiðslna á virðisaukaskatti af vinnu við endurbætur og viðhald á íbúðarhúsnæði. Virtist þá sem að á sumum skattstofum a.m.k. væru ströngum formkröfum til reikninga í lögum og reglugerðum um virðisaukaskatt ekki fylgt eftir að fullu. Starfsmenn þeirra skattstofa, sem rætt var við nú telja að formkröfum til reikninga samkvæmt reglugerð nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila sé fylgt með stífari hætti síðustu ár og rík áhersla t.d. lögð á að reikningar séu kvittaðir samkvæmt 2. mgr. 3. gr. áðurnefndrar reglugerðar.

Með reglugerð 136/1997 sem tók gildi þann 1. maí 1997 var gerð breyting á áðurnefndri reglugerð nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila. Nánar verður fjallað um þessa breytingu, sem felst í tilslökun á því hvenær upplýsingar um söluaðila eru skráðar á reikning, í kafla 5.10 í þessari skýrslu, en hún hefur sætt mikilli gagnrýni ýmissa starfsmanna skattkerfisins.

7. Afgreiðslutími

Tíminn til þess að fara yfir endurgreiðslubeiðnir vegna íbúðarhúsnæðis er mismunandi eftir því hvort um er að ræða nýbyggingar annars vegar eða viðhald og endurbætur hins vegar. Endurgreiðslutímabil er þó jafnlangt í öllum tilvikum, þ.e. tveir mánuðir.

Vegna endurbóta og viðhalds skal t.d. vegna tímabilsins janúar - febrúar, skila endurgreiðslubeiðni til skattstjóra í síðasta lagi þann 15. mars og endurgreiða í síðasta lagi þann 20. apríl. Fresturinn til þess að afgreiða þessar skýrslur er því 35 dagar. Sá tími er óvanalega langur ef miðað er við ýmsar aðrar tegundir endurgreiðslna en skattstofur telja hann ekki of langan. Ástæðurnar eru fjöldi umsókna og að þurft getur að senda bréf með beiðni um skýringar eða nánari upplýsingar þar sem einstaklingar, sem sækja um þessar endurgreiðslur geta átt erfitt með að átta sig á gildandi reglum og fylla endurgreiðslubeiðnina rétt út. Skv. 4. mgr. 14. gr. rgl. 449/1990 framlengist fresturinn ef skattstjóri getur vegna aðstæðna aðila ekki gert nauðsynlegar athuganir á gögnum þeim, sem beiðnin byggist á.

Vegna nýbygginga til sölu, leigu eða eigin nota skal t.d. vegna tímabilsins janúar - febrúar, skila endurgreiðslubeiðni til skattstjóra í síðasta lagi þann 15. mars og endurgreiða í síðasta lagi þann 5. apríl, þ.e. á gjalddaga þess virðisauka-skatts sem verið er að endurgreiða. Fresturinn til þess að fara yfir þessar skýrslur er því 20 dagar. Skattstofur telja það ekki langan tíma með tilliti til þess að skoðun gagna í þessum tilvikum getur verið tímafrek. Minnt skal á að með beiðnum vegna nýbygginga til eigin nota skulu fylgja sölu-reikningar. Því skal athygli vakin á því að umsækjendur um þessar endurgreiðslur eru oft einstaklingar sem eiga erfitt með að átta sig á gildandi reglum og fylla endurgreiðslubeiðnina rétt út. Oft þarf að senda þeim bréf með beiðni um skýringar eða nánari upplýsingar. Skv. 4. mgr. 14. gr. rgl. 449/1990 framlengist fresturinn ef skattstjóri getur vegna aðstæðna aðila ekki gert nauðsynlegar athuganir á gögnum þeim sem beiðnin byggist á.

8. Skráningarkerfi

Í júní 1995 var tekið upp eitt skráningarkerfi fyrir bæði endurgreiðslubeiðnir og sölureikninga vegna virðisauka-skatts af byggingu, endurbótum og viðhaldi íbúðarhúsnæðis og er kerfi þetta hluti af VSK-kerfi ríkisskattstjóra.

1. Kerfi vegna beiðna og sölureikninga

Ef reikningum er skilað með beiðni og þeir eru frá einstaklingi, er hvort tveggja skráð um leið í samtengdar skjámyndir. Við þessa skráningu verða alltaf til færslur á hreyfingaskrá þess sem sendir beiðni og einnig færslur í sérstakan gagnagrunn ef reikningar eru skráðir. Í hann er safnað upplýsingum um alla sölureikninga sem skráðir eru á skattstofum landsins. Að skráningu lokinni verða vélrænt til tilkynningar til umsækjenda.

Skráningu í áðurnefndu endurgreiðslukerfi er skipt í eftirfarandi þrjá flokka:

- 1) Húsbyggjendur eigin húsnæðis
- 2) Húsbyggjendur húsnæðis til endursölu
- 3) Endurbætur eigin húsnæðis

Alltaf þarf að skrá tilteknar upplýsingar úr endurgreiðslubeiðninni sjálfri, hvort sem um er að ræða eyðublað RSK 10.17 eða 10.18 og að auki í sérstaka skjámynd ef skráðir eru sölureikningar frá verktökum.

Úr beiðni eru alltaf skráðar upplýsingar um kennitölu umsækjanda, ár, tímabil, móttökudagsetningu og númer beiðninnar. Síðan er mismunandi hvað skráð er eftir því hvort um er að ræða beiðni vegna íbúðarhúsnæðis til eigin nota eða til sölu/leigu og skiptir máli í þeim tilvikum, hvort um er að ræða verksmiðjuframleitt hús eða ekki.

Gerðar kröfur um það að að frumrit reikninga fylgi með endurgreiðslubeiðnum vegna íbúðarhúsnæðis til eigin nota, sbr. á eyðublaði RSK 10.18. Í áðurnefndan gagnagrunn eru alltaf skráðir reikningar, sem fylgja beiðni RSK 10.18 ef hún er frá einstaklingi en valkvætt er hvort það er gert ef beiðnin er frá félagi. Stafar þetta aðallega af vandamálum tengdum skráningu reikninga og verður þeim lýst hér á eftir. Af þessum sökum eru ekki skráðir allir innsendir reikningar,

t.d. yfirleitt ekki þeir sem fylgja endurgreiðslubeiðnum frá húsfélögum.

Af söluveikningi er skráð 1) Númer reiknings, 2) dagsetning hans, 3) VSK-númer útgefanda, 4) kennitala hans, 5) heildarfjárhæð reiknings og 6) fjárhæð endurgreiðsluhæfrar vinnu. Upplýsingar, sem áður hafa verið skráðar úr meðfylgjandi beiðni, tengjast svo þessum gögnum, þar á meðal tímabil og kennitala þess sem fær endurgreiðsluna.

Í 2. mgr. 14. gr. rgl. nr. 449/1990 segir að skráningin hafi í för með sér að einstaklingar sem skilað hafa inn endurgreiðslubeiðni RSK 10.18 (vegna nýbyggingar, endurbóta eða viðhalds á íbúðarhúsnæði til eigin nota) ásamt fylgi-gögnum til skattstjóra, þurfa ekki að skila inn launamiðum vegna viðkomandi verktakagreiðslna til skattstjóra. Kemur þetta fram á bakhlið áður nefndrar endurgreiðslubeiðni. Skattstjórar telja áður nefnt reglugerðarákvæði og þar með fyrirmælin aftan á beiðninni ekki standast, þar sem 92. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt leggur þá skyldu á alla þá sem kaupa vinnu eða þjónustu að skila launamiða (verktakamiða).

Á tveggja mánaða fresti fer fram runuvinnsla sem reiknar út lögbundnar verðbætur á endurgreiðslur og flytur upplýsingar um inneignir yfir á viðskiptareikninga byggjenda eða eigenda í TBI-kerfinu, þaðan sem þeim er greitt út.

Í áður nefndri runuvinnslu er aðeins unnið með færslur vegna yfirstandandi árs og ársins þar á undan, nú þegar þetta er skrifað í desember 1997 vegna þess árs og 1996. Ef endurgreiðslur eru vegna tímabila á eldri árum þurfa skattstofur að biðja tæknideild ríkisskattstjóra um færslu þessara hreyfinga yfir í TBI-kerfið, þaðan sem endurgreitt er, og getur það tekið einhvern tíma.

Ef ekki er búið að afgreiða endurgreiðslubeiðni, af ástæðum sem ekki er hægt að kenna umsækjanda um, þegar hin reglulega runuvinnsla fer fram á tveggja mánaða fresti, þurfa skattstofur einnig að senda beiðni til tæknideildar

ríkisskattstjóra um sérstaka sendingu endurgreiðslunnar yfir í TBI-kerfið.

Skýringin á því að biðja þarf um sérstakar vinnslur í þeim tilvikum sem nefnd eru hér á undan er sú, að þessar tegundir endurgreiðslna eru alltaf framkvæmdar í runuvinnslu, sem ríkisskattstjóri sér um, því sívinnslufarvegur er ekki til staðar vegna þeirra.

Taka má undir það með starfsmönnum skattstofa að slíkt beiðnafyrirkomulag sé óviðunandi ef bíða þarf lengi eftir því að þessar sérvinnslur séu unnar. Má í því sambandi benda á að lagafyrirmæli um afgreiðslufrestinn eru alveg skýr.

2. Helstu gallar á skráningarkerfinu

Starfsmenn skattstofa töldu þegar skráningarkerfi endurgreiðslna var tekið í notkun að verulegir gallar væru á því og voru þess vegna fljótlega gerðar á því nokkrar breytingar. Telja þeir nú að flestir vankantar hafi verið sniðnir af kerfinu en ekki allir.

Hér skulu nú nefndar nokkrar kvartanir frá starfsmönnum skattstofa, m.a. þeim sem vinna við skráningu endurgreiðslubeiðna og meðfylgjandi reikninga. Einnig verður fjallað um hugmyndir að einföldun kerfisins frá því sem nú er.

1. Skráning einnar endurgreiðslubeiðni vegna margra eigna eða eignarhluta er oft óframkvæmanleg

Erfiðleikar geta verið við skráningu ef ein endurgreiðslubeiðni er vegna margra eigna eða eignarhluta þar sem ljúka verður að fullu skráningu og afstemmingu hverrar beiðni ásamt meðfylgjandi reikningum áður en hún er framfærð. Dæmi eru um að einni beiðni geti fylgt allt að 6 skjalamöppur fullar af reikningum. Ef hætta þarf skráningu slíkrar beiðni áður en henni er að fullu lokið, t.d. vegna þess að vinnudegi er lokið, fer öll skráning beiðninnar og reikninganna forgörðum. Hægt

er að taka undir það með starfsmönnum skattstofa að þetta fyrirkomulag skráningarinnar sé óheppilegt.

Ríkisskattstjóri segir áður nefnt skráningavandamál ekki hafa komið í ljós fyrr en hugbúnaðargerðin á lokastigi. Því hafi verið erfitt að ráða bót á vandanum. Vegna hins mikla fjölda reikninga sem fylgt geti með beiðnum frá félögum og eindreginna óska frá stærri skattstofum hafi verið ákveðið að binda skylduskráningu við beiðnir frá einstaklingum. Við þessa ákvörðun hafi m.a. verið horft til þess mannafla, sem til staðar er á skattstofunum, og þess að á þeim tíma barst nánast ekkert af launamiðum frá einstaklingum, sem fengu endurgreiðslur vegna íbúðarhúsnæðis, þrátt fyrir lagaskyldu þar um. Frá lögaðilum bárust hins vegar mun frekar launamiðar.

Af framangreindum ástæðum heimilar skráningarkerfið nú val um það hvort reikningar eru skráðir eða ekki, ef þeir eru frá félögum. Þetta hefur leitt til þess að sums staðar eru t.d. ekki skráðir reikningar, sem fylgja með beiðnum frá húsfélögum. Rétt er að geta þess hér að samkomulag náðist við tryggingarfélagin sem eru stærstu einstöku endurgreiðsluumsækjendurnir, um að þau sæktu um hvert tjón á sérstakri beiðni. Slíkt fyrirkomulag til að auðvelda framkvæmdina skiptir miklu máli. Beiðnir tryggingafélaganna eru nú líklega um fjórðungur allra endurgreiðslubeiðna vegna viðhalds og endurbóta og upplýsingar frá þeim um aðila í byggingariðnaðinum mjög mikilvægar til skatteftirlits.

2. Athugasemdir tefja framfærslu skráningar

Starfsmenn skattstofa telja athugasemdir tefja skráningu þegar bæði er verið að skrá beiðni og reikninga. Hér skal sérstaklega bent á að endurgreiðsla virðisaukaskatts vegna nýbygginga á að fara fram í síðasta lagi þann dag, sem útgefandi reiknings á að skila skýrslu fyrir nýliðið endurgreiðslutímabil. Þess vegna þarf skráningu allra þessara endurgreiðslubeiðna að vera lokið áður en komið er að gjalddaga skýrslunnar. Einnig er á gjalddaga skýrslu oft búið að skrá þó nokkuð mikið af endurgreiðslubeiðnum vegna viðhalds og endurbóta þó að

ekki eigi að inna þær endurgreiðslur af hendi fyrr en 15 dögum eftir hann. Við skráningu reikninga, sem fylgja með endurgreiðslubeiðnum og eru vegna þess tímabils, sem tilheyrir næsta gjalddaga er framfærsla skráningar þeirra reikninga alltaf tafir með athugasemdinni „Engin velta skráð á þetta tímabil reiknings“ þó að slíkt sé eðlilegt, þar sem gjalddagi þess er ekki runninn upp.

Samkvæmt upplýsingum frá ríkisskattstjóra mun ætlunin ekki hafa verið að athugasemd birtist ef skýrsla/greiðsla hefur ekki komið fram ef um sama tímabil er að ræða. Athugasemd á aðeins að koma fram ef skýrslu/greiðslu vantar fyrir eldra tímabil. Ríkisendurskoðun tekur undir með starfsmönnum skattstofa að ástæða sé til þess að endurskoða birtingu athugasemda við skráningu sölureikninga frá verktökum.

3. Skráning forprentaðs númers á endurgreiðslubeiðnum tefur skráningu

Ein af athugasemdum skattstofufólks við skráningarkefni endurgreiðslubeiðna í upphafi beindist að kröfu um skráningu númers endurgreiðslubeiðni. Athugasemdin byggði á þeim rökum að ýmsir, þar á meðal endurskoðendur, skila heimatilbúinni ónúmeraðri beiðni og því ætti skráning númers ekki við, auk vafa um gagnsemi hennar. Einnig hefur skattstofufólk gert athugasemdir sem lúta að því að þegar prentað upplag endurgreiðslubeiðna hefur þrotið, hafa umsækjendum verið afhent ljósrit sem öll hafa sama númerið.

Skráning númers endurgreiðslubeiðni var af hálfu ríkisskattstjóra liður í því að koma í veg fyrir tvískráningu. Ljóst er þó skráning númersins kemur ekki í öllum tilvikum fyrir hana og verður því nánar lýst í sérstökum lið hér á eftir.

4. Beiðnir frá félögum er hægt að skrá oftast en einu sinni

Eins og áður segir var við hönnun skráningarkerfisins gert ráð fyrir því að númer endurgreiðslubeiðni væri einn af þeim þáttum sem kæmi í veg fyrir tvískráningu beiðni. Ljóst er að villuprófun vegna þessa er ekki með þeim hætti sem fyrirhugað var.

Eins og áður er komið fram er skylt að skrá reikninga með beiðnum frá einstaklingum en óskylt er að skrá vegna félaga. Hægt er að margskrá beiðni um endurgreiðslu frá félagi, hvort sem er samdægurs eða síðar. Hér er þó eingöngu átt við þau tilvik þegar beiðni frá félagi er skráð án þess að reikningar séu skráðir eins og oftast er raunin. Ef reynt er að tvískrá beiðni frá félagi ásamt meðfylgjandi reikningi er skráningin ekki stöðvuð fyrr en í lok skráningar hans en þá birtist athugasemd um að ekki sé hægt að tvískrá sama sölureikning. Ljóst er því að tvískráning númers beiðninnar sjálfrar, ásamt kennitölu beiðanda, dagsetningu o.fl. dagar ekki ein og sér til villuprófunar.

Beiðnir frá einstaklingum eru alltaf færðar ásamt reikningum. Ef reynt er að tvískrá slíka beiðni er skráningin stöðvuð af á sama stað og vegna félags, sbr. það sem rakið er hér að framan.

Eins og áður er komið fram í skýrslu þessari eru bunkaafstemmingar ekki til staðar í VSK-kerfinu vegna endurgreiðslna og því eru þær ekki til staðar í því skráningarkerfi sem hér er til umfjöllunar. Endurgreiðslubeiðnir og sölureikningar verktaka vegna íbúðarhúsnæðis eru því aðeins skráðir einu sinni áður en skráning er framfærð en notaðir eru innri afstemmingarþættir, sem tryggja eiga að ekki séu skráðar rangar tölur.

Til þess að reyna að koma í veg fyrir tvískráningu vegna beiðna félaga um endurgreiðslur vegna íbúðarhúsnæðis þurfa skattstofur nú að viðhafa mjög öguð vinnubrögð við skráninguna. Þegar í stað þarf að bæta úr þeim

ágöllum, sem virðast vera á þeirri villuprófun, sem fyrir-
huguð var í kerfinu, til þess að koma í veg fyrir tví-
skráningu þessara beiðna.

5. Er hægt að einfalda skráninguna frekar?

Starfsmenn skattkerfisins telja að slæmt sé að þeir
möguleikar til eftirlits sem skráning reikninga frá félög-
um feli í sér séu ekki nýttir. Sú skráning er hins vegar
ekki talin möguleg vegna þess hve hún er tíma- og
mannfrek að óbreyttu kerfi. Breytir engu þar um þó
lagfærðir yrðu þeir gallar, sem nú felast í því að þurfa
að skrá innan dagsins beiðni ásamt öllum reikningum,
sem henni fylgja. Því hafa menn horft til hugsanlegra
möguleika á því að einfalda skráningarkerfið, án þess að
fórna þó í nokkru þeim eftirlitsmöguleikum, sem í því
felast.

Samkvæmt nýjum upplýsingum frá Virðisaukaskatts-
skrifstofu ríkisskattstjóra eru menn þar nú opnir fyrir
því að leita leiða til þess að auka við skráninguna og
gera hana fyllri en nú er, en telja að þær leiðir verði að
byggjast á því að skráning verði fljótleg og skilvirk,
þannig að hún verði hvorki frek á tíma eða mannafla.
Ríkisskattstjóri segir að m.a. hafi komið upp sú hug-
mynd að breyta eyðublaði RSK 10.18 þannig að sundur-
liðun á verktaka og tímabil verði fullnægjandi á eyðu-
blaðinu sjálfu og því nægjanlegt að skrá það eitt en ekki
einnig alla meðfylgjandi reikninga.

Við hönnun skráningarkerfis vegna beiðna um endur-
greiðslur virðisaukaskatts af íbúðarhúsnæði var gert ráð
fyrir því að allir meðfylgjandi reikningar frá verktökum
yrðu skráðir. Erfiðleikar komu upp við skráningu
reikninga með beiðnum frá félögum vegna fjölda þeirra
og var því ákveðið að skráning þeirra væri valkvæð. Ef
sölureikningar verktaka eru ekki skráðir tapast vélrænn
samanburður á þeim við skýrslur fyrir sama tímabil,
ásamt vélrænni athugun á því hvort útgefandi sölu-
reiknings er á VSK-skrá. Ljóst er að þó lagfærðir væru
þeir vankantar, sem nú eru á skráningu reikninga með
beiðnum frá félögum, er ekki mannafla á skattstofunum

til þess að sinna því að óbreyttu skráningarkerfi. Ríkisendurskoðun hvetur því til þess að ítarlega séu skoðaðar leiðir til þess að einfalda skráningu beiðna um endurgreiðslur vegna íbúðarhúsnæðis. Við þá skoðun þarf m.a. að stefna að skylduskráningu upplýsinga um verktakagreiðslur hvort sem beiðni er frá einstaklingi eða félagi.

9. Nýting gagnagrunns með verktaka-reikningum

Gagnagrunnur þeirra sölureikninga sem skráðir eru um leið og endurgreiðslubeiðnir vegna íbúðarhúsnæðis er hugsaður til þess að bera skattskylda veltu verktaka samkvæmt endurgreiðslureikningum saman við veltu þeirra samkvæmt skýrslum.

Tilkoma gagnagrunnsins breytti ýmsu til batnaðar vegna eftirlits með þeim aðilum, sem vinna í byggingariðnaði. Ljóst er þó að ómögulegt er að nálgast öll tekjuskráningargögn byggingaraðila í gegnum endurgreiðslukerfið þar sem ekki sækja allir um endurgreiðslur. Þá vinna þeir sem stunda byggingarstarfsemi yfirleitt ekki eingöngu við íbúðarhúsnæði. Auk þess má minna á að reikningar fylgja ekki beiðnum um endurgreiðslur vegna íbúðarhúsnæðis til sölu/leigu og nú eru ekki alltaf skráðir þeir endurgreiðslureikningar, sem fylgja með beiðni RSK 10.18 ef hún er frá félagi.

Eftirlitsþættir sem tengjast notkun gagnagrunnsins eru eftirfarandi:

1) Skráning skýrslu

Við skráningu skýrslna er vélrænt flett upp í gagnagrunni sölureikninga frá verktökum og skattskyld velta samkvæmt skýrslu borin saman við heildarfjárhæð þeirra endurgreiðslureikninga sem skráðir hafa verið vegna viðkomandi tímabils. Athugasemd birtist ef heildarupphæð endurgreiðslureiknings er hærri en skattskylda veltan samkvæmt skýrslunni, t.d. ef reikningur er í gagnagrunninum en verið er að skrá núll- eða inneignarskýrslu byggingaraðila eða

skýrslu með lægri veltu en skráð hefur verið af söluveikningi.

2) Athugasemdir kannaðar

Ef athugasemdir birtast við skráningu skýrslu, fletta starfsmenn upp í gagnagrunninum og skoða skráningu reikninga viðkomandi byggingaraðila, til þess að ákveða hvort skrá skuli skýrslu eða hafna skráningu hennar.

Við skoðun má t.d. oft sjá að munurinn er eðlilegur og skýringin sú að veltutalan skv. reikningi er með virðisaukaskatti en veltan skv. skýrslu án hans. Ef skýring á mismun liggur ekki í augum uppi er skýrsla ekki skráð en útbúið bréf þar sem lagt er fyrir viðkomandi að leggja fram bókhald og fylgiskjöl, þ.m.t. hreyfingalista inn- og útskatts, ásamt öllum öðrum gögnum varðandi reksturinn á viðkomandi tímabili.

3) Skráning endurgreiðslureiknings

Vegna nýliðins tímabils er oft ekki runninn upp gjalddagi virðisaukaskatts þegar endurgreiðslureikningar eru skráðir þannig að eðlilegt er að ekki sé búið að skila skýrslu. Þetta á síst við vegna viðhalds og endurbóta, þar sem afgreiðslutími er lengri en vegna nýbygginga. Þegar verið er að skrá reikninga vegna eldri tímabila er oftast löngu búið að skrá skýrslu.

Við skráningu reiknings er vélrænt skoðað hvort útgefandi hans er á VSK-skrá. Þetta er gert til þess að koma í veg fyrir að reikningar frá aðilum utan skrárinnar séu endurgreiddir. Hér skal minnt á að endurgreiðslureikningar eru ekki alltaf skráðir og þegar svo er ekki, er þetta vélræna eftirlit ekki til staðar.

Ef útgefandi reiknings er á VSK-skrá birtist athugasemd númerið er lokað, engin skýrsla hefur verið skráð, áður er búið að skrá núllskýrslu, inneignarskýrslu eða skýrslu með lægri skattskylda veltu á viðkomandi tímabili en endurgreiðslureikningur segir til um. Í síðast nefnda tilvikinu getur mismunurinn stafað af því að heildarfjárhæð reiknings, sem skráð er í endurgreiðslukerfið, er með virðisaukaskatti en veltutölur á skýrslu eru án hans. Ef þetta er ekki

skýringin eru viðbrögðin þau sömu og vegna annarra athugasemda, þ.e. að verktakanum er sent bréf eða hringt í hann með áskorun um að koma með bókhald sitt til skoðunar. Slík mál enda oft hjá skattrannsóknarstjóra.

4) Vinnsla sérstaks athugasemdalista

Þann 23. ágúst 1996 var í fyrsta sinn eftir að nýja skráningarkerfið var tekið í notkun útbúinn listi af hálfu ríkisskattstjóra fyrir hvern skattstjóra með samanburði á veltu skv. skýrslu og endurgreiðslureikningum frá aðilum í virðisaukaskattsskyldri starfsemi. Listi þessi, sem hugsaður er sem ábendingarlisti fyrir skattstofur vegna aðila sem þarfnast frekari skoðunar, náði til færslna á 14 tímabilum, frá tímabili 94-01 til og með 96-02. Þar sem kerfið var ekki tekið í notkun fyrr en um mitt ár 1995 er yfirgnæfandi meirihluti færslna frá því eftir tilkomu þess en eldri endurgreiðslureikningar, sem bárust eftir að kerfið var tekið í notkun, voru og skráðir í gagnagrunninn.

Virðisaukaskattskyldir aðilar í fyrirfram skilgreindum atvinnugreinum tengdum byggingariðnaði lentu á listanum ef þeir uppfylltu eitthvert eftirtalinna skilyrða:

- a) Virðisaukaskattskyld velta samkvæmt skráðum endurgreiðslureikningum var hærrí en velta á virðisaukaskattsskýrslu fyrir sama tímabil. Á listanum eru og þeir sem skila núllskýrslu, þ.e. skila eins og engin velta hafi verið á tímabilinu.
- b) Virðisaukaskattsskyld velta samkvæmt skráðum endurgreiðslureikningum og velta samkvæmt skýrslum fyrir sama tímabil var sú sama.
- c) Virðisaukaskattsskyld velta samkvæmt skráðum endurgreiðslureikningum var lægri en velta samkvæmt skýrslum fyrir sama tímabil en frávikið var innan við 20%.

Í öllum tilvikum var búið að afreikna veltufjárhæð skráðra endurgreiðslureikninga þ.e. virðisaukaskatturinn var dreginn frá heildarfjárhæð þeirra.

Í eftirlitslistanum eru m.a. upplýsingar um atvinnugrein, VSK-númer, ár, tímabil, kennitölu, nafn, heimili og sveitarfélag, ásamt afreiknaðri veltufjárhæð skráðra endurgreiðslureikninga, uppgefinni skattskyldri veltu skv. skýrslu og tölu, sem sýnir hvað velta skv. reikningum var hærri í prósentum, en velta skv. skýrslu þegar slíkt var reiknanlegt. Ekki var á þessum tíma a.m.k. gert ráð fyrir því við að velta skv. endurgreiðslureikningi gæti orðið 999,99% hærri en velta skv. skýrslu, en eins og sjá má á dæmunum hér á eftir fer hlutfallið langt upp fyrir þetta hámark.

Dæmi um eftirlitslista

Niðurstöðutölur listans vegna Skattstjórans í Reykjavík sýna að á listanum eru 417 færslur en 328 VSK-númer, þ.e. vegna sumra skattskyldra aðila eru fleiri en ein athugasemd. Í slíkum tilvikum eru þær vegna ólíkra tímabila. Velta skráðra endurgreiðslureikninga án virðisaukaskatts var samtals kr. 233.699.261 hjá þessum aðilum en samtala skattskyldrar veltu þeirra samkvæmt skýrslum kr. 182.881.328, þ.e. munurinn er kr. 50.817.933. Af þessu hlýtur að mega draga þá ályktun að undanskot séu tíðkuð í þó nokkrum mæli í byggingariðnaðinum.

Séu áður nefndar tölur túlkaðar beint, segja þær okkur að í 21,75% tilvika sleppa menn því að telja til virðisaukaskattskyldrar veltu á skýrslu þá sölu sem þeir hafa þegar gefið út reikninga fyrir.

Til fróðleiks skulu hér sýndar nokkrar af þeim tölum sem stinga í augu á áður nefndum lista og er hver lína aðeins vegna eins tímabils viðkomandi aðila:

Skattsk. velta skv. skýrslu:	Afreiknuð skattsk. velta skv. endurgreiðslureikn.:	Veltuhlutfall hærra skv. endurgr.reikn.:
kr. 31.200	kr. 1.000.522	3.206,8 %
kr. 90.900	kr. 1.644.640	1.809,3 %
kr. 100.000	kr. 1.212.851	1.212,9 %
kr. 58.960	kr. 529.542	898,1 %
kr. 48.192	kr. 361.445	750,0 %
kr. 500.000	kr. 2.882.489	576,5 %
kr. 0	kr. 4.306.519	
kr. 0	kr. 1.457.653	
kr. 0	kr. 1.445.783	

10.Lækkun endurgreiðsluhlutfalls

Hlutfall þeirra endurgreiðslna virðisaukaskatts af íbúðarhúsnæði, sem fjallað er um í þessum kafla, hefur nú verið lækkað úr 100% niður í 60%. Vegna nýbygginga íbúðarhúsnæðis tók breytingin gildi með lögum nr. 86/1996 þann

1. júlí 1996 en vegna endurbóta og viðhalds íbúðarhúsnæðis til eigin nota með lögum nr. 149/1996 þann 1. janúar 1997. Til mótvægis við lækkun endurgreiðsluhlutfallsins voru vörugjöld felld niður eða lækkuð af ýmsum byggingavörum.

Minnihluti efnahags- og viðskiptanefndar taldi í athugasemdum sínum með áðurnefndu frumvarpi að lögum nr. 86/1996 að lækkun endurgreiðsluhlutfallsins fylgdi mikil hætta á undanskotum frá skatti og aukningu á svartri atvinnustarfsemi. Í athugasemdum sínum með frumvarpi að lögum nr. 149/1996, sem dagsettar eru 3. desember 1996, segir minnihluti sömu nefndar:

„Það er mat þeirra sem til þekkja að nú þegar sjái þess stað í verulegum mæli að úr því dragi að reikningum sé skilað vegna þess þáttar málsins þar sem endurgreiðslan hefur þegar lækkað, þ.e. vegna vinnu manna við nýbyggingar.“

Hér á eftir verður fjallað nánar um lækkanir einstakra endurgreiðslutegunda vegna íbúðarhúsnæðis. Utan þeirrar umfjöllunar eru verðbætur til húsbýggjenda.

1. Lækkun vegna nýbygginga íbúðarhúsnæðis til sölu, leigu eða eigin nota

Nú er komin rúmlega eins og hálfis árs reynsla á það hvaða áhrif lækkun endurgreiðsluhlutfalls hefur haft á fjölda beiðna og fjárhæðir endurgreiðslna vegna nýbygginga íbúðarhúsnæðis. Starfsfólk á skattstofum telur að beiðnum hafi fækkað, sérstaklega frá einstaklingum.

Eftirfarandi fjárhæðir í þúsundum króna liggja fyrir í marsbyrjun 1998 í BÁR-kerfinu um endurgreiðslur vegna nýbygginga íbúðarhúsnæðis til sölu eða leigu annars vegar og til eigin nota hins vegar, vegna bókhaldsáranna 1995 - 1997. Fjöldatölurnar, sem eru frá VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra, sýna fjölda afgreiddra beiðna í VSK-kerfinu á hverju eftirtalinna almanaksára:

Fjárhæðir í þús. kr.:	1995	1996	1997
-----------------------	------	------	------

V/sölu eða leigu:	601.997	512.786	354.110
V/eigin nota:	130.693	116.606	83.106

Fjöldi beiðna:

V/sölu eða leigu:	1.301	1.887	1.732
V/eigin nota:	819	1.409	870

Bókhaldsárið 1995 voru allir gjalddagarnir 6 með 100% endurgreiðsluhlutfalli, árið 1996 voru 4 gjalddagar með 100% hlutfalli en 2 með 60% og árið 1997 voru allir gjalddagar með 60% hlutfalli. Vitað er að vegna eigin nota fóru margir í framkvæmdir á fyrri hluta ársins 1996 á meðan endurgreiðsluhlutfallið var enn 100% því áform löggjafans um að lækka þetta hlutfall í 60% voru þekkt. Því er ekki eðlilegt að bera tölur þess árs saman við árið 1997. Ef fjárhæðir ársins 1995 eru lækkaðar í 60% þá má áætla að endurgreiðslur vegna sölu og leigu hefðu verið 361 milljón króna sem er svipuð fjárhæð og endurgreidd var á árinu 1997. Samsvarandi þróun má sjá vegna endurgreiðslna vegna eigin nota.

2. Lækkun vegna endurbóta og viðhalds á íbúðarhúsnæði

Þar sem hlutfall endurgreiðslna vegna endurbóta og viðhalds íbúðarhúsnæðis lækkaði vegna mistaka við laga-setningu, hálfu ári síðar en vegna annarra tegunda endurgreiðslna af íbúðarhúsnæði, þ.e. þann 1. janúar 1997, er reynslan styttri af þeirri breytingu en starfsmenn skattstofa telja sig þó merkja fækkun endurgreiðslubeiðna á árinu 1997.

Eftirfarandi fjárhæðir í þúsundum króna liggja fyrir í marsbyrjun 1998 í BÁR-kerfinu um endurgreiðslur vegna endurbóta og viðhalds á íbúðarhúsnæði til eigin nota vegna bókhaldsáranna 1995 - 1997. Fjöldatölurnar, sem eru frá VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra, sýna fjölda afgreiddra beiðna í VSK-kerfinu á hverju eftirtalinna almanaksára:

Fjárhæðir í þús. kr.:	1995	1996	1997
V/endurb./viðh.:	279.801	428.226	201.238
Fjöldi beiðna:			
V/endurb./viðh.:	8.492	14.944	10.637

Árin 1995 og 1996 voru allir gjalddagarnir 6 með 100% endurgreiðsluhlutfalli en árið 1997 var 1 gjalddagi með 100% hlutfalli en 5 með 60% hlutfalli. Talið er að óvenju margir hafi farið út í endurbætur og viðhald á árinu 1996 til þess að njóta fullrar endurgreiðslu virðisaukaskattsins. Því er ekki eðlilegt að bera tölur þess árs saman við árið 1997. Ef fjárhæðir ársins 1995 eru lækkaðar í 60% þá má áætla að endurgreiðslur vegna endurbóta og viðhalds hefðu verið 168 milljónir króna sem er nokkuð lægri fjárhæð en endurgreidd var á árinu 1997. Skýringin er væntanlega að hluta til sú að einn gjalddagi er með 100% hlutfalli.

11.Niðurstöður

Reglur um virðisaukaskatt í byggingariðnaði eru að ýmsu leyti frábrugðnar því sem tíðkast um annan atvinnurekstur. Reglur þessar eru bæði flóknar og erfiðar í framkvæmd. Ólíkar reglur gilda t.d. eftir því hvort byggt er í eigin reikning eða ekki og hvort byggt er íbúðar- eða atvinnuhúsnæði. Flest fyrirtæki í byggingariðnaði stunda blandaða starfsemi sem gerir það að verkum að mjög flókið getur reynst að átta sig á því hvaða reglur gilda. Það gerir bæði framteljendum og skattyfirvöldum erfitt fyrir. Þetta gildir m.a. um meðferð inn- og útskatts og réttinn til endurgreiðslu virðisaukaskatts af íbúðarhúsnæði. Of flóknar reglur leiða m.a. til þess að allt eftirlit með því að þeim sé framfylgt verður erfiðara og tímafrekara en ella og sé það ekki markvisst getur það leitt til mismununar gagnvart skattgreiðendum. Ríkisendurskoðun telur því að einfaldari reglur í þessum málaflokki myndu bæta framkvæmd og auðvelda eftirlit.

Ríkisendurskoðun telur að þeir 20 dagar sem ætlaðir eru til þess að afgreiða endurgreiðslubeiðnir vegna nýbygginga

Íbúðarhúsnæðis séu í allra stysta lagi. Einföldun reglna myndi m.a. leiða til þess að þessi stutti tími dygði betur til þess að tryggja að skoðun beiðnanna fyrir afgreiðslu sé nægileg. Í þessu sambandi er athygli vakin á því að afgreiðslutími endurgreiðslubeiðna vegna endurbóta og viðhalds á íbúðarhúsnæði er 35 dagar. Umsækjendur um endurgreiðslur vegna íbúðarhúsnæðis sitja því ekki allir við sama borð varðandi afgreiðslufrestinn.

Lækkun endurgreiðsluhlutfalls virðisaukaskatts af nýbyggingum, viðhaldi og endurbótum íbúðarhúsnæðis hefur eins og til var ætlast leitt til þess að mun lægri fjárhæðir eru nú endurgreiddar en áður. Starfsfólk á skattstofum telur að virðisaukaskattur af þessari vinnu skili sér nú mun síður í ríkissjóð en áður, sérstaklega frá einstaklingum. Er sú skoðun þess m.a. grundvölluð á samtölum við þá, sem spyrjast fyrir um endurgreiðslurnar. Þeir telja hag sínum betur borgið með því að stunda nótulaus viðskipti, þ.e. að ekki sé gefinn út sölureikningur vegna viðskiptanna en að sitja uppi með 40% af skattinum.

Ríkisendurskoðun hefur ekki metið áhrif þenslu í byggingariðnaðinum en svo virðist sem að á grundvelli upplýsinga sem nú liggja fyrir um fjölda beiðna og fjárhæðir að ekki hafi dregið óeðlilega úr endurgreiðslum vegna íbúðarhúsnæðis í framhaldi af lækkun endurgreiðsluhlutfalls úr 100% niður í 60%. Spár í þá veru að skattsvik ykjast í tengslum við þessa lækkun virðast því ekki hafa ræst.

4.5 Endurgreiðslur vegna atvinnuhús- næðis

Í skýrslu þessari er aðeins lítillega fjallað um gildandi reglur um virðisaukaskatt þeirra, sem byggja atvinnuhúsnæði til eigin nota, á eigin kostnað og á eigin lóð eða leigulóð. Aðallega er vikið að þessum reglum að því marki sem það er nauðsynlegt til að skýra tilganginn með þeim reglum sem tengjast svokallaðri sérstakri eða frjálsri skráningu. Síðar- nefndu reglurnar og framkvæmd þeirra verður aðal umfjöllunarefni þessa kafla.

1. Sérstök eða frjáls skráning

Tilteknir aðilar geta að uppfylltum ákveðnum skilyrðum fengið samþykki skattstjóra fyrir annað hvort svokallaðri sérstakri eða frjálsri skráningu í VSK-skrá. Þessum skráningum fylgja tilteknar heimildir til nýtingar innskatts og gilda sérstakar reglur um hvora tegundina fyrir sig.

2. Tilgangur skráningarinnar

Tilgangur þeirra reglna, sem gilda um sérstaka skráningu, er sá að tryggja samkeppnisstöðu áðurnefndra byggingaraðila gagnvart þeim virðisaukaskattsskráðu aðilum, sem sjálfir byggja á eigin lóð eða leigulóð atvinnuhúsnæði til eigin nota. Meginreglan varðandi þá aðila er sú að þeir hafa fullan frádráttarrétt vegna innskatts. Tilgangur þeirra reglna sem gilda um frjálsa skráningu er svipaður, þ.e. að jafna stöðu aðila.

Þar sem ólíkar reglur gilda um endurgreiðslur virðisaukaskatts eftir því hvort skráning er sérstök eða frjáls, verður fjallað um þær í sitt hvoru lagi hér á eftir.

3. Afgreiðslutími skýrslna

Virðisaukaskattur, sem byggingaraðili hefur skilað vegna byggingar áður en hún var skráð sérstakri skráningu, svo og innskattur skv. 2. mgr. 3. gr. rgl. nr. 376/1997 um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi, skal endurgreiddur byggingaraðila eigi síðar en 30 dögum eftir að skattstjóri hefur samþykkt skráninguna.

Sömu reglur gilda um afgreiðslutíma inneignarskýrslna hvort sem er vegna sérstakrar eða frjálsrar skráningar og annarra inneignarskýrslna, þ.e. virðisaukaskattur samkvæmt þeim skal endurgreiddur innan 15 daga frá gjalddaga viðkomandi uppgjörstímabils.

4. Um sérstaka skráningu

1. Greiðslur

Endurgreiðslur vegna sérstakrar skráningar teljast ekki til sérstakra endurgreiðslna heldur sem hluti af virðisaukaskattskerfinu sjálfu. Sérgreindar upplýsingar vantar því um þessar endurgreiðslur í BÁR-kerfinu.

Haldið er utan um sérstaka skráningu á sér skilamátakóðum í VSK-kerfinu auk þess sem úthlutað er sérstökum VSK-númerum vegna hennar. Heildarfjöldi opinna VSK-númera vegna sérstakrar skráningar var í mars s.l. 75 á landinu öllu, þar af eru 43 í Reykjavík. Hafa ber í huga að bak við hvert VSK-númer geta verið margir eignarhlutar, sem hafa þarf eftirlit með.

Ríkisskattstjóri getur með sérstakri vinnslu sótt upplýsingar um endurgreiðslur vegna sérstakrar skráningar í VSK-kerfið út frá skilakóða. Samkvæmt upplýsingum hans voru endurgreiðslur vegna sérstakrar skráningar á opin og lokuð VSK-númer á landinu öllu, samkvæmt úttekt í mars s.l., tæplega 1,2 milljarðar króna frá upptöku virðisaukaskattskerfisins til ársloka 1997. Við tilteknar forsendubreytingar kemur til

leiðréttingarskylda vegna þessara endurgreiðslna og fellur hún ekki niður fyrr en að 10 ár eru liðin frá síðustu inn-sköttun.

2. Lagaheimildir

Heimildir til sérstakrar skráningar er að finna í 6. grein VSK-laganna nr. 50/1988 og í reglugerð nr. 577/1989 um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Sérstaka skráningu er aðeins hægt að fá vegna byggingar atvinnuhúsnaðis, þ.e. hún nær aldrei til íbúðarhúsnaðis. Sérstök skráning á og aðeins við á meðan húsnaði hefur ekki verið tekið í notkun.

Samkvæmt 4. mgr. 6. greinar VSK-laganna sbr. og 1. mgr. 1. gr. áðurnefndrar rgl., geta þeir, sem stunda byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á eigin kostnað á eigin lóð eða leigulóð í þeim tilgangi að selja atvinnuhúsnaði til skattskylds aðila skv. VSK-lögunum, sótt um sérstaka skráningu til skattstjóra.

3. Skilyrði skráningar

Meginreglan um skilyrðin fyrir sérstakri skráningu er skv. 1. gr. rgl. nr. 577/1989, að fyrir liggi skriflegur og fullgildur kaupsamningur um fasteignina á milli byggingaraðila og VSK-skylds aðila. Einnig skal liggja fyrir yfirlýsing kaupandans um fyrirhuguð not hans af fasteigninni, ásamt skuldbindingu um að yfirtaka kvöð um leiðréttingu inn-skatts, sbr. 2. mgr. 16. gr. VSK-laga, ef breyting verður á notkun fasteignarinnar, sem hefur í för með sér breytingu á rétti til innskattsfrádráttar. Með rgl. nr. 697/1997, sem er breyting á áðurnefndri reglugerð nr. 577/1989 og gekk í gildi þann 1. janúar s.l., var ákveðið að áðurnefndri yfirlýsingu og skuldbindingu skyldi þinglýst á viðkomandi fasteign.

Undantekning frá áðurnefndri meginreglu varðandi skilyrðin fyrir sérstakri skráningu er í 3. gr. rgl. 577/1989. Samkvæmt henni getur byggingaraðili fengið heimild skatt-

stjóra til sérstakrar skráningar þó svo að hann hafi ekki gert samning um sölu atvinnuhúsnæðis í lok fyrsta uppgjörstímabils eftir að framkvæmdir hófust, ef skattstjóri fellst á skýrslu hans um að viðkomandi eign sé ætluð til nota fyrir atvinnurekstur skattskylds aðila. Skilyrði fyrir skráningu samkvæmt áðurnefndri undanþágureglu er að byggingaraðili leggi fram tryggingu fyrir útskatti skv. 1. mgr. 2. gr. áðurnefndrar rgl. og innskatti skv. 2. másl. 2. mgr. sömu greinar.

Ef skattstjóri fellst á skráninguna fær byggingaraðilinn endurgreiddan virðisaukaskatt af framkvæmdum sínum við eignina, þ.e.a.s. fær fullan innskattsrétt og þarf ekki að skila reiknuðum útskatti.

Þar til 1. janúar 1998 var það skattstjóri sem lagði mat á það hvað teldist fullnægjandi trygging þegar eign var er enn óseld að loknu fyrsta uppgjörstímabili. Með rgl. nr. 697/1997 var gerð breyting á 3. gr. rgl. 577/1989 um frjálsa og sérstaka skráningu, þannig að nú skal tryggingin vera í formi skilyrðislausrar sjálfskuldarábyrgðar banka. Tryggingu þessari er ætlað að tryggja endurheimtu á endurgreiddum innskatti ásamt reiknuðum útskatti að teknu tilliti til framreiknings samkvæmt byggingarvísitölu, ef skilyrði fyrir skráningu eru ekki lengur fyrir hendi. Hinar nýju reglur um tryggingar eru mjög til bóta því þær liðka framkvæmdina mjög.

Fyrir áðurnefnda breytingu varðandi tryggingar var algennt að þær fælust í fasteignaveði. Mikil vinna var í kringum slíka tryggingu af hálfu skattstofufólks og er enn fyrirsjáanleg þrátt fyrir breytinguna þar sem eldri tryggingar halda gildi sínu. Skattstofufólk nýtir sér upplýsingar frá Fasteignamati ríkisins en það tefur oft afgreiðslu og veldur miklum erfiðleikum við mat á veðhæfi eignar ef hún er ekki í fasteignaskránni, en eign fær ekki mat fyrr en hún er fokheld. Aðilar virðast ekki hækka mat í samræmi við það verðmæti sem þeir telja að felist í eigninni. Stundum biðja þeir um mat fasteignasala í stað þess að láta Fasteignamatið veðmeta eignina, t.d. vegna þess að það gæti leitt til aukinna útgjalda fyrir aðila ef matið væri hækkað. Aðilar koma iðulega með

beiðni á síðustu stundu og ætlast oft til þess að skattstjóri afgreiði hana jafnvel næsta dag, óháð afgreiðslustöðu annarra mála hjá skattstjóra. Þannig virðast aðilar telja það eðlilegt að þeir njóti forgangs og þrýsta mjög á afgreiðslu.

Tryggingu byggingaraðila er aflétt eða hún felld niður ef hann selur skattskyldum aðila skv. VSK-lögum þá eign sem skráningin tekur til. Byggingaraðilinn þarf að leggja fram kaupsamning ásamt þinglýstri yfirlýsingu kaupanda um ætluð not og þinglýstri skuldbindingu um yfirtöku kvaðar um leiðréttingu innskatts. Einnig er trygging felld niður ef byggingaraðilinn fær heimild til frjálstrar skráningar eða tekur fasteignina undir eigin VSK-skyldan rekstur.

4. Meginreglur

Meginreglan um byggingarmeistara eða byggingarfyrirtæki sem fær úthlutað lóð og byggir þar fasteign á eigin kostnað, sem selja skal á tilteknu byggingarstigi er sú að reikna skal og skila virðisaukaskatti af framkvæmdunum. Skiptir þá ekki máli hvort um er að ræða atvinnu- eða íbúðarhúsnæði.

Heimild til sérstakrar skráningar breytir engu um skyldu byggingaraðila til að halda bókhald um byggingarkostnað. Reglurnar um sérstaka skráningu fela í sér að útskattur er reiknaður samkvæmt ákvæðum rgl. 576/1989 um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi í samræmi við áður nefnda meginreglu og skal hann tilgreindur á VSK-skýrslu. Útskattinum er hins vegar ekki skilað. Einnig fela reglurnar um sérstaka skráningu í sér mun rýmri heimildir til innskattsfrádráttar en gilda samkvæmt 3. gr. áður nefndrar reglugerðar, sbr. 4. mgr. 6. gr. VSK-laganna, en hún heimilar byggingaraðila að færa til frádráttar sem innskatt, virðisaukaskatt af öllum aðföngum, er varða sölu hans á fasteign til hins skráða kaupanda, sbr. 1. mgr. 16. gr. sömu laga.

Við samþykkt sérstakrar skráningar úthlutar skattstjóri byggingaraðila sérstöku VSK-númeri fyrir hverja eign eða eignarhluta, sem skráningin nær til og skal hann skila sérstakri virðisaukaskattsskýrslu vegna hvers númers. Skýrslur þessar skal senda til skattstjóra án greiðslu.

Skýrslum vegna sérstakrar skráningar er skilað til skattstjóra á hefðbundnu skýrsluformi vegna inneigna (RSK 10.10). Þar sem innheimta útskattsins er felld niður er það fjárhæðin í innskattsreit skýrslunnar, sem greidd er út, ef skattstjóri fellst á skýrsluna í stað þess að mismunur útskatts og innskatts ráði því hvort skýrslan er skuldar- eða inneignarskýrsla.

Aðilar með inneignarskýrslur vegna sérstakrar skráningar beita samkvæmt upplýsingum skattstofufólks oft miklum þrýstingi til að fá skýrslur sínar afgreiddar og hringja oft á gjalddaga til að athuga hvort skýrsla hafi verið afgreidd. Algengt er að aðilar mæti með bókhaldið á skattstofuna og ætlist þá til þess að skýrslan sé afgreidd innan 15 daga frestsins sem skattstjóri hefur til að skoða skýrslur og til að ákveða hvort kalla eigi eftir bókhaldi. Þeir bera fyrir sig að þeir þurfi að greiða vegna annarrar virðisaukaskattskyldrar starfsemi sama dag og því liggi mjög á endurgreiðslunni.

Skýrslur vegna sérstakrar skráningar eru á Skattstofunni í Reykjavík færðar í skjámynd B4, sem er sú skjámynd sem notuð er vegna hefðbundinna inneignarskýrslna, en skýrslur vegna sérstakrar skráningar fá sérstaka meðhöndlun skattstofufólks fyrir skráninguna. Ef skýrslan er samþykkt er útskatturinn færður en síðan er honum bætt ofan á þann innskatt, sem kemur fram á skýrslunni. Þannig myndast réttur mismunur til útborgunar upp á þann innskatt, sem skýrslan greinir. Skattstofan í Hafnarfirði hefur sama háttinn á vegna nýrra aðila með sérstaka skráningu. Ekki eru nema rúm tvö ár síðan áður nefndur færslumáti skýrslanna var tekinn upp á Skattstofunni í Reykjavík, en áður var útskatturinn alls ekki færður. Skattstofan í Hafnarfirði færir samkvæmt gamla færslumynstrinu vegna aðila sem komnir voru á skrá áður en nýi færslumátinn var tekinn upp til þess að halda samræmi. Nýi skráningarmátinn var tekinn upp til vinnusparnaðar, þ.e. til þess að hægt væri að sjá útskattinn í VSK-kerfinu sjálfu í stað þess að skoða skýrslurnar sjálfar ef athuga þyrfti útskattinn aftur í tímann.

Þýðing hins rúma innskattsfrádráttar og endurgreiðslu á honum öllum er í rauninni sú að ríkissjóður endurgreiðir byggingaraðilanum allan þann virðisaukaskatt sem greiddur hefur verið í ríkissjóð af efni og vinnu tengdri þeirri eign sem skráð er sérstakri skráningu. Þannig veldur slík skráning því í raun, ef eignin helst í réttum notum, að í ríkissjóði verður enginn virðisaukaskattur eftir vegna vinnu við eignina né heldur vegna efnis sem í hana fór.

5. Lok skráningar og leiðrétting innskatts

Fasteign, sem sérstök skráning nær til skv. 1. gr. rgl. nr. 577/1989, verður að haldast í VSK-skyldum notum í 10 ár frá því að seinast var innskattað vegna framkvæmda, til að leiðréttingarskylda skv. IV. kafla rgl. nr. 192/1993 falli niður.

Skilyrði sérstakrar skráningar samkvæmt 3. gr. rgl. nr. 577/1989 verða að koma fram, annars er endurgreiddur virðisaukaskattur endurkræfur að fullu. Komi þau fram þarf fasteignin að haldast í virðisaukaskattsskyldum notum í 10 ár frá því að síðast var innskattað vegna framkvæmda svo leiðréttingarskyldan skv. IV. kafla rgl. nr. 192/1993 falli niður.

Skilyrði sérstakrar skráningar skv. 3. gr. rgl. nr. 577/1989 koma fram ef byggingaraðili: a) Selur fasteignina til VSK-skylds aðila sem bær er til að yfirtaka kvöð um leiðréttingu á innskatti og gefur yfirlýsingu um ætluð not hennar og hvoru tveggja er þinglýst, b) fær frjálsa skráningu vegna fasteignarinnar og c) tekur hana undir eigin VSK-skyld not.

Komi skilyrði sérstakrar skráningar skv. 3. gr. rgl. nr. 577/1989 ekki fram, þarf byggingaraðili að endurgreiða fenginn virðisaukaskatt framreiknaðan skv. byggingarvísitölu, þannig að eftir standi aðeins virðisaukaskattur skv. rgl. 576/1989 um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi. Þetta þýðir með öðrum orðum að útskattur kemur til greiðslu og innskattur umfram heimildir rgl. 576/1989 fellur niður.

Í 2. mgr. 16. gr. VSK-laga og í IV. kafli rgl. nr. 192/1993 um innskatt er fjallað um leiðréttingu innskatts af varanlegum rekstrarfjármunum, þ.á.m. fasteignum. Skv. 12. gr. reglugerðarinnar skal leiðrétta innskatt ef breyting verður á forsendum fyrir frádrætti hans. Í 13. gr. sömu rgl. segir að það teljist breyting á forsendum fyrir frádrætti á innskatti þegar skattaðili naut fulls frádráttarréttar eða frádráttar að hluta þegar eign var keypt eða verk unnið, en eignin er síðar seld, leigð eða tekin til annarrar notkunar þar sem skattaðila ber enginn eða minni frádráttarréttur. Í 14. gr. rgl. kemur m.a. fram að leiðréttingarhlutfall lækkar ár frá ári.

Áðurnefnd leiðréttingarskylda hvílir á kaupanda sérstakt skráðrar eignar sem yfirtekur kvöð byggingaraðila með frjálsa skráningu og byggingaraðila sem tekur slíka eign undir virðisaukaskattskyld eigin not.

Ýmsu starfsfólki skattstofanna þykja þær reglur, sem gilda um framkvæmd leiðréttingar innskatts vegna sérstakrar skráningar flóknar, að undanskildum þó þeim reglum, sem gilda um leiðréttingu skv. 3. mgr. rgl. 577/1989 því þar er leiðrétt að fullu ef skilyrðin koma aldrei fram. Upp hafa komið hugmyndir hjá þeim um að eðlilegt væri að til væri forrit, sem það gæti notað, til að auðvelda útreikning vegna leiðréttinga og þá að teknu tilliti til mismunandi forsendubreytinga. Þar sem afar erfitt er að skýra reglurnar út fyrir skattaðila án þess að geta bent honum beint á ákveðnar skriflegar forsendur, sem aðili gæti þá jafnvel fyllt inn í, mætti afhenda skattaðilum forritið með ítarlegum skýringum ef um einfaldar leiðréttingar væri að ræða. Hugmyndin er allrar athygli verð.

6. Framkvæmdin

Framkvæmdin við allt það, sem tengist sérstakri skráningu, felur í sér mikla vinnu fyrir starfsmenn skattstofa. Hver slík beiðni um endurgreiðslu innskatts vegna sérstakrar skráningar kostar þá að jafnaði meiri vinnu en nokkrar aðrar endurgreiðslubeiðnir, hvort sem þær eru almennar eða sérstakar. Hér skal t.d. nefnt að starfsmenn skattstofa telja að í

hvert sinn, sem nýr aðili sækir um sérstaka skráningu, þurfi að meðaltali fjögur viðtöl áður en hún kemst á. Ýmsum starfsmönnum skattstofanna þykir óþægilegt að ekki eru til eyðublöð vegna þessa þar sem algengt er að umsækjendur spyrji eftir þeim.

Í 9. gr. rgl. nr. 577/1989 um sérstaka skráningu o.fl. segir að umsókn um hana skuli senda skattstjóra „á þar til gerðum eyðublöðum sem ríkisskattstjóri lætur gera. Ríkisskattstjóri ákveður hvaða upplýsingar skuli gefa á þessum eyðublöðum“. Samkvæmt upplýsingum VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra hefur þetta eyðublað aldrei verið gefið út þar sem önnur verkefni sem talin hafa verið brýnni hafi verið tekin fram yfir það. Skrifstofan segir að gert sé ráð fyrir því að á endurhönnuðu eyðublaði um tilkynningu um virðisauka-skattsskylda starfsemi (RSK 10.22) verði sérstakur liður fyrir umsókn um sérstaka skráningu. Gert er ráð fyrir endur-útgáfu áðurnefnds eyðublaðs í maí eða júní á þessu ári.

Samkvæmt 3. mgr. 2. gr. rgl. 577/1989 skal skattstjóri sérstaklega rannsaka skýrslu vegna sérstakrar skráningar. Eins og fram kom hér á undan er mál vegna hennar langt frá því að vera endanlega afgreitt þó að tiltekin skýrsla sé það, því skilyrði sérstakt skráðra aðila skv. 3. gr. rgl. nr. 577/1989 um VSK-skyld not verður að koma fram. Jafnframt þarf að gæta leiðréttingarskyldu skv. IV. kafla nr. 192/1993, eins og almennt gildir um rekstrarfjármuni.

Skattstofur telja eftirlit með hinum fjölmörgu reglum, sem tengjast sérstakri skráningu, afar erfitt. Þetta á bæði við um eftirlit á byggingartíma og eftir að honum lýkur. Rétt er að nefna hér að í skýrslu þessari er aðeins fjallað um lítið brot þessara reglna. Því er t.d. alveg sleppt að fjalla um skattverðsreglur og sérreglur um þann hlutfallareikning, sem beitt er þegar eign er aðeins að hluta til notuð undir skráða starfsemi, sbr. 7. gr. innskattsreglugerðar nr. 192/1993, en þar reynir m.a. á tengingu við lagareglur eignaréttar vegna sameignar. M.a. telur margt skattstofufólk síðast nefndu reglurnar flóknar og segir þær hafa valdið ýmsum vandkvæðum í framkvæmdinni. Á verkefnaskrá ríkisskattstjóra

er nú að létta þessa vinnu skattstofufólks með útgáfu á reiknilíkani.

Vegna eftirlits á byggingartíma má segja að jafnaðarlega eru reikningar skoðaðir. Dæmi eru um það að starfsmenn skattstofa telji sig þurfa að fara reglulega á byggingarstað til þess að ganga úr skugga um að framkvæmdir séu í raun hafnar og svo síðar til þess að kanna eins og hægt er hvort sjáanlegar séu viðbótarframkvæmdir í sæmilegu samræmi við upplýsingar á skýrslu. Þrátt fyrir slíkar eftirlitsaðferðir telja starfsmenn skattstofa sig ekki geta sinnt eftirliti með þessum aðilum með fullnægjandi hætti sökum manneklu. Einnig skortir á samnýtingu gagna með öðrum stofnunum, t.d. frá sýslumanni og byggingarfulltrúa við eftirlitið, því aðilar þurfa að fá samþykki hins síðarnefnda fyrir byggingunni.

Ekki er sérstakt ákvæði í lögum eða reglugerðum um skyldu til þess að tilkynna breytta notkun fasteignar, sem sérstök skráning nær til öfugt við það sem er vegna frjálsrar skráningar. Hins vegar telst vafalaust að ákvæði 5. gr. VSK-laganna eigi hér við en þar segir m.a. í 1. mgr. að breytingar, sem verða á starfsemi eftir að skráning hefur farið fram, skuli tilkynna um þær eigi síðar en átta dögum eftir að þær áttu sér stað. Þrátt fyrir þetta hafa þeir, sem fengið hafa heimild til sérstakrar skráningar hingað til, sjaldnast haft frumkvæði að slíkri tilkynningu. Á þetta einkum við um þá, sem fá sérstaka skráningu aðeins í eitt skipti.

Í 1. mgr. 15. gr. rgl. nr. 192/1993 um innskatt segir að kaupandi geti yfirtekið leiðréttingarskyldu vegna eftirstöðva tímabilsins að því leyti sem hann hefur frádráttarrétt vegna eignarinnar, en að seljandinn skuli leiðrétta innskatt að því leyti sem frádráttarréttur kaupanda kann að vera minni en seljanda. Í 3. mgr. sömu greinar segir að tilkynna skuli til skattstjóra um yfirtöku leiðréttingarskyldu samkvæmt greininni en ekki er tilgreint hvor aðilinn á að gera það. Ljóst má þó vera að hér er átt við seljandann því það er hann, sem er með heimild til skráningarinnar en ekki kaupandinn. Byggingaraðilar eða kaupendur hafa hingað til sjaldnast haft frumkvæði að því að tilkynna sölu fasteignar.

Frumkvæði að því að tilkynna um sölu eða breytta notkun fasteignar sem sérstök skráning nær til, hefur hingað til verið frekar lítið. Sú breyting sem tók gildi þann 1. janúar s.l. um þinglýsingu á skuldbindingu um notkun og kvöð til leiðréttingar er mjög til bóta þegar eigendaskipti verða að þessum eignum. Fasteignasalar ættu t.d. að verða meðvitaðri um þessar reglur en nú er. Ríkisskattstjóri hefur bent á að ástæða væri til þess að kynna fyrrgreindar reglur á lög-gildingarnámskeiði fasteignasala.

Þeir möguleikar, sem VSK-kerfið býður upp til að aðstoða skattstofufólk við eftirlit með breyttri notkun eða eigendaskiptum eru að í CK-mynd í VSK-kerfinu er hægt að fá lista yfir þá aðila, sem eru með sérstaka skráningu. Einnig var nýlega bætt inn vöktun á þeim aðilum sem eru með sérstaka skráningu skv. 3. gr. rgl. 577/1989. Í þeim tilvikum er skráð inn fjárhæð tryggingar, dagsetning og hundraðshluti til upplýsingar um til hve stórs hluta innskatts trygging nær. Hún verður að vera hærri eða jöfn útreiknuðum hluta innskatts frá þeim tíma, sem tryggingin gildir. Áðurnefnd vöktun felst í því að gætt er að því hvort sett trygging dugi fyrir endurgreiðslum úr ríkissjóði á hverjum tíma.

Auðvitað er mikilvægt við eftirlitið með breyttri notkun eða eigendaskiptum að hægt sé að fá yfirlit yfir þá aðila og VSK-númer, sem eru með sérstaka skráningu, en sá möguleiki hefur verið í VSK-kerfinu frá upphafi. Nýi vöktun-þátturinn vegna tiltekins hluta þessara aðila er mikilvægt eftirlitstæki en breytir ekki því að treysta verður að miklu leyti á handvirkt eftirlit eins og verið hefur.

7. Niðurstöður

Ríkisendurskoðun telur að útbúa þurfi sérstaka mynd í VSK-kerfinu til þess að skrá skýrslur vegna sérstakrar skráningar atvinnuhúsnæðis. Í þessa mynd þarf að vera hægt að skrá útskatt og innskatt í samræmi við upplýsingar á skýrslunni. Ný skráningarmynd bíður og upp á þann möguleika að senda endurgreiðslu innskatts vegna sérstakrar skráningar á aðgreindum bókhaldslyklum yfir í Tekjubók-

haldskerfið og þar með að sýna þessar endurgreiðslur sérstaklega í BÁR-kerfinu.

Handvirkt eftirlit með breyttri notkun og eigendaskiptum að eignum sem sérstök skráning nær til er óviðunandi. Hér skal minnt á að reglurnar um sérstaka skráningu eiga að koma í veg fyrir uppsöfnun virðisaukaskatts til samræmis við þær reglur sem gilda um atvinnuhúsnæði sem byggt er til eigin nota. Þessar reglur vegna atvinnuhúsnæðis eru mun rýmri en þær sem gilda um virðisaukaskatt vegna íbúðarhúsnæðis, hvort sem það er til sölu/leigu eða eigin nota. Munurinn felst bæði í endurgreiðsluhlutfallinu sem vegna atvinnuhúsnæðisins er nú 100% á móti 60% vegna íbúðarhúsnæðis og mun rýmri innskattsreglum vegna atvinnuhúsnæðis en íbúðarhúsnæðisins. Af þessum sökum er tilkynningarskyldan um breytta notkun eignar enn brýnni en áður. Ríkisendurskoðun telur því að embætti ríkisskattstjóra þurfi að huga að einhvers konar vélrænu eftirliti með eigendaskiptum og breyttri notkun þeirra eigna, sem skráðar voru sérstakri skráningu.

Reglur um sérstaka skráningu vegna atvinnuhúsnæðis eru flóknar og óskýrar og er full ástæða til þess að taka undir með þeim sem hvetja til einföldunar á þeim.

5. Um frjálsa skráningu

1. Greiðslur

Vegna frjálsrar skráningar koma til innskattsheimildir sem valda endurgreiðslum þegar þær eru hærri en útskattur. Ekki er haldið sérstaklega utan um fjárhæðir vegna hennar í BÁR-kerfinu en ríkisskattstjóri getur í sérstökum vinnslum sótt upplýsingar um þær.

Haldið er utan um frjálsa skráningu á sérstökum skilamáta-kóðum í VSK-kerfinu auk þess sem úthlutað er sérstökum VSK-númerum vegna hennar. Heildarfjöldi opinna VSK-númera vegna frjálsrar skráningar var í apríl s.l. 324 á landinu öllu, þar af voru 179 í Reykjavík. Á bak við hvert VSK-númer geta verið margar eignir.

2. Lagaheimildir

Í 1. mgr. 6. greinar VSK-laganna nr. 50/1988 segir að fjármálaráðherra geti sett reglur um að fyrirtæki, sem selja aðra þjónustu en þá, sem skattskyld er skv. 2. gr. laganna, geti farið fram á frjálsa skráningu. Í 2. mgr. sömu greinar segir að þau fyrirtæki, sem þannig eru skráð, skuli greiða virðisaukaskatt af sölu þeirrar þjónustu, sem hin frjálsa skráning nær til. Skv. 3. mgr. getur skráningin aldrei verið til skemmri tíma en tveggja ára.

Í þessari skýrslu verður aðeins fjallað um frjálsa skráningu vegna fasteignaleigu. Ákvæði um hana eru í reglugerð nr. 577/1989 um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Upphafsdagur frjálsrar skráningar skal að jafnaði vera sá dagur þegar leigutaki tekur eignina í notkun. Ef um er að ræða nýbyggingu eða verulegar endurbætur á eign fyrir þann tíma, getur leigusali sótt um sérstaka skráningu vegna þeirra framkvæmda, sbr. 5. gr. áður-nefndrar rgl. eins og hún er nú eftir breytingu með rgl. nr. 697/1997 sem tók gildi þann 1. janúar s.l.

3. Skilyrði skráningar

Skilyrði, sem leigusali, er sækir um frjálsa skráningu vegna fasteignar þarf að uppfylla, eru að hann leigi fasteign eða hluta fasteignar út í atvinnuskyni og húsnæði það, sem skráningin á að ná til, sé eingöngu notað til atvinnurekstrar. Einnig skal liggja fyrir fullgildur leigusamningur, samþykki leigutaka fyrir frjálsri skráningu leigusala og frá 1. janúar 1998 bættist við það skilyrði að leigusamningnum hafi verið þinglýst.

Með rgl. 698/1997 kom inn ný mgr. í 4. gr. rgl. um sérstaka og frjálsa skráningu sem varðar það ef eign sem skráð er frjálsri skráningu hefur verið seld og hinn nýi eigandi hefur sótt um frjálsa skráningu. Þá þarf ekki að leggja fram áðurnefnd gögn en leggja skal þó fram gögn til sönnunar á aðilaskiptunum að leigusamningnum.

4. Meginreglur

Meginreglan er sú að fasteignaleiga er undanþegin virðisaukaskatti. Afleiðingar þess eru þær að leigusalar innheimta ekki virðisaukaskatt af leigugjaldinu og enginn innskattsréttur er vegna fasteignarinnar, hvorki hjá leigusala né leigutaka. Frjáls skráning felur í sér frávík frá þessari meginreglu.

Leigusali sem fær heimild til frjálsrar skráningar skal innheimta útskatt af leigugjaldinu, þar á meðal af tryggingarfé, sem hann kann að krefja leigutaka um. Samkvæmt almennum reglum VSK-laganna og reglugerða, sem settar eru samkvæmt þeim, má leigusalinn telja til innskatts þann virðisaukaskatt, sem fellur til eftir skráninguna á kaup hans á vörum og þjónustu vegna endurbóta og viðhalds þeirrar fasteignar, sem frjáls skráning tekur til, svo og vegna reksturs og stjórnunarkostnaðar, sem varðar eignina.

VSK-skyldur leigutaki má telja skattinn af leigugjaldinu til innskatts samkvæmt almennum reglum VSK-laganna.

Skýrslur vegna frjálsrar skráningar eru ýmis á hefðbundnu skulda- eða inneignarskýrsluformi.

Í reglugerðinni um sérstaka og frjálsa skráningu kemur ekki beinlínis fram að skila skuli sérstakri skýrslu vegna eignar, sem frjáls skráning nær til, eins og er í reglugerðinni vegna sérstöku skráningarinnar. Hjá þeim, sem eru einnig í öðrum rekstri leiðir þetta þó af því að leigustarfsemin telst sérstök starfsemi, sem skrá skal sérstaklega skv. VSK-lögunum. Skattstofur hafa samþykkt að eitt VSK-númer sé fyrir fleiri eignir í útleigu ef þeim er haldið algjörlega aðgreindum í bókhaldi leigusala. Ef svo er ekki, er úthlutað sérstöku VSK-númeri vegna hverrar eignar.

5. Lok skráningar og leiðrétting innskatts

Ef breyting verður á notkun eignar, sem frjáls skráning tekur til, t.d. ef leigusali leigir húsnæðið án virðisaukaskatts þannig að skilyrði fyrir skráningunni eru ekki lengur fyrir hendi, skal leiðrétta innskattsfrádrátt í samræmi við ákvæði 2. mgr. 16. gr. VSK-laga nr. 50/1988. Sú skylda hvílir á þeim sem fengið hefur heimild til frjálsrar skráningar, að tilkynna skattstjóra um breytinguna eigi síðar en átta dögum eftir að hún hefur átt sér stað, sbr. 2. mgr. 8. gr. rgl. 577/1989. Þar sem sérstök skýrsla er vegna frjálsu skráningarinnar er hætt á því að breytt notkun uppgötvist ekki ef tilkynningaskylda er vanrækt en ef tilkynnt er um hana er aukin vinna við að finna um hvaða eign er að ræða þegar fleiri eignir eru á sama VSK-númerinu.

Reglugerðin um frjálsa og sérstaka skráningu eins og hún er nú mælir ekki beint fyrir um tilkynningaskyldu til skatt- yfirvalda vegna eigendaskipta en gert er ráð fyrir því að ef nýr eigandi sækir um frjálsa skráningu þurfi hann aðeins að leggja fram gögn til sönnunar fyrir aðilaskiptum að leigu- samningnum með umsókn sinni. Bent skal á að ekki er víst að hinn nýi eigandi sækir um slíka skráningu, t.d. ekki ef hann er ekki VSK-skyldur, en þá er um að ræða breytingar á forsendum frjálsu skráningarinnar. Ef svo er heldur gamli eigandinn áfram að fá VSK-skýrslur vegna skráningarinnar

og áætlanir ef þær eru ekki greiddar. Slík tilvik ættu því að upplýsast, annað hvort vegna viðbragða frá gamla eigand- anum eða skattstofu, ef áframhaldandi áætlanir leiða ekki til viðbragða af hálfu hans.

Í 2. mgr. 16. gr. VSK-laga og í IV. kafli rgl. nr. 192/1993 um innskatt er fjallað um leiðréttingu innskatts af varanlegum rekstrarfjármunum, þ.á.m. fasteignum, og gilda þær um öll tilvik vegna breyttra forsendna. Flóknar reglur gilda um leiðréttingu virðisaukaskatts vegna frjálstrar skráning- ingar, en hún nær ekki til almenns rekstrar og stjórnunar- kostnaðar fremur en reglur IV. kafla rgl. nr. 192/1993 endranær. Ekki verður nánar fjallað um hana hér, en eins og almennt gildir um framkvæmdir við fasteignir nær leið- réttingarskyldan allt að 10 ár aftur í tímann.

6. Framkvæmdin

Ekki eru í reglugerðinni um sérstaka og frjálssa skráningu nr. 577/1989 sams konar ákvæði um sérstaka rannsókn skatt- stjóra á skýrslu vegna frjálstrar skráningar og gilda um sérstaka skráningu. Hins vegar gildir hér varðandi frjálssu skráninguna ákvæði 3. mgr. 25. gr. VSK-laganna, ef inn- skattur er hærri en útskattur en þar er kveðið á um sérstaka rannsóknarskyldu skattstjóra í slíkum tilvikum.

Reglur tengdar frjálstri skráningu kalla oft á nokkra vinnu af hálfu starfsmanna skattstofa. Mál tengd henni eru þó langt frá því að vera endanlega afgreidd þó að tiltekin skýrsla sé það. Leiðréttingarskyldan kallar á að fylgst sé með því hvort breyting verður á notkun þeirra eigna sem frjálssa skráningin nær til, svo og til eigendaskipta að henni í allt að 10 ár frá því að síðast var innskattað vegna hennar.

Sé öllum reglum fylgt telja skattstofur eftirlit með frjálstri skráningu mun auðveldara en með sérstöku skráningunni því það felst aðallega í eftirliti með veltu þess sem hefur heimildina til skráningarinnar. Hér þarf ekki í jafnríkum mæli og í sérstöku skráningunni að treysta á „utanaðkom- andi“ upplýsingar (tilkynningar), heldur gefa „innri“

upplýsingar (skýrslur) oft vísbendingar um að aðgerða sé þörf. Breyting sú sem kom inn nú í ársbyrjun um þinglýsingu leigusamnings vegna frjálsrar skráningar auðveldar eftirlit og réttur leigutaka kann að verða betri í einu tilviki, þ.e. varðandi eigendaskipti og nýjan leigusala.

Ekki er þó alltaf öllum reglum fylgt. Samkvæmt upplýsingum starfsmanna á skattstofum eru dæmi um það að aðilar, sem fengið hafa frjálsa skráningu vegna einnar eignar eða eignarhluta, leigja út mun fleiri eignir og fara varðandi virðisaukaskattinn með eins og frjáls skráning sé heimil varðandi þær allar.

Algennt er að í ljós komi að leigusalar, sem ekki hafa sótt um og fengið heimild til frjálsrar skráningar, innheimta virðisaukaskatt af leigunni og nota því án heimildar innskattsfrádrátt vegna kaupa á vörum og þjónustu fyrir þá eign, sem þeir leigja út. Í tilvikum sem þessum er húsaleigan hluti af veltu og útskatti leigusala vegna annars reksturs en útleigunnar og hinn óheimili innskattur saman við annan innskatt. Þessi tilvik falla því oftast utan við hefðbundið eftirlit með frjálsri skráningu og uppgötvast því aðeins við skatteftirlit því að þá er innskattur vegna fasteignarinnar felldur niður hjá leigusala og leigutaka.

Algennt er að leigutakar þess húsnæðis, sem skráð er frjálsri skráningu, kosti framkvæmdir við fasteign gegn lækkun húsaleigunnar, þrátt fyrir ákvæði húsaleigulaga nr. 36/1994 um að slíkt sé í verkahring leigusala. Leigjendur halda því fram að ella fengju þeir húsnæðið ekki á leigu, þar sem leigusali sé ekki tilbúinn til þess að laga húsnæðið að sérþörfum þeirra. Þar sem það er leigusali en ekki leigutaki, sem hefur heimild til innsköttunar, hefur áður nefnd aðferð m.a. áhrif á fjárhæð þess innskatts, sem leigusala ber að leiðrétta ef aðstæður breytast. Í þessum tilvikum eru innskattsupplýsingar í gögnum skattstjóra ekki réttar.

Ef atvik eru með þeim hætti, sem lýst er í málsgreininni hér á undan, hafa skattstofur í mörgum tilvikum talið að um skattasniðgöngu sé að ræða og hafa skattstjórar hér beitt 6.

gr. rgl. um sérstaka og frjálsa skráningu, þ.e. heimild til þess að ákvarða skattverð skv. 2. mgr. 8. gr. VSK-laganna ef leigugjald samsvarar ekki endurgjaldi fyrir venjulega leigu sambærilegs húsnæðis.

7. Niðurstöður

Ríkisendurskoðun telur að embætti ríkisskattstjóra þurfi að huga að einhvers konar vélrænu eftirliti með eigendaskiptum og breyttri notkun þeirra eigna, sem skráðar voru frjálsri skráningu til þess að auðvelda starfsfólki skattstofa eftirlit með þeim þann tíma, sem leiðréttingarskyldan vegna þeirra varir.

4.6 Endurgreiðslur til aðila í skemmri skilum

Endurgreiðslur til aðila í svokölluðum skemmri skilum teljast vera hluti af virðisaukaskattskerfinu sjálfu og flokkast því með almennum endurgreiðslum en ekki sérstökum. Því er ekki haldið sérstaklega utan um þær í BÁR-kerfinu.

1. Meginreglur og framkvæmd

Ef útskattur er að jafnaði lægri en innskattur vegna þess að verulegur hluti sölu fyrirtækisins er undanþeginn skattskyldri veltu skv. 1. mgr. 12. gr. VSK-laganna, sem nær m.a. til vöru og þjónustu sem seld er úr landi, geta fyrirtæki fengið heimild skattstjóra til þess að nota hvern almanaks mánuð sem uppgjörstímabil. Þetta þýðir að þau fá mismun útskatts og innskatts að jafnaði endurgreiddan mánaðarlega. Ef útskatturinn er að jafnaði lægri en helmingur innskatts, má stytta uppgjörstímabilið í hálfan almanaks mánuð eða viku. Þessi skilamáti gengur undir nafninu skemmri skil og eru þau fullnaðarskil, andstætt við þann skilamáta, sem kenndur eru við bráðabirgðaskil. Flestir þeirra, sem heimild hafa til skemmri skila eru í mánaðarlegum skilum, örfáir eru

með skemmri skilatíma. Heimild til skemmri uppgjörs-
tímabila gildir í a.m.k. tvö ár. Gjald dagi er einum mánuði og
fimm dögum eftir lok þeirra.

Ekki eru fylltar út sérstakar skýrslur vegna skemmri skila
heldur notaðar hefðbundnar inneignarskýrslur, sem skila
skal til skattstjóra, þ.e. RSK 10.10. Endurgreiðsla skal að
jafnaði fara fram innan 15 daga frá lokum skilafrests.
Endurgreiðslur þessar eru afgreiddar í sívinnslu í VSK-kerf-
inu og fara yfir í TBI-kerfið að kvöldi og eru þar til útborg-
unar eða skuldajöfnunar næsta dag.

2. Niðurstöður

Ríkisendurskoðun telur að nýlegt dæmi, sbr. Hrd. 244/1995,
sýni hversu nauðsynlegt er að skoðun skýrslna vegna
endurgreiðslna til aðila í skemmri skilum sé fullnægjandi
fyrir afgreiðslu þeirra svo og skatteftirlit vegna þessara
aðila, m.a. vegna þess að hér er oft um mjög háar fjárhæðir
að ræða. Í áðurnefndum dómi voru greiðslur upp á rúmlega
38 milljónir króna sviknar út úr ríkissjóði með 111 „tilhæfu-
lausum“ VSK-skýrslum, af fyrirtæki sem hafði heimild til
skemmri skila þar sem starfsemi þess, sem í raun var engin,
átti að vera í útflutningi. Það sem vekur sérstaka athygli við
þetta mál er, að rekstur ákærða hafði tvívegis sætt eftirliti
skattyfirvalda á brotatímanum án þess að upp kæmist er
eftirlit í þriðja sinn leiddi svikin í ljós. Í tvö fyrstu skiptin
hafði eftirlitið leitt í ljós að form útgefinna reikninga var í
lagi og því voru frekari aðgerðar taldar ástæðulausar. Af
þessu dæmi má m.a. draga þann lærdóm að ekki sé næg-
janlegt að kanna form og efni innskattsgagna þegar í hlut
eiga aðilar með neikvæðar skýrslur, hvort sem það er vegna
skemmri skila eða af öðrum ástæðum, heldur verði skatt-
stjóri að vera viss um að um raunverulega starfsemi hafi
verið að ræða en ekki sé um málamyndagering að ræða.

4.7 Endurgreiðslur vegna bráðabirgðaskila fiskvinnslunnar

1. Greiðslur á árinu 1997

Sérstaklega er haldið utan um endurgreiðslur vegna bráðabirgðaskila fiskverkenda í BÁR-kerfinu. Á árinu 1997 námu þessar endurgreiðslur rúmlega 3,7 milljörðum króna. Miklar sveiflur hafa verið í þessum endurgreiðslum, því fyrstu fjögur árin sem virðisaukaskatturinn var innheimtur þ.e. 1990 - 1993 voru þessar endurgreiðslur til fiskverkenda árlega á bilinu 5,6 - 5,8 milljarðar. Á árinu 1994 fóru þær niður í 3,5 milljarða en hækkuðu svo árið 1995 í 3,8 milljarða og 1996 4,1 milljarð króna. Á árinu 1997 námu endurgreiðslurnar 3,7 milljörðum króna.

2. Lagaheimildir

Skv. 4. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. b-lið 31. gr. laga nr. 122/1993, er fjármálaráðherra heimilt að setja sérstakar reglur um uppgjör, uppgjörstímabil og skil virðisaukaskatts af hráefni til fiskvinnslu í því skyni að jafna aðstöðu fyrirtækja á þessu sviði. Það hefur hann gert með reglugerð nr. 563/1989 um uppgjör, uppgjörstímabil og skil fiskvinnslufyrirtækja.

3. Meginreglur

Fiskvinnslufyrirtæki geta fengið heimild skattstjóra til að skila sérstakri bráðabirgðaskýrslu, sem tekur eingöngu til innskatts af hráefni til fiskvinnslu, sbr. 1. mgr. áðurnefndrar reglugerð. Á skýrslu þessa (RSK 10.06) má fiskvinnslufyrirtæki aðeins færa þann innskatt, sem fram kemur á reikningum seljenda hráefnis til fiskvinnslu (eða afreikningum kaupanda). Annan innskatt skal færa á almenna virðisaukaskattsskýrslu fyrirtækisins. Bráðabirgðaskýrsla er ekki fulln-

aðarskýrsla varðandi virðisaukaskattsskil þess fyrirtækis, sem skilar slíkri skýrslu, en er endanleg varðandi þann innskatt, sem fram kemur á henni.

Á bráðabirgðaskýrslunni skal aðgreina innkaupin eftir því hvort keypt er frá þriðja aðila eða eigin útgerð (millivelta frá útgerð til fiskvinnslu) og skrá kaupverð á hvoru tveggja án virðisaukaskatts. Síðan skal tilgreina samtals innskatt vegna beggja liðanna. Einnig er reitur á skýrslunni til færslu á leiðréttingu á innskatti, sem áður hefur verið krafist endurgreiðslu á, t.d ef hluti af hráefnisinnkaupum á ákveðnu tímabili er seldur öðrum aðila vegna þess að ekki var unnt að vinna aflann. Ef ekkert hráefni er keypt inn í þeirri viku, sem endurselt er í, má leiðrétting fara fram þegar næst er krafist endurgreiðslu.

Uppgjörstímabil bráðabirgðaskýrslu er ein vika talin frá mánudegi til sunnudags og tekur til innkaupa á hráefni í þeirri viku. Skattaðili á að senda allar bráðabirgðaskýrslur til skattstjóra þótt endurgreiðslu sé ekki krafist.

4. Eftirlit

Starfsmenn skattstofa telja afgreiðslu skýrslna vegna bráðabirgðaskila fiskvinnslufyrirtækja erfitt, vegna óvissu um hvort aðili hafi í raun keypt afla og hvort aflinn hafi verið seldur innanlands eða fluttur út, nema gögn fylgi með skýrslu því til sönnunar. Það, sem flækir skoðun þessara mála og eftirlit með þeim, er að oftast koma til milliliðir. Til dæmis er næstum allur afli seldur í gegnum fiskmarkaði og í afreikningum þeirra kemur ekki fram hvaða útgerð seldi þeim fiskinn. Einnig sjá sérstakir umboðsaðilar oft um útflutning en ekki fiskverkendurnir sjálfir og veldur það erfiðleikum við að rekja undanþegna veltu. Það auðveldar heldur ekki skoðun og eftirlit með útflutningi að við hann er fiskur ekki viktaður og að ekki er til upplýsingakerfi vegna útflutnings, sambærilegt við það sem notað er við innflutning.

Nú þegar hafa fallið nokkrir dómar, sem tengjast virðisauka-skatti vegna bráðabirgðaskila fiskvinnslufyrirtækja. Meðal þeirra er fyrsti dómurinn sem kveðinn var upp eftir upptöku VSK-kerfisins. Í dóminum, sem kveðinn var upp í sakadómi Kópavogs þann 15. apríl 1992 var sambýlisfólk sakfelld fyrir að hafa með 13 röngum og tilhæfulausum VSK-skýrslum fengið á fjórðu milljón króna úr ríkissjóði. Engin hráefnis-kaup voru að baki skýrslunum enda enginn rekstur fyrir hendi.

Annar dómur skal nefndur hér, Hrd. 154/1996, en í honum var maður dæmdur fyrir að hafa með 83 röngum og tilhæfulausum VSK-skýrslum fengið á þrettánda milljón króna greidda úr ríkissjóði þó að hann væri löngu hættur rekstri.

Þriðji dómurinn, sem nefndur verður hér, var kveðinn upp í Héraðsdómi Reykjaness þann 31. desember 1993. Í honum var félag sakfelld fyrir að hafa skilað bráðabirgðaskýrslu fiskvinnslufyrirtækis til þess að fá „endurgreiddan“ innskatt, en á skýrslunni voru tilgreind hráefniskaup upp á tæpar 26 milljónir króna og innskattur af þeim upp á rúmar 6 milljónir. Skattstjóri synjaði um greiðslu samkvæmt skýrslunni því athugun eftirlitsdeildar leiddi í ljós að engin hráefniskaup höfðu farið fram.

Vinnuhópur hefur að undanfögnu starfað að því að gera tillögur að samræmdri gagnaöflun og samnýtingu gagna varðandi sjávarútveg. Binda menn vonir við að störf hópsins leiði til þess að slíkar leiðir finnist og þær verði farnar.

5. Niðurstöður

Ríkisendurskoðun telur afar brýnt að fundnar verði leiðir, sem tryggja betur en nú er, að hægt sé að rekja endurgreiðslur vegna bráðabirgðaskila fiskvinnslufyrirtækja til greiðslna á virðisaukaskatti, sem seljendur hráefnisins hafa skilað í ríkissjóð.

4.8 Endurgreiðslur til veitingahúsa, mótuneyta o.fl.

1. Greiðslur á árinu 1997

Í BÁR-kerfinu er sérstaklega haldið utan um þær endurgreiðslur til veitingahúsa o.fl. sem selja tilreiddan mat enda teljast þær til flokks hinna sérstöku endurgreiðslna. Endurgreiðslur þessar hafa farið síhækkandi frá því að þær voru teknar upp í ársbyrjun 1994. Á árinu 1997 námu þær tæpri 431 milljón króna en voru á árinu 1996 402 milljónir.

2. Lagareglur

Veitingahús, mótuneyti og hliðstæðir aðilar, sem selja tilreiddan mat, hafa frá 1. janúar 1994, með heimild í 1. mgr. 42. gr. VSK-laganna, fengið endurgreiddan samkvæmt sérstakri beiðni 93,75% af þeim innskatti, sem þeir hafa greitt vegna kaupa á matvælum í 14% skattþrepi. Um endurgreiðslur þessar gildir og III. kafli reglugerðar nr. 554/1993 um virðisaukaskattsskylda sölu á vörum til manneðis o.fl.

3. Tilgangur

Hinar sérstöku endurgreiðslur til veitingahúsa o.fl. tengdust þeirri breytingu á virðisaukaskattskerfinu, sem fólst í því að fjölga skattþrepum þess í tvö, þ.e. að taka upp sérstakan 14% virðisaukaskatt á matvæli. Við þá breytingu var ákveðið að lokinni ítarlegri skoðun að hafa alla veitingasölu áfram í 24,5% þrepinu en að endurgreiða veitingahúsum skatt með tilliti til matarinnkaupa og hæfilegrar álagningar. Með þessu var stefnt að því að jafna stöðu aðila í þessum rekstri. Reglurnar miða því að tryggja að virðisaukaskattur á matvæli verði hinn sami eða svipaður, hvort sem maturinn væri keyptur í almennri verslun eða á veitingahúsi. Hinum sérstöku endurgreiðslum til veitingahúsa er m.ö.o. ætlað að jafna

samkeppnisstöðu veitingasala og mötuneyta gagnvart matvörukaupmönnum.

Hlutfallstalan 93,75% er þannig hugsuð til að herra þrep virðisaukaskatts leggist aðeins á þjónustupátt veitingastaða og sambærilegra aðila. Það er gert á þann hátt að endurgreiða þessum aðilum fjárhæð, sem miðast við að aðkeypt matvælaaðföng séu seld með 25% álagi, sbr. $(24,5-14)/14*1,25 = 93,75\%$.

4. Meginreglur

Á sérstöku eyðublaði, RSK 10.35, vegna beiðna þessara, skal sundurliða í þrennt: 1) Innskatt í 14% þrepi vegna kaupa á matvælum, 2) innskatt í 14% þrepi vegna kaupa á öðrum aðföngum en matvælum og 3) innskatt í 24,5% þrepi vegna kaupa á vöru og þjónustu o.fl. Samtala áður nefndra þriggja liða á að vera sú sama og innskattur á virðisaukaskattsskýrslu umsækjanda fyrir tímabilið.

Þeir aðilar, sem falla undir ákvæðin í 1. mgr. 42. gr. VSK-laganna, eiga bæði rétt á endurgreiðslu samkvæmt henni og rétt á því að draga allan innskatt samkvæmt liðum 1) -3) hér á undan frá útskatti sínum.

5. Eftirlit

Skattstofur segja skoðun og eftirlit með endurgreiðslum til veitingahúsa og annarra aðila, sem selja tilreiddan mat, til-tölulega auðvelt og reynslan af því sýni að þessir aðilar haldi yfirleitt vel utan um kostnaðarreikninga vegna inn-skattsins. Eftirlit með tekjuskráningu þessara aðila sé hins vegar erfiðleikum háð og almennt sé viðurkennt að undan-skot veltu í veitingahúsageiranum séu algeng. Ríkisendurskoðun bendir hér á að ýmsir þeir aðilar innan hans, sem telja sig fylgja settum lögum og reglum hafa ítrekað bent á að rekstrargrundvelli þeirra sé verulega ógnað vegna samkeppni frá þeim, sem fara ekki að lögum. Ekki er langt síðan

að veitingamaður, sem varð gjaldþrota, taldi í blaðaviðtali aðalástæðuna fyrir gjaldþroti sínu vera þá, að hann hefði orðið undir í samkeppni við þá, sem ekki færu að lögum og reglum og kæmust upp með slíkt meira eða minna óárettir af yfirvöldum.

6. Niðurstöður

Ríkisendurskoðun er ekki kunnugt um að sérstaklega hafi verið kannað hvort reglur um sérstakar endurgreiðslur til veitingahúsa og annarra sem selja tilreiddan mat hafi náð tilætluðum árangri.

4.9 Endurgreiðslur til erlendra fyrirtækja

Með lögum nr. 55/1997 voru meginreglur rgl. 194/1990, um virðisaukaskatt af þjónustu við erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá lögfestar, sbr. breytingar á 12. 35. og 43. gr. VSK-laganna. Að auki var reglugerðinni breytt nokkuð. Nýja fyrirkomulagið sem tók gildi 1. júlí 1997, krafðist meiri fyrirhafnar af hálfu erlendra aðila í þeim tilvikum, sem þjónusta telst vera nýtt hér á landi. Þeir þurftu þá að greiða virðisaukaskatt af þjónustunni hér á landi og sækja síðan um endurgreiðslu samkvæmt reglugerð nr. 288/1995 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja í stað þess að fá þjónustuna afhenta án virðisaukaskatts.

Með lögum nr. 115/1997 var, eins og segir í athugasemdum með frumvarpinu að þeim: „fyrirkomulag skattmeðferðar á þjónustu við erlenda aðila sem ekki hafa starfsstöð hér á landi fært til fyrra horfs í meginatriðum og um leið til samræmis við þær reglur sem gilda annars staðar í Evrópu“ og er breytingin afturvirk og gildir frá 1. júlí 1997. Með lögum nr. 115/1997 voru í raun lögfestar meginreglur reglugerðar nr. 194/1990.

Í athugasemdum með frumvarpi að lögum nr. 115/1997 segir: „Á hinn bóginn verður eftirlit með framkvæmdinni ekki jafn reglubundið og ella og því reynir frekar á það að skattstjórar

hafi frumkvæði að því að kanna framkvæmd reglnanna og mun fjármálaráðuneytið leggja áherslu á að átak verði gert í þeim málum.“ Svo hefur enn ekki verið gert.

Erlend fyrirtæki geta fengið endurgreiddan þann virðisaukaskatt, sem þau hafa greitt hér á landi vegna kaupa á vörum og þjónustu til atvinnustarfsemi sinnar. Skilyrði fyrir endurgreiðslu eru skv. 1. gr. rgl. nr. 288/1995 að:

- 1) Virðisaukaskattur varði atvinnustarfsemi sem aðili rekur erlendis.
- 2) Starfsemi hins erlenda fyrirtækis sé skráningarskyld skv. lögum um virðisaukaskatt ef hún væri rekin hér á landi.
- 3) Um sé að ræða virðisaukaskatt, sem skráður aðili hér á landi, gæti talið til innskatts eftir ákvæðum laga um virðisaukaskatt.

Þau fyrirtæki, sem hér um ræðir eru í ýmsum atvinnugreinum. Algengar eru endurgreiðslur vegna gistikostnaðar starfsmanna, m.a. flugáhafna erlendra flugfélaga, sem hvíla hér á landi. Miklar endurgreiðslur eru vegna þjónustu við erlend skip. Nokkrir erlendir aðilar, sem flytja inn vöru eða þjónustu eru með þjónustufulltrúa hér á landi, sem gerir þeim reikning.

Þessar endurgreiðslur eru eingöngu afgreiddar af Skattstjórnum í Reykjavík. Vinna við afgreiðslu þeirra er flókin og snertir háar fjárhæðir.

Erlendu fyrirtækin, sem hér um ræðir eru sjaldnast með íslenska kennitölu og eru ekki skráð í VSK-skrá. Skattstjórinn í Reykjavík úrskurðar með bréfi, sem sent er viðkomandi og einnig fær ríkisféhirðir afrit ásamt sérstökum úrskurði ef fallist er á endurgreiðsluna. Endurgreiðslurnar sem fylgja gjalddögum tveggja mánaða virðisaukaskattsskila, fara ekki í gegnum TBI-kerfið heldur eru þær greiddar út af Ríkisféhirði. Greiðslurnar eru lagðar inn á reikninga í nafni fyrirtækisins

eða umboðsmanns þess, héraendis eða erlendis, allt eftir óskum umsækjenda.

Evrópska efnahagssvæðið

Við aðild Íslands að Evrópska efnahagssvæðinu (EES) varð nokkur breyting á eðli þess viðskiptaumhverfis, sem þjóðin býr við. Skattheimta á virðisaukaskatti hefur verið samræmd innan landa Evrópusambandsins og er til staðar viðamikild kerfi, sem sér um uppgjör á hans milli landa. Virðisaukaskattur er innheimtur í því landi þar sem virðisaukinn á sér stað. Þar sem landamæraeftirlit hefur verið lagt af eru engar út- eða innflutningsskýrslur gerðar við flutning á vörum og þjónustu milli landa. Útskattur í einu landi getur því orðið að innskatti í öðru Evrópusambandslandi.

Virðisaukaskattur er ekki endurgreiddur til ferðamanna, sem búsettir eru innan Evrópska efnahagssvæðisins að undanskilyldu Íslandi. Til dæmis fá Norðmenn ekki endurgreiddan virðisaukaskatt í Danmörku. Einnig er gert ráð fyrir að fríhafnir í flugstöðvum verði lagðar niður innan Evrópusambandsins þann 30. júní 1999. Endurgreiðslur á virðisaukaskatti til fyrirtækja og einstaklinga, sem eru innan EES, stangast á við markmiðið með fjórfrelsi innri markaðarins.

Endurgreiðsluheimild til ferðamanna nær nú til aðila, sem búsettir eru erlendis, en ekki eingöngu til erlendra ferðamanna eins og var fyrir setningu laga nr. 115/1997, sem breyttu 1. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Tilgangur breytingarinnar samkvæmt athugasemdum við frumvarpið var að gera Íslendingum búsettum erlendis kleift að kaupa vörur á Íslandi án virðisaukaskatts og taka með sér á sama hátt og aðrir ferðamenn.

Rétt er að taka fram að samræming skatta er ekki hluti af EES-samningnum. Grundvöllurinn fyrir því að þörf sé á samræmingu á virðisaukaskatti er að landamæraeftirlit verði fellt niður á landamærum Evrópusambandsins og EFTA-

ríkjanna. Þetta er væntanlega eitt af þeim málum sem huga þarf að í samskiptum við Evrópusambandið á næstu árum.

4.10 Endurgreiðslur til orku- og vatns- veitna

1. Greiðslur á árinu 1997

Sérstaklega er haldið utan um í BÁR-kerfinu endurgreiðslur virðisaukaskatts vegna sölu á vatni og rafmagni til hitunar húsa og laugarvatns. Endurgreiðslur þessar námu 88,4 milljónum króna á árinu 1997 en voru á bilinu 123 - 134 milljónir á árunum 1994 - 1996.

2. Lagaheimildir

Heimildir til endurgreiðslu á virðisaukaskatti af sölu á vatni og rafmagni til hitunar húsa og laugarvatns komu inn í VSK-lögin með 60. gr. laga nr. 111/1992 en hún varð að 4. mgr. 42. gr. laga 50/1988 um virðisaukaskatt. Þar er heimilað að endurgreiða hluta af virðisaukaskatti af sölu á heitu vatni og/eða rafmagni til hitunar húsa og laugarvatns þannig að álagður virðisaukaskattur að frádreginni endurgreiðslu nemi eigi hærrí fjárhæð en 11% af vegnu meðalverði rafveitna og hitaveitna á kílóvattstund. Jafnframt skyldi fjármálaráðherra ákveða með reglugerð, að fenginni tillögu iðnaðarráðherra, nánar um framkvæmd endurgreiðslunnar. Reglugerð þessi er nr. 484/1992.

3. Meginreglur

Í áðurnefndri reglugerð eru ítarlegar reglur um endurgreiðslurnar, m.a. hverjir þeir aðilar eru, sem uppfylla skilyrði fyrir þeim, hve hátt hlutfall af álögðum virðisaukaskatti skal endurgreitt, ákvæði um færslur í bókhaldi, ársreikninga o.fl. Einnig eru í reglugerðinni ákvæði, sem varða vegið meðalverð, en það miðast við upplýsingar um árlega orkusölu og orkuverð, sem iðnaðarráðuneytið aflar og aðrar forsendur, sem það ákveður nánar. Einnig að endurskoða skuli meðalorkuverð og endurgreiðsluhlutfall samkvæmt reglugerðinni a.m.k. árlega og birta þær breytingar, sem leiða af þeirri endurskoðun, í B-deild Stjórnartíðinda.

4. Niðurstöður

Ríkisendurskoðun telur að endurskoða eigi reglur um endurgreiðslur virðisaukaskatts af sölu á vatni og rafmagni til hitunar húsa og laugarvatns samhliða endurskoðun á reglum um endurgreiðslur til opinberra aðila. Sú skoðun stofnunarinnar byggir á því að þeir sem njóta þessara endurgreiðslna eru í báðum tilvikum þeir sömu, þ.e. ríki eða sveitarfélög.

5. Eftirlit

Í mars s.l. gaf Ríkisendurskoðun út skýrslu² um skattaftirlit hér á landi. Þá kom samnorræn skýrsla³ út í október s.l. þar sem gerður er samanburður á skattkerfum Norðurlanda. Ekki er ætlunin að endurtaka hér umfjöllun þessara skýrslna um skattaftirlit nema að því marki, sem það telst nauðsynlegt. Því verður í þessari skýrslu nær eingöngu fjallað um þau atriði, sem tengjast virðisaukaskatti sérstaklega. Ef fá á heildarmynd af skattaftirliti hér á landi er mönnum vísað á áður nefndar skýrslur.

5.1 Skattsvik í virðisaukaskatti

Ýmsar nefndir hafa verið skipaðar til að kanna umfang skattsvika og hafa þær birt niðurstöður sínar opinberlega, nú síðast í september 1993⁴ þar sem getum var að því leitt að skattsvik gætu numið á annan tug milljarða árlega. Ef virðisaukaskattur er skoðaður sérstaklega er ljóst að það innbyggða eftirlit sem menn töldu að skatturinn fæli í sér hefur verið ofmetið. Þessu til vitnis eru ýmsir dómur, sem gengið hafa á undanförunum árum og fjallað er um á öðrum stað í þessari skýrslu. Einnig mætti vitna í röksemdir skatt-rannsóknastjóra ríkisins, sem fær inn á borð til sín öll mál, þar sem grunur um skattsvik er til staðar. Í grein í Tíund, fréttabréfi ríkisskattstjóra frá því í maí 1996, fjallar skatt-rannsóknarstjóri ríkisins um þær undanskotshættur sem hann telur helstar í virðisaukaskatti og einkum svokölluð innskattssvik, þ.e. offærslu innskatts.

² Skattaftirlit á Íslandi, Samanburður við Norðurlönd, Ríkisendurskoðun, mars 1998.

³ Samanburður á skipulagi og stjórnun skattkerfanna í Noregi, Danmörku, Svíþjóð og Íslandi, Ríkisendurskoðun, október 1997.

⁴ Skýrsla nefndar sem kannaði umfang skattsvika og aðgerðir gegn þeim, útg. í Reykjavík í september 1993.

Í áðurnefndri grein ber skattrannsóknarstjóri saman skattsvikaleiðir og skattskil virðisaukaskattskerfisins og sölu-skattskerfisins á eftirfarandi hátt:

„Virðisaukaskattur býður í reynd upp á sömu svikamöguleika og söluskatturinn gerði hvað varðar hættu á undanskoti skatts samhliða vantöldum rekstrartekjum. Áhættan er jafnvel enn meiri í virðisaukaskatti þar sem innheimta skattsins er í höndum fleiri aðila en áður var. Undanskot getur átt sér stað á hvaða innheimtustigi sem er, meðan söluskattssvik einskorðuðust við síðasta stig viðskipta. Sennilega er algengasta svikaleiðin í virðisaukaskatti sú að tekjur skattskyldra rekstraraðila eru vantaldar og þar með ekki staðið skil á innheimtum virðisaukaskatti. Slík skattsvik eru ýmist tilviljanakennd eða kerfisbundin.“

Í greininni fjallar skattrannsóknarstjóri einnig um þær nýju og áður óþekktu skattsvikaleiðir, sem opnuðust með tilkomu virðisaukaskattskerfisins og segir m.a.:

„Með innskattssvikum er átt við þann möguleika að lækka tilgreinda skilaskylda greiðslu með því að tilgreina innskatt of háan. Annar möguleiki er að fá innskatt ranglega greiddan úr ríkissjóði með því að rangfæra forsendur innskattsgreiðslunnar. Þriðji möguleikinn er að setja atvinnurekstur á svið í því skyni að telja skattyfirvöldum trú um að grundvöllur innskattskröfu styðjist við rekstrarlegar forsendur. Allir þeir möguleikar sem hér hafa verið nefndir eru alvarlegir en ótaldir eru þó ýmsir aðrir möguleikar við innskattssvik svo sem að rangfæra bókhaldsskjöl þannig að innskattur sé færður hærrí en hann á í reynd að vera, sama bókhaldsfylgiskjal notað oftast en einu sinni, innskattaður sé óinnskattshæfur rekstrarkostnaður, innskattaður sé kostnaður óviðkomandi atvinnurekstri svo sem einkaneysla, eða að gögn séu formlega ófullnægjandi.

Í almennri málvitund hefur hugtakið skattsvik falið efnislega í sér að láta hjá líða að gera grein fyrir öllum tekjum og eignum og komast þannig hjá skattgreiðslum. Réttthafi skattkröfunnar hefur því ekki fengið til sinnar ráðstöfunar

þær skattgreiðslur sem til hans skyldu renna. Hið sama á við um skil á innheimtu- eða vörslusköttum, svo sem virðisaukaskatti, þar sem skilaskyld greiðsla er tilgreind of lág. Með öðrum orðum hefur ekki verið staðið við full skil á innheimtum skatti heldur hefur skatturinn verið hagnýttur í þágu þess sem bar að standa skil á honum.

Með innskattssvikum er komin til sögunnar ný aðferð til skattsvika ólík hefðbundnum skattsvikum ef svo má að orði komast, þ.e. að ná út úr ríkissjóði skatti sem aðrir skattgreiðendur hafa staðið skil á. Það er ekki aðeins skortur á skilum hjá viðkomandi skattaðila heldur nær hann fjármunum annarra til sín. Augljóst er að skattsvik af þessu tagi hljóta að verða talin alvarlegri en hefðbundin skattsvik, þó refsinaemi verknaðarins sé svipað eða jafnvel það sama. Ólögmatið er einnig samskonar en saknæmið er hins vegar að öllum líkindum annað með ótvíræðari ásetningi. Þegar atvinnurekstur er settur á svið í því skyni að fá ranglega greiddan úr ríkissjóði innskatt ber hin refsinaema háttsemi ótvíræð sterk merki fjárvsvika. Tæpast þarf að efast um saknæmið og má ætla að vilji til verksins sé skýr og ótvíræður.“

Skattrannsóknarstjóri setur einnig fram hugleiðingar um hvað er til ráða og nefnir það sem áunnist hefur:

„Ljóst má vera að ástæða er til fyrir skattyfirvöld að staldra við og íhuga hvort ástæða sé til að endurskoða vinnubrögð við skatteftirlit í ljósi þeirra alvarlegu svikamála sem upp hafa komið við framkvæmd virðisaukaskattsins. Áherslur í skattframkvæmd kunna að þarfnast endurmats og aukna áherslu verði að leggja á framkvæmd virðisaukaskattsins. Sþyrja má hvort skatteftirlit eigi ekki í auknum mæli að beinast að þeim tekjustofnum ríkissjóðs sem mestu skipta og líkur á undanskoti eru mestar.

Brýnt er að styrkja mikilvægasta skattheimtakerfi ríkisins og auka skilvirkni þess. Þar hlýtur fjármálaráðuneytið að leita nýrra leiða nú sem fyrr í því skyni að torvelða skattsvik svo sem mest má verða. Löggjafarvaldið þarf einnig að styrkja skattframkvæmdina með auknum heimildum til skattstjóra og skattrannsóknarstjóra þegar grunur er um svik af þessu tagi.

Aðalatriðið er þó að störf skattstjóra í virðisaukaskatti eru á ýmsan hátt orðin markvissari nú en áður var. Þungar refsingar eru nú við brotum á lögum um virðisaukaskatt með nýjum refsí- og málsmeðferðarheimildum og auknar tækni- framfarir á næstu árum eru líklegar til að auka skilvirkni virðisaukaskattskerfisins. Þannig á að vera unnt að tryggja ríkissjóði betur en áður hefur verið, lögbundin skil á virðisaukaskatti, mikilvægasta tekjuöflunarkerfi ríkisins.“

Í áður nefndri grein víkur skattrannsóknarstjóri ekki beint að veigamestu breytingu á virðisaukaskattskerfinu sem átti sér stað með lögum nr. 122/1993 þ.e.a.s. lækkun virðisaukaskatts á matvælum úr 24,5% í 14% en rétt er að nefna hana í þessu samhengi. Eftir þessa breytingu þarf ekki einungis að greina á milli skattskyldrar vöru og skattfrjálsrar, heldur og á milli skattflokka. Algeng undanskotsaðferð í fjölþrepa skattkerfi felst í að skrá veltu, sem er í hærra eða hæsta skattþrepi, sem veltu í lægra eða lægsta skattþrepi. Eftirlit með slíku er bæði erfitt og tímafrekt. Hér skal minnt á að megin niðurstaða skýrslu⁵ um áhrif lækkunar virðisaukaskatts á matvælum var sú að fjölgun skattþrepa í virðisaukaskatti hefði í för með sér þyngri framkvæmd, flóknara bókhald, aukna hættu á undanskotum og erfiðara eftirlit.

Það innbyggða eftirlit sem menn töldu við gildistöku virðisaukaskattsins að fælist í kerfinu sjálfu, þ.e. því að VSK-skyldir aðilar hefðu nokkuð eftirlit hvor með öðrum, vegna þess að í viðskiptum þeirra á milli væri útskattur eins innskattur annars, hefur ekki reynst jafnvirkt og vonir stóðu til, m.a. vegna þeirra möguleika til innskattssvika sem virðisaukaskattskerfið býður upp á. Í söluskattskerfinu þurftu menn að hafa fyrir því að selja vöru eða þjónustu til þess að geta svikið undan söluskatti. Dómar sanna því miður að dæmi hafa verið um það eftir upptöku virðisaukaskattskerfisins að menn hafi einungis þurft að fylla út VSK-skýrslur til þess að ná peningum út úr ríkissjóði með svikum. Þessu til sönnunar skulu hér nefndir tveir dómar, Hrd. 244/1995 þar sem fylltar voru út 111 „tilhæfulausar“ VSK-skýrslur eins og komist var að orði í forsendum héraðsdóms

⁵ Skýrsla um áhrif skattbreytinga skv. lögum nr. 122/1993, Ríkisendurskoðun, október 1994.

en þær voru staðfestar í Hæstarétti og Hrd. 154/1996 þar sem „tilhæfulausar“ skýrslur voru 83. Ákaflega brýnt er að eftirlit með virðisaukaskattsskilum gjaldskyldra aðila sé fullnægjandi af hálfu skattkerfisins.

Við gerð þessarar skýrslu kom mjög skýrt í ljós að skattstofufólk telur að í kjölfar mikilla breytinga á virðisaukaskattskerfinu og gífurlegrar fjölgunar gjaldenda á VSK-skrá, hafi ekki orðið eðlileg og nauðsynleg fjölgun á starfsfólki til þess að sinna þeirri miklu umhirðu, sem nauðsynleg er vegna virðisaukaskattsins. Sem dæmi má nefna að á VSK-skrifstofu Skattstjórans í Reykjavík, sem hefur auk virðisaukaskatts umsjón með vörugjaldi, skilagjaldi einnota umbúða og áfengisgjaldi, hefur starfsmönnum fækkað úr 19 í 15 á undanförunum þremur árum. Á sama tíma hefur að vísu fjölgað í eftirlitsskrifstofu áðurnefndrar skattstofu og á VSK-skrifstofan greiðan aðgang að starfsfólki eftirlitsskrifstofunnar vegna einstakra mála, en enginn verkþáttur sem VSK-skrifstofa sinni fyrir fækkun hefur verið fluttur frá henni til eftirlitsskrifstofu. Frá upptöku VSK-kerfisins hefur fjöldi VSK-skyldra aðila í umdæmi þessarar skattstofu aukist úr 7 í tæp 12 þúsund. Í VSK-deild Skattstjórans í Reykjanessumdæmi eru nú 5,5 stöðugildi, og þar eru VSK-skyldum aðilum hefur fjölgað úr tæplega 5.000 í 7.600. Síðarnefnda skrifstofan telur að ekki hafi verið tekið tillit til þessa aukna umfangs verkefna í rekstrarframlögum samanborið við aðrar skattstofur. Ríkisendurskoðun telur að flóknari reglur um virðisaukaskatt og fjölgun VSK-skyldra aðila á skrá, kalli á endurskoðun á fjölda þeirra starfsmanna sem nú sinna virðisaukaskatti á skattstofum landsins, til þess að tryggt sé að þær geti sinnt lögboðnum verkefnum sínum vegna hans. Ríkisendurskoðun telur að kostnaður við fjölgun starfsmanna sem vinna við virðisaukaskatt hvort sem það er í VSK-deildum skattstofanna, í hinum sérstöku eftirlitseiningum þeirra hjá þeim eða hjá ríkisskattstjóra, muni fljótt skila sér í aukinni og bættri skattinnheimtu.

5.2 Breyting á skipulagi skatteftirlits og rannsókna

Lög 111/1992 um breytingar á lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt höfðu í för með sér verulegar breytingar á fyrirkomulagi skatteftirlits og skattrannsókna. Sett var á fót nýtt embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins, sem ber að annast skattrannsóknir og jafnframt var hlutverk ríkisskattstjóra og skattstjóra við skatteftirlit skilgreint nánar.

Í framhaldi af áður nefndri breytingu þótti nauðsynlegt að skipuleggja skatteftirlit og gera tillögur um með hvaða hætti best yrði unnið að þessum málum. Í þeim tilgangi skipaði fjármálaráðherra starfshóp, sem gera skyldi tillögur um skipulag skatteftirlits, verksvið einstakra stofnana og meginþætti þeirra. Í skýrslu og tillögum starfshópsins frá því í maí 1993 er bent á að hugtakið skatteftirlit hafi verið notað í mjög víðtækri merkingu og hafi það eftir atvikum verið látið spanna allt frá frumskoðun skattgagna til rannsókna á brotámálum. Hópurinn afmarkaði í vinnu sinni hugtökin skatteftirlit og grunnskoðun á eftirfarandi hátt:

„Grunnskoðun telst öll skoðun á framtölum, skýrslum, skilagreinum o.s.frv., sem ætíð skal fara fram áður en álagningarvinnu eða annarri frumákvörðun gjalda er lokið. Til grunnskoðunar telst einnig sú vinna sem þessu fylgir þó hún fari fram eftir að formlegri álagningu er lokið svo og sams konar vinna, sem tengist skatterindum og kærumeðferð.“

„Skatteftirlit teljast öll önnur störf sem unnin eru til að tryggja rétta álagningu, uppgötva skattsvik og fyrirbyggja skattundandrätt þó ekki þau störf, sem falla undir skattrannsóknir. Til skatteftirlits telst því öll vinna við skattframtöl og önnur gögn sem skattlagningu tengjast frá því að álagningu er lokið og þar til athugun máls er lokið og það er tekið til endurálagningar hjá viðkomandi skattstofu eða embætti ríkisskattstjóra og/eða málið hefur verið sent embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins sem rannsóknarmál

vegna rökstudds gruns um að skattsvik hafi verið framín. Skatteftirlit tekur þannig einnig til eftirlits með tekjuskráningu, veltuskráningu, skattskila innan ársins, bókhaldi o.fl., könnun skattsvikaleiða, fyrirbyggjandi aðgerða o.fl.

Til að afmarka hugtakið skatteftirlit nánar má telja skattrannsóknir vinnu að málum þar sem fyrir liggur rökstuddur grunur um að fram hafi farið skattsvik með ásetningi eða þau megi rekja til stórkostlegs hirðuleysis. Skattrannsóknir beinast að málum af þessum toga, sem koma upp í eftirliti og vísað er til rannsókna og málum sem skattrannsóknaraðilar taka upp að eigin frumkvæði vegna gruns um misferli.“

Í greinargerð með frumvarpi að áður nefndum lögum nr. 111/1992 er hugtakið skatteftirlit víðara en í skilgreiningu vinnuhópsins. Skatteftirlit hefur eflst í kjölfar laganna, svo og skattrannsóknir.

Rétt er á þessum stað að vekja sérstaka athygli á því að miklar breytingar hafa orðið á refsíákvæðum VSK-laganna nr. 50/1988 frá setningu þeirra því með 3. gr. laga nr. 42/1995 var 40. gr. VSK-laganna breytt mjög mikið og brot á þeim meðal annars færð undir hegningarlög nr. 19/1940.

Í skýrslu⁶ um skatteftirlit er í kafla 5.5., ítarlega fjallað um eftirlit á skattstofum, eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra og eftirlitsáætlanir hennar. Í tilvísuðum kafla er ekki fjallað sérstaklega um virðisaukaskattinn að öðru leyti en því að birtar eru niðurstöður úr samræmdu eftirlitsátaki eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra á árunum 1992 og 1993. Þar kemur fram að fylgni var á milli breytinga og veltu, þ.e.a.s. af þeim sem fengu hækkun voru það stærstu rekstrar- aðilarnir sem fengu hlutfallslega mest. Áður nefnd eftirlits- áttak beindist fyrst og fremst að skoðun kostnaðarliða. Ríkisskattstjóri telur að niðurstöðurnar hefðu e.t.v. orðið aðrar ef eftirlitið hefði í meiri mæli beinst að tekjuskráningunni.

⁶ Skatteftirlit á Íslandi, samanburður við Norðurlönd, Ríkisendurskoðun mars 1998.

Eftir stendur að veruleg fylgni er á milli umsvifa og offærðs kostnaðar.

Hjá svokölluðum VSK-einingum, sem eru VSK-skrifstofur eða deildir skattstofanna, fer fram almenn skýrsluskoðun, þ.e. skoðun skuldaskýrslna fyrir afgreiðslu, skoðun og afgreiðsla inneignarskýrslna, auk grunnskoðunar í þeirri merkingu, sem skilgreind er hér að framan.

Skatteftirlit samkvæmt þeirri skilgreiningu, sem fram kemur hér á undan heyrir nú undir sérstaka eftirlitseiningu á skattstofunum í Reykjavík og Hafnarfirði og eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra.

5.3 Eftirlitsaðilar

Á sviði virðisaukaskatts starfa auka fjármálaráðuneytisins, skattstofur, embætti ríkisskattstjóra, embætti skattrannsóknarstjóra og yfirkattanefnd að skatteftirliti eða verkefnum, sem snerta það með þeim hætti að það hefur áhrif á skipulag þess og starfshætti.

Í fyrrnefndri skýrslu Ríkisendurskoðunar um skatteftirlit á Íslandi er í 2. kafla um stjórnskipulag, ítarlega fjallað um hlutverk ríkisskattstjóra, skattstofa og skattrannsóknarstjóra og verkaskiptingu þeirra á milli. Einnig um stýringu stjórnvalda á helstu stofnunum skattkerfisins. Vísast þangað vegna þessara atriða.

5.4 Skoðun skulda- og inneignarskýrslna

1. Almenn skýrsluskoðun

Almenn skýrsluskoðun er framkvæmd af starfsfólki VSK-skrifstofa/deilda skattstofanna.

Í handbók ríkisskattstjóra um skatteftirlit frá 1997 er í kafla 7.6. fjallað nokkuð um almenna skýrsluskoðun.

Samkvæmt 25. gr. VSK-laganna nr. 50/1988 skal skattstjóri rannsaka virðisaukaskattsskýrslur og leiðrétt þær, ef einstakir liðir þeirra eru í ósamræmi við virðisaukaskattslög eða fyrirmæli sett samkvæmt þeim. Þá skal skattstjóri áætla skatt af viðskiptum þeirra aðila, sem ekki senda skýrslur innan tiltekins tíma, senda enga skýrslu eða ef skýrslu eða fylgigögnum er ábótavant. Skattstjóri skal tilkynna innheimtumanni og skattgreiðanda um áætlanir og leiðréttingar, sem gerðar hafa verið.

Við almenna skoðun virðisaukaskattsskýrslna geta, auk atriða, sem kunna að þykja óljós eða tortryggileg eða ef skýrsla er ófullnægjandi undirrituð o.þ.h., komið upp tvenns konar tilefni til leiðréttingar eða breytingar á skýrslu. Þau eru: a) Ef fjárhæð í reit F á VSK-skýrslu sýnir ekki réttan mismun útskatts skv. reit D og innskatts í reit E og b) ef útskattur stemmir ekki við skattskylda veltu. Þessi atriði koma í ljós við skráningu því skýrslur eru þá, eins og áður hefur komið fram, afstemmdar innbyrðis með vélrænum hætti.

2. Afgreiðsla og skoðun inneignarskýrslna

Afgreiðsla og skoðun inneignarskýrslna er framkvæmd af starfsfólki VSK-skrifstofa/deilda skattstofanna.

Í áðurnefndri handbók ríkisskattstjóra frá 1997 er í kafla 7.7. fjallað nokkuð um það hvernig afgreiðsla og skoðun inneignarskýrslna skuli framkvæmd og er umfjölluninni skipt í þrennt eftir því hvort skýrslu er skilað á réttum tíma,

eftir lok skilafrests eða hvort um er að ræða skýrslu vegna skemmri skila eða aukauppgjör bændu.

Eins og áður er komið fram eru inneignarskýrslur skýrslur með innskatti, sem er hærrí en útskattur á tilteknu uppgjörstímabili og skal ríkissjóður endurgreiða mismuninn. Inneignarskýrslu skal eingöngu skila til skattstjóra.

Skilyrði fyrir endurgreiðslu samkvæmt inneignarskýrslu er að skattákvörðun liggja fyrir vegna fyrri tímabila. Ef skattstjóri telur ekkert athugavert við skýrsluna skal endurgreiðsla hennar fara fram innan fimmtán daga frá lokum skilafrests uppgjörstímabilsins.

Ef um er að ræða skýrslu vegna skemmra uppgjörstímabils en tveggja mánaða fer endurgreiðslan fram innan fimmtán daga frá því að skýrsla barst skattstjóra, enda sé ekkert athugavert við hana.

Áðurnefndar breytingar þess efnis að nú séu allir nýir aðilar á VSK-skrá skráðir sem ármenn hefur leitt til verulegar fækkunar inneignarskýrslu, og þess að nú tíðkast ekki lengur að menn geti fljótlega eftir stofnun fyrirtækis fengið endurgreiddan innskatt án þess að sýna nokkra skattskylda veltu. Nánar er fjallað um þetta í kaflanum um skráningu VSK-skyldra aðila hér síðar í kaflanum.

Inneignarskýrslum skal skila beint til skattstjóra. Skoðun þeirra er brýn og oft er einnig þörf á að kalla eftir frekari gögnum eða upplýsingum. Geti skattstjóri ekki vegna aðstæðna skattaðila gert nauðsynlegar athuganir á gögnum þeim, er skýrslugjöfin byggist á, framlengist frestur til endurgreiðslur um þann tíma, sem slíkar aðstæður ríkja.

Minnt skal á það hér að í kafla 4. um endurgreiðslur hér að framan er fjallað um eftirlit með sérstökum endurgreiðslum í umfjölluninni um hverja tegund þeirra fyrir sig.

Tíminn frá því að gjaldandi í almennum skilum, greiðir skuldaskýrslu á gjalddaga, þar til álagningarvinnsla fer fram, er 30 dagar. Vegna þess tíma, sem það tekur skuldaskýrslur að berast frá greiðslustöðum til skattstofa er tíminn til þess að skoða þær í reynd styttri. Afgreidda inneignarskýrslu skal endurgreiða 15 dögum eftir gjalddaga ef hún berst skattstjóra á réttum tíma. Minnt skal á að ekki er síður nauðsynlegt að skoða skuldaskýrslur en inneignarskýrslur. Ljóst er að miklir álagspunktur skapast annan hvern mánuð þegar allir aðilar skila skýrslum á sama tíma og takmarkaður fjöldi starfsmanna þarf að sinna afgreiðslu þeirra með fullnægjandi hætti. Ríkisendurskoðun leggur til að kannað verði hvort unnt sé að jafna álagið á skattkerfið með því að gjaldskyldir aðilar með VSK-númer, sem endar á oddatölu skili í oddatöllumánuðum, en aðrir í jafntöllumánuðum.

5.5 Grunnskoðun (eftirlit fyrir álagningu)

Eftirlit fyrir álagningu, þ.e. svokölluð grunnskoðun vegna virðisaukaskatts er framkvæmd með reglulegum hætti á VSK-skrifstofum og deildum skattstofanna.

Í handbók um skatteftirlit fyrir 1997 er í 2. kafla sérstaklega fjallað um grunnskoðun í virðisaukaskatti. Þar segir almennt um hana:

„Í grunnskoðun vegna virðisaukaskatts felst samanburður ársreiknings gjaldanda og framtala hans vegna virðisaukaskatts (virðisaukaskattsskýrslur og samanburðarblað virðisaukaskatts), til þess að kanna hvort virðisaukaskattskyld velta hafi verið rétt tilgreind. Þessi þáttur eftirlits felst því fyrst og fremst í tölulegum samanburði vegna útskatts.“

Gert er ráð fyrir því að lögaðilar (en ekki einyrkjar) skili frá og með framtali 1998 vegna reikningsársins 1997 stöðluðu rekstrarframtali, sem skipt er eftir atvinnugreinum og mun í framhaldi af því verða tekin upp vélræn skoðun á framtalinu. Ætlunin er þó að æ fleiri skili þessu staðlaða

rekstrarframtali en í skoðun er hvort halda eigi litlum rekstraraðilum, t.d. þeim sem eru í ársskilum, utan við regluna. Þeir sem skila stöðluðu rekstrarframtali þurfa ekki að skila sérstaka samanburðarblaðinu RSK 10.25. Ekki var talin þörf á reglugerðarbreytingu vegna þessa því skattstjóri getur kallað eftir gögnum á því formi, sem hann mælir fyrir um.

Grunnskoðun er sú lágmarksskoðun, sem gera skal á skattstofum vegna allra þeirra gjaldenda, sem eru með atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi. Aðalatriði þessarar skoðunar er að athuga hvort aðili sem ekki er á VSK-skrá sé skráningarskyldur skv. VSK-lögum, hvort í ársreikningi komi fram tekjur, sem ekki hefur verið gerð grein fyrir á VSK-skýrslum eða á samanburðarblaði (eða á stöðluðu rekstrarframtali), en telja má skattskyldar skv. VSK-lögum, hvort skipting á VSK-skýrslum í skattskylda og undanþegna veltu sé í samræmi við ársreikning og eðlileg eftir atvikum og hvort virðisaukaskattsstuðull sé í samræmi við stuðul í atvinnugrein.

Virðisaukaskattstuðull

Svonefndur virðisaukaskattsstuðull er mikilvægt hjálpartæki við skatteftirlit í virðisaukaskatti. Virðisaukaskattstuðull gefur vísbendingu um hversu hátt hlutfall af skattskyldri veltu og þeirri veltu, sem undanþegin er skv. 12. gr., laga, um virðisaukaskatt, er eftir til að mæta: a) kostnaði, sem ekki ber virðisaukaskatt, b) kostnaði, sem ber virðisaukaskatt en ekki má telja til innskatts og c) liðum eins og launum og hagnaði.

Fari virðisaukaskattsstuðullinn niður fyrir það, sem eðlilegt getur talist í viðkomandi atvinnugrein, er rekstraraðili tekinn til skoðunar. Þar sem fjárfesting og birgðabreytingar eru ekki færðar sérstaklega í virðisaukaskattskýrslum eru þær taldar með öðrum aðföngum og lækka virðisaukaskattstuðul þó að brúttóhagnaður hafi ekki breyst. Ýmislegt fleira getur haft áhrif á stuðulinn eins og t.d. leiga með virðisaukaskatti og það að viðkomandi sé með marga verktaka í vinnu. Vegna þessa annmarka á virðisaukaskattsstuðlinum eru teknir til skoðunar aðilar, sem hafa virðisauka sem talin er vera eðlilegur í viðkomandi atvinnugrein.

Síðan tekin voru upp tvö skattþrep í virðisaukaskatti er virðisaukaskattsstuðull ónákvæmara eftirlitstæki því hann getur verið rangur hjá aðilum, sem eru með veltu í báðum skattþrepum.

5.6 Skatteftirlit

Frá og með árinu 1993 hafa verið gerðar samræmdar áætlanir um skatteftirlit á landinu öllu. Þetta samræmda eftirlit hefur smám saman breyst og tekur nú orðið til skatteftirlits, þ.e. þess eftirlits, sem kallast eftirlit innan ársins og eftirlit eftir álagningu. Forsendum fyrir vali skoðunarandlaga í báðum flokkunum er skipt í þrjá hluta, sem nefndir eru reglulegt eftirlit, sértækt eftirlit og eigið val skattstjóra.

Eftirlitsáætlanir skattstjóra og ríkisskattstjóra 1998 ná til verkefna eftirlitsskrifstofu skattstjórans í Reykjavík, eftirlitsdeildar skattstofu Reykjanesumdæmis og skatteftirlits ríkisskattstjóra á árinu 1998. Eftirlitsáætlunin tekur til allra þeirra eftirlitsaðgerða sem framkvæmdar verða á árinu 1998. Í samræmdum hluta áætlunarinnar eru eftirlitsaðgerðir, sem ná til allra skattumdæma á landinu og í eigin hluta skattstjóra/eftirlitseininga eru eftirlitsaðgerðir einstakra umdæma. Megináherslur áætlunarinnar eru á eftirliti með virðisaukaskatti, jafnt í eigin hluta skattstjóra sem og í samræmdum hluta. Gert er ráð fyrir því að vinnutími eftirlitsaðila skiptist jafnt á milli samræmds hluta og eigin hluta í eftirlitsáætluninni 1998. Ríkisendurskoðun fagnar þeirri áherslu, sem lögð verður á virðisaukaskattinn í skatteftirliti á árinu 1998.

Sú þróun hefur átt sér stað við skatteftirlit hér á landi á undanförunum árum að eftirlit með tekjuskatti og virðisaukaskatti hefur verið samræmt og tengt saman. Þetta er jákvætt og eykur áhrif skatteftirlitsins. Mikilvægt er að haldið verði áfram á þessari braut. Þessi tenging er eingöngu í því eftirliti, sem kallast skatteftirlit og fellur undir hinar sérstöku eftirlitseiningar.

Almennt er stefnt að því að eftirlitsaðgerðir eigi sér annað hvort stað úti hjá rekstraraðilum eða feli í sér heimsókn á starfsstöð.

1. Eftirlit eftir álagningu

Eftirlit eftir álagningu (sem telst til skatteftirlits), er að mestu unnið í sérstökum eftirlitseiningum. Hjá eftirlitsskrifstofu skattstjórans í Reykjavík, eftirlitsdeild skattstofu Reykjanesumdæmis og eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra fer því fram skoðun á virðisaukaskatti í tengslum við reglulegt eftirlit eftir álagningu.

Þegar um er að ræða almenna skoðun eftir álagningu á ýmsum atriðum í skattskilum gjaldanda, þarf meðal annars að kanna hvort eitthvað virðist athugasvert við virðisaukaskattskil viðkomandi. Ef svo er, þarf hugsanlega að kanna þau nánar með þeim aðferðum, sem beitt er við eftirlit með virðisaukaskatti innan ársins, sjá hér á eftir.

2. Eftirlit innan ársins

Eftirlit innan ársins (sem telst til skatteftirlits), er að mestu unnið í sérstökum eftirlitseiningum, sem eru eftirlitsskrifstofa skattstjórans í Reykjavík, eftirlitsdeild skattstofu Reykjanesumdæmis og eftirlitsskrifstofa ríkisskattstjóra. Eftirlit innan ársins felur í sér skoðun á ýmsum sköttum, þ.á.m. virðisaukaskatti, sem staðið er skil á innan þess árs, sem skoðunin fer fram á.

Á áðurnefndum stöðum fer því fram skoðun á virðisaukaskatti í tengslum við reglulegt eftirlit innan ársins. Markmiðið með þessari skoðun virðisaukaskatts er að sannreyna skil gjaldanda. Eftirlitið beinist að því að kanna hvort skilað sé virðisaukaskatti af öllum virðisaukaskattsskyldum tekjum og hvort tekjunum sé réttilega skipt í skattflokka þegar það á við. Þá beinist eftirlitið að því að kanna réttmæti innskatts.

Reglulegt eftirlit innan ársins með virðisaukaskatti beinist þannig að því að sannreyna skil eins eða fleiri uppgjörs-tímabila hans. Til þess að þetta sé mögulegt verður að koma til skoðun á bókhaldi og fylgiskjölum sem liggja til grundvallar virðisaukaskattsskýrslu.

5.7 Vélrænt eftirlit í VSK-kerfinu

Í upphafi var gert ráð fyrir því að í tölvukerfi virðisaukaskattsins yrði þáttur, sem aðstoðaði við eftirlit með því að velja aðila til frekari skoðunar. Með þessu yrði val á aðilum til skoðunar markvissara.

Þegar VSK-kerfið var tekið í notkun var eftirlitsþáttur innan kerfisins sjálfs óunninn. Þegar kom að því að huga að vinnslu hans voru hugmyndir manna óljósar eða mismunandi um það hvað ætti að vera inni í honum. Jafnframt var ljóst að aðrar leiðir voru tæknilega færar en að hafa eftirlitsþáttinn eingöngu í VSK-kerfinu. Því var ákveðið að útbúa eftirlitsþátt fyrir einmenningstölvur skattstofanna og útbúa síðan í framhaldi af honum eftirlitsþátt VSK-kerfisins sjálfs ef þurfa þætti.

Áðurnefndur eftirlitsþáttur fyrir einmenningstölvur, sem nú er aðgengilegur skattstofum, virkar þannig að ríkisskattstjóri hefur milligöngu um að taka út gögn frá Skýrr hf. Ríkisskattstjóri tekur út svokallaða stöðuskrá á hverju ári þegar heildarálagning ársins liggur fyrir og sendir hverri skattstofu skrána yfir sitt umdæmi. Skráin, sem er textaskrá er send til skattstofanna og sett þar í einmenningstölvu. Hægt er að vinna úr henni hvort sem er í verkbókhaldi skattstofu, sem er í raun nokkurs konar málaskrá, eða í töflureikni. Rétt er að benda á að áðurnefnd stöðuskrá nýtist ekki eingöngu vegna virðisaukaskattsins sjálfs. Auk þessa eftirlitsþáttar geta þeir starfsmenn skattstofa, sem hafa sérstakar aðgangsheimildir, unnið beint í grunnskram VSK-kerfisins hjá Skýrr hf. með fyrirspurnarkerfinu Spyrli. Til undantekninga heyrir

að ríkisskattstjóri heimili starfsmönnum skattstofa slíkan aðgang.

Starfsmenn skattstofanna eru að sumu leyti ánægðir með eftirlitsþáttinn, sem lýst er hér á undan. Telja þeir að úrvinnsla úr gögnum á eigin vél sé mjög í takt við þær leiðir, sem valdar eru við svipaðar kringumstæður við hönnun nýrra kerfa í dag. Gallarnir á áður nefndu fyrirkomulagi eru þeir að aðilar eru ekki valdir á markvissan hátt, gögn úreldast tiltölulega fljótt og erfitt er að sjá hvort viðkomandi er í einhvers konar athugun eða mál vegna hans í gangi hjá annarri deild skattstofu eða hjá öðrum eftirlitsaðila.

1. Vöruhús gagna

Í Vöruhúsi gagna hjá Skýrr hf. liggja nú heildarupplýsingar um hvert VSK-númer pr. tímabil og ár. Þessar upplýsingar er hægt að nota í tölfræðilegum tilgangi og við eftirlit en þær eru sem stendur aðeins aðgengilegar tilteknum starfsmönnum ríkisskattstjóra þar sem vinnslumöguleikar Vöruhússins eru í þróun.

Næsta fyrirhugaða skref ríkisskattstjóra í Vöruhúsi gagna er að setja inn skilgreiningar vegna endurgreiðslna þannig að hægt verði að fá ítarlegri upplýsingar um þær en nú liggja fyrir.

2. VSK-skýrslur

Virðisaukaskattskýrsla sú, sem gjaldendur í almennum skilum á virðisaukaskatti fá nú áritaða og senda á formi gíróseðils RSK 10.09, er enn mjög einföld þó útfyllingarreitum hafi fjölgað frá því sem var í upphafi, fyrst vegna

tveggja skattþrepa og nú nýlega vegna sérstaks reits fyrir álag á vangreiddan virðisaukaskatt.

Á áðurnefndu eyðublaði þarf gjaldandi nú mest að fylla út 8 reiti með fjárhæðum, þar af einn vegna innskatts. Verður að telja slíka einföldun jákvæða en ekki gallalaus. Á samanburðarskýrslu virðisaukaskatts RSK 10.25, sem gjaldendum ber að skila með skattframtali árlega (nema þeir skili stöðluðu rekstrarframtali, því árssundurliðunin kemur fram í því), er töluverð sundurliðun. Í fyrsta lagi er velta sundurliðuð eftir skatthlutfalli, tegund sölu og atvinnugrein, sem er mikilvægt fyrir þjóðhagsuppgjör. Í öðru lagi er innskatturinn sundurliðaður eftir þrepum í innskatt vegna: Kaupa á vöru og þjónustu til endursölu, annars rekstrarkostnaðar, kaupa á fastafjármunum, byggingarframkvæmda, viðhalds og endurbóta og leiðréttinga af varanlegum rekstrarfjármunum. Á áðurnefndu samanburðarblaði vantar upplýsingar um birgðabreytingar, þ.e. aukningu eða minnkun verðmætis birgða til þess að hægt sé að sjá hver brúttóálagning væri hjá viðkomandi fyrirtæki. Þar sem gert er ráð fyrir upplýsingum um birgðir bæði fullunninna og annarra vara í byrjun og lok árs í staðlaða rekstrarframtalinu, stendur þetta til bóta eftir því sem fleiri aðilar skila því.

Í umferð eru tvær aðrar tegundir VSK-skýrslna en þær eru ekki á formi gíróseðils, þar sem þær eru oftast vegna inneigna. Sú fyrri, RSK 10.10, gerir ráð fyrir útfyllingu á sömu reitum og RSK. 10.09, að undanskildu því að á hana vantar álagsreit. Hin síðari, RSK 10.06 er „Bráðabirgðaskýrsla fiskvinnslufyrirtækis“ og er alltaf vegna inneignar. Hún er einfaldari, þar sem aðeins eru skráðar fjárhæðir keypts hráefnis til fiskvinnslu án virðisaukaskatts, annars vegar frá utanaðkomandi aðila og hins vegar frá eigin útgerð, innskattur, leiðrétting innskatts vegna endursölu hráefnis og samtala inneignar.

Sérstakt eyðublað, RSK 10.27, er til nota fyrir þá sem hafa með höndum blandaða starfsemi (þ.e. starfsemi sem er að hluta virðisaukaskattsskyld og að hluta undanþegin virðisaukaskatti) og skal skipta virðisaukaskatti af innkaupum í hlutfalli við veltu, sbr. 5. gr. rgl. nr. 192/1993, um innskatt.

Eyðublaðið er notað til afstemmingar á innskattsfrádrætti ársins. Niðurstöður eyðublaðsins skal færa á virðisaukaskattskýrslu tímabilsins nóvember - desember. Afstemmingareyðublaðinu skal skila í síðasta lagi með tekjuskattsframtali.

Frá og með framtali því sem skilað er nú vegna ársins 1997 munu félög skila stöðluðu rekstrarframtali og þurfa þau því ekki að skila samanburðarblaði RSK 10.25 vegna virðisaukaskatts en aðrir verða að skila því. Eins og áður er komið fram er stefnt að vélrænni skoðun staðlaðra rekstrarframtala. Slík skoðun getur falið í sér mikla möguleika ef vel er vandað til nauðsynlegs undirbúnings hennar, m.a. mikinn vinnusparnað og ber því að fagna þessum áformum og vonast til þess að vélrænnir skoðunarmöguleikar komist sem fyrst í gagnið.

3. Annað

Eins og áður er komið fram í umfjölluninni um endurgreiðslur vegna íbúðarhúsnæðis er vélrænn eftirlitsþáttur til staðar vegna skráningar á beiðnum um þær og sölureikningum, sem þeim fylgja. Sjá nánar um þetta í kafla 4.4.9. um nýtingu gagnagrunns með verktakareikningum.

5.8 Skráning gjaldskyldra aðila

1. Skráning

Hvatning til skráningar fyrir skattskylda aðila felst aðallega í heimild til frádráttar innskatts af aðföngum og er tilhneiging til að koma sér hjá skráningu því frekar lítil.

Mikilvægt er að allar grunnupplýsingar vegna nýrra gjaldskyldra aðila séu rétt skráðar.

Kröfur hafa verið auknar vegna beiðna um skráningu á VSK-skrá og má þar til nefna að stofnsamningur og stofnfundargerð fylgi beiðnum frá einkahlutafélögum og hlutfélögum. Einnig munu vera á döfinni hertar reglur vegna einstaklinga, sem óska eftir skráningu og felast þær í spurningalistum, sem svara skal til þess að leiða ótvírætt í ljós að viðkomandi sé í raun verktaki en ekki launþegi.

Skiptar skoðanir virðast vera hjá starfsmönnum skattstofanna um ágæti aukins eftirlits með aðilum áður en þeir fá skráningu á VSK-skrá. Andstaða við þetta aukna eftirlit virðist þó frekar byggjast á því að ekki sé mannaflí til þess að sinna því en þess sé ekki þörf.

2. Nýjar reglur um ársmenn

Með reglugerð nr. 588/1996 voru gerðar breytingar á rgl. nr. 667/1995 um framtal og skil varðandi ársskil eða ársuppgjörstímabil aðila, þannig að þeir, sem seldu vörur og þjónustu fyrir minna en 800 þúsundir króna á árinu 1996 voru gerðir að ársskilamönnum frá og með 1. janúar 1997.

Með 10. gr. skráningarreglugerðar nr. 515/1996 var skráningarreglum breytt þannig að meginreglan er nú sú að nýir aðilar eru skráðir sem ársmenn. Það sama gildir um þá, sem eru að endurvekja fyrri rekstur. Nú er komin nokkur reynsla á þetta nýja fyrirkomulag. Hefur það reynst hafa bæði kosti og galla.

Kostirnir eru tvímælalaust þeir að þau markmið sem ná átti með nýju reglunum hafa náðst, en þau voru aðallega að fækka útsendum skýrslum og fresta endurgreiðslum til aðila með litla veltu. Í Reykjavík hefur útsendum skýrslum t.d. fækkað um allt að 20% og það tíðkast ekki lengur að menn geti fljótlega eftir stofnun fyrirtækis fengið endurgreiddan innskatt án þess að sýna nokkra skattskylda veltu. Nú þarf

hún nefnilega að verða a.m.k. 800 þúsundir króna áður en innskattur er endurgreiddur eða starfsemin þarf að hafa staðið í einhvern tíma, þar sem gjalddagi er, ef áðurnefnd velta næst ekki, eingöngu 15. mars á hverju ári.

Gallarnir við það að skrá alla nýja aðila sem ársmenn hafa smám saman verið að koma í ljós og eru þeir verulegir. Tengjast þeir framkvæmdinni, sem hefur reynst bæði erfið og flókin, og þyrfti því að endurskoða og einfalda hana. Hið nýja fyrirkomulag er svo tímafrekt að dæmi eru um að skattstofur telja sig í erfiðleikum með að sinna eftirliti innan VSK-deildar því mjög stór hluti vinnutímans fari nú í að sinna þessum hópi gjaldenda á margvíslegan hátt. Starfsfólk skattstofanna kvartar m.a. undan því að tölvukerfi virðisaukaskattsins hafi illa ráðið við þennan nýja skilmáta og hafi ófáar klukkustundir farið í leiðréttingar og lagfæringar vegna þessa. Þá fari gífurlegur tími í vinnu við skýrslur þessara ársskilaaðila en sem dæmi megi nefna að krefjast verði ársreikninga allra aðila í ársskilum, sem senda inneignarskýrslur, biðja um sundurliðun á veltu á tímabil ef velta fer yfir mörk, breyta skilamáta og tilkynna um hann o.s.frv. Rétt er að geta þess að oft er um að ræða litlar fjárhæðir.

3. Afskráning

Í reglugerð nr. 515/1996 um skráningu virðisaukaskattskyldra aðila er í 8. grein fjallað ítarlega um það hvenær aðili skal afskráður. Tílefni afskráningar eru annað hvort að aðili sé hættur starfsemi eða forsendur skráningar eru ekki lengur fyrir hendi. Afskráning getur farið fram hvort sem er á grundvelli tilkynningar aðila eða úrskurðar skattstjóra ef aðili tilkynnir ekki lok VSK-skyldrar starfsemi.

Nú er allmikill fjöldi aðila á VSK-skrá, sem ekki er með neina starfsemi. Reglulega, t.d. einu sinni á ári, þyrfti að gera átak í því að loka VSK-númerum slíkra aðila. Ekki er hægt að gera slíkt átak algjörlega vélrænt út frá skilgreindum forsendum, en liður í því gæti verið að búa til bréf til aðila, sem falla undir þær, t.d. aðila sem skilað hafa núll-

skýrslum tvö ár í röð. Í bréfi þessu væri spurt um það hvort rekstri væri hætt.

4. Gjaldþrota aðilar

Protabú er skráningarskylt vegna virðisaukaskattsuppgjörs. Með vísan til 2. másl. 1. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt hefur ríkisskattstjóri litið svo á að tilkynningaskylda um gjaldþrotáúrskurð hvíli á bústjóra til bráðabirgða, sé hann ráðinn, en annars á skiptaráðanda. Almenn tilkynning t.d. í Lögbirtingarblaði sé ekki nægjanleg. Protabú fær sérstakt VSK-númer í VSK-kerfinu. Í stað þess að breyta atvinnugrein búsins í „000“ eins og gert er í Staðgreiðslukerfinu við samskonar aðstæður er rekstrarforminu breytt í sama tilgangi, þannig týnist ekki upplýsing um atvinnugreinina.

Samkvæmt viðtölum við starfsmenn skattstofa virðist allur gangur vera á því hvort tilkynningarskylda er virt eða ekki. Þetta hefur þó þetta lagast nokkuð vegna félaga en síður einstaklinga. Ekki virðist óeðlilegt að héraðsdómari hafi það hlutverk að tilkynna skattstjóra um gjaldþrotameðferð og hver sé bústjóri þrotabúsins. Í Reykjavík er nú t.d. það fyrirkomulag, að héraðsdómarar í skiptaréttinum senda Skattstofunni einu sinni í mánuði yfirlit yfir alla þá aðila, sem úrskurðaðir hafa verið gjaldþrota síðast liðinn mánuð, ásamt upplýsingum um hver hefur verið skipaður bústjóri viðkomandi bús. Jafnframt hefur náðst samkomulag um að áðurnefndir dómarar Héraðsdóms Reykjavíkur afhendi nýjum bústjórum alltaf leiðbeiningar frá ríkisskattstjóra um virðisaukaskattsuppgjör gjaldþrotabúa. Áðurnefndar upplýsingar frá Héraðsdómi Reykjavíkur eru færðar inn í svokallað Gjaldþrotabókhald, sem haldið hefur verið á Skattstofunni í Reykjavík frá 1995. Fyrirkomulagið í Reykjavík hefur mjög auðveldað störf vegna gjaldþrota aðila. Áðurnefnd afhending leiðbeininga til skiptastjóra hefur átt sinn þátt í því.

5. Ógild VSK-númer

Þann 2. apríl s.l. sendi ríkisskattstjóri öllum skattstjórum það álit sitt að þeim sé heimilt að neita skráðum aðila um frádrátt þess virðisaukaskatts, sem fram kemur á sölu-reikningi frá óskráðum aðila, sbr. tilvísun 847/98.

Í áðurnefndu álit ríkisskattstjóra segir að einu gildi þótt sölureikningur uppfylli að öðru leyti form- og efnisskilyrði 4. gr. rgl. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu VSK-skyldra aðila, ef hann er gefinn út af aðila, sem annað hvort hefur ekki verið á VSK-skrá eða hefur tilkynnt sig af skrá.

Áðurnefnt álit sitt byggir ríkisskattstjóri á athugasemdum við frumvarp til VSK-laga um 6. mgr. 20. gr., þar sem segir m.a.: „Mjög mikilvægt er að unnt sé að rekja viðskipti milli skráðra aðila í virðisaukaskatti, m.a. vegna heimildar kaupanda til frádráttar innskatts“ og úrskurðar yfirskattanefndar nr. 443/1996, þar sem hafnað var endurgreiðslu virðisaukaskatts samkvæmt reikningi frá óskráðum aðila. Í álit ríkisskattstjóra segir og að á sömu forsendum sé skattstjóra heimilt að hafna endurgreiðslu virðisaukaskatts samkvæmt reglugerð nr. 248/1990, um virðisaukaskatt af starfsemi opinberra aðila, reglugerð nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði og reglugerð nr. 288/1995 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja.

Í áðurnefndu álit ríkisskattstjóra er að lokum bent á að hver sem er geti aflað upplýsinga um það frá skattyfirvöldum, hvort tiltekinn aðili sé á skrá yfir virðisaukaskattsskylda aðila eða ekki.

6. Niðurstöður

Ríkisendurskoðun telur athugun á þeim aðilum sem biðja um skráningu í VSK-skrá afar mikilvæga áður en skráning fer fram.

Endurskoða þarf þær reglur sem nú gilda um þá, sem skila eiga virðisaukaskatti einu sinni á ári, þar sem í ljós hefur

komið að framkvæmd þeirra er, m.a. tæknilega, bæði flóknari og tímafrekari en reiknað var með. Telja verður m.a. að heimila verði undanþágur frá þeirri reglu að nýir aðila verði allir ársmenn því í mörgum tilvikum er frá upphafi ljóst að sú mun alls ekki verða raunin.

Nú er á VSK-skrá mikill fjöldi VSK-númera, sem ekki er í notkun. Til að koma í veg fyrir að aðilar sem hættir eru rekstri vegna gjaldþrots eða annarra ástæðna, misnoti virðis- aukaskattskerfið, þarf að úrskurða þá af VSK-skrá. Ríkis- endurskoðun telur nauðsynlegt að reglulega sé hreinsað til í VSK-skránni og telur að vélrænar ábendingarvinnslur eigi að fara fram reglulega til þess að auðvelda skattstofunum þetta verk.

5.9 Kröfur til tekjuskráningarkerfa

Í skýrslu⁷ um skatteftirlit á Íslandi er í tengslum við virðis- aukaskattinn vikið að því að starfsumhverfi skatteftirlits- fólks hafi breyst mikið á undanförunum árum. Ástæðan sé ekki síst aukin notkun strikamerkinga sem beint hafi sjónum manna að tölvukerfunum og áreiðanleika þeirra.

Í skýrslunni segir m.a.:

„Komið hafa upp hugmyndir um að t.d. ríkisskattstjóri hefði heimild til að löggilda þau kerfi, sem teljast fullnægjandi. Önnur hugmynd væri sú að einungis forrit, sem fengið hafa opinbera viðurkenningu, væru tekin gild til tekjuskráningar. Samkvæmt 7. gr. laga nr. 145/1994 um bókhald getur fjár- málaráðherra sett reglur um lágmarkskröfur, sem gerðar eru til bókhaldskerfa fyrir tölvur og mælt fyrir um að þau skuli hljóta opinbera viðurkenningu áður en notkun þeirra er heimiluð. Þessu ákvæði hefur ekki verið beitt. Ríkis- endurskoðun telur mikilvægt fyrir skatteftirlit í framtíðinni að settar verði lágmarkskröfur til bókhaldskerfa eins og löggin heimila.“

⁷ Skatteftirlit á Íslandi, samanburður við Norðurlönd, Ríkisendurskoðun mars 1998.

Ef settar yrðu lágmarkskröfur eins og bókhaldslög heimila geta hönnuðir bókhaldskerfa haft þær til hliðsjónar við hönnun kerfanna. Síðan væri sjálfstætt ákvörðunaratriði hvort þörf væri á því að fjármálaráðuneytið eða einhver stofnun þess gengi úr skugga um að ákveðin bókhaldskerfi uppfylltu þessi skilyrði eða hvort yfirlýsingar hugbúnaðarframleiðanda væru taldar fullnægjandi. Opinber viðurkenning bókhaldskerfa getur verið mjög erfið í framkvæmd, m.a. vegna þess að stöðugt er verið að breyta kerfunum og nýjar útgáfur eru tíðar. Slík viðurkenning myndi því einungis ná til einnar tiltekinnar útgáfu.

Mikilvægt er að hafa í huga að rafræn viðskipti eru að verða mjög veigamikill þáttur í starfsemi fyrirtækja og eiga eftir að vaxa stórlega á næstu árum. Í slíkum viðskiptum eru oft á tíðum engin pappírsgögn, sem skattyfirvöld geta byggt skoðun sína á til þess að ganga úr skugga um að öll tekjuskráningarskyld velta hafi verið rétt færð í bókhaldið. Mikilvægt er því að settar verði lágmarkskröfur til bókhaldskerfa eins og heimilað er í 7. gr. laga nr. 145/1994 um bókhald.

5.10 Tilslökun vegna reikningseyðublaða

Meginreglan um form og efni sölureikninga er í 20. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Frekari skilyrði er síðan að finna í reglugerð um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila nr. 50/1993.

Með reglugerð nr. 136/1997 voru gerðar nokkrar breytingar á áður nefndri reglugerð nr. 50/1993. Með þessari nýju reglugerð er nægilegt að reikningseyðublöð séu fyrirfram númeruð en fallið er frá fyrri kröfu um að nafn, kennitala og skráningarnúmer virðisaukaskatts séu forprentuð á eyðublöðin og látið nægja að reikningur beri þessar upplýsingar með sér við útgáfu. Útgefnir reikningar eiga að uppfylla

nákvæmlega sömu formkröfur og áður, tilslökunin nær aðeins til þess hvenær upplýsingar eru skráðar á reiknings-eyðublöðin.

Áðurnefnd breyting var gerð að tillögu ríkisskattstjóra og á hún rætur sínar að rekja til þess að fjölgað hafði mjög þeim fyrirtækjum, sem sóttu um undanþágu til embættisins frá þeim reglum um útgáfu reikninga, er áður giltu. Einnig skipti máli að sögn embættisins að Yfirsattanefnd hafði í málum ýtt formi til hliðar og horft til annarra atriða varðandi sönnun fyrir viðskiptum, t.d. sumra farmbréfa, sem uppfylltu ekki þær formkröfur áðurgildandi reglugerðar.

Ríkisendurskoðun telur þær tilslakanir, sem gerðar voru með reglugerð 136/1997, um hvenær upplýsingar um seljanda vöru eða þjónustu eru skráðar á sölureikninga, stórt skref afturábak með tilliti til öryggis virðisaukaskattskerfisins. Þetta á við um allt eftirlit með innheimtu virðisaukaskattsins, þ.á.m. með endurgreiðslum, hvort sem er þegar innskattur er hærri en útskattur eða vegna sérstakra endurgreiðslna, t.d. í tengslum við endurbætur á húsnæði. Stofnunin telur að hægt hefði verið að fara aðrar leiðir, t.d. þá að heimilt væri að nota tölvuprentara til áritunar þar til krafina upplýsinga við útgáfu reiknings.

5.11 VSK-skattkort

Oft er erfiðleikum háð að beita þeim ákvæðum laga, sem heimila lokun vegna vanskila á virðisaukaskatti. Hvar á t.d. að loka hjá iðnaðarmönnum sem ekki hafa fasta starfsstöð eða þeim, sem beita brögðum til að komast hjá lokun með því að samleigja húsnæði með öðrum og hinir síðarnefndu standa í skilum o.s.frv.?

Í kafla 4.2.3 í skýrslu⁸ stofnunarinnar um skattaeftirlit er að finna lýsingu á þeim aðgerðum, sem viðhafðar eru á hinum

⁸ Skattaftirlit á Íslandi, Samanburður við Norðurlönd, Ríkisendurskoðun, mars 1998

Norðurlöndunum til að hafa hemil á afbrotamönnum á þessu sviði. Til dæmis eru í Svíþjóð gefin út svonefnd F-skattkort fyrir einstaklinga, sem stunda atvinnurekstur. Skattkortið má afturkalla ef ekki er staðið í skilum með vörsluskatta eða ef verulegir annmarkar teljast vera á framtalsskilum. Innköllun á skattkorti jafngildir ekki lokun en í raun er starfsemi oft sjálfhætt sökum verkefnaskorts þar sem þeir sem versla við slíka aðila, fá viðskipti sín við þá ekki metin til innskatts.

Ríkisendurskoðun telur að kanna ætti möguleika á upptöku skattkorts í ætt við hið sænska F-skattkort. Ætla má að reynslan af slíku korti yrði svipuð og þar í landi þar sem rekstraraðilum, sem ekki hafa F-skattkort, gengur illa að selja þjónustu sína þar sem innskattsfrádráttur er ekki heimill vegna hennar.

5.12 Þjónusta við gjaldendur o.fl.

Miklu máli skiptir að skattgreiðendur eigi greiðan aðgang að þjónustu og upplýsingum í skattkerfinu. Telja verður að aukin þekking gjaldanda á gildandi reglum minnki líkur á villum og sé því fyrirbyggjandi.

Í minnisblaði fjármálaráðuneytisins um gagnrýni á skattkerfið, úrbætur og breytingar, frá 24. febrúar s.l. segir eftirfarandi í þeim kafla, sem fjallar um umboðsmann skattgreiðenda:

„Auk starfsemi umboðsmanns í málefnum skattgreiðenda ætti að skoða aðgerðir, sem gætu bætt samskipti skattgreiðenda og skattýfirvalda. Má benda á eflingu þjónustuhlutverks skattkerfisins, m.a. með miðlun upplýsinga til borgaranna, leiðbeiningu og ráðgjöf. Ennfremur ætti að taka til athugunar þörf á verklagsreglum um starfshætti og framkvæmd og eftirlit með þeim þáttum í starfi skattstofanna.“

Við upptöku virðisaukaskattsins var hjá ríkisskattstjóra starfrækt svokallað þjónustueftirlit, sem byggðist aðallega á fræðslu fyrir nýskráða aðila í VSK-kerfinu, bæði með heim-sóknum og námskeiðum. Af hálfu embættisins var litið á þetta sem lið í því að koma festu á framkvæmd virðisauka-skattsins. Samkvæmt upplýsingum frá VSK-skrifstofu ríkis-skattstjóra var þjónustueftirlitinu sinnt af 2-3 starfsmönnum hennar frá upptöku virðisaukaskattsins þar til á árinu 1993 en þá voru gerðar þær skipulagsbreytingar á skattkerfinu sem fjallað er um framar í kaflanum. Við þær var þjónustu-
eftirlit af hálfu ríkisskattstjóra fellt niður og litið svo á að með styrkingu eftirlits hjá skattstjórum, félli þetta hlutverk, að því marki sem þess væri þörf, undir einstakar skattstofur.

VSK-skrifstofa ríkisskattstjóra bendir í þessu sambandi á að í samræmdri eftirlitsáætlun hefur þjónustueftirlit verið tekið inn í tengslum við aukna áherslu á fyrirbyggjandi aðgerðir í eftirlitsaðgerðum eftirlitseininga. Fyrirhugað er að skoða sérstaklega um 100 nýja aðila á VSK-skrá á árinu 1998.

Námskeið vegna virðisaukaskattsins eru þó enn á vegum ríkisskattstjóra.

1. Námskeið

VSK-skrifstofa ríkisskattstjóra hefur haldið námskeið fyrir nýja aðila á VSK-skrá og fyrir aðra þá, sem þess óska. Þess má í þessu sambandi geta að á eyðublaðinu RSK 10.13, „Staðfesting á skráningu virðisaukaskattskylds aðila, sbr. lög nr. 50/1988“, útgáfu frá í febrúar á þessu ári, er sérstök athugasemd um þau námskeið, sem haldin verða í húsa-kynnum ríkisskattstjóra um virðisaukaskatt á þessu ári. Gefið er upp hvenær námskeið verða haldin og tilgreint að nánari upplýsingar séu gefnar í síma. Eyðublað þetta er sent öllum nýjum aðilum á VSK-skrá. Samkvæmt upplýsingum frá VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra bendir allt til aukinnar aðsóknar að námskeiðunum eftir að byrjað var að auglýsa þau á áður nefndu eyðublaði.

2. Leiðbeiningar og eyðublöð

Virðisaukaskattsskrifstofa ríkisskattstjóra hefur m.a. þann starfa með höndum að sjá um útgáfu á eyðublöðum, leiðbeiningum og öðru fræðsluefni vegna virðisaukaskatts, hvort sem er vegna gjaldenda, skattstofa eða annarra. Frá því fyrir upptöku virðisaukaskattsins hefur ríkisskattstjóri gefið út fjölmargar leiðbeiningar um VSK, bæði prentaðar og heimaútgefnar, þ.m.t. ítarleg leiðbeiningarit, bæði almennt og á sérsviðum, þ.á.m. í byggingarstarfsemi og landbúnaði. Einnig sér embættið um reglubundna dreifingu ákvarðandi álita (svarbréfa) um virðisaukaskatt og reglubundna reifun og dreifingu fordæmisúrskurða um virðisaukaskatt. Auk þessa er hjá embættinu stöðug svarþjónusta, bæði í síma og bréfleiðis hvort sem er fyrir gjaldendur eða skattstofustarfsmenn. Einnig má nefna að á síðasta ári var í fyrsta sinni gefinn út disklingur, sem geymir lög og reglugerðir vegna virðisaukaskatts og fleiri óbeinna skatta.

Samkvæmt upplýsingum frá virðisaukaskattsskrifstofu ríkisskattstjóra hefur mikil vinna að undanförmu verið lögð í að ljúka við handrit að handbók um virðisaukaskatt. Útgáfa slíkrar handbókar er nýmæli hér á landi þó að slíkt sé alkunna í nágrannalöndum okkar og má ætla að með henni verði ákveðin bylting í aðgengi að gildandi reglum og túlkunum á einum stað.

Á undanförmum tveimur árum hefur nokkuð vantað á það að nauðsynlegar leiðbeiningar og/eða eyðublöð hafi verið útbúin eða þeim haldið við. Skýringar ríkisskattstjóra á þessu eru miklar annir sem rekja má m.a. til mikilla breytinga á virðisaukaskattskerfinu.

Hér skal sérstaklega nefnt að sárlega vantar nýja útgáfu af leiðbeiningabæklingnum yfir virðisaukaskattinn (RSK 11.19) vegna mikilla breytinga frá nýjustu útgáfu hans, sem út kom á árinu 1995. Samkvæmt upplýsingum frá VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra kom bæklingur þessi fyrst út í desember 1989 og hefur hann síðan verið endurútgefinn þrisvar, þ.e. 1993, 1994 og 1995. Skrifstofan áætla að nýr leiðbeiningabæklingur komi út í mars á þessu ári og upp-

lýsir að í nýju útgáfunni nú verði efni hans ekki eingöngu uppfært til samræmis við gildandi lög og reglugerðir heldur aukið við efnisumfjöllunina. Þetta sé gert með sérstöku tilliti til atriða, sem margspurt er um, og miklum tíma því eytt í að útskýra munnlega, bæði á skattstofum og hjá ríkisskattstjóra.

Þjónusta við gjaldendur virðisaukaskatts á einn eða annan hátt er viðamikill þáttur í starfsemi skattkerfisins og fer vaxandi með auknum fjölda gjaldenda og flóknari reglum. Hér má t.d. minna á þann mikla tíma, sem farið hefur í þjónustu við ársskilamenn að undanfögnu vegna breyttra reglna um skil þeirra, þannig að á sumum skattstofum a.m.k. hafa önnur störf þurft að sitja á hakanum.

Ríkisendurskoðun telur að góð námskeið ásamt aðgengilegum leiðbeiningum um virðisaukaskatt hafi fyrirbyggjandi áhrif og geti jafnvel dregið úr þeirri þörf fyrir daglega þjónustu sem nú er víða tímafrekasti þátturinn í daglegum störfum skattstofanna. Mikilvægt er því að alltaf sé nægilegt framboð á námskeiðum ásamt því að ekki skorti eyðublöð og nauðsynlegar leiðbeiningar. Ríkisendurskoðun fagnar því markvissri kynningu námskeiðshalds fyrir nýja aðila á VSK-skrá og væntanlegri nýrri útgáfu af leiðbeiningabæklingnum um virðisaukaskattinn ásamt handbók með gildandi reglum og túlkunum á einum stað. Ríkisendurskoðun telur og jákvætt að ákveðið hafi verið að ríkisskattstjóri verði með heimasíðu á Alnetinu þar sem almenningur geti aflað sér ýmissa upplýsinga og leiðbeininga, m.a. um virðisaukaskattinn. Vonandi kemst hún sem fyrst í gagnið.

Ríkisendurskoðun telur að upplýsingar til skattskyldra aðila, sem uppfærðar eru í takt við þær breytingar, sem verða á virðisaukaskattskerfinu séu nauðsynlegar og að sú seinkun sem orðið hefur á uppfærslu og útgáfu leiðbeininga sé slæm. Góð þjónusta skattkerfisins stuðlar að jákvæðum samskiptum þess við skattskylda aðila. Stofnunin fagnar því þeim hugmyndum fjármálaráðuneytisins að efla þjónustuhlutverk skattkerfisins og að athuga þurfi verklagsreglur um starfshætti og framkvæmd og eftirlit með þeim þáttum í starfi skattstofanna.

3. Aukin fræðsla til bústjóra

Í skattkerfinu og víðar hafa menn rætt þá hugmynd að löggilda bústjóra í framhaldi af námskeiði, þar sem menn fengju sérstaka fræðslu um þá þætti sem skipta máli við bústjórn. Reynslan hefur sýnt að full þörf er á aukinni fræðslu til þessa hóps og má jafnframt ætla að hún myndi skila sér í betra upplýsingastreymi um gjaldþrota aðila til skattstofanna.

4. Úrskurðir Yfirskattanefndar o.fl.

Eins og fram hefur komið m.a., í fjölmiðlum, hafa úrskurðir Yfirskattanefndar ekki verið gefnar út frá því að hún tók til starfa, þrátt fyrir að í 14. gr. laga nr. 30/1992 um Yfirskattanefnd komi fram að henni sé skylt að standa fyrir slíkri útgáfu árlega.

Samkvæmt 1. mgr. 39. gr. VSK-laga nr. 50/1988 skal ríkisskattstjóri leiðbeina skattstjórum um allt er að ákvörðunum um virðisaukaskatt lýtur, m.a. með því að kynna þeim dóma og úrskurði, sem almennt gildi hafa.

Ljóst er að nú liggur fyrir gífurlegur fjöldi álita og úrskurða ríkisskattstjóra á ýmsum ágreiningsmálum um virðisaukaskatt, auk fjölmargra úrskurða Yfirskattanefndar

Ríkisskattstjóri dreifir nú úrskurðum Yfirskattanefndar til skattstofanna í ljósritum, auk sérstakra útdráttu úr þýðingarmiklum úrskurðum. Starfsmenn skattstofanna telja úrskurðina ekki nýtast sem skyldi vegna þessa og kvarta mjög undan því að ekki sé hægt að nálgast þá á tölvutæku formi. Viðræður hafa því farið fram á milli starfsmanna skattstofanna og ríkisskattstjóra um möguleika á vélrænum aðgangi að úrskurðum Yfirskattanefndar, en þeir munu vera til með atriðisorðum á tölvutæku formi.

Samkvæmt upplýsingum frá VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra hefur embættið átt í viðræðum við Yfirskaðanefnd um aðgang að úrskurðum hennar á tölvutæku formi. Fram til þessa hefur nefndin ekki séð sér fært að veita hann. Á döfinni er hins vegar að skattstofur fái vélrænan aðgang að bréfum, tilkynningum og öðrum gögnum ríkisskattstjóra í nýju skjalavistunarkerfi, sem nú er unnið að.

Ríkisendurskoðun telur slæmt að úrskurðir Yfirskaðanefndar varðandi virðisaukaskatt séu ekki til á aðgengilegu formi fyrir starfsmenn skattstofanna og óaðgengilegir flestum öðrum. Þessi skortur á upplýsingum um niðurstöður ýmissa álitamála, sem hafa fordæmisgildi hefur skapað mikla óþarfa vinnu bæði fyrir starfsfólk skattkerfisins, skattskylda aðila og fleiri, auk alls kyns óþæginda og kostnaðar, sem komast hefði mátt hjá í mörgum tilvikum. Ríkisendurskoðun fagnar því upplýsingum í minnisblaði fjármálaráðuneytisins um „gagnrýni á skattkerfið, úrbætur og breytingar“ frá 24. febrúar s.l., sem finnanlegt er á Alnetinu á heimasíðu fjármálaráðuneytisins www.stjr.is/fjr. Þar kemur fram að gert er ráð fyrir átaki í útgáfu úrskurða í skattamálum, m.a. útgáfu allra úrskurða Yfirskaðanefndar á pappír í árslok og einnig aðgengi að þeim öllum í fullri lengd á sérstakri heimasíðu nefndarinnar, sem gert er ráð fyrir að tilbúin í maí n.k.

5.13 Erlend blöð og tímarit, erfiðleikar við eftirlit

Í reglugerð nr. 336/1993 um innheimtu virðisaukaskatts af þeim blöðum og tímaritum, sem send eru í áskrift erlendis frá í pósti, er kveðið á um með hvaða hætti skuli standa að innheimtunni. Viðtakendum slíkra blaða og tímarita ber ótilkvöddum að greiða innheimtuaðila, í einu lagi 14% virðisaukaskatt af gjaldi fyrir áskriftartímabil, sem þegar er greitt eða lofað hefur verið að greiða fyrir. Virðisaukaskatturinn skal greiddur innan mánaðar frá því að áskriftargjald var greitt eða greiðslu þess lofað. Póststjórninni er í áður nefndri reglugerð gert skylt að synja um afhendingu

áður nefndra blaða og tímarita þar til skil hafa verið gerð á virðisaukaskattinum.

Allir þeir sem Ríkisendurskoðun ræddi við um reglugerð nr. 366/1993 um innheimtu virðisaukaskatt af þeim blöðum og tímaritum sem send eru í áskrift erlendis frá í pósti, voru sammála um að reglugerðin væri óframkvæmanleg.

5.14 Mælingar á árangri skatteftirlits

Í verkefnavísunum 1998 sem fjármálaráðuneytið gaf út í október 1997 eru skilgreindir þeir verkefnavísar, sem skattkerfinu er ætlað að stefna að. Tilgangur þeirra er, eins og fram kemur í formála, að gefa betri upplýsingar um starfsemi ríkisins og að auka skilvirkni í ríkisrekstri. Þeir vísar, sem skilgreindir hafa verið fyrir skattkerfið, eru í stórum dráttum eftirfarandi:

Ríkisskattstjóri

Eftirlit

Fjöldi framteljenda

Fjöldi lögaðila á grunnskrá

Fjöldi á virðisaukaskattskrá

Fjöldi aðila á vörugjaldskrá

Beinir skattar

Fjöldi lögfræðialita

Heildarfjöldi framteljenda

Fjöldi skilagreina/skýrslna í staðgreiðslu

Fjöldi skilagreina/skýrslna tryggingagjalds

Fjöldi orðsendinga/upplýsingabréfa

Óbeinir skattar

Fjöldi lögfræðialita

Fjöldi skilagreina/skýrslna

Fjöldi ökumæla á skrá

Þar af fjöldi virkra ökumæla

Fjöldi ökutækja á föstu gjaldi

Skattstofur

Álagning og grunnskoðun

Fjöldi framteljenda

Fjöldi aðila á virðisaukaskattskrá

Fjöldi kæruúrskurða

Fjöldi endurákvarðana/skattbreytinga

Eftirlit: Aðgerðir eftir álagningu

Fjöldi skoðaðra mála

Fjöldi gjaldahækkana

Fjöldi kæruúrskurða

Yfirskattanefnd

Fjöldi móttækinnna kærumála

Fjöldi afgreiddra kærumála

Skattrannsóknarstjóri

Fjöldi rannsókna lokið með skýrslu

Fjöldi annarra afgreiðslna

Fjöldi ólokinnna mála til næsta árs

Fjöldi mála sem kærður er til rannsóknar-
lögreglu

Fjöldi mála sem vísað er til yfirskattanefndar
til sektar

Eins og sést hér að ofan hafa allir verkefnavísar, sem notaðar eru í skattkerfinu, verið skilgreindir sem fjöldatölur. Þar sem verkefnavísar eru tiltölulega nýir hjá ríkisaðilum kann að vera skynsamlegt að skilgreina verkefnavísa eingöngu sem fjöldatölur í upphafi, þar sem þær eru tiltölulega auðfundnar og óumdeildar. Hins vegar er vert að huga að því hvort fjöldatölur þær sem skilgreindar hafa verið sem þjónustuvísar skattkerfisins séu líklegir til þess að auka skilvirkni þess.

Mikilvægt er að verkefnavísar gefi vísbendingu um gæði þjónustunnar og hversu vel skattkerfinu tekst að uppfylla hlutverk sitt, þ.e. að tryggja að réttur skattur sé álagður með réttum hætti. Rétt er að fjalla almennt um þá mögulegu verkefnavísa, er skattkerfið gæti hugsanlega notað sem vísbendingu um hversu vel hefur tekist til í starfi þess.

1. Magn

Þessi tegund verkefnavísa er einföldust viðureignar og er þessi tegund verkefnavísa nær alls ráðandi í áður nefndu riti fjármálaráðuneytisins. Þessir mælikvarðar mæla hins vegar oftast viðleitni og afköst fremur en skilvirkni við að ná markmiðum viðkomandi starfsemi.

Athyglisvert er að ekki er reynt að finna kostnað á einingu í skattkerfinu, t.d. kostnað við hverja afgreiðslu eða kæru. Slíkir mælikvarðar þyrftu að byggja á umfangsmiklu verk-bókhaldi þar sem starfsemi stofnana skattsins er fjölbætt.

Einn verkefnavísir, sem stundum hefur verið settur fram þegar meta á árangur af skatteftirliti, er hækkanir á sköttum sem verða til við eftirlitið, án tillits til þess hvort þær innheimtast eða ekki. Slíkar tölur segja ákveðna sögu en gæta þarf nauðsynlegra fyrirvara við meðferð þeirra, þar sem óvíst er um innheimtu þeirra í mörgum tilvikum.

2. Gæði

Verkefnavísar, sem reyna að mæla gæði þjónustu, eru einnig mjög mikilvægir. Hugsanlegir mælikvarðar á gæði þjónustu skattkerfisins gætu verið fjöldi mála, sem vísað er til Yfirskattanefndar eða fjöldi mála, sem skattkerfið er að tapa hjá Yfirskattanefnd eða í dómskerfinu. Þessir mælikvarðar gætu verið vísbending um að málatilbúnaði eða aðgerðum skattkerfisins hafi verið ábótavant.

Rétt álagðir skattar, byggðir á réttum upplýsingum, ættu í flestum tilvikum að leiða til þess að upplýstir skattskyldir aðilar teldu sig ekki hafa þörf fyrir að vísa máli til Yfirskattanefndar og dómsstóla. Fækkun mála, sem skattskyldir

aðilar telja sig knúna til þess að vísa til Yfirs kattane fndar, ætti því að vera góð vísbending um að gæði þjónustunnar séu að aukast. Þó verður að taka tillit til þess að óskýr laga og reglugerðarákvæði, sem gefa færi á ólíkum túlkunum, geta líka haft áhrif.

Hugsanlega væri einnig hægt að nota verkefnavísa, sem byggjast á mælingum á tíma, en slíkir vísar gætu verið vísbending um gæði þeirrar þjónustu sem skattkerfið veitir. Dæmi um slíkan verkefnavísi væri fjöldi mála, sem Yfirs kattane fnd tekst að afgreiða innan ákveðins tíma frá því að þau bárust henni.

3. Áhrif

Þjónustuvísar um magn og gæði eru mjög góðir, en ef sú þjónusta sem skattkerfið veitir er ekki sniðin að þörfum þjóðfélagsins fyrir kerfi, sem ber ábyrgð á álagningu tekna til sameiginlegra verkefna þess, eru þeir lítils virði. Þær tegundir verkefnavísa, sem hafa hvað háleitust markmið, eru mælikvarðar, sem reyna að meta áhrif eða útkomu af starfsemi skattkerfisins. Slíkir mælikvarðar þurfa að ná til fyrirbyggjandi aðgerða eins og þjónustueftirlits, sem getur verið skilvirk leið til þess að ná markmiðum skattkerfisins.

Sú þjónusta, sem skattkerfið veitir, er ítarlega skilgreind í lögum og reglugerðum. Þeir þættir sem verkefnavísar ættu að geta mælt en eru illmælanlegir eru t.d. umfang svartrar atvinnustarfsemi, skattsvika, og áhrif þjónustueftirlits.

Á næstu árum munu störf forstöðumanna ríkisstofnana í auknum mæli verða dæmd á grundvelli þeirra verkefnavísa, sem viðkomandi stofnun hafa verið settar. Mjög mikilvægt er að notaðir séu vandaðir verkefnavísar í skattkerfinu þar sem búast má við að forstöðumenn stofnana muni reyna að hámarka þann árangur, sem verkavísarnir mæla og að önnur atriði, sem ekki mælast sitji frekar á hakanum.

Ríkisendurskoðun telur að huga þurfi að verkefnavísunum fyrir skattkerfið, sem hvetja það til fyrirbyggjandi aðgerða, frekar en að leggja eingöngu áherslu á fjölda eða fjárhæðir skattbreytinga eins og nú er.

6. Helstu þættir VSK-kerfisins

Vegna eðlis afstemmingarvandamála og þeirra flóknu kerfa sem sjá um virðisaukaskatt var nauðsynlegt að fjalla nokkuð ýtarlega um hvernig kerfin vinna með upplýsingar. Vegna þessa er meginmál þessa kafla nokkuð tæknilegt gagnvart þeim sem ekki hafa unnið við VSK-kerfið en reynt er að bæta úr þessu í helstu niðurstöðum.

6.1 Helstu hlutar og skrár kerfisins

VSK-kerfinu var upphaflega skipt í eftirfarandi þrjá þætti:

1) Afgreiðslu- og skráningarkerfi

Þessi þáttur tekur við og heldur utan um stoðupp-
lýsingar og tölulegar hreyfingar skráningarskyldra aðila.

2) Talningar og samtölur

Hér er um að ræða alls kyns talningar og samtölur til þess að fylgjast með ýmsum stærðum í kerfinu.

3) Eftirlit

Upphaflega var gert ráð fyrir að byggja sérstakan eftirlitsþátt inn í kerfið. Af þessu hefur enn ekki orðið. Vélrænt eftirlit er þó til staðar og er sérstaklega fjallað um það í kafla 5.7. í þessari skýrslu.

VSK-kerfið byggir aðallega á þremur skrám:

- 1) VSK-skrá, sem geymir nafnaskrá VSK-kerfisins.
- 2) Hreyfingaskrá.
- 3) Stöðuskrá.

Í 30. gr. VSK-laganna segir að skráningarskyldir aðilar sem stunda landbúnað skuli færðir á sérstaka skrá, landbúnaðarskrá, og gildir X. kafli VSK-laganna um virðisaukaskattskil þessara aðila. Þessu hefur ekki verið fylgt bókfleglega þar sem kerfisfræðilega var ekki þörf á því. Bændur eru í sömu VSK-skrá og aðrir en eru eins og fleiri með sérstakan skilamáta en er haldið sérstaklega utan um álagningu og innheimtu vegna þeirra.

Í VSK-kerfinu eru álagningarár og tímabil alltaf opin í þeim skilningi að inn á hvert álagningartímabil fara allar færslur, sem tilheyra því, þó að þær séu gerðar á löngum tíma, jafnvel mörgum árum. Slíkt telst eðlilegt. Hins vegar eru hvorki útbúnir í kerfinu sérstakir uppgjörslistar eða haldið sérstaklega utan um daglegar, mánaðarlegar eða árlegar færslur, né eru á þessum tímapunktum gerðar talningar á skráum kerfisins. Ýmsar talningar eru þó gerðar í VSK-kerfinu eins og fram kemur hér á eftir.

1. Hreyfingaskrá og G2-talningar

Í hreyfingaskrá VSK-kerfisins eru fyrst og fremst varðveittar tölulegar upplýsingar. Upplýsingar vegna hvers skilaaðila eru þar brotnar niður á álagningarár og tímabil. Ýmsar talningaskrár, sem stytta leið að upplýsingunum í hreyfingaskránni, eru tengdar henni og þjóna einnig því hlutverki að nálgast upplýsingar í sívinnslu.

Meðal þeirra vinnslna, sem VSK-kerfið býður upp á er heildartöluvinnsla sem einstaka starfsmenn ríkisskattstjóra geta kallað fram með því að velja N í G2-valmynd. Í þessari vinnslu er unnið með hreyfingaskrá VSK-kerfisins og hreyfingar tiltekins álagningarárs lagðar saman. Vinnslan skilar yfirliti yfir stöðu álagningarársins eins og hún er þegar keyrslan fer fram, taldar eru allar færslur sem tengjast tilteknu álagningarári án tillits til þess hvenær þær voru gerðar í VSK-kerfinu.

Yfirlitið sem merkt er N7229Q er stunduð kallað G2N-yfirlit. Á því koma fram ýmsar upplýsingar vegna hvers

álagningarárs fyrir sig og eru þær brotnar niður á tímabilin janúar og febrúar, mars og apríl o.s.frv. Fram koma fjárhæðir vegna skattskyldrar og undanþeginnar veltu, inn-skatts, útskatts, áætlana, álags, greiðslna og vanskila. Fjárhæðir koma fram fyrir bæði skattþreppin þar sem það á við. Öllum fjárhæðum á listanum fylgja fjöldatölur auk upplýsinga um fjölda neikvæðra og núllskýrslna. Á G2N-yfirlitinu eru upplýsingar um hverja tegund sérstakra endurgreiðslna sýndar sérstaklega, þ.e. vegna matvæla, húsbyggjenda, sveitarfélaga, orkuveitna og veitingahúsa.

G2N-vinnslan er viðamikil og nú yfirleitt aðeins framkvæmd á tveggja mánaða fresti að lokinni mismunarvinnslu (álagningarvinnslu). Síðasta mismunarvinnsla vegna hvers álagningarárs, sem er vegna ársmanna, fer yfirleitt fram í kringum 15. apríl ár hvert. Í framhaldi af henni liggja fyrir af hálfu ríkisskattstjóra heildartölur þess álagningarárs.

Upplýsingar úr G2N-yfirlitum sem byggja á tölum vegna tiltekinnna álagningarára og tímabila án tillits til dagsetningar færslna, eru ekki nothæfar við þær heildarafstemmingar virðisaukaskattsins sem Ríkisbókhald sér um, þar sem færslutímabil er alltaf aðalatriði við þær afstemmingar.

Með svokallaðri G2I-talningu er hægt að telja endurgreiðslutegundir út frá færsludagsetningum og því er hugsanlegt að slík talning kæmi Ríkisbókhaldi að gagni ef endurgreiðslur væru stemmdar af á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis.

2. Stöðuskrá og T5-talningar

Stöðuskrá VSK-kerfisins, sem stundum er nefnd talningaskrá eða T5-talningar, var sett upp til þess að hægt væri í sívinnslu að ná út ýmsum upplýsingum fyrir ríkisskattstjóra, Ríkisbókhald og fleiri.

Upplýsingar úr stöðuskrá, þ.e. T5-myndum í VSK-kerfinu áttu að nýtast við afstemmingar Ríkisbókhalds á virðisaukaskattinum. Þar sem haldið er utan um færslur í stöðuskrá út

frá því álagningarári sem þær tilheyra, án þess að geyma færsludagsetningu, var hugsunin sú að stöðuskráin væri talin reglulega, t.d. mánaðarlega og alltaf í árslok. Þannig mætti fá fram samtölur vegna álagningar og álags fyrir tiltekið færslutímabil. Hinar reglulegu talningar átti síðan að bera saman við þann mánaðarlega innlestur sem fyrirhugaður var á reikningsfærslum sem VSK-kerfið byggi til og lesnar væru sem 4-færslur inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu. T5-talningar hafa ekki verið taldar reglulega í þessu skyni og áðurnefndar reikningsfærslur eru ekki mánaðarlega lesnar inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu. T5-afstemmingar eru því alls ekki notaðar með þeim hætti sem fyrirhugað var við afstemmingu Ríkisbókhalds.

Í upphafi var stöðuskrá VSK-kerfisins uppfærð, þ.e. samtölur hreyfinga dagsins færðar í hana eftir að lokið var skoðun á vélrænni, daglegri afstemmingu gagnasendinga frá VSK-kerfi til TBI-kerfis, sem gera átti að morgni hvers virks dags. Ef mismunur var í vélrænu afstemmingunni uppfærðist stöðuskráin ekki fyrr en sá mismunur hafði verið leiðréttur. Þessi aðferð við uppfærslu stöðuskrár er löngu aflögð. Nú er hún uppfærð daglega með sjálfvirkum hætti nema uppfærsluforritið finni ekki skjalið með vélrænu daglegu afstemmingunni frá kvöldinu áður. Slíkt á ekki að geta gerst því ef talningakeyrsln gengur ekki og skjal verður ekki til, fara villuboð til þjónustufulltrúa hjá Skýrr hf. Hann skoðar villuna með aðstoð verkefnisstjóra virðisaukaskattsins ef með þarf og keyrir leiðréttingarkeyrslu m.t.t. villunnar. Þannig á alltaf að vera til skjal frá deginum áður og engin keyrsla á að geta fallið út.

HELSTU ÞÆTTIR VSK-KERFISINS

RÍKISSKATTSTJÓRI	VIRÐISÁUKASKATTUR		10.06.97		
RÍKISSKATTSTJÓRI	TALNINGAR		16:09		
Skattþrep..... 01 - 02		Atvinnugrein.....	-		
Skilamáti..... 00 - 96		Skattstofa.....			
Ár..... 97 -		Sveitarfélag.....	-		
	Fjöldi	Skýrslur	Breytingar		
			Samtals		
Skattsk. velta 01	15.430	62.663.753.702	1.253.1347.334-	61.410.619.368	
	02	2.620	23.368.353.786	125.101.796-	23.243.251.990
Undanþegin velta	2.036	31.189.000.909	496.081.746-	30.692.919.163	
Útskattur 01	15.421	15.335.932.540	290.226.762-	15.045.705.778	
	02	2.620	3.264.800.866	10.828.022-	3.253.972.844
(áætlanir)	1.806	506.979.357	0	506.979.357	
Innskattur	15.327	15.531.511.606	96.513.891-	15.434.997.715	
Álagning	18.041	3.069.221.800	204.540.893-	2.864.680.907	
Álag	4.814	62.417.721	0	62.417.721	
Mismunur				2.562.499.664-	
	=====				
Greiðslur	5.489.598.292				
Virðisauki	32,94%				

Hægt er að kalla fram upplýsingar úr stöðuskrá með því að skoða T5-skjámyndir. T5-myndin hér að ofan skýrir sig nokkuð sjálf nema svokallaður mismunur en í honum felst álagning og álag að frádregnum greiðslum. Þessi mismunartala stenst talnalega en er hvergi notuð. T5-myndin býður og upp á það að hægt sé að kalla fram sundurliðun skattbreytinga og þeirra leiðréttinga sem ekki eru gerðar samdægurs, í hækkunar og lækkunar. Dagsetning síðustu uppfærslu er að finna efst í hægra horni myndarinnar.

Stöðuskrá VSK-kerfisins er í raun samtöluskrá sem byggir á uppsöfnun hreyfinga kerfisins í samtölur skv. fyrirfram ákveðnum samsetningum valinna skilyrða. T5-skjámyndir VSK-kerfisins eru fjórar, þ.e. T5, T5A, T5B og T5C og sækja þær upplýsingar í áður nefnda stöðuskrá en ekki í gagnagrunninn sjálfan.

Fyrir hefur komið að munur hefur verið á fjölda færslna og fjárhæðum í hreyfingaskrá og stöðuskrá VSK-kerfisins þó að talningar á þeim séu gerðar samtímis. Á síðasta ári var gerð keyrsla til þess að finna mismun sem vitað var að skapaðist við tiltekna aðstæður. Í framhaldi af henni voru gerðar leiðréttingar til að samræma skrárnar og einnig gerð-

ar ráðstafanir til þess að koma í veg fyrir að mismunur kæmi aftur upp af sömu ástæðum.

6.2 Uppruni gagna

Frumgögn í VSK-kerfinu eru öll með samræmdum hætti á grundvelli 6. gr. reglugerðar nr. 667/1995 um framtal og skil á virðisaukaskatti. Í þessari grein er kveðið á um að virðisaukaskattskyldir aðilar skuli ótilkvaddir gera grein fyrir virðisaukaskatti sem þeim ber að standa skil á eða þeir eiga rétt á að fá endurgreiddan, á sérstökum virðisaukaskattskýrslum sem ríkisskattstjóri lætur gera.

Virðisaukaskattur er byggður á gögnum úr bókhaldskerfum virðisaukaskattsskyldra aðila. Breytingar á ákvæðum laga um virðisaukaskatt geta því kallað á breytingar á miklum fjölda upplýsingakerfa gjaldenda.

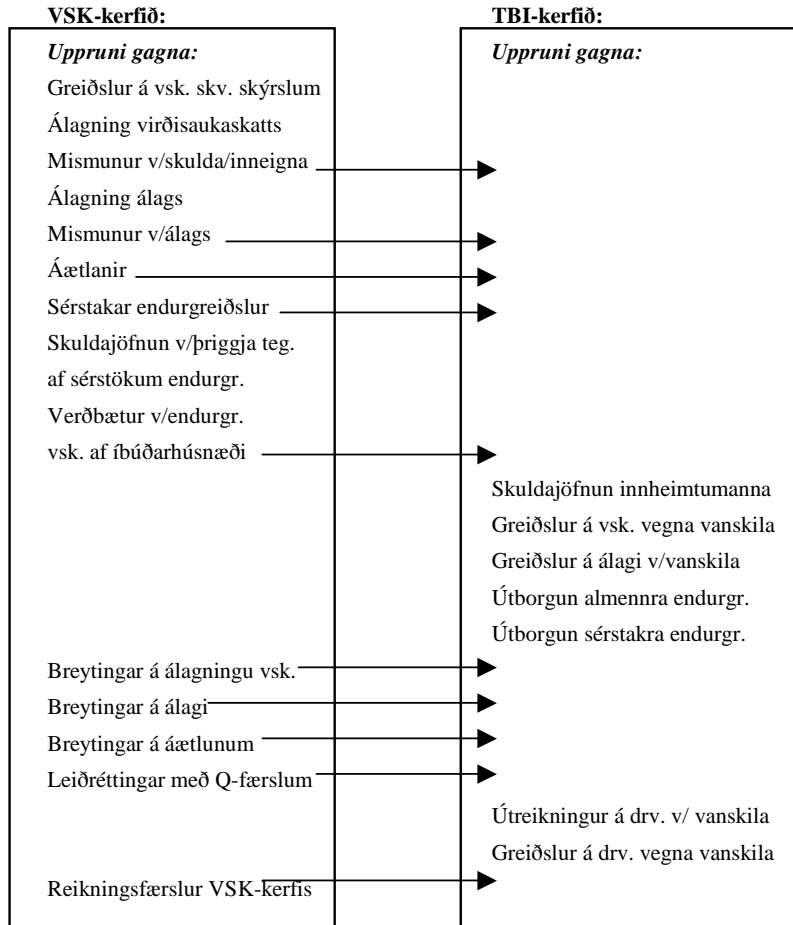
1. Staðfesting frumskjala

Allar VSK-skýrslur eiga að vera undirritaðar af skattskyldum aðilum. Misbrestur getur þó verið á því að svo sé, t.d. vegna skýrslna sem greiddar eru eða móttæknar af bankakerfinu. Tíðkast hefur að skrá skýrslur þó svo að þær séu óundirritaðar. Ekki er í dag tekið á móti skýrslum á rafrænu formi.

Frumeintök virðisaukaskattsskýrslna eru geymd á skattstofum þannig að hægt er að endurvinnna gögn ef þau skemmast eða tapast í tölvuvinnslu.

2. Uppruni og flæði gagna á milli kerfa

Myndinni hér fyrir aftan er ætlað að sýna uppruna gagna og flæði þeirra á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis.

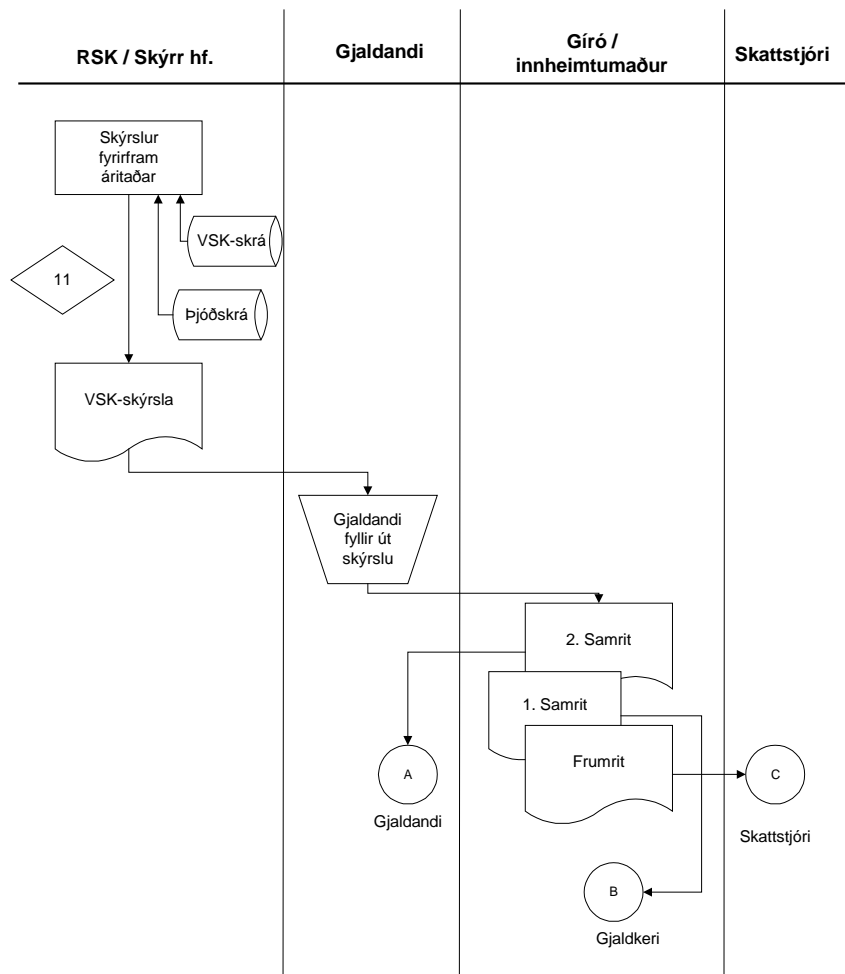


6.3 Inntak gagna

1. Skráning skýrslna og greiðslna

1. Skýrsluskil - almenn

Innheimtu- og álagningarferli vegna þeirra sem skila eiga virðisaukaskatti reglulega hefst við sendingu áritaðra virðisaukaskattsskýrslna. Regluleg tímabil geta verið allt frá einni viku upp í eitt ár þó að skil á tveggja mánaða fresti séu algengust. Þegar talað er um regluleg skil í skýrslu þessari er átt við þann skilamáta.



◆ **Eftirlit 11:** Ríkisskattstjóri sér alfarið um áritun og út-sendingu VSK-skýrslna til þeirra gjaldenda sem eru á VSK-skrá og greiða eiga virðisaukaskatt. Telja verður að fyrir-

framáritun skýrslna auki mjög öryggi í gagnavinnslnni. Þeir sem eru á VSK-skrá en eiga ekki að greiða, fá því ekki áritaða skýrslu. Þetta eru þeir sem eru með lokuð virðisaukaskattsnúmer, auk u.þ.b. 20 - 30 opinberra stofnana sem ekki eru virðisaukaskattsskyldar en eru á skrá vegna endurgreiðslna. Stofnanir þessar eru auðkenndar í VSK-skrá með skilamáta 12, „Endurgreiðslur til sveitarfélaga“.

Í dag eru í notkun þrjú mismunandi eyðublað af virðisaukaskattsskýrslu. Eitt þeirra er á formi gíróseðils en hin tvö formin ekki, vegna þess að þeir aðilar sem fá þær eru oftast með inneignarskýrslur sem skila skal beint til skattstofu en ekki banka.

- 1) Algengust er skýrsla í þríriti á formi gíróseðils (eyðublað RSK 10.09), sem árituð er og send þeim sem hafa tveggja mánaða, sex mánaða (bændur) eða ársuppgjörstímabil, sbr. 6. mgr. rgl. nr. 667/1995 um framtal og skil á virðisaukaskatti.

Á gíróseðlinum er tölvulesrönd með tilteknum upplýsingum sem lesnar eru vélrænt ef greitt er í banka eða sparisjóði. Þetta dregur úr villuhættu og tryggir betur samræmi í skráningu og vinnslu.

RSK 10.09 Virðisaukaskattsskýrsla á formi gíróseðils

skattstjóra eða hjá Þjóðhagsstofnun en ákvörðun um það ræðst m.a. af fjárveitingu og er til skoðunar hjá fjármálaráðuneyti. Við þessa útfærslu hefur verið reynt að forðast tvennt, þ.e. annars vegar að auka verkefni hjá skattstofum og hins vegar að hrófla við álagningarþætti VSK-kerfisins.

2. Skráning gírógreiðslna

Gírógreiðslur nefnast þær greiðslur sem gjaldandi greiðir í banka, sparisjóði eða á pósthúsi og framvísar fyrirfram áritaðri skýrslu á formi gíróseðils.

Ef komið er fram yfir gjalddaga getur gjaldandi greitt áfallið álag um leið og hann greiðir álagninguna og er greiðsla höfuðstóls og álags færð í einni tölu inn í gírókerfið. Af þessu leiðir að upplýsingar um greiðsluna, sem fara vélrænt fyrst inn í VSK-kerfið og síðan inn í TBI-kerfið, eru í einni tölu.

Í dag fer u.þ.b. 70% af innheimtu þess virðisaukaskatts sem hér er til umfjöllunar í gegnum gírókerfið en hjá innheimtumönnum ríkissjóðs innheimtast um 30%. Hjá þeim síðarnefndu nýtist lesrönd gíróseðils ekki til vélrænnar skráningar.

Þeir sem eru með óáritaða skýrslu, t.d. nýir gjaldendur, verða að öllu leyti að fylla hana út sjálfir. Slíka skýrslu skal greiða hjá innheimtumanni en ekki í banka. Misjafnt er eftir bönkum hvort tekið er við óárituðum skýrslum eða ekki og sumir bankar taka jafnvel við C-gíróseðli vegna greiðslu virðisaukaskatts.

Samkvæmt samningi Samstarfsnefndar um gíróþjónustu, embættis ríkisskattstjóra, fjármálaráðuneytis og Seðlabankans eiga gjaldkerar þeirra afgreiðslustaða, sem samningurinn nær til, aðeins að taka við greiðslum samkvæmt árituðum skýrslum á formi gíróseðils auk þess að taka við núllskýrslum.

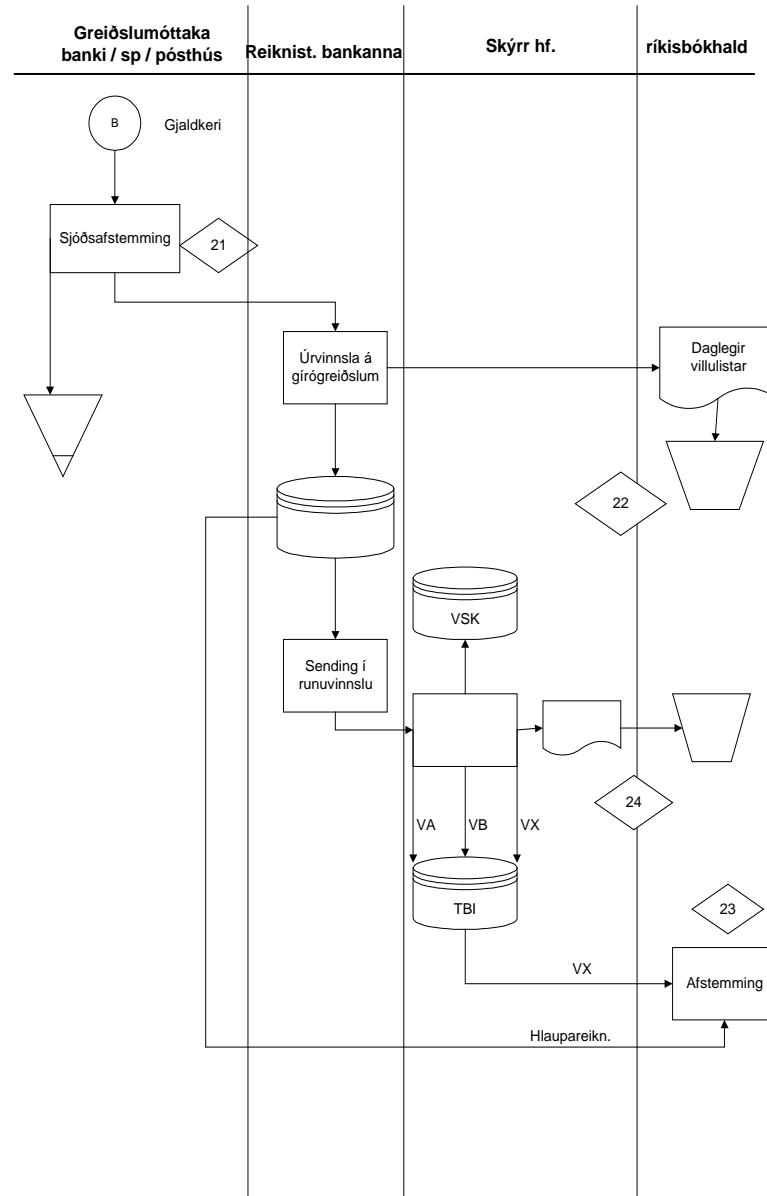
Skattstofur hafa m.a. með tilvísun til áðurnefnds samnings verið ósáttar við að bankar taki við óárituðum skýrslum og C-gíróseðlum því gírókerfið heldur einungis utan um útsendar skýrslur, annað lendar á villulista. Við þetta bætist að gjaldkeri þarf vegna óáritaðra skýrslna og C-gíróseðla að skrá allar upplýsingar handvirkt, sem leitt getur til skráningarvillna í færslu.

Rétt er að geta þess að þekkt eru dæmi um villur í færslum þó svo að notaður sé áritaður seðill. Slík tilvik auk þeirra, sem nefnd eru hér á undan, valda því að greiðslur fara ekki vélrænt inn í VSK-kerfið og TBI-kerfið, heldur þarf að setja þær inn handvirkt.

Villa í skráningu t.d. C-gíróseðils eða greiðsla með óáritaðri skýrslu frá nýjum aðila sem ekki er búinn að fá VSK-númer, geta leitt til þess að greiðsla lendar á svokölluðum biðreikningi í VSK-kerfi ríkisskattstjóra og jafnvel þess að greiðendur fái reiknað á sig álag vegna þess að greiðsla er ekki komin á viðskiptareikning viðkomandi í VSK-kerfinu þegar lagt er á. Úrskurðað hefur verið um niðurfellingu álags þegar greitt er á gjalddaga í banka með óárituðum gíróseðli eða C-gíróseðli á þeirri forsendu að um sé að ræða fullgilda greiðslu.

Samkvæmt áðurnefndum samningi sjá bankar, sparisjóðir og pósthús um að senda VSK-skýrslur til viðkomandi skattstjóra. Í mörgum tilvikum sækja skattstofur einnig skýrslur til þessara aðila til þess að flýta eins og hægt er skráningu og meðferð þeirra.

Gírógreiðslur fara inná hlaupareikning virðisaukaskatts í Seðlabanka Íslands.



◆ **Eftirlit 21:** Sjóðsafstemming í banka. Færslur frá bönkum og pósthúsum fara í sívinnslu til Reiknistofu bankanna.

◆ **Eftirlit 22:** Skrá með greiðslum virðisaukaskatts er yfirfarin hjá Reiknistofu bankanna og fær Ríkisbókhald daglega villulista til leiðréttingar frá henni með færslu-uppgjöri hlaupareiknings í Seðlabankanum. Algengustu vill-

urnar sem upp koma eru tvílestur færslna og röng flokkun, t.d. færsluflokkur 33 (C-gíróseðlar) skráður í stað 31 (A- og B-gíróseðlar).

Reiknistofa bankanna símsendir gírógreiðslur hvers dags, þ.e. svokallaðan gíródag, til Skýrr hf. morguninn eftir að þær voru inntar af hendi og er gíródagurinn að jafnaði lesinn inn í VSK-kerfið fyrir hádegi. Framfærsluforritið þar sér um að lesa gírógreiðsluna einnig inn í TBI-kerfið.

Áður er komið fram að utan skoðunar nú er athugun eftirlits við símsendinguna sjálfa.

Allar greiðslur samkvæmt skýrslum, sem inntar eru af hendi í banka fara bæði inn í VSK-kerfið og í gjaldflokk VB í TBI-kerfinu ef tímabil í færslu er óálagt, annars fer greiðslan inn í gjaldflokk VA í því kerfi. Það er innlestrarforritið sem stýrir greiðslunni á rétta staði.

◆ **Eftirlit 23:** Gírófærslur eru lesnar bæði inn í VSK-kerfið og TBI-kerfið, ásamt samtölum gírógreiðslna sem lesnar eru inn í gjaldflokk VX í TBI-kerfinu. Ríkisbókhald sér daglega um að leiðrétta villur og mánaðarlega um afstemmingu hlaupareikningsins í Seðlabankanum.

◆ **Eftirlit 24:** Í runuvinnslu í TBI-kerfinu að kvöldi eru innlesnar greiðslufærslur fluttar úr gírógjaldflokknum VX yfir í gjaldflokk VB. Flutningurinn felst í því að bóka útborgun úr gjaldflokki VX en innborgun í gjaldflokk VB.

Við innlestur gírógreiðslnanna inn í VSK-kerfið fer fram villuleit sem felst í því að athuga hvort seðilnúmer og reikningsnúmer passi saman, ár og tímabil séu rétt og kennitala til. Í innlestrinum verður til villulistinn N7229D. Á honum eru færslur ýmist V-merktar sem þýðir villa eða A-merktar sem þýðir athugasemd. Með listanum fylgir afstemmingarlisti með tveimur samtölum, annars vegar vegna V-merktra færslna og hins vegar vegna A-merktra færslna.

Um V-merkingar á lista N7229D:

Í VSK-kerfinu er alltaf fyrirbyggjandi hvaða tímabil er ólagt og þess vegna hvaða greiðslur eiga heima þar á hverjum tíma. Þess vegna V-merkjast færslur á listanum N7229D ef greiðsla er skráð vegna annars árs og tímabils en er ólagt á þeim tíma sem greiðslan er innt af hendi. Tvennt er til, annars vegar að rangt sé skráð en hins vegar að verið sé að greiða eldra tímabil en þá á greiðslan ekki að fara inn í VSK-kerfið heldur beint inn í vanskilagjaldflokkinn VA í TBI-kerfinu. Villur, þ.e. allar V-merktar færslur, eru leiðréttar af starfsmönnum Ríkisbókhalds og stemmdar af við afstemmingarlista vegna þeirra.

Um A-merkingar á lista N7229D:

A-merktar færslur á þessum lista eru vegna þess að aðili fær færslu á biðreikningi í VSK-kerfinu, oftast vegna þess að hann á ekki VSK-númer. Slíkar færslur eru merktar með VSK-númerinu 99999. Þar sem ríkisskattstjóri sér um biðreikninginn skiptir Ríkisbókhald sér ekki af þessum athugasemdum.

Fjórir flokkar gírógreiðslna:

Segja má að hægt sé að skipta þeim gírógreiðslum sem hér eru til umfjöllunar í fjóra mismunandi flokka eftir þeim færsluleiðum sem farnar eru. Tveir flokkar eru vegna greiðslna inn á ólagt tímabil og aðrir tveir vegna greiðslna inn á álagt tímabil.

1) Greiðslur með árituðum gíróseðli inn á ólagt tímabil:

Greiðsla er lesin inn í VSK-kerfið og í framhaldi af því er gerð vélræn mótbókun til útborgunar í gírógjaldflokknum **VX** í TBI-kerfinu og síðan er greiðslan einnig lesin inn í gjaldflokk **VB**.

Greiðslum með áritaðri skýrslu vegna ólagðs tímabils er hafnað í innlestri gíróbands þegar lestæki les kennitölu rétt en VSK-númer rangt eða ef gjaldkeri þarf af einhverjum ástæðum að skrá seðilinn og skráir VSK-númerið rangt, því í vélrænum innlestri er leitað að VSK-númeri kennitölunnar í VSK-kerfinu. Ríkisbókhald leiðréttir slíkar færslur. Í framhaldi af henni

verður vélrænt til mótbókun til útborgunar í gírógjaldflokki **VX** og innborgun í gjaldflokk **VB** í TBI-kerfinu.

- 2) Greiðslur með C-gíróseðli frá nýjum aðila sem ekki á VSK-númer inn á óálagt tímabil:

Að öðru jöfnu er slíkri greiðslu hafnað í innlestri gíróbands Ríkisbókhald færir greiðsluna inn um leið og viðkomandi hefur verið skráður á VSK-skrá þar eð greiðslumyndin sækir VSK-númer kennitölu sinn inn í VSK-kerfið. Í framhaldi af henni verður vélrænt til mótbókun til útborgunar í gírógjaldflokknum **VX** og innborgun í gjaldflokk **VB** í TBI-kerfinu.

- 3) Greiðslur með gömlum árituðum gíróseðli inn á álagt tímabil:

Framfærsluforrit VSK-kerfisins sér um að stýra greiðslunni til útborgunar í gírógjaldflokknum **VX** og innborgunar í gjaldflokk **VA**. Greiðslan fer ekki inn í VSK-kerfið.

- 4) Greiðslur með C-gíróseðli frá aðila sem á VSK-númer inn á álagt tímabil:

Ríkisbókhald þarf að handfæra mótbókun til útborgunar í gírógjaldflokknum **VX**. Síðan er bókuð innborgun í gjaldflokk **VA**.

Gírógreiðslur þekkjast í hreyfingaskrá VSK-kerfisins af því að í skýringardálki stendur „**INNB GÍRÓ**“. Í TBI-kerfinu þekkjast þær hins vegar á því að síðasti stafur greiðslulykils er **D** en **G** ef handfæra þarf þær inn í kerfið. Seðilnúmer er þar að finna í tilvísunardálki færslu ef síðasti stafur greiðslulykils er **D**.

Allar færslur í TBI-kerfinu eru í hreyfingaskrá auðkenndar með upprunamerkingu. Færslur sem gerðar eru í Ríkisbókhaldi hafa upprunataknið **Ð** og vélrænar færslur gerðar hjá Skýrr hf. hafa taknið **S**. Upprunaauðkenni innheimtu-

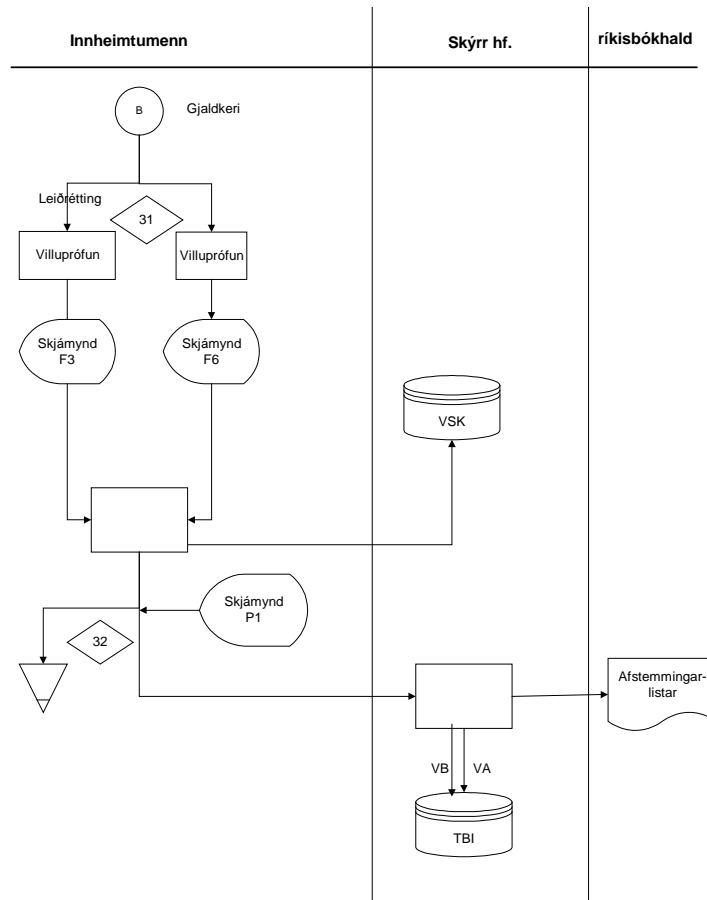
manna sjást í hreyfingaskrá VSK-kerfisins í mynd **C2** og einnig er listi yfir þau í Handbók um innheimtu opinberra gjalda.

3. Skráning greiðslna hjá innheimtumanni

Allar greiðslur virðisaukaskatts samkvæmt skýrslum, sem inntar eru af hendi hjá innheimtumanni, fara bæði inn í VSK-kerfið og gjaldflokk VB í TBI-kerfinu ef tímabilið er óálagt, annars fer greiðslan eingöngu inn í gjaldflokk VA í því kerfi. Það er innlestrarforritið sem stýrir greiðslunni á rétta staði.

Þegar greitt er hjá innheimtumanni inn á óálagt tímabil þarf gjaldandi ekki að vera með áritaða skýrslu heldur getur hann notað hvort sem hann vill eyðublað í formi gíróseðils eða ekki. Gjaldandi þarf að öllu leyti að fylla skýrsluna út sjálfur. Greiðslur hjá innheimtumanni, hvort sem er inn á óálögð tímabil eða álögð, eru færðar í skjámynd **F6** sem sótt er úr TBI-kerfinu. Ef greiðsla er leiðrétt samdægurs er það gert í **F4**-mynd með L-merkingu sem í raun ógildir færsluna en í skjámynd **F3** ef leiðrétt þarf greiðsluna síðar en þó áður en tímabili er lokað vegna álagningarvinnslu.

Ef komið er fram yfir gjalddaga en álagning er ekki komin yfir í TBI-kerfið getur gjaldandi greitt áfallið álag um leið og hann greiðir álagninguna. Greiðslan er færð í einni tölu inn í VSK-kerfið og er einnig lesin þannig inn í gjaldflokk VB í TBI-kerfinu, þ.e. aðeins er haldið utan um heildar-greiðslu virðisaukaskatts vegna óálagðs tímabils hjá viðkomandi gjaldanda.



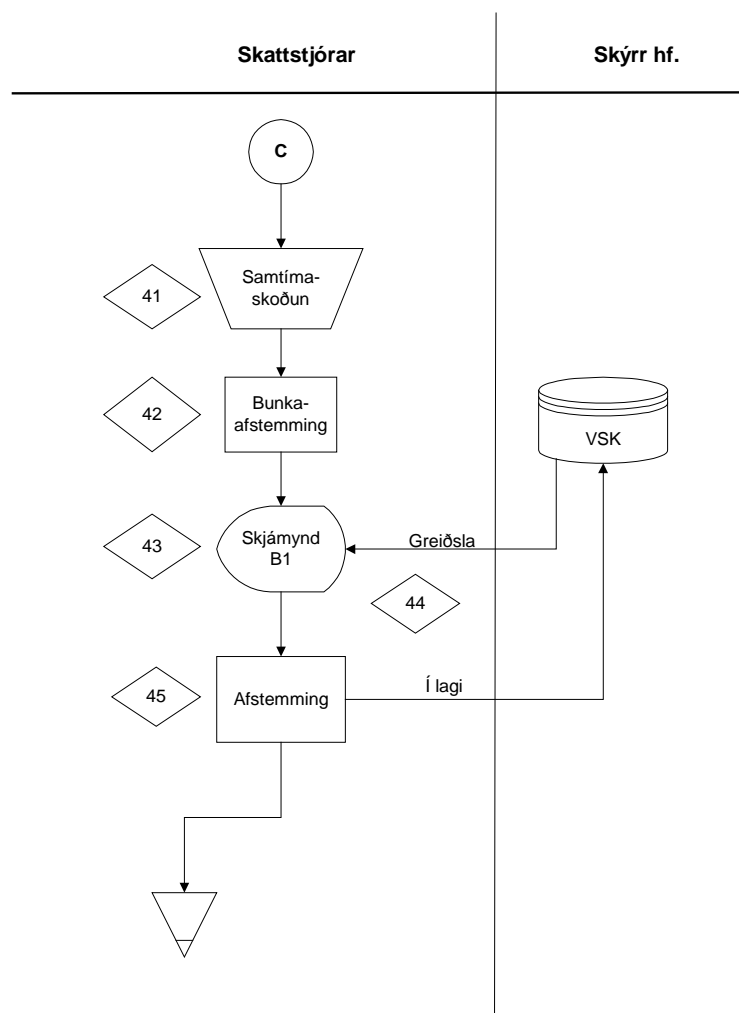
◆ **Eftirlit 31:** Í skjámynd **F6** er nokkuð öflug villuprófun. Sú mynd nýtist hvorki þegar leiðrétt er samdægurs því þá er færsla ógilt með L-merkingu í **F4**, né í þeim undantekningartilvikum þegar innborgun á óálagt tímabil er tekin út, þ.e. við „útbökkun“ en þá verður að nota skjámynd **F3**. Í henni er villuprófun mun minni en í **F6** en á móti kemur að aðgangur að **F3** er aðeins heimilaður af hálfu Ríkisbókhalds á meðan útborgunin er gerð, nema hjá stærstu embættunum, þar sem aðgangur er bundinn við tiltekna starfsmenn.

◆ **Eftirlit 32:** Með **P1**-skjámynd í TBI-kerfinu er sjóður stemmdur af hjá innheimtumönnum. Við þá afstemmingu er notuð sú greiðslufærsla sem lesin var inn í TBI-kerfið.

Greiðslufærslur á óálögð tímabil eru lesnar í sívinnslu bæði inn í VSK-kerfið og TBI-kerfið og sjást í báðum kerfunum innan dagsins. Síðan eru þær uppfærðar í runuvinnslu í báðum kerfunum í lok dags.

4. Skráning skuldaskýrsla vegna reglulegra skila

Eins og áður er komið fram er sú skýrsla sem notuð er í reglulegum skilum og greidd í banka á formi gírseðils, sbr. eyðublað RSK 10.09. Skattstjóri fær frumrit virðisauka-skattsskýrsla send frá þeim sem taka við greiðslum eða sækir þau til að flýta fyrir en 1. samrit er geymt hjá gjaldkera.



◆ **Eftirlit 41:** Virðisaukaskattsskýrslur eru yfirfarnar hjá skattstjóra og getur hann kallað eftir gögnum ef þurfa þykir.

◆ **Eftirlit 42:** Boðið er upp á bunkaafstemmingu í kerfinu en hún er ýmist alls ekki notuð eða aðeins notuð að hluta til. Henni er lýst í sérstökum kafla hér á eftir.

◆ **Eftirlit 43:** Skýrsla er skráð í skjámynd **B1** þar sem fram fer villuprófun.

◆ **Eftirlit 44:** Skráð er úr reitum sem varða skattskylda og undanþegna veltu, útskatt og innskatt. Út frá skráðum upplýsingum reiknar kerfið fjárhæð til greiðslu og sækir síðan til samanburðar upplýsingar um raunverulega greiðslu ef hún hefur verið innt af hendi. VSK-kerfið birtir athugasemd ef sú greiðslufjárhæð sem það reiknar út er önnur en sú sem greidd var. Í þessu er fólgin mikilvæg villuprófun ef gjaldandi hefur ekki greitt eða hann hefur greitt ranga fjárhæð.

Athugasemd birtist ef VSK-kerfið finnur ekki greiðslu. Þá er athugað vélrænt hvort greiðsla á þessari kennitölu, skráningartímabili, ári og með sömu fjárhæð og greidd hefur verið samkvæmt skýrslunni sé til á biðreikningi. Ef svo er flyst greiðslan vélrænt af honum yfir á reikning gjaldanda. Biðreikningi og meðferð færslna á honum er nánar lýst á eftir umfjöllun um eftirlit 54 hér á eftir.

◆ **Eftirlit 45:** Greiðsla og álagning eru bornar saman innan sama virðisaukaskattsnúmers og tímabils. Ef reiknaður útskattur af veltutölum skýrslu myndar mismun við skráðan útskatt á skýrslu upp á meira en 25 kr. fyrir hverja milljón í veltu og útskattur á skýrslu er lægri en þessu nemur, prentast út tilkynning til viðkomandi skattgreiðanda. Með 3. gr. laga nr. 149/1996 sem er breyting á 25. gr. laga 50/1988, var dregið úr tilkynningaskyldu skattstjóra til gjaldanda. Niðurlag 1. mgr. greinarinnar er nú þannig: „Þó skal skattstjóri ávallt leiðrétta augljósar reikningsskekkjur án sérstakrar tilkynningar til skattgreiðenda.“ Vegna þessa senda skattstofur senda nú yfirleitt ekki út áður nefndar tilkynningar út

af smæstu upphæðum t.d. innan við 250 kr. mismun. Í þeim tilkynningum sem sendar eru út er gjaldanda bent á að útskattur sé lægri en velta gefi tilefni til og er gjaldanda gefið tækifæri til að leiðrétta skýrslu áður en álagningarvinnsla fer fram. Geri hann ekki grein fyrir þessum mismun er útskattur hækkaður upp í samræmi við veltutölur í álagningarvinnslunni. Það sama er gert vegna þeirra sem ekki fá tilkynninguna senda vegna þess að mismunur er svo lítill. Þetta er gert til að koma í veg fyrir að gjaldendur gefi upp réttar veltutölur en skili lægri útskatti en rétt er og afsaki sig síðan með því að hafa óvart afreiknað rangt. Þetta hvetur þá til að reikna skattinn rétt.

Við skráningu skýrslu fara þannig fram ýmsar villuprófanir því sá sem skráir er stöðvaður með boðum sem bregðast þarf við, annað hvort með leiðréttingu ef rangt hefur verið skráð eða staðfestingu til þess að geta haldið skráningunni áfram.

Við skráningu skýrslu, hvort sem um er að ræða skulda-, núll- eða inneignarskýrslu er leitað að því hvort skráðar hafa verið endurgreiðslur sem tengjast vinnu viðkomandi við nýbyggingu eða endurbætur íbúðarhúsnæðis. Þessu er nánar lýst í kafla 4.4.9 sem fjallar um nýtingu gagnagrunns með verktakareikningum.

2. Innbyggð villuprófun

Í VSK-kerfinu hafa ekki öll innsláttarsvæði verið forrituð þannig að þau taki einungis við gögnum sem eru formlega rétt. VSK-kerfið leitar staðfestingar á VSK-númeri og kennitölu en ekki eru notast við sjálfvirk villupróf eins og líkindaprófun.

Á árinu 1993 var virðisaukaskattur upp á 1,3 milljarða króna ranglega lagður á einn tiltekinn aðila vegna desember 1992. Villa sem þessi getur alltaf komið upp og er því mikilvægt að innbyggð villupróf séu sem nákvæmust.

3. Bunkaafstemming

1. Skuldaskýrslur

Í þeim hluta VSK-kerfisins sem heldur utan um almenn skil er mögulegt að beita bunkaafstemmingum við skráningu þeirra skýrslna sem eru með hærri útskatt en innskatt, sbr. RSK 10.09. Við hönnun kerfisins var gengið út frá því að þeir bankar og sparisjóðir sem tækju við þessum skýrslum legðu þær saman í bunkum og átti sú vinna að vera grundvöllur bunkaafstemminga við skráninguna í VSK-kerfið. Þegar til kom voru bankar og sparisjóðir ekki reiðubúnir til þess að inna þessa þjónustu af hendi.

Áðurnefnd bunkaafstemming í VSK-kerfinu gerir ráð fyrir því að byrjað sé á því að flokka VSK-skýrslur eftir greiðsludagsetningum og skrá í svokallaða bunkaskjámynd áður en eiginleg skráning skýrslna hefst. Vegna hvers bunka býr VSK-kerfið til sérstakt bunkanúmer í bunkaskjámyndinni og í hana skal síðan skrá greiðsludagsetningu bunkans, fjölda skýrslna í honum og heildargreiðslu samkvæmt skýrslunum í bunkanum. Einnig má skrá tilvísun ef vill. Að lokinni skráningu allra skýrslanna birtist svo fjöldi þeirra skýrslna sem skráður hefur verið og samtals sú fjárhæð sem greiða átti og ef stemmir er hægt að loka bunkanum.

Skattstofur telja sig ekki hafa mannafla til þess að framkvæma bunkaafstemmingu með þeim hætti sem VSK-kerfið gerir ráð fyrir og lýst er hér á undan. Hún er því ýmist alls ekki notuð eða aðeins að hluta til.

Þar sem bunkaafstemming er notuð að hluta til, t.d. á Skattstofunni í Reykjavík, er hún aðeins gerð með tilliti til þess að fjöldi skýrslna stemmi. Hún auðveldar og röðun og uppflettingu skjala. Byrjað er á því að flokka skýrslur saman í bunka eftir greiðsludagsetningu, t.d. 100 stk. saman. Í bunkamyndina er síðan skráð eins og VSK-kerfið gerir ráð fyrir nema sleppt er að skrá fjárhæð í línuna „Upphæð í bunka“. Að lokinni skráningu skýrslanna birtir VSK-kerfið í bunkamyndinni fjölda skráðra skýrslna í línunni „Skráður

fjöldi” og heildarfjárhæð í línunni „Skráð upphæð”. Síðarnefnda heitið er reyndar villandi því fjárhæðin er reiknuð út af kerfinu en ekki skráð, því greiðslur eru skráðar við móttöku en ekki við skráningu skýrslna. Ef fjöldi skráðra skýrslna er sá sami og áður var búið að skrá að væri í bunkanum er víst að þær hafa allar verið skráðar, því ekki er hægt að skrá tvær skýrslur á sama tímabil á sama VSK-númer. Til þess að ljúka skráningu bunkans þarf að skrá fjárhæðina í línunni „Skráð upphæð” í línuna „Upphæð í bunka”. Að því loknu er hægt að loka bunkanum.

Með því að nota bunkaafstemmingu til þess að stemma af fjölda skráðra skýrslna næst meira öryggi í inntaki gagna en ef bunkaafstemming er alls ekki notuð. Á móti kemur að nokkuð öryggi felst í þeirri villuprófun sem gerð er við skráningu hvernar skýrslu og lýst er hér að framan. Auðvitað er hægt að gera villur í skráningu skýrslu þrátt fyrir innbyggð villupróf við skráningu ef sá sem skráir hundsar öll villuboð. Mesta öryggi fæst ekki nema greiðslufjárhæðir skýrslna í bunka séu lagðar saman fyrir skráningu og sú samtala notuð til samanburðar við útreiknaða fjárhæð skv. VSK-kerfinu. Ljóst er að þessi öryggiskrafa er gífurlega tímafrek og kallar á meiri mannafla en skattstofnarnar hafa nú til að sinna virðisaukaskatti.

Ríkisendurskoðun telur ekki ástæðu til þess að mæla með því að skattstofur taki upp samlagningu greiðslufjárhæða í bunka fyrir skráningu skýrslu RSK 10.09 þar sem slíkt svarar væntanlega ekki kostnaði. Hún mælir hins vegar með því að allar skattstofur noti þann hluta bunkaafstemmingar sem tryggt getur að allar skýrslur hafi verið skráðar.

2. Inneignarskýrslur og beiðnir um endurgreiðslur

Ekki er hægt að nota bunkaafstemmingar vegna almennra endurgreiðslna, þ.e. við skráningu skýrslna með hærri innskatti en útskatti. Sama gildir um þann hluta kerfisins sem snýr að sérstökum endurgreiðslum, þ.e. þeim sem byggja á sérstökum lagaákvæðum. Tímaskortur mun m.a. hafa verið ástæða þess að bunkaafstemmingar voru ekki tilbúnar þegar VSK-kerfið var tekið í notkun. Í upphafi stóð til að koma á bunkaafstemmingum eða einhvers konar tvískráningu vegna endurgreiðslnanna en af því hefur ekki orðið.

Um skráningu inneignarskýrslanna vegna almennu endurgreiðslnanna gildir allt það sama varðandi innbyggð villuþróf og segir um skráningu skuldaskýrslna hér á undan. Því er ekki hægt að tvískrá þær skýrslur og athugasemdir birtast ef útreikningur er rangur o.fl. Í þessu felst mikið öryggi.

Um sérstöku endurgreiðslurnar er það að segja, að ýmsar villuþrófanir eru við skráningu þeirra. a.m. Svo er t.d. vegna bygginga, viðhalds og endurbóta á íbúðarhúsnæði en þrátt fyrir það er vegna þeirra nú hægt að skrá sömu endurgreiðslubeiðnina oftast en einu sinni ef reikningar eru ekki skráðir með henni, sjá nánar um það í kafla 4.4.8.2. hér að framan.

Skattstofur telja villur í skráningu vegna almennra og sérstakra endurgreiðslna sjaldgæfar. Ríkisendurskoðun bendir á að ekki koma allar slíkar villur í ljós við hefðbundið árs- eftirlit þar sem sumir þeir sem fá endurgreiðslur eru ekki virðisaukaskattsskyldir, t.d. ekki þeir einstaklingar sem fá endurgreitt vegna viðhalds á íbúðarhúsnæði sínu. Stofnunin telur því að tryggt þurfi að vera að nægileg villuþrófun sé til staðar við skráningu bæði almennra og sérstakra endurgreiðslna.

4. Óþörf innsláttarsvæði?

Í hvert sinn sem VSK-skýrsla er skráð í skjámynd **B4** vegna neikvæðra skila og bænda og **N1** vegna endurgreiðslna á matvöru, þarf starfsmaður skattstofu að skrá 6 stafa móttökudagsetningu og einnig 5 stafa skýrslunúmer í skjámynd **N1**. Ýmsir skattstofustarfsmenn telja þessa skráningu óþarfa og benda t.d. á í sambandi við móttökudagsetningu að skýrslu þurfi að skrá á tiltekið tímabil. Sú skráning ráði í raun útgreiðsludegi en ekki skráning móttökudagsetningarinnar. Ríkisendurskoðun telur að skoða þurfi hvort skráning á áður nefndum atriðum sé óþörf.

```

RÍKISSKATTSTJÓRI                      ===== SKÝRR B4
-----
BÓKUN - SKRÁNING NEIKVÆÐRA SKÝRSLNA    VIRDISAUKASKATTUR    -----
                                     23.10.97
VNR -> ----  ÁR -> --  Tímb -> --
Dags.móttöku -> -----
Skilamáti -                               Sksk velta          A:->
Starfst..                               Sksk velta          B:->
Starfse..                               Undanþegin velta.. C:->
Nafn - Heimili - Póststöð - KTAL:       Útskattur..... D:->
                                           Innskattur..... E:->
-> -----
Dags.færslu.. . . .                    Álag.....
Dagbókarnr....                          Greitt.....
Prentari..... ET --                      Mismunur.....
                                           =====
VAL ->> --
- - - - PF: ?1 Hjálp  3 U-RSK  4 Staðfesta  9 Prenta  11 Yfirlit  12 Aðalval
    
```

```

RÍKISSKATTSTJÓRI                      ===== SKÝRR N1
-----
NIÐURGREIÐSLUR - SKRÁNING SKÝRSLNA    VIRDISAUKASKATTUR    -----
                                     23.10.97
VNR -> ----  ÁR -> --  Mán -> --
Dags.mótt -> -----  Sknr -> ----
Endurgr.fl. -> ----- +
Skilamáti -
Starfst..
Starfse..
KTAL - Nafn - Heimili - Póststöð:
-> -----
Dags.færslu.. . . . Prentari. ET --
Dagbókarnr....
VAL ->> --
- - - - PF: 1 Hjálp  2 Ábending 3 U-RSK 4 Staðfesta 11 Yfirlit 12 Aðalval
    
```

5. Færsla bendils í mynd B4

Í innsláttarmyndum er mjög mikilvægt að allt sé gert til þess að sem auðveldast og hraðvirkast sé að skrá upplýsingar. Í mynd **B4** hefur ekki verið gætt að því að við skráningu í hana færist bendillinn ekki rétt á milli svæða.

6. Óheppileg villuboð

Í skjámynd **N5** er hægt að skoða færslur úr skráningu endurgreiðslubeiðna vegna virðisaukaskatts af matvöru og til húsbyggjenda. Ef VSK-númer er skráð birtast skilaboðin „*** VSKNÚMER xxxxx FÆR ENGAR ENDURGREIÐSLUR“. Þessi skilaboð eru röng þegar um gild VSK-númer er að ræða. Ástæðan er sú að nauðsynlegt er að skrá kennitölu viðkomandi þar sem endurgreiðslur eru skráðar á kennitölu en ekki VSK-númer. Ef starfsmanni skattstofu er ekki kunnugt um þennan ágalla kann hann að draga rangar ályktanir af áðurnefndum villuboðum.

RÍKISSKATTSTJÓRI	=====	SKÝRR N5
NIDURGREIÐSLUR - HREYFINGAR AÐILA	VIRÐISAUKASKATTUR	=====
		20.01.98
Nafn...	Skilamáti	-
Heimili	Sveitarf.	-
Ár TB Dags	DBNR	Skjár
	Skr.að	Skýring
		Upphæð
KTAL -> ----- VNR -> ----- Ár -> -- Tímabil -> --		
VAL ->> --		
PF: ?1 Hjálþ 2 Gluggi 3 U-RSK 6 Hægri 7 Aft 8 Fram 11 Yfirlit 12 Aðalval		

Ríkisendurskoðun telur nauðsynlegt að villuboðunum verði breytt í þeim tilvikum þegar einungis er skráð VSK-númer en ekki kennitala og að notendum kerfisins verði í þeim bent á að endurgreiðslur séu tengdar kennitölum en ekki VSK-númerum.

7. Leiðrétting innan tímabils

Erfiðleikar hafa komið upp þegar leiðréttta þarf innan óálagðs tímabils skráningu inneignarskýrslu í VSK-kerfinu, ef í ljós kemur að gjaldandi átti ekki að fá alla endurgreiðsluna en inneignin samkvæmt upphaflegu skráningunni er farin yfir í TBI-kerfið. Hér er verið að tala um leiðréttingu sem ekki er gerð samdægurs, þ.e. þegar nota þarf **B3**-mynd í VSK-kerfinu við leiðréttinguna en skráning í hana skilar sér ekki yfir í TBI-kerfið fyrr en við reglulega álagningarvinnslu. Þá er gjaldandinn oft búinn að fá inn eignina greidda út. Þessi tilvik koma aðeins upp á óálögðum tímabilum vegna þess að leiðréttingar sem gerðar eru í **B3**-mynd eru ekki sendar á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis frá gjalddaga tímabils fram að álagningarvinnslu þess. Leiðréttingar sem gerðar eru í **B3**-mynd á gömlum tímabilum fara hins vegar yfir í TBI-kerfið að kvöldi þess dags sem þær eru gerðar í VSK-kerfinu.

Til þess að reyna að koma í veg fyrir ranga útborgun og það óhagræði sem því fylgir, telur Ríkisendurskoðun nauðsynlegt að komið sé upp reglulegum sendingum frá VSK-kerfi til TBI-kerfis vegna þeirra leiðréttinga sem gerðar eru í **B3**-mynd á tímabilinu frá gjalddaga tímabils fram að reglulegri álagningarvinnslu þess.

8. Hvernig á að fara út úr VSK-kerfinu?

RÍKISSKATTSTJÓRI	=====	SKÝRR	
ADALVALMYND	VIRÐISLAUKASKATTUR	23.10.97	
VSK-greiðendur	A	ET-Stoð	I
Bókanir	B	Niðurgreiðslur	N
Fyrirspurnir	C	Sveitasjóðir	M
Prentarastýringar	D	Útskrift	P
Forsendur	E	Sjóðvélar	S
Runur	G	Talningar	T

VAL ->> --
----- PF: 1 Hjálp 3 U-RSK

Ekki er að finna í aðalvalmynd VSK-kerfisins möguleika til þess að hætta í því. Ef notandi hefur ekki aðgang að Upplýsingakerfi ríkisskattstjóra (U-RSK) hættir hann í VSK-kerfinu með því að fara yfir í aðalvalmynd Skýrr hf.

Ef stutt er á PF1 í valmyndinni hér að ofan til þess að leita leiðbeininga í hjálpartexta forritsins birtist eftirfarandi texti á skjánum:

```
RÍKISSKATTSTJÓRI * VSK ===== SKÝRR  
===== ADALVALMYND ** HJÁLP =====  
  
Í þessari mynd er hægt að velja viðkomandi myndir með því að staðsetja  
bendilinn í viðkomandi línu og ýta á <ENTR>/<SEND>, eða með því að  
skrifa í svæðið VAL viðkomandi bókstafi.  
  
----- PF: 1 Til baka
```

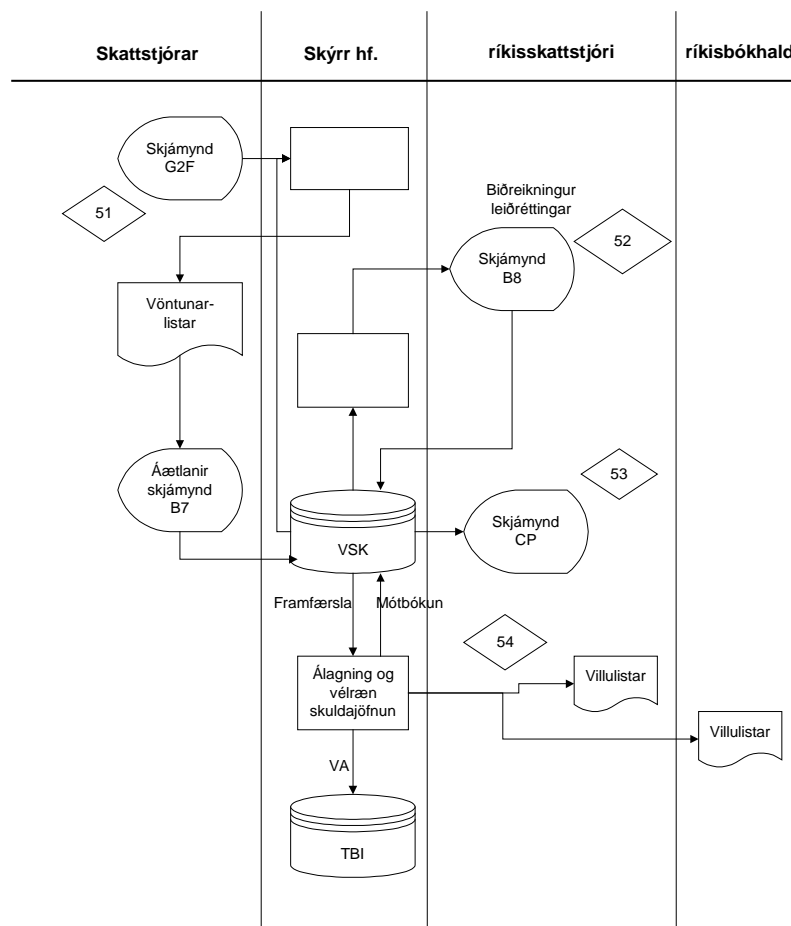
Það er ekki mikil hjálp í þessari valmynd. Bæta verður hjálpina í aðalvalmyndinni auk þess sem skilgreina verður PF-12 takkann í VSK-kerfinu með sama hætti og í flestum öðrum kerfum hjá Skýrr hf., þ.e. að hætta í kerfinu.

6.4 Vinnsla gagna

1. Álagning, leiðréttingar, skattbreytingar, endurgreiðslur o.fl.

1. Undirbúningur álagningarvinnslu, áætlanir o.fl.

Þegar allar innkomnar VSK-skýrslur hafa verið færðar verður skattstjóri að áætla á þá sem ekki hafa skilað skýrslu eða hafa skilað skýrslu sem ekki telst raunhæf.



◆ **Eftirlit 51:** Starfsmenn skattstofa prenta ábendingarlista út úr VSK-kerfinu yfir þá sem hafa fengið áritaðar skýrslur

en hafa ekki greitt og er stuðst við hann þegar áætlað er. Áætlanir eru færðar handvirkt af starfsmönnum skattstofa í skjámynd **B7**.

Samkvæmt lögum um virðisaukaskatt er skattstjóra ýmist skylt eða heimilt við tiltekin skilyrði að áætla virðisaukaskatt. Áætlunum skattstjóra má samkvæmt þessu skipta í tvennt.

Samkvæmt 25. gr. VSK-laganna skal skattstjóri áætla skatt af viðskiptum þeirra aðila sem ekki senda skýrslu innan tilskilins tíma, senda enga skýrslu og senda skýrslu eða fylgigögn sem er ábótavant. Samkvæmt 27. gr. VSK-laganna er skattstjóra hins vegar heimilt að áætla við tiltekin skilyrði. Meðal þeirra eru þau að skýrsla styðjist ekki við tilskilið bókhald samkvæmt ákvæðum þeirra laga er um það gilda eða færsla á innskatti, útskatti eða öðrum þáttum sem virðisaukaskattskýrslan byggist á, styðst ekki við lögmæt gögn.

Víða erlendis hefur stefna skattyfirvalda verið sú að áætla sem nákvæmast út frá öðrum upplýsingum sem fyrirliggjandi eru í skattkerfinu. Í 2. mgr. 25. gr. VSK-laganna segir að áætlun skuli vera svo rífleg að eigi sé hætt við að skattfjárhæð sé áætluð lægri en hún er í raun og veru. Hér á landi byggir útreikningur áætlana skattstjóra á því að velta er áætluð og er þá tekið nokkuð mið af veltu í skýrslum viðkomandi. Við áætlun er aldrei tekið tillit til þess að líklegt sé að viðkomandi hafi haft innskatt til frádráttar útskatti af veltu. Áðurnefnd aðferð, sem byggir á því sjónarmiði að nógu há áætlun auki líkur á skýrsluskilum, hefur sætt nokkurri gagnrýni af hálfu þeirra sem áætlað er á, þar sem hún leiðir oft til þess að áætlunin er mun hærri en endanleg álagning tíma-bils. Einnig leiðir aðferðin til þess að innheimtumenn eru tregari en ella til þess að fara í innheimtuaðgerðir og tölur um útistandandi skuldir ríkissjóðs vegna virðisaukaskatts eru ekki að öllu leyti raunhæfar.

Skattstofur geta ef þær hafa til þess heimild fylgst með þeirri innheimtusögu einstakra aðila sem hægt er að lesa úr

skjámynd H1 í TBI-kerfinu og þar með oft séð skýringar sem leiða til þess að dregið er úr óraunhæfum áætlunum, ef ljóst er að aðili er hættur starfsemi, stefnir í gjaldþrot eða er kominn í skiptameðferð án þess að skattstjóra hafi verið kunnugt um það.

Reynslan sýnir að þegar gjaldendur fá á sig áætlun er algengt að þeir skili skýrslu sem þá er skráð í stað áætlunar. Vegna þess lækkar samtala áætlana venjulega ört á næstu mánuðum eftir álagningu.

◆ **Eftirlit 52:** Starfsmenn ríkisskattstjóra eiga handvirkt að taka færslur út af biðreikningi áður en álagningarvinnslu lýkur. Áður er komið fram að í flestum tilvikum fara færslur vélrænt út af honum við skráningu skýrslna. Biðreikningi er nánar lýst í sérstökum kafla hér á eftir.

◆ **Eftirlit 53:** Í CP-mynd VSK-kerfisins getur ríkisskattstjóri sem sér um álagningarvinnslu VSK-kerfisins fengið yfirlit yfir skráningu skýrslna og áætlana til að sjá hversu langt einstök skattumdæmi eru komin með hana.

Framfærsla álagningar í runuvinnslu: Þegar skattstofur hafa lokið undirbúningi álagningar, u.þ.b. mánuði eftir gjalddaga, setja starfsmenn Ríkisskattstjóra í gang álagningarvinnslu sem framfærir ógreiddar kröfur í VSK-kerfinu.

◆ **Eftirlit 54:** Við framfærslu álagningarvinnslunnar skrifast út ýmsir listar bæði fyrir ríkisskattstjóra og Ríkisbókhald. Einnig skrifast út tilkynningar til gjaldenda og fyrirspurnir ef um mismun er að ræða.

Vélræn skuldajöfnun: Áður en færslur eru yfurfærðar úr VSK-kerfinu yfir í TBI-kerfið fer fram vélræn skuldajöfnun innan VSK-kerfisins vegna inneigna í þremur tegundum sérstakra endurgreiðslna virðisaukaskatts. Þær eru vegna hitunar húsa og laugarvatns, til opinberra aðila eða veitingastaða o.fl. Eingöngu er skuldajafnað innan þess tímabils sem verið er að leggja á og annað hvort milli VSK-númera innan sömu

kennitölu eða milli tegunda virðisaukaskatts innan sömu kennitölu.

Rétt er að geta þess hér að skuldajöfnun er í ríkum mæli framkvæmd handvirkt af innheimtumönnum í TBI-kerfinu en þar er ekki framkvæmd vélræn skuldajöfnun vegna inn- eigna í virðisaukaskatti. Vegna þessa fá innheimtumenn mánaðarlega senda inneignar- og skuldalista til skoðunar.

Sendingar mismunarfærslna yfir í TBI-kerfið: Að loknum vinnslum vegna álagningar og skuldajöfnunar hefst sending á ógreiddri álagningu, áætlunum og álagi (mismunarfærslum) yfir í gjaldflokk VA í TBI-kerfinu, þó með þeirri undantekningu að skuldir innan við 100 krónur eru ekki sendar yfir. Ekkert slíkt lágmark gildir um inneignir og eru þær allar sendar yfir.

Biðreikningur: Í eftirfarandi tilvikum fara upplýsinga- færslur greiðslna inn á biðreikning VSK-kerfisins:

- 1) Ef greiðsla er skráð á gilda kennitölu en VSK-númer er rangt. Gerist ef lestæki hjá bönkum les ranglega af lesrönd gíróseðils eða við handvirka skráningu þar.
- 2) Ef aðili sem ekki er kominn á VSK-skrá greiðir, hvort sem það er hjá innheimtumanni eða í banka. Skýrslan er færð hjá viðkomandi skattstofu þegar greiðandi er kominn inn á VSK-skrá.
- 3) Ef verið er að greiða annað en virðisaukaskatt í TBI-kerfinu en greiðsla er óvart færð inn á hann og aðili er ekki á VSK-skrá.

Í öllum tilvikunum þremur hér á undan er greiðsla færð á kennitölu viðkomandi og búið til VSK-númerið 99999 en það númer veldur því að færsla fer á biðreikning. Eins og áður er komið fram er leitað vélrænt í biðreikningi við skráningu skýrslu. Ekki fara þó allar færslur út af honum

með þessum hætti. Aðrar færslur þarf að hreinsa út handvirkt.

Í CM-skjámynd VSK-kerfisins á að vera hægt að skoða annars vegar þær færslur sem enn eru á biðreikningi og hins vegar þær sem búið er að flytja af honum. Hvorugur möguleikinn skilar nú réttum upplýsingum og mikið ósamræmi er í framsetningu upplýsinga í CM-myndum. Svo virðist sem það fari eftir því hvaða skjámynd hefur verið notuð við mót-bókun biðreiknings hvernig upplýsingarnar birtast.

Nú er ekki hreinsað reglulega á handvirkan hátt út af biðreikningi og hann tæmdur fyrir álagningu eins gert var ráð fyrir við hönnun VSK-kerfisins. Starfsmenn tæknideildar ríkisskattstjóra færa einstakar greiðslur nú handvirkt út af biðreikningnum eingöngu ef beiðni kemur um það frá innheimtumanni eða skattstofu, oftast eftir kvörtun frá gjaldanda sem verið er að rukka þó að hann sé búinn að greiða.

Flutningur greiðslna af biðreikningi VSK-kerfisins er framkvæmdur handvirkt á eftirfarandi hátt. Ef greiðsla er flutt af VSK-númeri 99999 yfir á raunverulegt VSK-númer innan ólagðs tímabils:

Inneign á biðreikningi er mótbókuð í skjámynd **B8** þannig að hann standi á núlli vegna þessa greiðanda en inneignin færð inn á reikning hans með réttu VSK-númeri í VSK-kerfinu. Vélræn færsla út af biðreikningi verður með sama hætti við skráningu skýrslu. Engin færsla á að fara til TBI-kerfisins vegna þessa.

Ef greiðsla átti að fara inn á þegar álagt tímabil var framkvæmdin lengst af með eftirfarandi hætti: Inneign á biðreikningi var mótbókuð í skjámynd **B8** þannig að hann stóð á núlli vegna þessa greiðanda en inneignin færð inn á sama tímabil á reikning hans með réttu VSK-númeri þar sem hún myndar inneign. Þar sem áður var búið að senda álagningu að fullu yfir í TBI-kerfið til innheimtu, var útbúin breytingarfærsla og hún send til TBI-kerfisins inn á

gjaldflokk VA. Í hreyfingaskrá VSK-kerfisins var hún merkt „Inneign send TBI“.

Vegna gagnrýndi þá aðferð sem viðhöfð var vegna greiðslna sem sátu inni á biðreikningi eftir að búið var að leggja á viðkomandi tímabil var fyrirkomulaginu breytt. Nú eru greiðslur á biðreikningi fluttar þaðan með mótbókun út af honum og greiðslan send með sérstökum breytingalykli (Q-lykli) yfir á það tímabil sem greiðslan fór upphaflega inn á og inn á sundurliðun (VSK-númer) 99999 í TBI-kerfinu.

Ríkisendurskoðun telur að sú aðferð sem notuð er við áætlun virðisaukaskatts hér á landi hafi ekki að öllu leyti þjónað tilgangi sínum og telur heppilegra að reynt sé að hafa áætlanir nær endanlegri álagningu en nú er. Jafnframt telur stofnunin að vélvæðing áætlana, þó ekki væri nema að hluta, hefði í för með sér að meiri tími gæfist til þess á skattstofunum að sinna öðrum brýnum verkefnum.

Telja verður algjörlega óviðunandi bæði með tilliti til gjaldenda og meðferðar á gögnum að greiðslufærslur á biðreikningi VSK-kerfisins séu ekki leiðréttar og settar inn á rétta viðskiptareikninga gjaldenda fyrir álagningarvinnslu. Sé þetta ekki gert getur það leitt til þess að gjaldendur séu taldir í vanskilum þrátt fyrir greiðslu auk þess sem færslur geta legið ófrágengar í óeðlilega langan tíma.

2. Leiðrétting eða skattbreyting - regluleg skil

Ef skýrsla hefur verið rangt skráð og það uppgötvast ekki fyrr en búið er að staðfesta og færsla því komin inn í VSK-kerfið, skiptir höfuðmáli hvort leiðrétt er sama dag og færsla var gerð, eða síðar. Ef skráningarvilla er leiðrétt samdægurs er um að ræða leiðréttingu en ef slík leiðrétting er gerð síðar telst hún til skattbreytinga ásamt öllum öðrum breytingum sem gerðar eru á reikningum einstakra gjaldenda.

Meginreglan er að ef leiðrétt er samdægurs er notuð sérstök leiðréttungaskjámynd og gerð í henni svokölluð L-merking.

Sé skráningarvilla leiðrétt síðar þarf að gera það í sérstakri skattbreytingaskjámýnd.

Leiðrétting samdægurs er leiðrétt í **B5**-mynd. Í henni er hægt að kalla fram lista yfir þær færslur sem gerðar hafa verið þann dag í VSK-kerfinu á viðkomandi skattstofu. Einnig er hægt að þrengja valið með því að velja aðeins færslur sem gerðar eru af tilteknum starfsmanni eða á tiltekinn rekstraraðila. Leiðréttingin er gerð með því að L-merkja röngu færsluna og færa síðan rétta færslu inn í þá skjámýnd sem ranga færslan var upphaflega skráð í, vegna skuldaskýrslu t.d. **B1**-mynd. L-merktar færslur eru í raun dregnar til baka því þær sjást hvorki í skjámýndum né koma þær fram í talningum.

Alltaf þarf að færa í sérstaka skattbreytingaskjámýnd **B3**, ef um er að ræða:

- a) Ranga skráningu, sem ekki tókst að leiðrétta samdægurs.
- b) Breytingu skv. úrskurði, þ.e. endurákvörðun fyrri ákvörðunar varðandi álagningu eða álag.
- c) Viðbótarskýrslu.

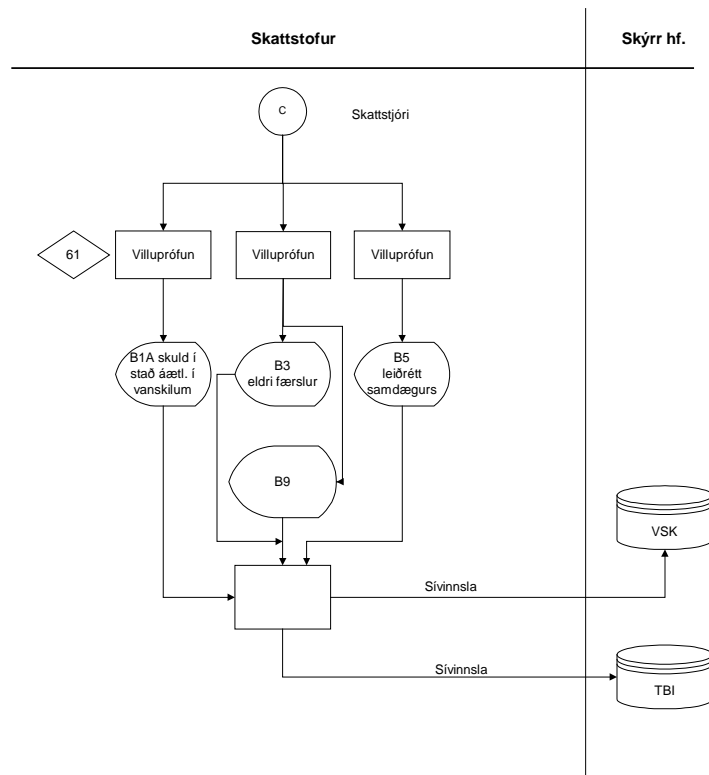
Álag sem fært er inn í **B3** skjámýndina er handreiknað. Þær færslur sem gerðar eru þar eru framkvæmdar í sívinnslu og fara yfir í TBI-kerfið samdægurs ef um er að ræða breytingu á þegar álögðu tímabili. Ef ekki er lokið álagningarvinnslu viðkomandi tímabils fara þessar færslur ekki yfir í TBI-kerfið fyrr en í henni. Áður hefur verið bent á ókosti þessa fyrirkomulags.

Færa þarf inn í skjámýndina **B9** sem notuð er til að leiðrétta álag, ef um er að ræða:

- a) Breytingar á skýrslum skv. árssamanburðarblaði.
- b) Úrskurði, þar sem álag er ákveðið í samræmi við bréf RSK nr. 339/1991 en þar segir að við útreikning álags skv. 1. mgr. 27. gr. VSK-laga skuli draga frá álags-

stofni inneign gjaldanda vegna fyrri uppgjörstímabila innan sama árs. Reglan gildir aðeins þegar skuld og inneign myndast við sömu skattbreytingu.

c) Skýrslur með afbrigðilegu álagi.



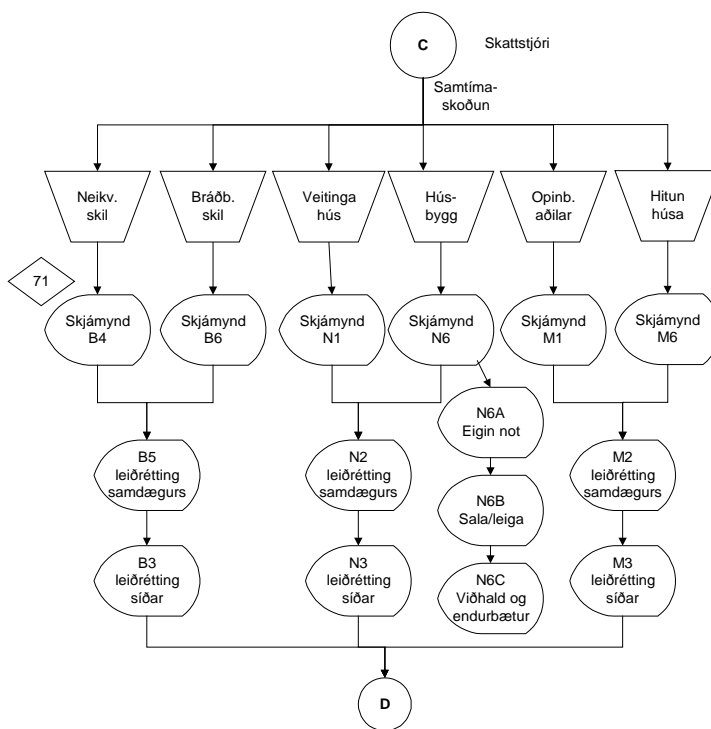
◆ **Eftirlit 61:** Villuprófun er bæði í skjámyndum **B3** og **B5** en ekki í **B9**-myndinni sem segja má að sé án vélræns eftirlits. Athuga þarf hvort taka þurfi upp aukið eftirlit með niðurfellingu álags sem skráð er í þessari **B9**-mynd, t.d. að prentaður sé út ábendingalisti vegna skráningar í hana.

3. Endurgreiðslur og leiðréttingar á þeim

Þau neikvæðu skil sem skráð eru í skjámynd **B4** eru vegna reglulegra skila ef innskattur er hærri en útskattur, bráða-birgðaskila bænda og aðila í skemmri skilum. Þau bráða-birgðaskil sem skráð eru í skjámynd **B6** eru vegna fisk-vinnslunnar og sláturleyfishafa. Aðrar skjámyndir sem

notaðar eru við skráningu endurgreiðslna eru **N1** vegna veitingahúsa, **N6** vegna íbúðarhúsnæðis (undirmyndir eru N6A, N6B og N6C vegna einstakra tegunda), **M1** vegna opinberra aðila og **M6** vegna hitunar húsa og laugarvatns. Til viðbótar eru sex aðrar skjámyndir til leiðréttinga, þ.e. **B5**, **N2** og **M2** vegna leiðréttinga samdægurs með L-merkingu og **B3**, **N3** og **M3** ef leiðrétt er síðar sem þá teljast skattbreytingar.

Neikvæðar skýrslur með hærri innskatti en útskatti og beiðnum um endurgreiðslur samkvæmt sérstökum lagaheimildum skal skila beint til skattstofu. Samtímaskoðun fer fram áður en neikvæðar skýrslur og endurgreiðslubeiðnir eru færðar inn.



◆ **Eftirlit 71:** Villuprófun er í öllum áðurnefndum skjámyndum. Hins vegar er ekki boðið upp á bunkaafstemmingu við skráningu í þær. Í **B4** er ekki hægt að skrá tvisvar vegna sama tímabils á sömu kennitölu. Í **B6** er spurt hvort skrá eigi aðra skýrslu á viðkomandi á sama tímabili og

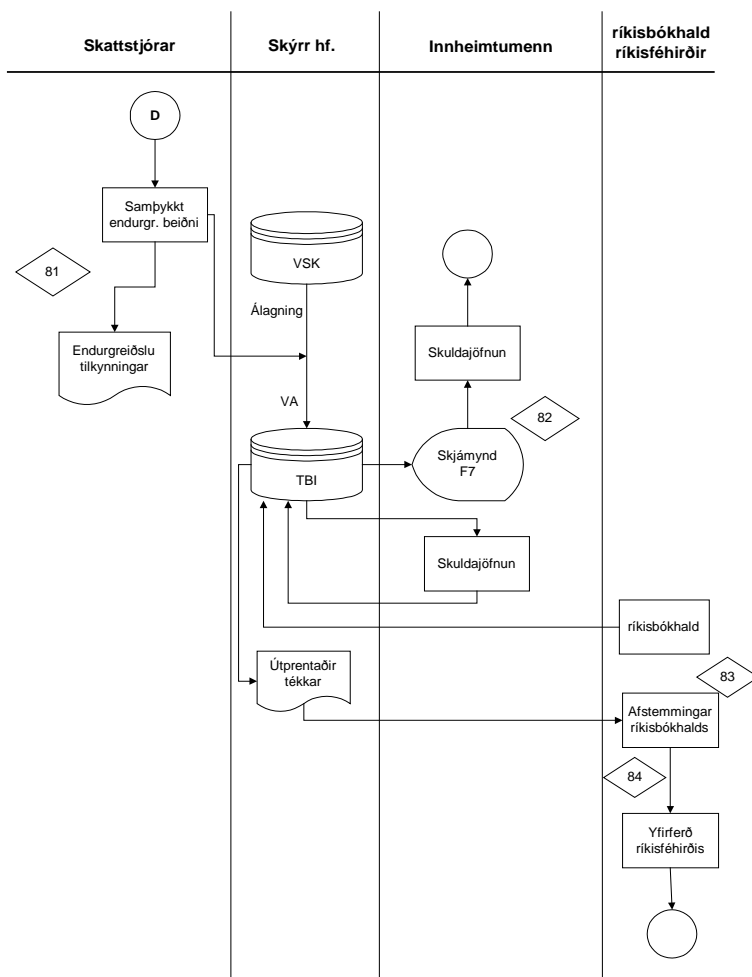
ef svarað er jákvætt er hægt að skrá fleiri skýrslur. Þetta er eðlilegt vegna þess að fiskvinnslan skilar oft mörgum skýrslum á sama tímabilinu.

Við hönnun skráningarmynda sérstakra endurgreiðslubeiðna var miðað við að skráning númera á beiðni væri meðal þess sem kæmi í veg fyrir tvískráningu. Svo er ekki í öllum tilvikum, sjá nánar í kafla 4.4.8.2. í þessari skýrslu.

Til viðbótar má nefna að ekki er boðið upp á upplýsingar og ábendingar úr kerfinu um hversu raunhæfar færslur séu. Hér er átt við skilaboð sem kæmu ef tiltekin fjárhæð í færslu væri algjörlega óraunhæf.

4. Endurgreiðsla virðisaukaskatts (framhald)

Eftir að skattstjóri hefur samþykkt inneignarskýrslu eða endurgreiðslubeiðni færa starfsmenn skattstofu skýrsluna eða beiðnina eins og fyrr var rakið.



◆ **Eftirlit 81:** Um leið og samþykkt inneignarskýrsla eða endurgreiðslubeiðni er færð hjá skattstofu prentast út tilkynning til gjaldanda.

Þar sem bunkaafstemmingar eru ekki til staðar í þessum tilvikum er á sumum skattstofum, en ekki öllum bornar saman skýrslur og endurgreiðslutilkynningar. Samkvæmt upplýsingum starfsmanna skattstofa mun samanburðurinn

oftast framkvæmdur af þeim sem skráir. Eftirlitið þar sem það er til staðar, væri árangursríkara ef svo væri ekki.

Meginreglan er sú að færslur vegna samþykktra inneignarskýrslna og endurgreiðslubeiðna eru sendar í sívinnslu yfir í gjaldflokk VA í TBI-kerfinu. Undantekningar frá þessu eru endurgreiðslur til húsbyggjenda sem uppfærðar eru í runuvinnslu á tveggja mánaða fresti, venjulega einum degi fyrir uppfærslu vanskila í almennum skilum.

Listi er skrifaður út úr VSK-kerfinu yfir þá sem eiga inneignir. Er þetta til upplýsinga fyrir innheimtumenn svo að þeir geti handvirkt skuldajafnað inneign á móti vangoldnum opinberum gjöldum ef einhver eru. Innheimtumaður notar skjámynd F7 í TBI-kerfinu til að greiða inneignina út. Ef inneign er ekki skuldajafnað eða aðeins að hluta getur gjaldandi komið til innheimtumanns á eða eftir eindaga og sótt greiðslu sína.

◆ **Eftirlit 82:** Í skjámynd F7 í TBI-kerfinu er nokkuð öflug villuprófun.

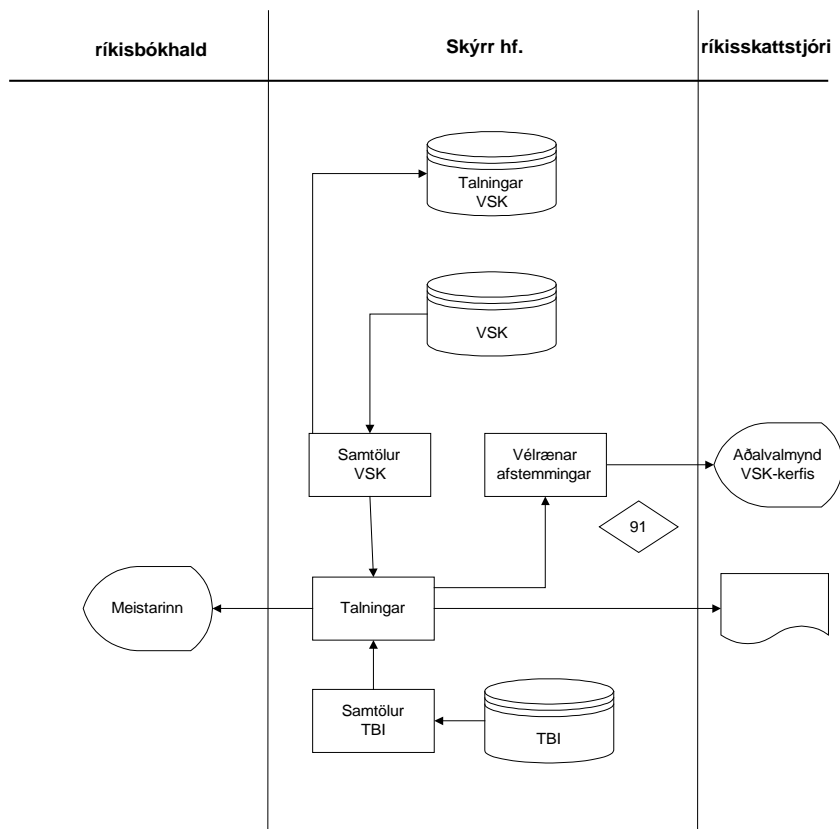
Tékkaútskriftir Ríkisbókhalds: Ef sá gjaldandi sem á inneign í virðisaukaskatti er ekki búinn að sækja hana 25. dag þess mánaðar sem greitt skyldi út í, sér Ríkisbókhald um að senda viðkomandi aðila greiðsluna. Er þá gert ráð fyrir að innheimtumaður hafi haft nægilegan tíma til að skuldajafna. Sá tími er að jafnaði 5 vinnudagar. Ef fyrir kemur að innheimtumaður þarf lengri frest vegna einstakra aðila, sem er samkvæmt upplýsingum Ríkisbókhalds mjög sjaldan, getur það orðið við þeirri bón.

◆ **Eftirlit 83:** Útprentaðir tékkar eru stemmdir af daginn eftir hjá Ríkisbókhaldi.

◆ **Eftirlit 84:** Ríkisféhirðir yfirfer tékkana og útbýr þá til sendingar.

5. Dagleg vélræn afstemming

Engar framfærslur eiga sér stað í runuvinnslu í VSK-kerfinu nema álagningarvinnsla vegna mismunar í almennum skilum á tveggja mánaða fresti og vinnsla vegna úrskurðaðra endurgreiðslna vegna íbúðarhúsnæðis. Allt annað er í sívinnslu.



◆ **Eftirlit 91:** Vélræn afstemming milli TBI-kerfisins og VSK-kerfisins.

Vandamál voru í upphafi vegna þess að skráning gagna gat átt sér stað í VSK-kerfinu án þess að hún færi yfir í TBI-kerfið og öfugt. Þetta leiddi til þess að kerfunum bar ekki saman. Var þetta rakið til villu í forriti þegar færslur voru L-merktar. Þessi villa var leiðrétt fyrir löngu en það hefur ekki dugað til þess að daglega vélræna afstemmingin á milli kerfanna væri í lagi. Nánar er fjallað um þetta í kafla 7.6. hér síðar í skýrslunni.

Afstemming TBI-megin: Kl. 21:30 er keyrt forrit sem leggur saman fjárhæðir og fjölda þeirra færslna sem lesnar voru inn í TBI-kerfið vegna greiðslna eða það móttók frá VSK-kerfinu. Sé keyrslum ekki lokið á þessum tíma er forritið keyrt síðar sama kvöld eða um nóttina. Forritið skilar talningunum í sérstakt skjal í póstkerfinu Meistaranaum hjá Skýrr hf.

Afstemming VSK-megin: Á miðnætti les forrit það skjal í Meistaranaum sem kom frá TBI-kerfinu ef það er tilbúið og ber saman við samtölu þeirra færslna og fjárhæða sem lesnar voru inn í VSK-kerfið vegna greiðslna eða sendar yfir daginn frá því yfir í TBI-kerfið. Þennan vélræna samanburð eiga starfsmenn ríkisskattstjóra að skoða á skjá á hverjum morgni og sjá um leiðréttingar ef ekki stemmir. Þessum verkþætti virðist ríkisskattstjóri ekki hafa sinnt síðan í lok apríl 1997.

2. Staðfestingar og villumeðhöndlun

Í daglegum vélrænum afstemmingum kemur einungis fram að ákveðin færslutegund stemmi ekki. Villuboð eru ekki birt með tillögum að leiðréttingaraðgerðum sem grípa þarf til í hverju tilfelli þegar upp koma einstaka tegundir villna. Í daglegu afstemmingarskjölunum í Meistaranaum er eingöngu gert ráð fyrir að skráð sé til hvaða aðgerða hefur verið gripið, t.d. að láta starfsmann Skýrr hf. vita um villuna. Ekki kemur hins vegar fram hvort villan hefur verið leiðrétt eða ekki.

Sjálfvirk villugagnaskrá er ekki notuð með reglulegu millibili af stjórnendum í því skyni að greina fjölda og eðli þeirra villna sem upp hafa komið. Nauðsynlegt er að greina þær villur sem upp koma í kerfinu þannig að hægt sé að læra af þeim og koma í veg fyrir þær. VSK-kerfið heldur ekki sérstaka dagbók yfir þau villuboð sem hundsud eru þannig að hægt sé að greina vandamál og leiðrétt með viðeigandi hætti.

3. Aðgangstakmarkanir

Skipulag aðgangs að VSK-kerfinu virðist vera í góðu horfi. Beiðni um aðgang er beint til ríkisskattstjóra og stjórnar starfsmaður hans því hverjir fá aðgang og hversu víðtækan. Hann sendir samþykktar aðgangsbeiðnir til Skýrr hf. sem sér um hina tæknilegu hlið og veitir aðgang í samræmi við heimildina frá ríkisskattstjóra. Einstaklingsbundin auðkennisnúmer eru notuð til þess að gera einstaklinga ábyrga fyrir aðgangi þeirra að gögnum. Engin hóplykilord eru leyfð. Við hverja aðgerð sem gerð er í kerfinu á því að vera hægt að greina hvaða notandi var þar að verki.

Í notkun eru fjórar misvíðtækar aðgangsskilgreiningar og eru þær eftirfarandi:

- 1) Fullur framfærsluaðgangur.
- 2) Takmarkaður skráningar- og framfærsluaðgangur fyrir skattstofur.
- 3) Lesaðgangur.
- 4) Lesaðgangur fyrir innheimtumenn.

Athygli vekur hversu margir hafa fullan framfærsluaðgang eða sex, þar af einn starfsmaður Skýrr hf. Fullur framfærsluaðgangur forritara er vafasamur m.a. út frá því sjónarmiði að verkefni skuli vera aðgreind. Þannig skal maður, sem hefur áhrif á hvernig kerfið vinnur, ekki koma nálægt því að breyta eða bæta upplýsingum inn í VSK-kerfið.

Útstöðvar eru sérgreindar með sérstökum auðkennum sem tölvukerfi Skýrr hf. geta staðfest. Skýrr hf. heldur dagbók yfir aðgang í sívinnslu sem skoðuð er reglulega til þess að athuga hvort reyndar hafi verið óheimilar aðgangstilraunir.

4. Kerfislýsingar

Kerfislýsingar skipta miklu máli því þær eru mikilvægur þáttur í því að notendur átti sig sem best á því hvernig kerfið vinnur. Kerfislýsingar gegna einnig mikilvægu hlutverki fyrir þá sem hafa eiga eftirlit með kerfinu sem og við mat á innra eftirliti þess. Í kerfislýsingum þarf að koma fram almenn lýsing á kerfinu, markmiðum með gerð þess og hvaða verkefni það á að leysa.

Í kerfislýsingum þurfa einnig að koma fram lýsingar á flæði upplýsinga í gegnum kerfið og hvernig einstakir hlutar þess vinna saman. Lýsa þarf inntaki og úttaki kerfisins og þeim skráum sem kerfið notar. Nauðsynlegt er að í lýsingunni sé öryggisþáttum kerfisins lýst og hvernig þeir tryggja áreiðanleika upplýsinga í kerfinu. Einnig þarf að koma fram staðfesting réttis yfirmanns á öllum breytingum sem gerðar eru á kerfinu. Í kerfislýsingum ætti að vera hægt að fylgja flæði gagna frá því að þau koma inn í kerfið þar til kerfið skilar þeim af sér, þannig að hægt sé að sjá hvort endurskoðunarslóð í kerfinu er órofin.

Ekki var gengið frá kerfislýsingum eins og þeim sem lýst er hér að framan fyrir VSK-kerfið á sínum tíma og mun það hafa stafað af því að ekki fékkst fjárveiting til þessa verkefnis.

Engin heilsteypt lýsing er til á eftirlitsþáttum gagnavinnslu VSK-kerfisins og hvernig öryggi gagna er tryggt. Bæta þarf úr þessum ágalla. Brýnt er að við gerð svo mikilvægra tölvukerfa sem VSK-kerfisins séu gerðar fullnægjandi kerfislýsingar.

5. Notendahandbók

Notendahandbók þar sem lýst er í stuttu máli hvernig einstakar skjámyndir vinna var útbúin á sínum tíma. Því miður hefur henni ekki verið haldið við sem skyldi og er margt í henni nú úrelt og annað vantar. Handbókin er auk

Þess í knappara lagi og mættu skýringar í henni vera mun ítarlegri. Hin ófullnægjandi handbók leiðir til þess að þegar nýir starfsmenn hefja störf á skattstofum landsins þurfa eldri starfsmenn að eyða meiri tíma en ella í að kenna nýjum starfsmönnum á kerfið.

Þegar Ríkisendurskoðun spurðist fyrir um þetta mál hjá hugbúnaðarsviði embættis ríkisskattstjóra voru svörin þau að lengi hefði verið á döfinni að uppfæra handbókina en vegna tímaskorts hefði það ekki verið gert. Uppfærsla þessi er ekki ofarlega á forgangslista nú þar sem starfsmenn deildarinnar munu næstu mánuðina verða uppteknir við að koma nýrri verkefnaskiptingu í gagnid á milli TBI-kerfisins og nýja tekjubókhaldskerfisins annars vegar og VSK-kerfisins hins vegar. Ný útgáfa handbókarinnar mun því að öllum líkindum bíða þar til eftir þessa breytingu.

Ríkisendurskoðun telur að ný útgáfa af handbók VSK-kerfisins væri mjög til þægindaauka fyrir starfsmenn skattkerfisins og geti auk þess sparað tíma og fyrirhöfn við þjálfun nýrra starfsmanna. Ríkisendurskoðun telur jafnframt að huga bera að því hvort ekki væri hagkvæmt að hafa handbókina á tölvutæku formi þar sem slíkt myndi spara útgáfukostnað auk þess sem uppfærslur hennar yrðu auðveldari og ódýrari.

6.5 Úttak gagna

Viðskiptayfirlit gjaldanda

Í dag er ekki í einu kerfi hægt að skoða og gefa viðskiptayfirlit með heildarstöðu gjaldanda í virðisaukaskatti, t.d. vegna tiltekings árs eða nokkurra tiltekinna tímabila, nema gjaldandi hafi alltaf staðið í skilum (staða skoðuð í VSK-kerfinu) eða alltaf verið í vanskilum (staða skoðuð í TBI-kerfinu). Ef gjaldandi hefur ýmist staðið í skilum eða ekki þarf að skoða stöðu hans í báðum kerfunum til þess að fá heildarmynd af henni.

Eins og sjá má á myndinni hér fyrir neðan eru stöduyfirlit úr VSK-kerfinu ekki auðlæsileg því í þau vantar bæði formerki og millisamtölur.

SKATTSTJÓRINN Í	VIRÐISAUKASKATTUR	27.03.98
REYKJAVÍK	STAÐA ADILA PR.REGL. TÍMABIL	16:00:00
KT.... 010234-5679	Jón Jónsson	
VSKNR.. 99909	Vaskskjólí 14	
TVEGGJA MÁNADA SKIL	0000 - Reykjavík	
ÁR: 98 Regl. Tímabil	01	02 03
Skattskyld velta..	251.860.927	
Undanþegin velta..	34.500	
Útskattur.....	61.697.475	
Innskattur.....	25.074.177	
Álagning.....	36.623.298	
Álag.....	0	
Greið/Mótbók VSK .	15.353.582	
Staða VSK.....	21.353.582	
Virðisauki %.....	59.37	
Vanskil/inneign...	0	
Vextir.....	0	
Kostnaður.....	0	
Greiðsla TBI.....	15.269.716	
Staða TBI.....	15.269.716	

Þann 27. janúar 1998 birtist álit umboðsmanns Alþingis um framsetningu tölulegra upplýsinga af hálfu opinberra innheimtumanna. Tílefni athugunar umboðsmanns voru kvartanir og ábendingar sem honum höfðu borist þar sem fram

kom mikil óánægja með yfirlit yfir skuldaskil opinberra gjalda. VSK-kerfið og TBI-kerfið eru meðal þeirra sem fjallað er um í þessu álitni umboðsmannsins.

Í álitinu fjallar umboðsmaður um leiðbeiningaskyldu starfsmanna stjórnvalda. Forsendu þess að hægt sé að sinna henni telur hann vera þá að hægt sé að prenta lista með skýrri framsetningu á tölulegum upplýsingum út úr bókhaldskerfum álagningar- og innheimtuaðila. Telur umboðsmaður að þessum atriðum hafi ekki í öllum tilvikum verið nægilegur gaumur gefinn. Umboðsmaður telur nauðsynlegt að gjaldandi, sem þess óskar, fái fullkomnar upplýsingar um greiðslustöðu, þar sem fram komi með skýrum hætti sundurliðun á öllum þáttum innborgana, útborgana og útreiknings. Hann leggur jafnframt áherslu á að framsetning þessara upplýsinga verði eins einföld og frekast er unnt.

Í álitni umboðsmanns er vitnað í svör þess efnis að nýtt tekjubókhaldskerfi sé nú í smíðum og kalli það á breytingar á verkefnaskiptingu á milli þess og VSK-kerfisins. Hún muni leiða til þess að gjaldandi eigi að geta fengið heildaryfirlit úr nýja tekjubókhaldskerfinu með þeim hætti sem áður er lýst. Umboðsmaður telur að í svörum fjármálaráðuneytisins felist að það sé sammála því að úrbóta sé þörf og telur hann og að nauðsyn beri til þess að verkinu verði hraðað.

Ríkisendurskoðun tekur undir álit umboðsmanns Alþingis að nauðsynlegt sé að gjaldendur eigi kost á betri og einfaldari stöðuyfirlitum en nú eru fáanleg um virðisaukaskattinn.

7. Afstemmingar og uppgjör

Í þessum kafla er fjallað um afstemmingar virðisaukaskatts á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis, sem verið hefur í höndum Ríkisbókhalds, auk þess sem fjallað er um heildaruppgjör virðisaukaskattsins en um það sér Ríkisbókhald vegna ríkisreiknings. Til skilningsauka er þó byrjað á umfjöllun um þá þætti TBI-kerfisins sem máli skipta í þessu sambandi, auk þess sem þeir eru bornir saman við sömu þætti VSK-kerfisins.

7.1 Hlutverk Ríkisbókhalds

Auk VSK-kerfisins tengjast TBI-kerfið og BÁR-kerfið virðisaukaskattinum. Þau eru í umsjá Ríkisbókhalds. Hlutverk þess vegna virðisaukaskatts er m.a. að:

- 1) Stýra skráningu greiðslna samkvæmt skýrslum inn í greiðslumynd í TBI-kerfinu og sjá um innlestur á gírógreiðslum.
- 2) Sjá um afstemmingu á gíróreikningi ríkissjóðs vegna virðisaukaskatts í Seðlabanka Íslands.
- 3) Halda utan um innheimtu og eftirstöðvar vanskila í gjaldflokki VA í TBI-kerfinu.
- 4) Halda utan um endurgreiðslur í TBI-kerfinu, bæði vegna almennta og svokallaðra sérstakra eða úrskurðaðra endurgreiðslna.
- 5) Sjá um uppgjör á virðisaukaskatti, bæði greiðsluuppgjör og rekstraruppgjör skv. upplýsingum frá innheimtumönnum (TBI-kerfið) og ríkisféhirði (BÁR-kerfið) vegna innheimtu, endurgreiðslu og afskrifta en samkvæmt upplýsingum frá ríkisskattstjóra um álagningu og breytingar.

7.2 Helstu þættir TBI-kerfisins

TBI-kerfið byggir aðallega á tveimur skráum, innheimtuskrá og skrá sem geymir uppsafnaðar hreyfingar (hreyfingaskrá), auk nafnaskrár.

Meginreglan í TBI-kerfinu er sú að álagningarár þess og tímabil eru alltaf opin í þeim skilningi að inn á sama álagningarár/tímabil fara færslur sem þeim tilheyra þó að þær séu gerðar á löngum tíma, jafnvel mörgum árum. Slíkt telst alveg eðlilegt. Hins vegar eru útbúnir í kerfinu sérstakir uppgjörslistar vegna þeirra færslna sem gerðar eru daglega, mánaðarlega og árlega. Innheimtuskrá og uppsafnaðar hreyfingar eru taldar reglulega og þær stemmdar af hvor við aðra og við uppgjörslistana. Afstemming ársins í TBI-kerfinu byggir á því að taka stöðu í skráum kerfisins í ársbyrjun og árslok. Mismunur á að vera sá sami og heildarútkoma samkvæmt uppgjörslista ársins.

1. Innheimtuskrá

Í innheimtuskrá TBI-kerfisins er haldið utan um fjárhæðir þeirra krafna sem eru til innheimtu með uppsöfnun fyrir hvern gjaldflokk niður á tegund (almennan virðisaukaskatt, virðisaukaskatt bændu, endurgreiðslur til húsbyggenda o.s.frv.), stofn, (höfuðstól, álag, dráttarvexti o.s.frv.), álagningarár og tímabil.

Fyrstu árin voru talningar úr innheimtuskrá gerðar daglega. Ríkisbókhaldið bar þær saman við talningar úr þeirri skrá sem geymir einstakar hreyfingar kerfisins til að ganga úr skugga um hvort þessar skrár stemmdu ekki. Frá því að TBI-kerfið var tekið í notkun á árinu 1982 hefur heyrt til undantekninga að svo hafi ekki verið og hefur jafnan verið brugðist við ósamræmi með nauðsynlegum leiðréttingum. Þessar ítarlegu talningar eru nú að jafnaði aðeins gerðar í árslok en í stað þeirra hefur komið dagleg umfangsminni talning, svokölluð K-talning og er hún borin saman við samþætilega talningu úr hreyfingaskránni.

2. Uppsafnaðar hreyfingar

Sú skrá TBI-kerfisins sem heldur utan um einstakar hreyfingar kallast uppsafnaðar hreyfingar eða hreyfingaskrá. Talningar úr henni eru á sama niðurbroti og frá greinir í kaflanum um innheimtuskrána hér á undan að því viðbættu að í uppsöfnuðu hreyfingunum er greint á milli jákvæðrar og neikvæðrar álagningar, hækkana og lækkana vegna breytinga og innborgana og útborgana vegna greiðslna.

Talningar úr uppsöfnuðum hreyfingum voru fyrstu árin gerðar daglega en eru nú að jafnaði aðeins gerðar í árslok. Í stað þessara ítarlegu talninga hefur komið dagleg umfangsminni talning, svokölluð J-talning.

3. Uppgjörslisti

Daglega verður til í TBI-kerfinu uppgjörslisti fyrir hvern notanda, t.d. hvert innheimtuembætti. Niðurbrot hans er það sama og lýst er í kaflanum um uppsafnaðar hreyfingar hér á undan. Vikulega sér Ríkisbókhaldið um vegna hvers notanda að uppgjörslistar liðinnar viku séu samkeyrðir í vikulista. Í byrjun hvers mánaðar eru vikulistar liðins mánaðar samkeyrðir í mánaðarlista og í ársbyrjun eru mánaðarlistar liðins árs samkeyrðir í uppgjörslista ársins. Hvorki daglega, mánaðarlega né árlega er útbúinn einn listi með samtölum vegna allra notenda.

Hvert innheimtuembætti stemmir uppgjör sitt daglega af við uppgjörslista sinn í TBI-kerfinu og í Ríkisbókhaldinu er daglega farið yfir uppgjör tveggja innheimtuembætta auk afstemminga á svokölluðum J- og K-talningum sem fjallað var um hér að framan.

4. Gjaldflokkar

Í TBI-kerfinu eru alls fjórir gjaldflokkar sem geyma upplýsingar tengdar þeim virðisaukaskatti sem fjallað er um í þessari skýrslu.

1) Gjaldflokkur VA:

Í gjaldflokki VA er haldið utan um innheimtu vanskila og endurgreiðslur, bæði almennar og sérstakar. Gjaldflokkurinn er oft nefndur vanskilagjaldflokkur virðisaukaskatts.

Inn í VA fara sendingar frá VSK-kerfinu vegna van-
eða ofgreiddrar álagningar, álags, áætlana, endurgreiðslna og ýmissa leiðréttinga á þegar álögð tímabil.

Færslur sem sendar eru frá VSK-kerfinu yfir í gjaldflokk VA í TBI-kerfinu eru í samræmi við skilgreiningar ríkisskattstjóra á því hvað er álagning og hvað breyting.

2) Gjaldflokkur VB:

Greiðslur á virðisaukaskatti inn á óálögð tímabil eru, auk þess að vera lesnar inn í VSK-kerfið, lesnar inn í gjaldflokk VB í TBI-kerfinu þar til tímabili er lokað vegna álagningarvinnslu u.þ.b. mánuði eftir gjalddaga. Gjaldflokkurinn er oft nefndur skilamannagjaldflokkur virðisaukaskatts.

3) Gjaldflokkur VC:

Inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu eru lesnar sem 4-færslur ýmsar reikningsfærslur frá VSK-kerfinu. Ríkisbókhald notar þær við heildarafstemmingu virðisaukaskattsins á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins. VSK-kerfið skilar færslunum aðlöguðum að skilgreiningum Ríkisbókhalds á því hvað er álagning og hvað breyting og þannig eru þær lesnar inn í gjaldflokk VC.

Færslur í gjaldflokki **VC** í TBI-kerfinu eru vegna:

- 1) Allra álagninga á virðisaukaskatti og álagi.
- 2) Breytinga á virðisaukaskatti og álagi.
- 3) Færslna á:
 - a) greiðslum samkvæmt skýrslum inn á óálögð tímabil og
 - b) millifærslum vegna skuldajafnaðar á endurgreiðslum til sveitarfélaga og veitingahúsa og vegna húshitunar.

Lestur á reikningsfærslum frá VSK-kerfinu inn í gjaldflokk **VC** í TBI-kerfinu er gerður samkvæmt sérstakri beiðni frá Ríkisbókhaldi. Um leið er keyrður listinn N7229TC úr VSK-kerfinu og sýnir hann samtölur þeirra færslna sem eiga að skila sér inn í gjaldflokk **VC** í TBI-kerfinu. Uppgjörslisti þess gjaldflokks og listi N7229TC vegna sama færslutímabils eiga því að stemma saman.

4) Gjaldflokkur **VX**:

Þessi gjaldflokkur er notaður við innlestur á gírógreiðslum sem koma frá Reiknistofu bankanna og sýnir hann samtölur þeirra. Gerðar eru mótbókunarfærslur í gjaldflokki **VX** um leið og gírógreiðslurnar eru lesnar inn í gjaldflokk **VB** eða gjaldflokk **VA**. Gjaldflokkurinn er og notaður við afstemmingar á hlaupareikningi ríkissjóðs í Seðlabanka vegna gírógreiðslna á virðisaukaskatti.

7.3 Ólík uppgjörstímabil í VSK- og TBI-kerfi

Eins og áður hefur komið fram er meginregla TBI-kerfisins sú að hvert tímabil álagningarárs hvort sem er í innheimtu-skrá eða hreyfingaskrá er opið í þeim skilningi að inn á það fara færslur sem því tilheyra, án tillits til þess hvenær þær

urðu til. Færslur innan sama tímabils álagningarárs eru því oft gerðar á löngum tíma, jafnvel mörgum árum. Sama meginregla gildir í VSK-kerfinu varðandi hvert tímabil álagningarárs hvort sem er í stöðuskrá eða hreyfingaskrá. Opin tímabil álagningarárs eru því sameiginlegt einkenni TBI-kerfisins og VSK-kerfisins.

Hvert uppgjörssár í BÁR-kerfinu er frá 1. janúar – 31. desember. Uppgjörið byggir á þeirri meginreglu að færslur eru gerðar upp miðað við færsludagsetningu. Álagning sem til verður á árinu 1996 tilheyrir því ári bókhaldslega en breyting á henni sem ekki er ákvörðuð fyrr en á árinu 1997 tilheyrir því ári bókhaldslega.

Þar sem tímabil álagningarárs eru opin í TBI-kerfinu eru daglega, mánaðarlega og árlega keyrðir sérstakir uppgjörsslistar út úr því til þess að hægt sé að skila upplýsingum inn í BÁR-kerfið út frá færslutímabili. Í VSK-kerfinu sem byggir á opnum tímabilum álagningarárs eins og TBI-kerfið, eru uppgjörsslistar sambærilegir við þá sem búnir eru til í TBI-kerfinu ekki til og ekki haldið sérstaklega utan um færslur út frá færslutímabili, þ.e. hvorki daglega, mánaðarlega né árlega. Að þessu leyti eru TBI-kerfið og VSK-kerfið afar ólík.

Álagningarvinnsla (mismunarvinnsla), vegna síðustu tímabila tiltekins álagningarárs fer yfirleitt fram í VSK-kerfinu í kringum 15. apríl ár hvert. Í framhaldi af henni liggja fyrir heildartölur tiltekins álagningarárs en þær verða til á tímabili sem nær yfir hluta úr tveimur almanaksárum. Þetta eru þær tölur sem gefnar eru út af skattkerfinu og eru t.d. teknar inn í ársskýrslu VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra. Ósamræmi er því á milli þessara talna og þeirra sem fram koma í BÁR-kerfinu og þar með í ríkisreikningi. Sem dæmi um þessar ólíku uppgjörsaðferðir má nefna að í ársskýrslu VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra eru oftast bornar saman tölur frá nýliðnu ári og árinu þar á undan. Í ársskýrslunni fyrir 1996⁹ eru því einnig tölur frá 1995 en þær eru allt aðrar en þær sem birtast í ársskýrslunni fyrir 1995¹⁰.

⁹ Sjá bls. 48 í ársskýrslu VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra 1996.

¹⁰ Sjá bls. 23 í ársskýrslu VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra 1995.

Rétt er að geta þess hér að samkvæmt upplýsingum frá ríkisskattstjóra hafa aðilar sem fylgjast með hagstærðum fengið síðan í maí 1995 bæði „stöðutölur“ og „álagningar-tölur“, þ.e. eldra árið hefur verið gefið upp eins og það var á sambærilegum tímamarki. Þessar tölur hafa verið sendar Þjóðhagsstofnun, fjármálaráðuneyti o.fl.

7.4 Ólíkar talningar færslutímabila í VSK- og TBI-kerfi

Þar sem uppgjörslistar fyrir tiltekin færslutímabil eru ekki til í VSK-kerfinu er afstemming þess við sömu færslutímabil í TBI-kerfinu ekki auðveld. Áður er komið fram í kafla 6.1.2. hér að framan að reglulegar T5-talningar VSK-kerfisins voru m.a. hugsaðar sem nokkurs konar uppgjörslistar VSK-kerfisins til afstemmingar við þær reikningsfærslur sem kerfið útbýr og lesa átti mánaðarlega inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu. T5-talningar hafa ekki verið gerðar reglulega í þessu skyni og Ríkisbókhald lætur, a.m.k. ekki fyrri hluta árs, lesa reikningsfærslurnar inn í TBI-kerfið. Þessi afstemmingarleið hefur því ekki verið nýtt eins og gert var ráð fyrir.

Í T5-talningum koma fram heildartölur vegna álagningar, breytinga og álags. Þær reikningsfærslur VSK-kerfisins sem lesnar eru inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu eru sundurliðaðar í ríkari mæli auk þess sem þar eru upplýsingar um millifærslur innan VSK-kerfisins sem ekki er að finna í T5-talningunni.

Ljóst er að T5-talningar eru ekki sambærilegar við uppgjörslista TBI-kerfisins. Regluleg T5-talning, sem getur gefið heildartölur um álagningu og álag á tilteknu færslutímabili í VSK-kerfinu, á að vera afstemmanleg við þær reikningsfærslur VSK-kerfisins sem lesnar eru inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu. Við þessa talningu fæst samanburður á tölum innan VSK-kerfisins sjálfs og færslum sem sendar eru til TBI-kerfisins en sá samanburður á sér ekki stað í dag.

Talningar, sem gerðar eru í skjámynd G2N og vinna á hreyfingaskrá VSK-kerfisins, eru ekki frekar en T5-talningarnar sambærilegar við uppgjörlista TBI-kerfisins. Þó gildir það sama um G2N-talningarnar og T5-talningarnar að séu þær gerðar reglulega, má stemma heildartölur vegna álagningar og álags af við VC-gjaldflokkinn í TBI-kerfinu og fá þar með samanburð á tölum innan VSK-kerfisins sjálfs og færslum sem sendar eru til TBI-kerfisins.

7.5 Ólíkar skilgreiningar ríkisskattstjóra og Ríkisbókhalds

Ólíkar skilgreiningar Ríkisbókhalds og ríkisskattstjóra á því hvað teljast skuli álagning og hvað breyting er ástæða þess að VSK-kerfið útbýr annars vegar færslur sem fara inn í TBI-kerfið á viðskiptareikninga gjaldenda í samræmi við skilgreiningar ríkisskattstjóra og hins vegar reikningsfærslur VSK-kerfisins sem Ríkisbókhald lætur lesa inn í gjaldflokk VC en þær eru í samræmi við skilgreiningar Ríkisbókhalds.

Mismunandi skilgreiningar áður nefndra aðila leiða til þess að sögn kerfisfræðinga hjá Skýrr hf. að viðhald VSK-kerfisins verður flóknara en ella. Ástæðan er sú aðlögun sem framkvæma þarf til þess að reikningsfærslur virðisauka-skattsins séu í samræmi við skilgreiningar Ríkisbókhalds. Ýmsar breytingar á VSK-kerfinu kalla því á breytingar bæði á þeim forritum sem sjá um að útbúa færslur til sendingar á viðskiptareikninga gjaldenda og þeirra sem sjá um áður nefnda aðlögun vegna reikningsfærslanna.

Uppgjör álagningar- og innheimtuaðila verða ávallt að vera í samræmi við þær reglur sem Ríkisbókhald ákveður.

Ríkisendurskoðun telur brýnt að sama túlkun sé hjá öllum álagningar- og innheimtuaðilum á álagningu og breytingu.

Samræming tekur annars vegar til greiningar á milli þess hvort ákvörðun um greiðsluskyldu telst álagning eða breyting og hins vegar til tímasetningar hennar, þ.e. hvaða ári eða tímabili telst ákvörðun um greiðsluskyldu tilheyra.

Álagning á að jafnaði að fela í sér annað hvort ákvörðun skattfyrivalda eða ákvörðun innheimtumanna um greiðsluskyldu með eða án gjaldfrests skv. gildandi reglum um viðkomandi tekjustofn.

Breyting á álagningu felur í sér ákvörðun um aðra greiðsluskyldu en áður var ákveðin skv. fyrstu álagningu eða fyrri breytingu.

Um tímasetningu ákvarðana um álagningu er gerður greinarmunur á beinum sköttum, aðflutnings- og útflutningsgjöldum svo og sölu-, veltu- og framleiðslusköttum. Sölu- veltu- og framleiðsluskattar skulu færðir á það ár er salan, veltan eða framleiðslan á sér stað, enda þótt ekki sé unnt að gera fullnaðarskil fyrir en á næsta ári. Um tímasetningu ákvarðana um breytingar hafa Ríkisbókhald og Ríkisendurskoðun talið eðlilegustu meðferðina þá að allar ákvarðanir þar um tilheyri bókhaldslega því ári þegar þær eru teknar.

VSK-kerfið mun senda álagningar og breytingar til TBR-kerfisins í samræmi við skilgreiningar Ríkisbókhalds. Þær eru ekki að öllu leyti þær sömu og ríkisskattstjóri notar nú í VSK-kerfinu því umbreyta þarf færslum fyrir þessar sendingar. Vegna tíðra breytinga á VSK-kerfinu eru slíkar umbreytingar óskynsamlegar og verður að telja mun skynsamlegra að sama túlkun sé hjá öllum álagningar- og innheimtuaðilum á álagningu og breytingu. Þetta er einnig skilyrði þess að hægt sé að ná samræmdum upplýsingum út úr VSK-kerfi, Bókhaldskerfi TBR, Innheimtukerfi TBR og TBI-kerfi.

7.6 Daglegar afstemmingar á milli VSK- og TBI-kerfis

Að kvöldi er daglega gerð vélræn afstemming á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis og sýnir hún fjölda færslna og samtölu fjárhæða þeirra færslna sem urðu til í VSK-kerfinu og sendar voru yfir í gjaldflokk VA í TBI-kerfinu og greiðslna á óálögðum tímabilum sem lesnar voru inn bæði í VSK-kerfið og í gjaldflokk VB í TBI-kerfinu, þ.á.m. vegna greiðslna sem fara á biðreikning.

Vélrænu daglegu afstemmingarnar voru á sínum tíma settar upp í ákveðnum tilgangi. Um hann segir á bls. 1 í skjalinu „Tölvukerfi virðisaukaskatts“ frá ríkisskattstjóra:

„... Í kerfinu er sömuleiðis vaki sem gera skal viðvart verði ekki sömu daglegu breytingar á hreyfingum í Virðisauka-skattkerfinu og Tekjubókhaldskerfinu til þess að tryggja það að báðum kerfum beri ætíð saman“.

Daglegar afstemmingar á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins hafa aldrei verið alveg í lagi og hafa af og til verið í miklum ólestri. Virðist það stafa bæði af tæknilegum og framkvæmdalegum ástæðum. Ástandið hefur farið versnandi með árunum. Ljóst er að þegar gerðar hafa verið breytingar á VSK-kerfinu sem áhrif hafa haft á sendingu gagna til TBI-kerfisins hafa þær ekki alltaf náð til daglegu afstemmingarinnar. Fleira virðist þó geta komið til.

Hér skal það sérstaklega nefnt að í flestum mánuðum ársins 1997 voru villur í daglegum, vélrænum afstemmingum en þær voru í sérstaklega miklum ólestri mánuðina mars og apríl. Um mánaðarmótin apríl/maí voru settir inn sérstakir lykklar í hana vegna ársskilamanna og breytti það miklu til batnaðar. Þetta er líklega eina breytingin sem gerð hefur verið á daglegu afstemmingunni frá upphafi á þeim lyklum sem hún sýnir. Inn í hana vantar t.d. alveg afstemmingar á Q-lyklum, tilteknum lyklum vegna bændu og sérstöku endurgreiðslum.

Upphaflega var daglega vélræna afstemmingin sett þannig upp að ef hún stemmdi ekki, uppfærðist stöðuskráin í VSK-kerfinu ekki fyrr en búíð var að leiðrétta daglegu afstemminguna. Þessu var síðar breytt þannig að nú athugar talningaforritið áður en keyrsla fer fram hvort skjalið, sem talningakeyrslna bjó til fyrir daginn á undan, sé til. Ef svo er, burtséð frá því hvort um er að ræða mismun eða ekki, þá er talningakeyrslna keyrð. Þetta er sjálfvirk keyrsla.

Þegar daglegar, vélrænar afstemmingar voru settar upp var ákveðið að starfsmenn ríkisskattstjóra fylgdust daglega með þeim og sæju um leiðréttingar ef þörf krefði. Þeirri ákvörðun hefur ekki verið breytt. Í lok apríl 1997 virðist sem ríkisskattstjóri hafi hætt að fylgjast með þessum afstemmingum. Ríkisendurskoðun telur alvarlegt að ekki sé fylgst með þeim og í ljós leitt að hvað veldur villunum. Ekki er því hægt að útiloka að þær séu vegna þess að færslur fara ekki á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis sem þá geta að öllum líkindum leitt til rangrar stöðu hjá einhverjum gjaldendum.

Hér á eftir verður daglegu, vélrænu afstemmingunum lýst ítarlega.

1. Afstemmingarliðir

Fjöldi færslna og heildarfjárhæðir á tilteknum lyklum koma fram í daglegu afstemmingunni:

- 1) Vegna sendinga VSK-kerfis til TBI-kerfis á álagningu og breytingum sem fara eiga inn í vanskilagjaldflokkinn VA í TBI og móttöku TBI-kerfisins á þessum gögnum.
- 2) Vegna innlesturs greiðslufærslna á óálögð tímabil annars vegar inn í VSK-kerfið og hins vegar inn í TBI-kerfið. Útborganirnar eru vegna alls kyns villna.

- 3) Vegna innlesturs greiðslufærslna á óálögð tímabil annars vegnar inn í VSK-kerfið og hins vegar inn í TBI-kerfið þegar greiðslur fá biðreikningsmeðferð, þ.e. eru merktar VSK-númeri 99999.

Sendingar frá VSK-kerfi yfir í gjaldflokk VA í TBI eru í þessari vélrænu vinnslu daglega stemmdar af niður á eftirfarandi 9 liði og er álagningar- og breytingarlykill að baki allra nema eins þeirra, sbr. A/B í lok lykils:

- 1) VAAAA/B Álagn. eða breyt. v/ vanskila
- 2) VAAVA/B Álagning eða breyting á álagi.
- 3) VAABA Álagn. v/br.birgðaskila fiskverkenda
- 4) VAACA/B Álagning eða breyting á innskatti.
- 5) VAASA/B Álagning eða breyting vegna bráða-
birgðaskila sláturleyfishafa
- 6) VABAA/B Álagn. eða breyt. á útskatti bænda.
- 7) VABVA/B Álagn. eða breyting á álagi bænda.
- 8) VAJAA/B Álagn. eða breyt. v/ársskilamanna.
- 9) VAJVA/B Álagn. eða breyt. á álagi ársskilamanna.

2. Ósérgreindir og óafstemmdir liðir

Í árlegri afstemmingu Ríkisbókhalds á virðisaukaskatts á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins eru álagning og álag brotin niður á 8 mismunandi liði. Þessir 8 liðir eru í samræmi við reikningsfærslur VSK-kerfis, þ.e. þær færslur sem VSK-kerfið býr til úr talningum og lesnar eru inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu sem 4-færslur. Afstemmingarliðirnir er þeir sem eru nr. 1) - 7) í kaflanum hér á undan auk liða 8) - 9), sem eru í reikningsfærslunum saman við liði 1) og 2). Í afstemmingunni er og liður:

- 10) VABCA/B Álagning og breyt. á innskatti bænda

en lyklarnir í lið 10 eru ekki sérgreindir í daglegu, vélrænu afstemmingunni, heldur eru færslur á þeim undir lykklunum VABAA/B Álagning eða breyting á útskatti bænda.

Utan daglegrar afstemmingar eru og sendingar frá VSK-kerfinu á svokölluðum Q-lyklum en fjallað er um þá í sérstökum kafla hér á eftir, sbr. 7.8.2.1.

Utan við daglegu vélrænu afstemmingarnar eru og sendingar á álagningu eða breytingu á sérstökum endurgreiðslum frá VSK-kerfinu yfir í gjaldflokk VA í TBI-kerfinu. Þessar endurgreiðslur eru bókaðar þar á eftirfarandi lykla.

- 1) VAHAA/B Endurgreiðslur til húsbyggjenda.
- 2) VAHBA/B Endurgreiðslur v/byggingastarfsemi.
- 3) VAHEA/B Endurgreiðslur vegna viðhalds og endurbóta á íbúðarhúsnæði.
- 4) VAHMA/B Verðbætur á endurgr. v/endurbóta og viðhalds eða byggingar íbúðarhúsn. til eigin nota.
- 5) VAHNA/B Verðbætur á endurgr. v/byggingar. íbúðarhúsnæðis til sölu eða leigu.
- 6) VAMAA/B Endurgreiðsla vegna matvöru, leiðr.
- 7) VANAA/B Endurgreiðslur til veitingahúsa.
- 8) VASSA/B Egr. til opinberra aðila vegna snjó-moksturs o.fl.
- 9) VASVA/B Álag vegna opinberra aðila.
- 10) VAVAA/B Niðurgreiðslur til hitaveitna.

3. Meðferð mismunar

Á fyrstu árum VSK-kerfisins voru útbúin í Skýrr sérstök leiðréttingarforrit sem tengd voru sívinnslumyndum VSK-kerfisins ef upp kom mismunur í daglegu, vélrænu afstemmingunni. Sáu starfsmenn ríkisskattstjóra um framkvæmd leiðréttinganna með þeirra hjálp. Þegar „dagurinn“ var orð-

inn réttur í VSK-kerfinu, uppfærðist stöðuskrá þess. Eins og áður er komið fram uppfærðist stöðuskráin nú án tillits til þess hvort mismunur er í daglegu, vélrænu afstemmingunni eða ekki.

Svo virðist sem með aukinni villutíðni í afstemmingum á sendingum og móttöku gagna á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis hafi smám saman slaknað á því að leiðréttingar væru gerðar. Framkvæmdin var lengstum sú að starfsmenn ríkisskattstjóra létu þjónustufulltrúa í Skýrr h.f. vita að mismunur væri og sá hann um að koma kvörtun á framfæri við kerfisfræðinga fyrirtækisins. Eins og áður er komið fram virðist því hafa verið hætt í lok apríl 1997.

7.7 Mánaðarlegar afstemmingar á milli VSK- og TBI-kerfis

Upphaflega mun ætlunin hafa verið sú að framkvæma afstemmingar á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis mánaðarlega.

Mánaðarlega eru í VSK-kerfinu útbúnar sérstakar talningar yfir álagningar-, breytinga- og greiðslufærslur sem lesnar hafa verið inn í VSK-kerfi, ásamt talningum á þeim millifærslum innan kerfisins sem verða til í framhaldi af úrskurðuðum endurgreiðslum. Þessar talningar eru notaðar til að búa til reikningsfærslur ríkisskattstjóra vegna virðisaukaskattsins og eru lesnar sem 4-færslur inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu. Gjaldflokkur VC í TBI-kerfinu var sérstaklega settur upp til þess að auðvelda afstemmingu virðisaukaskatts m.a. á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis.

Það sem torveldaði mánaðarlegt uppgjör í upphafi var að ekki lágu fyrir samtölur í VSK-kerfinu varðandi greitt en ólagt og álagt en ósent til TBI-kerfisins, hvort tveggja á tilteknum tímamarki.

Með hugtakinu greitt en ólagt er átt við að greiðslufærsla og álagningarfærsla sömu skýrslu á sér venjulega stað á

mismunandi tíma. Ef búið er að færa greiðslu tiltekinnar skýrslu en ekki búið að leggja á hana er talað um að greiðslan sé óálögð.

Forrit til talninga á því sem í VSK-kerfinu var annars vegar greitt en óálagt en hins vegar álagt en ósent til TBI-kerfisins, voru fljótlega útbúin. Sú ástæða fyrir því að stemma kerfin ekki af mánaðarlega er því fyrir löngu úr sögunni. Vegna þess hversu flókin og viðamikil afstemmingin er, framkvæmir Ríkisbókhald hana nú einu sinni á ári. Með hvaða hætti má sjá í kaflanum hér á eftir.

7.8 Árlegar afstemmingar á milli VSK- og TBI-kerfis

1. Framkvæmd ársuppgjörs

Rétt er að ítreka það hér að engar afstemmingar eru gerðar á milli VSK-kerfisins sjálfs og TBI-kerfisins. Ríkisskattstjóri á að sjá um afstemmingar VSK-kerfisins og Ríkisbókhald um afstemmingar TBI-kerfisins.

Þær afstemmingar á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis sem lýst verður hér á eftir byggja á gögnum ríkisskattstjóra og Ríkisbókhalds. Gögn frá ríkisskattstjóra eru reikningsfærslur og talningar hans úr VSK-kerfinu, þ.e. þær talningar sem sendar eru Ríkisbókhaldi um áramót vegna afstemmingar og eru hluti af reikningsskilum ríkisskattstjóra sem álagningaraðila. Þess skal getið í þessu sambandi að álagningaraðili á að láta Ríkisbókhaldi í té upplýsingar um þær fjárhæðir sem færðar eru sem tekjur í ríkisreikningi. Þau gögn frá Ríkisbókhaldi sem afstemmingin á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins byggir á eru talningar Ríkisbókhalds á síðarnefnda kerfinu.

Árleg afstemming á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis á höfuðstól og álagi virðisaukaskatts samkvæmt skýrslum, þ.á.m. frá ársskilamönnum, og virðisaukaskatti bændu og

bráðabirgðaskilum fiskverkenda og sláturleyfishafa er nú framkvæmd með eftirfarandi hætti:

AFSTEMMINGAR OG UPPGJÖR

	Óskýrður mismunur frá fyrra ári.	Þegar bornar voru saman eftirstöðvar í innheimtuskrá TBI 31. 12. á síðasta uppgjörssári og eftirstöðvar útreiknaðar af Ríkisbókhaldi.
+	Eftirstöðvar í gjald-flokki VA 31.12. á síðasta uppgjörssári	skv. talningum úr innheimtuskrá TBI-kerfis þann 31. 12. á síðasta uppgjörssári.
-	Greitt en óálagt í VSK-kerfi þann 31.12. á síðasta uppgjörssári	skv. listanum N7229TI sem sýnir niðurstöður úr sérstökum talningum vegna þessa í VSK-kerfi.
+	Álagt í VSK- kerfinu en ósent til TBI þann 31.12. á síðasta uppgjörssári	skv. listanum N7229TI sem sýnir niðurstöður úr sérstökum talningum vegna þessa í VSK-kerfi.
+	Álagning	skv. lista N7229TC úr VSK-kerfi.
+/-	Breytingar	skv. lista N7229TC úr VSK-kerfi.
-	Afskriftir	skv. sérstakri talningu í áramótavinnslu TBI, sbr. listann E2553I.
-	Breytingar innheimtumannanna	skv. sérstakri talningu í áramótavinnslu TBI.
-	Vélræn afskrift RBH v/est. < 10 kr.	skv. sérstakri talningu í áramótavinnslu út frá uppruna færslu í TBI-kerfinu.
-	Greiðslur í gjald flokk VB í TBI	skv. uppgjörsslista TBI
-	Skuldajöfnun í VSK-kerfi v/úrsk. endurgr.	skv. lista Z015NID2 sem sýnir niðurst. úr sérstökum talningum vegna þessa í VSK-kerfi
-	Greiðslur í gjald .flokk VA í TBI	skv. uppgjörsslista TBI-kerfis
+	Greitt en óálagt í VSK-kerfi 31. 12. á uppgj.ári	skv. listanum N7229TI sem sýnir niðurstöður úr sérstökum talningum vegna þessa í VSK-kerfi
-	Álagt í VSK-kerfi en ósent til TBI 31. 12. á uppgjörssári	skv. listanum N7229TI sem sýnir niðurstöður úr sérstökum talningum í VSK-kerfi
=		Eftirstöðvar virðisaukaskatts, reikn. skv. framangreindri aðferð. Ef eftirst. í gjfl. VA skv. talningu úr innheimtuskrá TBI í árslok stemma ekki við þessar útreiknuðu eftirstöðvar telst mismunur vera í afstemmingu virðisaukaskatts á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis.

2. Erfiðleikar við ársuppgjör

Árleg afstemming virðisaukaskattsins á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis kostar nú mikla vinnu af hálfu Ríkisbókhalds og vaxandi erfiðleika. Almennar skýringar á afstemmingarvandamálum á milli kerfanna eru gallar í hugbúnaði og að ekki hafa verið til staðlaðar vinnslur til að leita uppi ósamræmi á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins. Einnig hefur notkun TBI-kerfisins á VSAM-skrám valdið vandræðum auk þess sem nefnt skal að form upplýsinga hefur ekki verið eins og best verður á kosið.

Frá upphafi hefur árlega verið óskýrður mismunur í þessari afstemmingu. Vegna ársins 1996 gekk hún illa og lauk ekki endanlega fyrir en í ágústbyrjun 1997. Fram að þeim tíma var óskýrður mismunur upp á rúma 2 milljarða í afstemmingunni sem fór fram með þeim aðferðum sem lýst í kaflanum hér á undan. Mismunurinn var á þann veg að eftirstöðvar í gjaldflokki VA í TBI-kerfinu voru hærri en útreiknaðar eftirstöðvar.

Einn af liðunum í árlegri afstemmingu Ríkisbókhalds er talning á því sem álagt er í VSK-kerfinu en ósent til TBI og því sem greitt er en óálagt í VSK-kerfinu, hvort tveggja um áramót. Vegna uppgjörs ársins 1996 var forritið N7229TI sem sér um þessar talningar keyrt þann 17.03.1997 og skilaði þá eftirfarandi tölum vegna ósendrar álagningar:

Fjöldi færslna:	34.496
Eftir að senda TBI:	kr. 2.050.867.383

Ríkisbókhald taldi þessar tölur strax fjarri lagi því færslur og fjárhæðir voru margfalt hærri en áður höfðu sést við árlega keyrslu forritsins. Með þessum tölum myndaðist rúmlega tveggja milljarða mismunur í áðurnefndri afstemmingu Ríkisbókhaldsins á virðisaukaskattinum.

Forrit N7229TI var keyrt aftur þann 31.07.1997 og skilaði nú allt öðrum tölum:

Fjöldi færslna: 1.942
Eftir að senda TBI: kr. 65.165.234

Við þessa seinni talningu lækkaði mismunur á milli kerfanna innan ársins í heildarafstemmingu Ríkisbókhalds á virðisaukaskatti niður í rúmlega 1,1 milljón, þannig að óskýrður uppsafnaður mismunur á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis, var í árslok 1996 tæpar 6 milljónir króna, á þann veg að eftirstöðvar samkvæmt innheimtuskrá TBI-kerfisins voru lægri en útreiknaðar eftirstöðvar.

Í skýringum ríkisskattstjóra frá 16. janúar 1998 á ólíkum tölum úr áðurnefndum tveimur keyrslum á forriti N7229TI segir:

„Þetta forrit, N7229TI, er keyrt einu sinni á ári. Þegar það var keyrt fyrir árið 1997 hafði gleymst að uppfæra árið á einum stað þannig að miðað var við 1996. Þar af leiðandi voru talningarnar rangar. Forritið var leiðrétt og keyrt aftur.“

Ríkisbókhald framkvæmdi afstemmingu á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis vegna ársins 1997 með sama hætti og áður. Þegar þetta er skrifað um miðjan maí 1998 er óskýrður heildarmismunur á milli kerfanna í árslok 1997 tæpar 16 milljónir, á þann veg að eftirstöðvar samkvæmt innheimtuskrá TBI-kerfisins eru lægri en útreiknaðar eftirstöðvar, þ.e. mismunurinn virðist hafa aukist um tæpar 10 milljónir á árinu 1997. Ekki er víst að þetta verði endanleg mismunartala þar sem Ríkisbókhald vinnur enn að því að leita skýringa. Þess má geta hér að í kafla 7.8.2.2. um afstemmingu greiðslna í gjaldflokki VB og VSK-kerfi hér á eftir er fjallað sérstaklega um erfiðleika við afstemmingar á milli kerfanna á greiðslum ársins 1997.

1. Sendingar á Q-lyklum

Svokallaðir Q-lyklar vegna virðisaukaskatts í TBI-kerfinu eru:

VAAQB	Almenn leiðrétting, breyting
VAAQG/M	Almenn leiðrétting, útborgun/mf.
VABQB	Vsk. bændur, leiðr. breyting
VABQG/M	Vsk. bændur, leiðr. útborgun/mf.
VAJQB	Vsk. ársmenn, leiðrétting, breyting
VAJQG/M	Vsk. ársmenn, leiðrétting, útborgun/mf.

Svo virðist sem að í öllum þeim tilvikum sem VSK-kerfið sendir færslur á Q-lyklum yfir í TBI-kerfið sé um að ræða færslur sem tengjast greiðslum. Q-lyklar voru ekki meðal þeirra sem VSK-kerfið notaði við sendingar á gögnum til TBI-kerfisins í upphafi. Þeir voru þó fljótlega teknir í notkun með samþykki Ríkisbókhalds til þess að leysa vandamál vegna þeirra tilvika sem lýst er í liðum 1) og 2) hér á eftir.

Í eftirfarandi tilvikum eru inneignir sendar yfir í TBI-kerfið á breytingalyklum á stofni Q en í hreyfingum VSK-kerfisins eru þessar færslur merktar sem útborgun:

1) Ekki átti að greiða virðisaukaskatt

Þegar innborgun átti ekki að fara til greiðslu virðisaukaskatts en mistökin uppgötvast ekki fyrr en eftir að tímabilinu sem greiðslan fór inn á hefur verið lokað.

2) Tímabil álagt en greiðsla er á röngu tímabili vegna skráningarvillu eða vegna þess að hún lenti á biðreikningi

Þegar greiðsla er óvart skráð inn á rangt tímabil eða hefur lent á biðreikningi og leiðréttingar eru ekki gerðar áður en álagningarvinnsla fer fram, er greiðsla ekki dregin frá álagningu og því fer of há álagning til innheimtu í TBI-kerfinu.

3) Greiðsla ársmanna er á röngu tímabili

Þegar ársvelta ársmanna fer yfir 800 þúsund krónur breytist skilamáti þeirra yfir í regluleg skil. Skýrsla er

þá færð á það álagningartímabil sem er í vinnslu, t.d. tímabil 24 eða 32. Áður er þó búið að færa greiðslu hennar á tímabil ársmanna, sem er tímabil 48. Ef skattstofur láta starfsmenn ríkisskattstjóra ekki vita um þetta ósamræmi áður en álagningarvinnsla fer fram, þannig að hægt sé að millifæra greiðsluna inn á rétt tímabil, fer öll álagningin ranglega til innheimtu í TBI-kerfinu. Q-lyklar hafa verið notaðir í þessum tilvikum frá og með árinu 1997. Tilvik þessi eru í raun alveg þau sömu og í lið 2) hér á undan en þau varða sérstakan gjaldandahóp.

4) Ráðstöfun greiðslu leiðréttist ekki við breytingar

Gjaldandi sem ekki skilar skýrslu fær áætlun. Sama gildir þó að hann hafi greitt inn á viðkomandi tímabil. Þegar hann skilar skýrslu er áætlunin felld niður og álagning tekur mið af fjárhæðum skýrslunnar. Í tilvikum sem þessum tekur VSK-kerfið ekki fullt tillit til greiðslunnar, þannig að of há álagning er send til innheimtu yfir í TBI-kerfið. Dæmi eru og um að greiðslur sem gengið hafa upp í álag skila sér ekki til lækkunar á höfuðstól við skattbreytingu.

Ljóst er að þó svo að VSK-kerfinu hafi verið ætlað það hlutverk að sjá um ráðstöfun greiðslna á móti álagningu á óálögðum tímabilum, þá er sá þáttur kerfisins afar ófullkominn og vinnur ekki rétt þegar upp koma frávik frá því greiðslumynstri sem algengast er. Vegna þessa þurfti að finna leið sem dygði bæði til þess að greiða gjaldanda út inneign sína eða millifæra hana inn á rétt tímabil. Ekki er að sjá að margir kostir hafi verið í stöðunni en sú leið sem valin var, þ.e. að senda skattbreytingu til lækkunar á sérstökum breytingalykli (Q-lykli) hefur þó þann kost að hægt er að halda sérstaklega utan um þessar færslur.

Að lokum skal þess getið hér að hin nýja verkefnaskipting á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis, sem felur það m.a. í sér að greiðslur verða eingöngu inni í TBR-kerfinu, hafi það m.a. í för með sér að leiðréttingar á Q-lyklum frá VSK-kerfinu vegna greiðslna, heyri sögunni til.

2. Afstemming á greiðslum í gjaldflokki VB og VSK-kerfi

Í árlegu heildarafstemmingunni sem Ríkisbókhald gerir á milli VSK-kerfis og TBI-kerfis, fer fram sérstök afstemming á greiðslufærslum samkvæmt skýrslum. Hér eru bornar saman greiðslur á virðisaukaskatti samkvæmt gjaldflokki VB í innheimtuuppgjöri TBI-kerfisins og ársuppgjörslista VSK-kerfis. Sá síðarnefndi er listi N7229TC sem sýnir þær reikningsfærslur sem VSK-kerfið býr til og lesnar eru inn í afstemmingargjaldflokkinn VC í TBI-kerfinu.

Nýtt er við afstemmingar vegna árána 1996 og 1997 að erfiðleikar séu við afstemmingar greiðslna á milli kerfanna. Alltaf er til staðar, mismunur sem á sér þær eðlilegu skýringar að millifærslur eru gerðar innan VSK-kerfisins í framhaldi af úrskurðuðum endurgreiðslum, en upplýsingar um þessar greiðslur fara ekki inn á viðskiptareikninga gjaldenda í TBI-kerfinu. Mismunur vegna greiðslna á árinu 1996 skýrðist af áður nefndu og villu, því að ein greiðsla, kr. 12.995, kom fram í VSK-kerfinu en ekki í TBI-kerfinu. Ástæðan er sú að leiðrétting innan dagsins skilaði sér aðeins í TBI-kerfinu og var þá nýtt að slíkt kæmi fyrir. Búið er að leiðrétta þessa skekkju.

Verr hefur gengið að finna út úr mismun á milli greiðslna á árinu 1997. Skýring fannst þó fyrir nokkru á rúmum 850 þúsund krónum sem voru vegna villna í millifærsluforriti innan VSK-kerfisins. Enn er þó mismunur og m.a. stemma ekki saman mánaðarlegar reikningsfærslur frá VSK-kerfinu og listi vegna ársins og er enn ekki ljóst hvort er réttara. Í öðru tilvikinu er mismunurinn kr. 173.208 en í hinu kr. 1.063.552. Að hluta til er búið að skýra þennan mismun vegna þess að þrjár villur fundust sem rekja mátti til þess að villan frá 1996 endurtók sig, greiðsla kemur fram í VSK-kerfinu en ekki í TBI-kerfinu vegna þess að leiðrétting innan dagsins skilar sér aðeins í TBI-kerfinu. Einnig fannst ein villa vegna þess að við leiðréttingu á bankabandi hefur eitthvað farið úrskeiðis. Þessar fjórar villur komu fram við skoðun á forritslistanum N7229T11, en fjallað er um hann

hér á eftir. Starfsmenn Ríkisbókhalds eru nú að fara yfir hann með aðstoð starfsmanna hjá Skýrr hf.

Liður í afstemmingu greiðslna á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins er keyrsla á forriti N7229T11 sem ber saman hreyfingar vegna greiðslna í hreyfingaskrá VSK-kerfisins og greiðslufærslur sem færðar eru í gegnum F3-skjámyndina í TBI-kerfinu. Keyrslan skilar lista með fjölda og fjárhæðum þeirra færslna sem ekki fundust í báðum kerfunum. Færslurnar á listanum skiptust í 4 flokka á árinu 1996 og var þá í fyrsta skipti á listanum færsla án athugasemda:

- 1) Færslur með athugasemdinni - Leiðrétt í TBI
- 2) Færslur með athugasemdinni - Gíró-flutt
- 3) Færslur með athugasemdinni - Flutt af 99999
- 4) Færslur án athugasemda.

Færslur með athugasemdinni „Leiðrétt TBI“.

Færslur að baki athugasemdarinnar Leiðr. TBI í 1)-lið eru tvær, þ.e. mínusmerkt greiðsla í VSK-kerfinu og sama greiðsla merkt með útborgun í gjaldflokk VB í TBI-kerfinu. Færslur í þessum lið falla alveg að afstemmingum Ríkisbókhalds á greiðslum í gjaldflokk VB annars vegar og í VSK-kerfinu hins vegar og er ekki gerð sérstök grein fyrir þeim í áðurnefndri afstemmingu Ríkisbókhaldsins.

Fyrir getur komið að innborganir sem ekki eiga að fara til greiðslu virðisaukaskatts séu ranglega sem slíkar og því lesnar bæði inn í VSK-kerfið og í gjaldflokk VB í TBI-kerfinu. Ef þessi mistök uppgötvast ekki samdægurs eða áður en því tímabili, sem greiðslan fór inn á, er lokað vegna álagningarvinnslu, getur Ríkisbókhald heimilað útborgun greiðslunnar. Einnig eru dæmi um að leiðréttingar séu gerðar með þessum hætti þó að álagningarvinnsla hafi farið fram og færslur vegna hennar séu komnar yfir í TBI-kerfið.

Þessar útborganir úr VSK-kerfinu, sem aðeins má framkvæma fyrir mismunarvinnslu viðkomandi tímabils, eru gerðar í gegnum F3-skjámynd í TBI-kerfinu og verður í VSK-kerfinu til bakfærsla með mínusmerki og útborgunar-

færsla í gjaldflokki VB í TBI-kerfinu. Færslur vegna þessa fara einnig inn í daglegu, vélrænu afstemminguna á milli kerfanna.

Aðrar færslur.

Færslur sem merktar eru með athugasemdunum Gíró-flutt og flutt af 99999 er vegna ósamræmis á milli TBI-kerfis og VSK-kerfis vegna færslna sem verið er að flytja af gíró- eða biðreikningi. Þessar færslur þarfnast því sérstakrar skoðunar við afstemmingar greiðslna á milli gjaldflokks VB í TBI-kerfinu og VSK-kerfisins.

Eins og áður segir kom færsla án athugasemda í fyrsta sinn fram á þann lista sem til varð við keyrslu forritsins N7229T11 vegna ársins 1996. Var hún vera vegna þess að greiðslufærsla kom fram í VSK-kerfi en ekki TBI-kerfi vegna þess að leiðrétting skilaði sér bara í TBI-kerfinu. Færslur án athugasemda eru og á áðurnefndum lista vegna ársins 1997 og eru þrjár þeirra af sömu ástæðu og ein vegna þess að við leiðréttingu á bankabandi hefur eitthvað farið úrskeiðis.

3. Uppgjör endurgreiðslna

Ríkisbókhald telur það hlutverk álagningaraðila að stemma af álagningarkerfi sín. Auk þess skal hann álagningaraðili skila til Ríkisbókhalds reikningarsfærslum vegna rekstrar-uppgjör á því formi sem Ríkisbókhald óskar eftir.

Afstemming á endurgreiðsluhluta VSK-kerfisins er í höndum ríkisskattstjóra. Úrskurðaðar endurgreiðslur eru bæði sendar til TBI-kerfisins til útgreiðslu og þeim skuldajafnað innan VSK-kerfisins sjálfs. Þær færslur fara aldrei inn á viðskiptareikninga gjaldenda í TBI-kerfinu. Ef einhverju er hafnað í innlestri á úrskurðuðum endurgreiðslum inn í TBI-kerfið kemur það fram á athugasemdalista þess og sér Ríkisbókhaldið um leiðréttingar í slíkum tilvikum. Mánaðarlega gerir ríkisskattstjóri grein fyrir hverju hefur verið skuldajafnað innan VSK-kerfanna, með talningum sem notaðar eru

til að búa til reikningsfærslur sem lesnar eru sem 4-færslur inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu, (ásamt reyndar ýmsum öðrum). Jafnframt lætur ríkisskattstjóri gera sérstaka talningu fyrir reikningsárið vegna áðurnefndrar skuldajöfnunar.

Samkvæmt upplýsingum Ríkisbókhalds hafa aldrei verið framkvæmdar afstemmingar vegna úrskurðaðra endurgreiðslna á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins með þeim hætti sem lýst er framar í kaflanum vegna virðisauka-skattsins sjálfs.

Samkvæmt upplýsingum VSK-skrifstofu ríkisskattstjóra er nokkuð kvartað undan því að erfitt sé að fá tölur úr VSK-kerfinu vegna hinna sérstöku endurgreiðslna, m.a. vegna endurgreiðslna til einstakra sveitarfélaga. Eins og áður er komið fram voru ákvæði um sérstakar endurgreiðslur ekki inni í upphaflega lögunum. Það ásamt tímaskorti olli því að ekki var lokið við alla æskilega verkþætti vegna þessara endurgreiðslna.

Viðauki 1. Laga- og reglugerðar- breytingar

Eftirfarandi listi var fenginn frá ríkisskattstjóra uppfærður til 19.02.1997 og síðan bætt við hann fram til til loka mars 1998 af starfsmönnum Ríkisendurskoðunar.

Lög um virðisaukaskatt

		Útgáfud.	Gildisdags.
50/1988	Lög um virðisaukaskatt (stofnlög)	24.05.88	24.05.88
110/1988	Lög um breytingu á lögum um virðisaukaskatt (Breyting á gildistöku (50. gr.), 48. gr. og bráðabirgðaákvæði	29.12.88	19.12.88 Skattheimta hefst 1.1.90
78/1989	Lög um breytingu á lögum um virðisaukaskatt (Breyting á 28. gr.)	31.05.89	31.05.89
119/1989	Lög um breytingu á lögum um virðisaukaskatt (Breyting á 2., 4., 5., 8., 10., 12., 13., 14., 20., 26., 27., 29., og 47. gr. ásamt bráðab.ákvæði I Við bætist nýr kafli (XIII) með tveimur nýjum greinum, númeraröð breytist frá 41. gr. og 47. gr. verður 49. gr.)	28.12.89	01.01.90 d. liður 6. gr.16.11.90
(85/1990)	Bráðabirgðalög um ráðstafanir vegna kjarasamnings. (Breytingar á 17. gr. laga nr. 119/1989 og 42. gr. laga nr. 50/1988). Nú lög nr. 109/1990)	17.07.90	1. gr. 01.09.90 2. gr. 01.01.90 afturvirk
106/1990	Lög um breytingu á lögum um virðisaukaskatt (Breyting á 2., 10., 16., 27., 28., 40. og 43. gr. endurgr. skv. 7. gr. 01.01.90.	31.12.90	31.12.90
109/1990	Lög um ráðstafanir vegna kjarasamnings Staðfestingarlög v/laga nr. 85/1990. (Breyting á 17. og 42. gr.)	27.12.93	27.12.93. 42. gr. 01.09.90

111/1992	Lög um breytingu í skattamálum (VII. kafli) (Breytingar á 2., 3., 12., 13., 14., 16., 20., 27., 28., 36., 38., 39., 41., 42. og 47. gr.)	29.12.92	01.01.93 46. gr. og 1., 2., 3., tl. 50. gr. 01.01.94 c og d liðir 48. gr. og 4., 5., 6. tl. 50. gr. 01.07.93
122/1993	Lög um breytingu í skattamálum (II. kafli) (Breytingar á 2., 10., 12., 14., 16., 21., 24., 26., 27., 28., 29., 36., 39., 42., 45. og 49. gr., við bætast einnig 3 bráðabirgðaákvæði).	27.12.93	01.01.94
19/1991	Lög um meðferð opinberra mála, 195. gr.	26.03.91	01.07.92
92/1991	Lög um breytingar á ýmsum lögum vegna aðskilnaðar dómsvalds og umboðsvalds í héraði, 99. gr.	23.12.93	01.07.92
30/1992	Lög um yfirskattanefnd, 23. gr.	27.05.92	01.07.92
3/1993	Lánsfjárlög fyrir árið 1993 o.fl. (V. kafli)	21.01.93	21.01.93
40/1995	Lög um breytingu á lögum um virðisaukaskatt (Breyting á 5., 10., 16., 17., 18., 27., 30. og 43. gr.)	02.03.95	02.03.95
42/1995	Lög um breytingu á refsíákvæðum nokkurra skattalaga	06.03.95	06.03.95
46/1995	Lög um breytingu á lögum um virðisaukaskatt (Breyting verður á 2. gr.)	07.03.95	01.05.95
86/1996	Lög um breytingu á lögum um virðisaukaskatt (Breyting á 42. gr.)	12.06.96	01.07.96
149/1996	Lög um breytingu á lögum um virðisaukaskatt (Breyting á 14.gr., 16.gr., 25.gr., 27.gr.,28.gr., 29.gr.,39.gr., og 42.gr., ásamt breytingum á viðauka og bráðabirgðaákvæði.)	27.12.96	01.01.97
55/1997	Lög um breytingu á lögum um virðisaukaskatt (Breyting á 2. gr., 3. gr., 4. gr., 5. gr., 12.gr., 20.gr.,24.gr., 25.gr.,27.gr.,28.gr.,35.gr.,36.gr., 42.gr., auk þess sem 45.gr. er felld brott.)	22.05.97	01.07.97
115/1997	Lög um breytingu á lögum um virðisaukaskatt (Breyting á 12. gr., 35.gr. og 43.gr.)	16.12.97	16.12.97

Reglugerðir um virðisaukaskatt

VIRÐISAUKASKATTUR
ENDURSKOÐUN UPPLÝSINGAKERFA

500/1989	Reglugerð um endurgreiðslu vsk. til erlendra ferðamanna	25.10.89	01.01.90
549/1993	Reglugerð um breytingu á reglugerð 500/1989 (Breyting á 1. gr.)	28.12.93	28.12.93
175/1996	Reglugerð um breytingu á reglugerð 500/1989 (Breyting á 1. og 5. gr. og við bætast 6., 7. og 8. gr.)	22.03.96	22.03.96
317/1996	Reglugerð um breytingu á reglugerð 500/1989 (Breyting á 5. gr. Nýr málslíður bætist við 2. mgr.)	05.06.96	05.06.96
294/1997	Reglugerð um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra ferðamanna (fellir reglugerð nr. 500/1989 úr gildi.)	06.05.97	06.05.97
[501/1989]	Reglugerð um bókhald og tekjuskráningu vsk.skyldra aðila. Úr gildi 05.02.93. Nú reglugerð nr. 50/1993	25.10.89	01.01.90
156/1990	Reglugerð um breytingu á reglugerð 501/1989. (Breyting á 3., 4., 6., 7., 8., 9., 16., 24., 29. og 33. gr. ásamt fylgiskjali)]	22.03.90	22.03.90
[529/1989]	Reglugerð um framtal og skil á virðisaukaskatti. Nú reglugerð nr. 667/1995	14.11.89	01.01.90
419/1990.	Reglugerð um breytingu á reglugerð 529/1989. (Breyting á 8. og 10. gr., ný grein, númeraröð breytist ásamt bráðabirgðaákvæði)]	24.10.90	24.10.90
[530/1989]	Reglugerð um frádrátt virðisaukaskatts. Úr gildi 18.02.91. Í stað kom reglugerð nr. 81/1991. Nú reglugerð nr. 192/1993	14.11.89	01.01.90
108/1990	Reglugerð um breytingu á reglugerð nr.530/1989. (Breyting á 1. gr.)]	02.03.90	02.03.90
[531/1989]	Reglugerð um sjóðvélar. Úr gildi 05.02.93] Nú reglugerð nr. 50/1993	14.11.89	01.01.90
[532/1989]	Reglugerð um endurgreiðslu vsk. til sendimanna erlendra ríkja.Úr gildi 01.10.91. Nú reglugerð nr. 470/1991.]	14.11.89	01.01.90
[561/1989]	Reglugerð um greiðslu vsk. af skattskyldri starfsemi sveitarfélaga og annarra opinberra aðila. Úr gildi 07.06.90. Nú rgl. nr. 248/1990.	04.12.89	01.01.90
562/1989	Reglugerð um vsk. af eigin þjónustu og úttekt til eigin nota. Innan óskattskyldra fyrirtækja		

VIÐAUKI 1

	og stofnana.	04.12.89	01.01.90
	143/1991 Reglugerð um breytingu á reglugerð 562/1989. (Breyting á 2. gr.)	26.03.91	01.05.91
563/1989	Reglugerð um uppgjör, uppgjörstímabil og skil fiskvinnslufyrirtækja	04.12.89	01.01.90
564/1989	Reglugerð um undanþágu á vsk. vegna góðgerðarstarfsemi	04.12.89	01.01.90
	612/1995 Reglugerð um breytingu á reglugerð 564/1989. (Breyting á 1. og 2. gr.)	01.12.95	01.12.95
	165/1998 Reglugerð um brottfall reglugerðar 564/1989.	12.03.98	12.03.98
576/1989	Reglugerð um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi	10.12.89	01.01.90
577/1989	Reglugerð um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign	10.12.89	01.01.90
	180/1993 Reglugerð um breytingu á reglugerð 577/1989. (Breyting á 1. og 4. gr.)	04.05.93	04.05.93
	697/1997 Reglugerð um breytingu á rgl. nr. 577/1989. (Breyting á 1.,3.,4.,5.gr og 7. gr.)	12.12.97	01.01.98
[637/1989	Reglugerð um endurgreiðslu vegna vsk. af matvöru o.fl. Úr gildi 31.12.93.]	29.12.89	01.01.90
640/1989	Reglugerð um greiðslufrest á vsk. í tolli	29.12.89	01.01.90
	48/1990 Reglugerð um breytingu á reglugerð 640/1989. (Breyting á 3. gr. og viðauka)	26.01.90	01.02.90
	352/1990 Reglugerð um breytingu á reglugerð 640/1989. (Breyting á 1., 3., 4. og 6. gr.)	30.08.90	01.09.90
	19/1992 Reglugerð um breytingu á reglugerð 640/1989. (Breyting á viðauka)	20.01.92	20.01.92
	443/1997 Reglugerð um breytingu á reglugerð 640/1989. (Breyting á 1.gr, 3. gr., og 6. gr.)	11.07.97	01.09.97
[641/1989	Reglugerð um endurgreiðslu vsk. til byggjenda íbúðarhúsnæðis. Úr gildi 15.11.90. Nú rgl. nr. 449/1990.	29.12.89	01.01.90
[100/1990	Reglugerð um endurgreiðslu söluskatts af óseldu byggingarefni. Tímabundin og		

VIRÐISAUKASKATTUR
ENDURSKOÐUN UPPLÝSINGAKERFA

	felld úr gildi, sbr. 3. gr., 17.04.90.]	26.02.90	26.02.90
194/1990	Reglugerð um vsk. af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá.	02.05.90	02.05.90 Kafli 1 01.01.90
151/1993	Reglugerð um breytingu á reglugerð 194/1990. (Breyting á 2. og 3. gr.)	01.04.93	01.04.93
179/1993	Reglugerð um breytingu á reglugerð 194/1990. (Breyting á 2. gr.)	04.05.93	04.05.93
86/1994	Reglugerð um breytingu á reglugerð 194/190. (Breyting á 2. og 3. gr.)	16.02.94	16.02.94
275/1996	Reglugerð um breytingu á reglugerð 194/1990. (Breyting á 1., 6., 8. og 9. gr.)	17.05.96	17.05.96. 1. gr. gildir frá 1.4.96.
346/1995	Reglugerð um breytingu á reglugerð 194/1990. (Breyting á 1. gr.)	09.06.95	09.06.95
248/1990	Reglugerð um vsk. af skattskyldri starfsemi opinberra aðila. Kemur í stað reglugerðar nr. 561/1989.	07.06.90	07.06.90 Endurgr. frá 1.1.90.
548/1993	Reglugerð um breytingu á reglugerð 248/1990. (Breyt. á 5. og 12. gr.) Tímabundin og fellur úr gildi 31.12.94.	28.12.93	01.01.94
146/1995	Reglugerð um breytingu á reglugerð 248/190. (Breyt. á 5. og 12. gr.)	27.02.95	01.01.95
601/1995	Reglugerð um breytingu á reglugerð 248/1990. (Breyting á 6., 11. og 12. gr.)	20.11.95	20.11.95
256/1996	Reglugerð um breytingar á rgl. nr. 248/1990.(Við bætast 6. og 7. gr.)	24.04.96	24.04.96
695/1996	Reglugerð um breytingu á reglugerð 248/1990. (Breyting á 12. gr. og 14. gr.)	31.12.96	03.01.97
[289/1990	Reglugerð um innheimtu vsk. af dansleikjum og öðrum skemmtanaskattskyldum samkomum. Úr gildi 07.02.91. Nú reglugerð nr. 58/1991.	09.07.90	09.07.90
449/1990	Reglugerð um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði. Kemur í stað reglugerðar nr. 641/1989. [489/1992 Reglugerð um breytingu á reglugerð 449/1990. (Breyt. á 1. og 10. gr.) Úr gildi 15.01.93. Hafði aldrei þýðingu,	15.11.90	15.11.90

VIÐAUKI 1

	sbr. 3. gr. reglugerðar nr. 30/1993.]	19.12.92	01.01.93
	30/1993 Reglugerð um breytingu á reglugerð 449/1990. (Breyt. á 1. og 10. gr.)	15.01.93	01.01.93
	357/1995 Reglugerð um breytingu á rgl. 449/1990. (Breyting á 5., 8., 11. og 14. gr.)	27.06.95	27.06.95
	347/1996 Reglugerð um breytingu á reglugerð 449/1990.(Breyting á 1. og 10. gr.)	21.06.96	01.07.96
	421/1996 Reglugerð um breytingu á reglugerð 449/1990. (Breyting á 1. gr.)	22.07.96	22.07.96
	697/1996 Reglugerð um breytingu á reglugerð 449/1990. (Breyting á 1. gr.)	31.12.96	31.12.96
58/1991	Reglugerð um innheimtu vsk. af dansleikjum og öðrum skemmtanaskattskyldum samkomum. Kemur í stað reglugerðar nr. 289/1990.	07.02.91	07.02.91
[81/1991	Reglugerð um innskatt. Úr gildi 18.05.93. Kemur í stað reglugerðar nr. 530/1989 með síðari breytingu nr. 108/1990. Nú reglugerð nr. 192/1993.	18.02.91	18.02.91
	481/1992 Reglugerð um breytingu á reglugerð 81/991. (Breyting á 9. gr.)]	29.12.92	01.01.93
[247/1991	Reglugerð um endurgreiðslu vsk. til erlendra fyrirtækja. Nú rgl. 288/1995	23.05.91	23.05.91. Endurgr. frá 01.01.90
	[352/1991 Reglugerð um breytingu á rgl. 24/1991. (Breyting á 8. gr.) Fallin úr gildi, sbr. 3. gr. reglugerðar 149/1993	05.07.91	05.07.91
	149/1993 Reglugerð um breytingu á reglugerð 247/1991. (Breyting á 5., 6. og 8. gr.)	01.04.93	01.04.93
	338/1994 Reglugerð um breytingu á reglugerð 247/1991. (Breyting á 1. gr.)	22.06.94	22.06.94
470/1991	Reglugerð um endurgreiðslu vsk. til sendimanna erlendra ríkja. Kemur í stað reglugerðar nr. 532/1989	23.09.91	01.10.91
	186/1993 Reglugerð um breytingu á reglugerð 470/1991. (Breyting á 1. gr.)	04.05.93	04.05.93
	305/1996 Reglugerð um breytingu á reglugerð 470/1991. (Breyting á 1. gr.)	30.05.96	10.06.96

VIRÐISAUKASKATTUR
ENDURSKOÐUN UPPLÝSINGAKERFA

309/1992	Reglugerð um tollafgreiðslu og greiðslu- frest á aðflutningsgjöldum þegar tollskjöl eru send á milli tölva.	19.08.92	15.09.92
484/1992	Reglugerð um endurgreiðslu vsk. af sölu á heitu vatni og rafmagni til hitunar húsa og laugarvatns	29.12.92	01.01.93
332/1993	Reglugerð um breytingu á rgl. nr. 484/1992. (Breyting á 1., 2. og 5. gr.)	10.08.93	01.07.93
671/1994	Reglugerð um breytingu á reglugerð 484/1992. (Breyting á 2. gr.)	23.12.94	01.01.95
110/1995	Reglugerð um breytingu á reglugerð 484/1992. (Breyting á 2. gr.)	20.02.95	01.01.95
117/1996	Reglugerð um breytingu á reglugerð 484/1992 (Breyting á 2. gr.)	12.02.96	01.01.96
487/1992	Reglugerð um frjálsa skráningu vegna útleigu hótél- og gistihverbergja. Tímabundin, fellur úr gildi 31.12.93	29.12.92	01.01.93
[493/1992	Reglugerð um frjálsa skráningu vegna fólksflutninga á milli landa. Féll úr gildi 26.04.93. Nú reglugerð nr. 170/1993	29.12.92	01.01.93
50/1993	Reglugerð um bókhald og tekjuskráningu vsk. skyldra aðila. Kemur í stað reglugerðar nr. 501/1989 og reglugerðar nr. 531/1989.	05.02.93	05.02.93
539/1993	Reglugerð um breytingu á reglugerð 50/1993. (Breyting á 9. gr., við bætist ný grein, sem verður 9A)	28.12.93	01.01.94
136/1997	Reglugerð um breytingu á reglugerð 50/1993. (Breyting á 1.,2.,4.,5., 8.,9.,10.,12.,15.,19.,21.,28., og 32. gr.)	14.02.97	01.05.97
71/1993	Reglugerð um undanþágu frá vsk. vegna innflutnings á prentuðu máli	22.02.93	22.02.93
302/1993	Reglugerð um breytingu á reglugerð 71/1993. (Breyting á 2. gr.)	20.07.93	20.07.93
178/1996	Reglugerð um breytingu á reglugerð 71/1993. (Breyting á 1. og 2. gr.)	23.03.96	23.03.96
170/1993	Reglugerð um frjálsa skráningu vegna fólksflutninga. Tímabundin, fellur úr gildi 01.01.94. Kemur í stað reglugerðar nr. 493/1992.	26.04.93	26.04.93 01.01.92 Vegna fólksflutn- inga milli landa.

VIÐAUKI 1

192/1993	Reglugerð um innskatt. Kemur í stað reglugerðar nr. 81/1991	18.05.93	18.05.93
532/1993	Reglugerð um breytingu á reglugerð 192/1993. (Breyting á 9. gr.)	27.12.93	01.01.94
306/1994	Reglugerð um breytingu á reglugerð 192/1993. (Breyting á 3. og 13. gr. Ný grein, 9a bætist við)	06.06.94	06.06.94
336/1993	Reglugerð um innheimtu vsk. af blöðum og tímaritum sem send eru í áskrift erlendis frá í pósti.	20.08.93	20.08.93
554/1993	Reglugerð um vsk. skylda sölu á vörum til manneldis o.fl.	27.12.93	01.01.94
30/1994	Reglugerð um breytingu á reglugerð 554/1993 (Breyting á 2. gr.)	24.01.94	24.01.94
147/1994	Reglugerð um breytingu á reglugerð 554/1993. (Breyting á 2. gr.)	24.03.94	24.03.94
335/1994	Reglugerð um breytingu á reglugerð 554/1993 (Breyting á 2. gr.)	16.06.94	01.07.94
443/1995	Reglugerð um breytingu á reglugerð 554/1993 (Breyting á 2., 3. og 4. gr.)	03.08.95	03.08.95
502/1995	Reglugerð um breytingu á reglugerð 554/1993 (Breyting á 2. gr.)	20.09.95	20.09.95
274/1996	Reglugerð um breytingu á reglugerð 554/1993. (Breyting á 5. og 7. gr.)	13.05.96	13.05.96
[563/1993	Reglugerð um endurgreiðslu vegna vsk. af neyslufiski. Tímabundin og fellur úr gildi 28.02.94	31.12.93	01.01.94
74/1994	Reglugerð um breytingu á reglugerð 563/1993. (Breyting á 9. gr., framlenging á reglugerðinni) Tímabundin og fellur úr gildi 31.05.94.	21.02.94	21.02.94
261/1994	Reglugerð um breytingu á reglugerð 563/1993. (Breyting á 4. og 9. gr.)	18.05.94	18.05.94
63/1994	Reglugerð um frjálssa skráningu vegna fólksflutninga á milli landa	04.02.94	01.01.94
125/1994	Reglur um framkvæmd og lok frjálstrar skráningar vegna fólksflutninga innanlands. Tímabundnar og falla úr gildi 31.12.98	08.03.94	01.05.94
300/1994	Reglugerð um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna fjárfestingar í hótél- og gistirými	31.05.94	10.06.94

VIRÐISAUKASKATTUR
ENDURSKOÐUN UPPLÝSINGAKERFA

(vegna 1990-1992 skilafrestur endurgr.
beiðna lauk í ágúst 1994).

199/1995	Reglugerð um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna fjárfestingar í hótél- og gistirými (v/93 skilafrestur endurgr. beiðna lauk í maí 95)	04.04.95	05.04.95
288/1995	Reglugerð um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja.(kemur í stað 247/1991)	12.05.95	12.05.95
667/1995	Reglugerð um framtal og skil á virðisaukaskatti	27.12.95	01.01.96
588/1996	Reglugerð um breyt. á rlg. 667/95 (Breyting á 3., 6., og 15. gr. auk br.b.ákvæðis)	07.11.96	01.01.97
[150/1996	Reglugerð um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila	12.03.96	01.07.96
273/1996	Reglugerð um breytingu á reglugerð 150/1996. (Breyting á 1. og 7. gr.)	20.05.96	01.07.96
335/1996	Reglugerð um breytingu á reglugerð 150/1996. Nú rgl. 515/1996 en sú reglugerð felldi rgl. nr. 150/1996 úr gildi frá 01.10.96)	12.06.96	12.06.96 01.10.96 Frestun gildistöku
176/1996	Reglugerð um birtingu, útgáfu og aðra meðferð upplýsinga úr álagningarskrá, skattskrá og virðisaukaskattsskrá.	20.03.96	20.03.96
277/1996	Reglugerð um breytingu á reglugerð nr. 176/1996, þar sem reglugerð 176/1996 er felld úr gildi, 17.05.96	17.05.96	17.05.96
515/1996	Reglugerð um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila. Kemur í stað reglugerðar nr. 150/1996	01.10.96	01.10.96
378/1997	Reglugerð um breytingu á reglugerð 515/1996. (Breyting á 10. gr.)	20.06.97	20.06.97
294/1997	Reglugerð um endurgr. á virðisaukaskatti til erlendra ferðamanna (Frá saman tíma fellur úr gildi rgl.500/1989)	06.05.97	06.05.97
689/1997	Reglugerð um breytingu á reglugerð nr. 294/1997, (Breyting á 1.gr.,2.gr.,4.gr., 5.gr.og heiti reglugerðar breytt í reglugerð um endurgreiðslu á virðisaukaskatti til aðila búsettra erlendis.	17.05.96	17.05.96

Viðauki 2. Hugtakaskrá

Afreikningur

Það að reikna virðisaukaskatt af heildarupphæð reiknings. Afreikningshlutfall í 24,5% virðisaukaskatti er 19,68 %.

Almennar endurgreiðslur

Endurgreiðslur sem tilkomnar eru vegna þess að innskattur aðila er hærri en útskattur.

Almennt þrep

Skv. 1. mgr. 14. gr. 1. 50/1988 er það 24,5%.

Álag

Sé virðisaukaskattur ekki greiddur á tilskildum tíma skal aðili sæta álagi til viðbótar þeim skatti sem honum bar að standa skil á. Álagið á að vera 1% af þeirri fjárhæð sem vangreidd er, fyrir hvern byrjaðan dag eftir gjalddaga, þó ekki hærri en 10%. Sé virðisaukaskattur ekki greiddur innan mánaðar bætast síðan við dráttarvextir sem reiknast frá gjalddaga.

Biðreikningur

Í eftirfarandi tilvikum fara upplýsingafærslur greiðslna inn á biðreikning VSK-kerfisins:

- 1) Ef greiðsla er skráð á gilda kennitölu en VSK-númer er rangt. Gerist ef lestæki hjá bönkum les ranglega af lesrönd gíröseðils eða við handvirka skráningu þar.
- 2) Ef aðili sem ekki er kominn á VSK-skrá greiðir hvort sem það er hjá innheimtumanni eða í banka. Þegar

skýrslan berst skattstofu er viðkomandi settur á VSK-skrá áður en hún er skráð.

- 3) Ef verið er að greiða annað en virðisaukaskatt en greiðsla er óvart færð inn á hann og aðili er ekki á VSK-skrá.

Í öllum tilvikunum þremur hér á undan er greiðsla færð á kennitölu viðkomandi og búið til VSK-númerið 99999 en það númer veldur því að færsla fer á biðreikning. Eins og áður er komið fram er leitað vélrænt í biðreikningi við skráningu skýrslu. Ekki fara þó allar færslur út af honum með þessum hætti. Aðrar færslur þarf að hreinsa út handvirkt.

Frjáls skráning

Meginreglan er sú að húsaleiga er án virðisaukaskatts þar sem fasteign er ekki vara í skilningi VSK-laganna. Þeir sem leigja út húsnæði til VSK-skyldra aðila í atvinnuskyni geta að uppfylltum ákveðnum skilyrðum fengið samþykki skattstjóra fyrir svokallaðri frjálsri skráningu í VSK-skrá.

Vegna frjálsu skráningarinnar verður húsaleiga VSK-skyld og til koma innskattsheimildir sem valda endurgreiðslum þegar þær eru hærri en útskatturinn. Haldið er utan um frjálsa skráningu í VSK-kerfinu á sérstökum skilamátalykli. Skýrslur vegna frjálsrar skráningar eru ýmist á hefðbundnu skulda- eða inneignarskýrsluformi.

Grunnskoðun

Grunnskoðun telst öll skoðun á framtölum, skýrslum, skilagreinum o.s.frv., sem ætíð skal fara fram áður en álagningarvinnu eða annari frumákvörðun gjalda er lokið. Til grunnskoðunar telst einnig sú vinna sem þessu fylgir þó hún fari fram eftir að formlegri álagningu er lokið svo og sams konar vinna, sem tengist skatterindum og kærumeðferð.

Hagkvæmni

Lágmörkun á kostnaði aðfanga sem notuð eru til verkefnis, að teknu tilliti til viðeigandi gæða.

Inneignarskýrsla

VSK-skýrslur með innskatti sem er hærri en útskattur á tilteknu uppgjörstímabili.

Innkaup

Geta verið vegna skattskyldrar starfsemi, vegna undanþeginnar starfsemi og vegna einkanota.

Innskattur

Sá virðisaukaskattur sem fyrirtæki greiðir öðrum skattskyldum aðilum eða tollstjóra við innkaup eða innflutning á vörum og öðrum aðföngum til nota í rekstrinum.

Markvirkni

Virgni markmiða. Að hve miklu leyti markmiðum hefur verið náð og tengsl milli áætlaðra áhrifa aðgerða og raunverulegra áhrifa aðgerða.

Mismunarvinnsla

Álagningarvinnslan í VSK-kerfinu gengur undir þessu heiti m.a. hjá starfsmönnum ríkisskattstjóra.

Núll-skýrsla

Aðila sem er með opið VSK-númer á VSK-skrá er skylt að skila inn VSK-skýrslu þó svo að hann hafi ekki verið með rekstur og því ekki veltu, útskatt né innskatt á tilteknu tímabili. Slík skýrsla sem er með núlli í öllum fjárhæðareitum er nefnd núll-skýrsla.

Regluleg skil

Skil á virðisaukaskattsskýrslum sem fara fram á tveggja mánaða fresti. Uppgjörstímabilin eru janúar og febrúar, mars og apríl, maí og júní, júlí og ágúst, september og október, nóvember og desember.

Sérstakar endurgreiðslur

Endurgreiðslur sem byggðar eru á sérstökum laga- og reglugerðarákvæðum og er ætlað að ná sérstökum hliðar-markmiðum virðisaukaskattkerfisins.

Sérstakt þrep

Skv. 2. mgr. 14. gr. 1. 50/1988 er það 14,0%.

Sérstök skráning

Tilteknir aðilar geta að uppfylltum ákveðnum skilyrðum fengið samþykki skattstjóra fyrir svokallaðri sérstakri skráningu í VSK-skrá. Þessari tegund skráningar fylgja sérstakar og mjög rúmar heimildir til endurgreiðslu á virðisaukaskatti.

Skatteftirlit

Skatteftirlit teljast öll önnur störf sem unnin eru til að tryggja rétta álagningu, uppgötva skattsvik og fyrirbyggja skattundandrátt þó ekki þau störf, sem falla undir skatt-rannsóknir. Til skatteftirlits telst því öll vinna við skattfram-töl og önnur gögn sem skattlagningu tengjast frá því að álagningu er lokið og þar til athugun máls er lokið og það er tekið til endurálagningar hjá viðkomandi skattstofu eða embætti ríkisskattstjóra og/eða málið hefur verið sent em-bætti skattrannsóknarstjóra ríkisins sem rannsóknarmál vegna rökstudds gruns um að skattsvik hafi verið framin. Skatteftirlit tekur þannig einnig til eftirlits með tekjuskran-ingu, veltuskráningu, skattskila innan ársins, bókhaldi o.fl., könnun skattsvikaleiða, fyrirbyggjandi aðgerða o.fl.

Skilvirkni

Tengsl milli útkomu, í formi vöru, þjónustu eða annarra niðurstaðna og þeirra auðlinda sem notaðar eru til þess að ná þessari útkomu.

Talningar

Ein af mikilvægustu aðferðunum við að stemma af VSK-kerfið er að telja og leggja saman þau gögn sem eru í

gagnagrunni kerfisins á ákveðnum tíma. Í kerfinu er einnig að finna sérstakar talningaskrár sem innihalda niðurstöður talninga á ákveðnum atriðum sem oft eru notuð.

TBI-kerfið

Það tekjubókhaldskerfi ríkisins sem tekið var í notkun 1982.

TBR-kerfið

Nýtt tekjubókhaldskerfi ríkisins sem samanstendur af nýu undirkerfum. Sum þeirra hafa þegar verið tekin í notkun hjá nokkrum aðilum.

Undanþegin starfsemi

Ýmis vinna og þjónusta er undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt 3. mgr. 2. gr. og skv. 4. gr. VSK-laganna.

Undanþegin velta

Samkvæmt 12. gr. telst velta vegna margvíslegra vara og þjónustu ekki til skattskyldrar veltu. Hér má því afhenda án þess að reikna og innheimta útskatt en réttur er til endurgreiðslu innskatts vegna þeirra aðfanga sem varða afhendinguna. Þetta er t.d. algengt varðandi útflutning.

Útskattur

Sá virðisaukaskattur sem fyrirtæki innheimtir af skattskyldri sölu sinni.

VA

Í gjaldflokki **VA** í TBI-kerfinu er haldið utan um innheimtu vanskila og endurgreiðslur, bæði almennar og sérstakar. Gjaldflokkurinn er oft nefndur vanskilagjaldflokkur virðisaukaskatts. Inn í **VA** fara sendingar frá VSK-kerfinu vegna van- eða ofgreiddrar álagningar, álags, áætlana, endurgreiðslna og ýmissa leiðréttinga á þegar álögð tímabil. Færslur sem sendar eru frá VSK-kerfinu inn í gjaldflokk **VA** í TBI-kerfinu eru í samræmi við skilgreiningar ríkisskattstjóra á því hvað er álagning og hvað breyting.

VB

Greiðslur á virðisaukaskatti inn á óálögð tímabil eru bæði lesnar inn í VSK-kerfið og í gjaldflokk **VB** í TBI-kerfinu þar til tímabili er lokað vegna álagningarvinnslu, u.þ.b. mánuði eftir gjalddaga. Gjaldflokkurinn VB er oft nefndur skilamannagjaldflokkur virðisaukaskatts.

VC

Reikningsfærslur frá VSK-kerfinu eru lesnar sem 4-færslur inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu. Þetta eru þær færslur sem Ríkisbókhald notar m.a. við afstemmingu virðisaukaskattsins á milli VSK-kerfisins og TBI-kerfisins. Reikningsfærslur þessar sem VSK-kerfið útbýr sérstaklega úr talningum eru lagaðar að skilgreiningum Ríkisbókhalds á því hvað er álagning og breyting.

Færslur í gjaldflokki **VC** í TBI-kerfinu eru vegna:

- 1) Allrar álagningar á virðisaukaskatti og álagi.
- 2) Breytinga á virðisaukaskatti og álagi.
- 3) Færslna sem lesnar hafa verið inn í VSK-kerfið á:
 - a) greiðslum samkvæmt skýrslum inn á óálögð tímabil og
 - b) millifærslum vegna skuldajöfnunar á endurgreiðslum til sveitarfélaga og veitingahúsa og vegna húshitunar.

Innlestur á reikningsfærslum VSK-kerfisins inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu fer fram samkvæmt sérstakri beiðni frá Ríkisbókhaldi. Um leið er keyrður listinn N7229TC úr VSK-kerfinu og sýnir hann samtölur þeirra færslna sem eiga að skila sér inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu. Uppgjörslisti þess gjaldflokks og listi N7229TC vegna sama færslutímabils eiga því að stemma saman.

Verkefnavísar

Mælikvarðar sem notaðar eru til þess að meta hvernig ríkisstofnanir gegna hlutverki sínu og til hvers starf þeirra

leiðir. Verkefnavísar hafa verið gefnir úr af fjármálaráðuneytinu fyrir allar stofnanir ríkisins.

Virðisaukaskattskerfið

Virðisaukaskattskerfið í víðustu merkingu, sbr. til hliðsjónar VSK-kerfið, sem notað er hér í skýrslunni um upplýsingakerfi virðisaukaskattsins.

Virðisaukaskattstuðull

Virðisaukaskattstuðull gefur vísbendingu um hversu hátt hlutfall af skattskyldri veltu og þeirrar veltu sem undanþegin er skv. 12. gr. laga um virðisaukaskatt, er eftir til að mæta: a) kostnaði sem ekki ber virðisaukaskatt, b) kostnaði sem ber virðisaukaskatt sem ekki má telja til innskatts og c) liðum eins og launum og hagnaði.

VSK-kerfi

Upplýsingakerfi ríkisskattstjóra vegna virðisaukaskattsins.

VSK-skrá

Virðisaukaskattsskrá hefur að geyma öll VSK-númer, bæði opin og lokuð, ásamt ýmsum upplýsingum um eigendur þeirra.

VX

Þessi gjaldflokkur í TBI-kerfinu er notaður við innlestur á gírógreiðslum sem koma frá Reiknistofu bankanna og sýnir hann samtölur þeirra. Gerðar eru mótbókunarfærslur þegar gírógreiðslurnar eru fluttar úr gjaldflokki VX yfir í gjaldflokk VB eða gjaldflokk VA. Gjaldflokkurinn er og notaður við afstemmingar á hlaupareikningi ríkissjóðs í Seðlabanka vegna gírógreiðslna á virðisaukaskatti.

Þjónustueftirlit

Fyrirbyggjandi aðgerðir sem miða að því að koma í veg fyrir að villur séu gerðar með því að aðstoða og auka þekkingu gjaldanda á gildandi reglum um virðisaukaskatt.

4-færslur

Hugtak sem notað er í TBI-kerfinu um tilteknar tegundir færslna. Í skýrslunni er það nefnt vegna reikningsfærslna VSK-kerfisins sem lesnar eru sem 4-færslur inn í gjaldflokk VC í TBI-kerfinu.