

HØRING – UTREDNING OM OMVENDT AVGIFTSPLIKT I BYGGE- OG ANLEGGSTRANSJEN

Vi har mottatt utredning av 28.03.2008 om omvendt avgiftsplikt i bygge- og anleggsbransjen til høring og ønsker å avgi følgende uttalelse.

Merverdiavgiften utgjør en meget viktig inntektskilde for staten. Samtidig er avgiften internasjonalt under press fra aktører som utnytter systemet til økonomisk kriminalitet. Denne utviklingen er også synlig i Norge. Uten å kunne fremlegge empiri fra Norge på tapsomfanget, må det uansett konkluderes med at merverdiavgiftssystemet har potensial for slik illojal utnyttelse og faktisk også benyttes til økonomisk kriminalitet. På denne bakgrunn vil vi støtte tiltak som kan redusere unndragelsene og tapsrisikoen i systemet. Av særlig betydning er etter vår oppfatning at systemet bygger på egendeklarasjon med tilhørende muligheter for:

- Manglende rapportering og betaling av utgående avgift
- Feilrapportering og restitusjon av inngående avgift

Det faktum at en næringsdrivende kan trekke fra inngående avgift på grunnlag av en tilsynelatende korrekt inngående faktura – uavhengig av om fakturautsteder har til hensikt eller faktisk rapporterer og innbetaler den anførte avgiften – viser seg å åpne for manipulasjoner og uønsket utnyttelse. Staten sitter både med transaksjonsrisikoen og betalingsrisikoen, og eksempler viser at denne risikoen er høyst reell. Tiltak som kan redusere dette tapspotensialet er derfor viktige og nødvendige. Vi ser på utredningen om omvendt avgiftsplikt i bygge- og anleggsbransjen som et viktig og positivt tiltak i denne sammenhengen. Vi vil nedenfor begrunne særskilt hvorfor vi støtter dette tiltaket.

Forslaget er et velegnet tiltak i kampen mot økonomisk kriminalitet på merverdiavgiftsområdet.

Omvendt avgiftsplikt innebærer at tjenesteleverandøren ikke kan utstede utgående faktura med merverdiavgift med legitimasjonsvirkninger for kjøperen, som deretter unnlates innberettet og/eller innbetalt. Kjøperen av tjenesten kan heller ikke ved inngående faktura alene legitimere noen rett til avgiftsfradrag eller avgiftsrestitusjon, uten at dette utløser en parallell plikt til i samme merverdiavgiftsoppgave å beregne og betale et tilsvarende eller høyere beløp i utgående

avgift ved omvendt avgiftsberegning. Dermed kan ikke netto avgiftsberegning som følge av denne transaksjonen på legitimert måte bringe avgiftsoppgjøret i minus i denne avgiftsoppgaven. Noen vil kunne hevde at tiltaket ikke fjerner all unndragelsesrisiko i transaksjonen eller knyttet til avgiftssystemet generelt. Dette er korrekt. Unndragelser vil fortsatt kunne skje både på selgersiden og kjøpersiden i transaksjonen. Imidlertid vil tapsrisikoen på enkelte sentrale områder bli sterkt redusert samtidig som kontrollmulighetene etter vår oppfatning vil forbedres. Vi ønsker her å nevne følgende:

- Selgeren (underentreprenøren) kan uriktig anføre utgående merverdiavgift selv om den aktuelle tjenesten faller inn under reglene for omvendt avgiftsplikt. Dette kan gjøres i den hensikt å fortsatt utnytte merverdiavgiftssystemet til urettmessig vinning gjennom fradragretten for inngående avgift. Dette kan imidlertid motvirkes ved å innføre særskilte ansvarsregler i slike tilfeller. Regelverket kan utformes slik at urettmessig angivelse av utgående avgift innebærer ansvar for eventuelle avgiftstap som måtte følge av dette i etterfølgende avgiftsledd.
- Selger (underentreprenør) kan unnlate å anføre utgående avgift i tilfeller som ikke er ment å falle inn under rammen for omvendt avgiftsplikt. Dette er også mulig under någjeldende regler. Dette vil i så fall være ansvarsbetingende og vil enkelt kunne avdekkes ved etterkontroll.
- Selger (underentreprenør) kan operere "svart". Dette er også mulig under någjeldende regelverk. Spørsmålet som kan reises er om en systemendring som foreslått i utredning, vil kunne medvirke til økning i "svart" omsetning av bygge- og anleggstjenester. Det må her tas i betraktning at det tjenesteyter vil kunne oppnå ved å operere "svart" i utgangspunktet er nøyaktig det samme som under nåværende regelverk, ettersom skattesatser og merverdiavgiftssatser vil være upåvirket av systemendringen. Det som kan spares i skatt og avgift er derfor uendret.
- Selger (underentreprenør) vil ha fordel av å være registrert i merverdiavgifts-mantallet istedenfor å operere "svart" fordi selger av tjenesten derved vil kunne kreve fradrag for inngående avgift uten å måtte beregne utgående avgift på sin omsetning. Dette vil kunne få som konsekvens at det blir mindre interessant å operere "svart".
- Selger (underentreprenør) vil videre etterspørre sin kundes avgiftsmessige status for å avklare hva som er korrekt faktureringsmåte. Dette vil også kunne redusere omfanget av "svart" omsetning.

- Kjøper kan anføre fradrag for inngående avgift som er rent fiktivt, dvs uten å ha nødvendige legitimasjonsdokumenter eller ha uriktige eller falske legitimasjonsdokumenter. Dette er mulig også under någjeldende regelverk. Dette vil alltid være mulig i et regime med egenreklarasjoner. Dette er også mulig å avdekke ved etterkontroll.
- En sideeffekt er at hovedentreprenør vil måtte forvise seg om underentreprenørs avgiftsmessige status for å unngå å komme i ansvar for ubetalt avgift.

Samlet sett må det derfor etter vår oppfatning konkluderes med at en systemendring som foreslått, ikke vil fjerne alle unndragelsesmuligheter på merverdiavgiftsområdet i bygge- og anleggsbransjen, men det vil fjerne en del av den alvorlige risikoen som under nåværende system er knyttet fradragsretten for inngående avgift. Dessuten vil en slik endring gjøre ansvars plasseringen langt enklere og dermed øke oppdagelsesrisikoen for illojale aktører. Det skal også bemerkes at konsument/sluttbruker av tjenestene i avgiftsmessig sammenheng vil være helt upåvirket av det som har skjedd i tidligere ledd.

Omvendt avgiftsplikt (reverse charge) benyttes i meget stor utstrekning internasjonalt – særlig i EU-landene. Systemet er velprøvd og dermed ikke nytt og ukjent.

I Norge kjenner vi systemet med omvendt avgiftsplikt fra import av fjernleverte tjenester. Dette har nå vært i bruk i noen år. Fra praksis kjenner vi til tilfeller av unnlatt rapportering, men dette er relativt enkelt å avdekke ved etterkontroll. Utnyttelse av systemet til bedragerier er derimot ikke kjent fra praksis.

For å illustrere omfanget av bruken av omvendt avgiftsplikt (reverse charge) i EU vil vi nedenfor liste opp dette slik vi kjenner EU-systemet.

- Intra-Community Acquisition of goods

Dette gjelder all varehandel mellom næringsdrivende i forskjellige medlemsland når kjøperen er "person identified for tax purposes" (dvs at kjøperen har VAT-nummer). Systemet omfatter også trianguleringer, dvs når leveranser skjer via tredjemann. Det er innført særskilte rapporteringsplikter for å motvirke avgiftsunndragelser.

- Intra-Community Acquisition of certain services delivered on location

Dette er en opsjon som de fleste EU-landene har benyttet i større eller mindre grad. De eneste som ikke har benyttet den er så vidt vi kjenner til Hellas, Luxembourg, Polen og Slovenia.

- Option for further use of reverse charge i VAT Directive Art. 199

Opsjonen omfatter nærmere definerte varer og tjenester når kjøperen er "person identified for VAT purposes" (dvs at kjøperen har VAT-nummer). Tjenesteyteren kan være registrert i

det medlemslandet tjenesten ytes eller et annet medlemsland. Ordninger gjelder mao ikke bare leveranser til annet medlemsland i EU, men også rene nasjonale leveranser.

Et av områdene hvor opsjonen kan anvendes er "supplies of construction work, including repair, cleaning, maintenance, alteration and demolition services in relation to immovable property, including the handling over of construction works". Dette er i stor grad sammenfallende med forslaget i høringsnotatet av 28.03.2008. Slik vi har oppfattet situasjonen i EU er det langt flere medlemsland som anvender denne opsjonen enn det som fremgår av den norske utredningen.

Dette gjelder Belgia, Irland (fra 01.09.2008?), Italia, Nederland (inkluderer også Skipsbyggingstjenester), Portugal, Slovakia, Sverige, Tyskland (ekskluderer planlegging, engineering og byggeledelse), Ungarn, Østerrike.

Opsjonen omfatter også arbeidskraftutleie ("supplies of staff in the construction sector"). Alle de forannevnte landene benytter også denne opsjonen, med unntak for Tyskland.

Nederland har benyttet denne opsjonen i artikkel 199 i meget lang tid og vi har fått opplyst at begrunnelsen for innføringen var at dette skulle være "an anti-fraud measure". Så vidt vi har fått opplyst er det ingen planer om å reversere tiltaket med den begrunnelse at det ikke virker eller medfører spesielle problemer.

Other options in VAT Directive Art. 199

Det er også en lang rekke andre områder som omfattes av opsjonen, og som en lang rekke av EU-landene har benyttet, bl a

- Supplies of immovable property
- Supplies of used materials, scrap, waste and specific services
- Production of investment goods and supplies of certain gold products

Options in VAT Directive Art. 395

Denne bestemmelsen inneholder også adgang til å benytte omvendt avgiftsplikt begrunnet i "anti-fraud measures". Opsjonen er bl a benyttet av Nederland ("clothing sector") og Storbritannia ("mobile phones and certain computer equipment").

Samlet sett mener vi at ovennevnte gjennomgang viser at omvendt avgiftsplikt eller reverse charge har en meget bred anvendelse innenfor EU og ofte benyttes som "anti-fraud measures". Systemet er godt utprøvd – også på området bygge- og anleggstjenester. En lang rekke land benytter systemet på det tilsvarende området som den norske utredningen omfatter. Systemet burde derfor egne seg meget godt for det man ønsker å oppnå i Norge.

Alternativ

Etter vår oppfatning er et system med omvendt avgiftsberegning et relevant og godt virkemiddel for å bekjempe merverdiavgiftskriminalitet i bygge- og anleggsbransjen. Vi vil likevel subsidiært nevne et alternativ som også er hentet fra EU-området. EU-landene praktiserer – uten direkte forankring i direktivene – et "withholding tax regime" på merverdiavgiftsområdet. Dette går ut på at når en "non resident supplier" av varer foretar leveranser i en annen medlemsstat og fakturerer med VAT, er kunden i visse tilfeller forpliktet til å betale avgiften til avgiftsmyndigheten, mens netto fakturabeløp betales til selgeren. På denne måten unngår man at selgeren unnlater å rapportere og innbetale avgiften til staten.

Omvendt avgiftsplikt - ansvarbestemmelser

Innenfor EU-retten er det i tilknytning til transaksjoner som gjelder levering av varer og tjenester mellom medlemslandene, innført spesielle ansvarsregler for tredjeparter ved brudd på pliktene etter merverdiavgiftslovgivningen ("third party's joint and several liability"). Det er egne bestemmelser om "cross border transactions", "reverse charge transactions" og generelt. Reglene tar utgangspunkt i VAT Directive Art. 205 og er implementert noe ulikt i de forskjellige medlemslandene.

Det skal herunder også nevnes at EU i tilknytning til "new place-of-supply rules for services" fra 2010 vurderer å innføre en "compulsory third party liability for suppliers failing to comply with reporting obligations".

Etter vår oppfatning vil dette være materiale av betydning for vurderingen av omvendt avgiftsplikt på bygge- og anleggstjenester i Norge.

Omvendt avgiftsplikt - kontrollmuligheter

Det er viktig at et skatte- og avgiftssystem inneholder gode og effektive kontrollmekanismer og kontrollmuligheter. For at systemendringen som er foreslått skal kunne oppfylle slike krav og ikke medføre nye unndragelsesmuligheter, er det viktig å planlegge kontrollmulighetene i systemet. Vi mener her – i likhet med utvalget – at systemendringen bør suppleres med endringer i rapporteringskravene i merverdiavgiftsoppgaven. Dette er etter vår oppfatning også en endring som uansett er "overmoden" uavhengig av denne saken, men som aktualiseres ytterligere. Det er etter vårt kjennskap ingen av EU-landene som har en så enkel rapportering av merverdiavgift som Norge. I EU-landene er det til tross for dette et arbeid i gang for å utvikle enda bedre "recapitulative statements" fra de merverdiavgiftspliktige.

Så enkel rapportering som vi har i Norge – vår merverdiavgiftsoppgave inneholder bare 11 poster – gir liten informasjon og begrenset kontrollmulighet. Mer detaljert rapportering innebærer mindre risiko for uriktige restitusjoner og gjør det enklere å fange opp ulogisk rapportering enten ved maskinelle eller manuelle kontroller hos avgiftsmyndigheten.

Etter vår oppfatning vil dette i liten grad innebære økte administrative byrder for de merverdiavgiftspliktige, ettersom produksjonen av rapportene i overveiende grad skjer systemmessig ved hjelp av dataprogramvare. Det er dessuten ikke behov for utvidet rapportering, men bare økte spesifikasjonskrav i den eksisterende rapporteringen. Dette bør i det minste omfatte:

- Fordeling av avgiftsunntak på delområder
- Fordeling av avgiftsfritak på delområder
- Fordeling av omvendt avgiftsberegning på delområder

- Større spesifikasjonsgrad for inngående avgift, f eks avgift på investeringer, avgift på varer/tjenester som inngår i vare-/tjenestekretsløpet, avgift fra reverse charge, avgift på driftskostnader

En slik oppsplitting vil ha direkte relevans for kontrollen av rapporteringen fra bygge- og anleggsbransjen, men også andre bransjer dersom kravet gjøres generelt. Dette vil være et viktig bidrag i kampen mot økonomisk kriminalitet på merverdiavgiftsområdet.

Avgrensing

I likhet med det som gjelder i EU er det behov for tydelig avgrensing av området for den nye særskilte regelen. Dette gjelder hva slags vare- og tjenesteleveranser som skal være omfattet, men det gjelder også behandlingen når kjøper av tjenesten helt eller delvis skal benytte denne i egenregi. Sistnevnte er så vidt vi kan se lite drøftet av utvalget.

Konklusjon

Etter vår oppfatning er innføringen av et system med omvendt avgiftsplikt i bygge- og anleggsbransjen et godt tiltak mot merverdiavgiftskriminalitet i denne bransjen. Omvendt avgiftsplikt praktiseres i EU i meget stor skala og er også i bruk i bygge- og anleggsbransjen i 10 medlemsland. Tiltaket vil være særlig godt hvis det kombineres med særskilt rapportering i merverdiavgiftsoppgaven, slik utvalget foreslår. I tillegg er det behov for klare ansvarsregler for feil og unnlater, også for tredjeparter.

Med hilsen
NORSK TJENESTEMANNSLAG

Turid Lilleheie
Leder

Dag Westhrin
Forbundssekretær