

Nýleg ákvarðandi bréf Ríkisskattstjóra

Skattaleg meðferð útvarpsgjalds

Í ákvarðandi bréfi nr. 7/2010 dags. 26. ágúst sl. leysti ríkisskattstjóri úr álitaefni sem töluverð óvissa hefur ríkt um. Álitaefnið varðar skattalega meðferð útvarpsgjalds sem lagt er á skv. lögum nr. 6/2007, um Ríkisútvarpið ohf. Er niðurstaðan sú að gjaldið er ekki frádráttarbært sem rekstrarkostnaður í skilningi 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Rökin fyrir niðurstöðunni eru þau að gjaldið sé ekki ætlað til að afla rekstrartekna, tryggja þær eða halda þeim við. Þó tiltekur ríkisskattstjóri að meginreglan sé að skattar og önnur opinber gjöld falli ekki undir frádráttarbærar rekstrarkostnað nema slíkt sé sérstaklega tekið fram í lögum en slíka heimild fyrir gjaldinu var ekki að finna.

Staðgreiðsla skatts af dráttarvöxtum

Ákvarðandi bréf RSK nr. 6/2010, dagsett 19. ágúst 2010, fjallar um tíma- mark afdráttar skatts í staðgreiðslu af dráttarvöxtum krafna. Álitaefni er hvort afdráttarskylda myndast þegar dráttarvextir falla til eða fyrst þegar þeir eru greiddir. RSK svarar því til að halda beri eftir skatti í staðgreiðslu af vöxtum kröfu, þ.m.t. dráttarvöxtum, „þegar krafan er greidd“.

Í bréfinu fjallar RSK jafnframt um skatt- hlutfall sem beita skal við afdráttinn. Rekur RSK efni 2. mgr. 8. gr. tekju- skattslaga og ályktar svo: „*Samkvæmt því ber, við ákvörðun staðgreiðslu skatts á vexti af þeim kröfum, að miða við það skatthlutfall sem í gildi var er þeir urðu greiðslukræfir hafi þeir ekki verið greiddir. Á það við óháð því hvort um sé að ræða dráttarvexti eða almenna samningsvexti*“. Í tilefni þeirra orða er ástæða til að vekja athygli á eftirfarandi ákvæði til bráðbirgða með lögum nr. 70/2009: „*Frá og með 1. júlí 2009 skal skilaskyldum aðilum skv. 3. gr. skylt að halda eftir 15% skatti af staðgreiðsluskyldum fjármagnstekjum skattskyldra aðila, sbr. 2. gr., sem til falla eftir 1. júlí 2009 af eldri kröfum, sem og kröfum sem stofnað er til eftir það, sbr. 4. og 5. gr. Af fjármagns- tekjum sem falla til fyrir 1. júlí 2009 reiknast 10% fjármagnstekjuskattur*“.

Auðlindaskatturinn og afturvirk skattalög

Hinn 1. janúar sl. tóku í gildi lög nr. 129/2009, um umhverfis- og auðlinda- skatta. Lögunum er markaður skammur líftími eða þrjú ár. Áætlað er að skatturinn skili 2,2 milljörðum króna árlega í ríkissjóð og leiði til 0,04% hækkunar á vísitölu neysluverðs. Um síðustu áramót hófu orkufyrirtækin að innheimta skattinn af áætlaðri notkun.

Um setningu skattalaga

Í stjórnarskrá lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 (stjkskr.) eru lagðar ákveðnar skyldur á herðar löggjafanum um framsetningu og efnislegt innihald skattalaga ætli hann sér að íþyngja þegnum sínum með auknum skattbyrðum. Formskilyrðin koma fram í 40. og 77. gr. og eru þau annars vegar að skýrt sé kveðið á um í settum lögum hvaða skatt skuli greiða. Með því er komið í veg fyrir að skattlagningarvaldið sé framselt frá löggjafanum. Hins vegar verða löggin að miða skattheimtu við atvik sem eiga sér stað eftir að þau tóku gildi. Er þetta nefnt bann við afturvirkni skattalaga. Auk formskilyrðanna eru ákveðnar efnislegar kröfur leiddar af 72. gr. um friðhelgi eignarréttarins og jafnræðisreglunni í 65. gr. að í lögum sé gætt viss jafnræðis að því leyti að skatturinn komi sem jafnast niður á þeim sem eins er ástatt um í efnahagslegu tilliti. Séu vanhöld á að ofangreind skilyrði séu uppfyllt við setningu íþyngjandi skattalaga má búast við því að dómstólar dæmi þau ógild.

Lög nr. 129/2009, um umhverfis- og auðlindaskatta

Í 5. gr. laganna segir að greiða skuli í ríkissjóð sérstakan skatt af seldri raforku og heitu vatni og skv. 10. gr. er söluaðilum á síðasta stigi viðskipta ætlað að innheimta gjaldið og skila í

ríkissjóð. Þá segir í 3. mgr. 5. gr. laganna að heimilt sé að miða innheimtu skatts af raforku og heitu vatni við áætlaða sölu. Í athugasemdum um ákvæðið í frumvarpi til laganna segir að heimilt verði að miða innheimtu við áætlaða notkun þar sem álestur af raforku- og heitavatnsmælum fari að jafnaði ekki fram nema einu sinni á ári. Skilja ber ofangreint ákvæði undir þeim formerkjum að uppgjör milli áætlunar og álestrar fari fram innan ákveðins tíma þannig að skatturinn reiknist að lokum af raunverulegri notkun. Væri annar skilningur lagður til grundvallar væri um brot að ræða á 1. mgr. 77. gr. stjkskr. um bann við framsali skattlagningarvalds.

Sú forsenda að mælingar fari einungis fram einu sinni á ári vekur spurningu um innheimtu skattsins frá gildistöku laganna um áramótin 2010 með tilliti til 2. mgr. 77. gr. stjkskr. um bann við afturvirkni skattlagningar. Skatturinn miðast við áætlaða notkun frá áramótum en jafnframt af uppgjöri vegna tímabilsins frá síðustu mælingum á árinu 2009 ef áætlun hefur verið lægri en mælingar segja til um. Áætlunin segir hins vegar ekkert til um raunverulega notkun og vel getur verið að einhver hluti notkunar hafi farið fram á árinu 2009 þegar lögin voru ekki í gildi. Eftir að mæling hefur farið fram á árinu 2010 kemur skatturinn fyrst til með að reiknast eingöngu af raunverulegri notkun eftir gildistöku laganna.

Um bann við afturvirkni skattalaga

Í 2. mgr. 77. gr. stjkskr. segir „Enginn skattur verður lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu.“ Í athugasemdum í greinargerð að baki ákvæðinu segir m.a. að í orðalaginu felist „[...] að löggjöf um skatta mundi teljast afturvirk ef hún er sett eftir það tímamark sem skattskyldan eða skatthæðin á að taka mið af.“

Ákvæðið var tekið upp í stjórnarskrána með 15. gr. stjórnskipunarlaga nr. 97/1995, um breytingu á stjkskr. Fram að þeim tíma var ekki til staðar almennt bann við afturvirkum skattalögum og eru dæmi þess að löggjafinn hafi gripið til þess ráðs að setja slík lög í gegnum tíðina. Þegar á lögin reyndi fyrir Hæstarétti taldi hann þau ekki skerða svo mjög réttaröryggi manna að ógildingu varðaði. Þessari framkvæmd var 15. gr. stjórnskipunarlaga nr. 97/1995 ætlað að breyta eins og kemur skýrt fram í athugasemdum í greinargerð að baki ákvæðinu. Þar segir m.a. að afturvirk skattalög séu óviðunandi gagnvart skattgreiðendum en með því geti hann „[...] ekki treyst fyllilega á að reglur, sem gilda á meðan skatttímabil stendur enn yfir og hann kann að byggja einhverja ákvörðun sína á, verði lagðar til grundvallar þegar kemur að álagningu skatta.“ Ennfremur segir að „[...] um leið getur þetta stuðlað að því að staðið verði á markvissari hátt að lagasetningu á þessu sviði.“

Lokaorð

Af orðalagi 2. mgr. 77. gr. stjkskr. og skýringargögnum sem liggja að baki ákvæðinu verður einna helst ráðið að bann við afturvirkni skattalaga sé fortakslaust. Ekki skiptir máli þótt skatturinn kunni eingöngu að falla til að hluta, eða jafnvel engu leyti, á árinu 2009. Telja verður að löggjafinn verði að bera hallan af þeirri óvissu enda er það undir honum komið, ætli hann sér á annað borð að íþyngja borgurunum með sköttum, að haga lagasetningu með þeim hætti að kröfur stjórnarskrárinnar séu virtar. Verði sú niðurstaðan mun skattur sem innheimtur hefur verið áður en álestur fer fram á árinu 2010 verða talinn ógildur og ber að endurgreiða hann.