



Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

Oslo, 2. mars 2015

Vår ref.:
KNE/TAL

Deres ref.:
12/767

Høringsuttalelse til forslag til ny skatteforvaltningslov

1 Innledning

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 21. november 2014 og høringsnotatets forslag til ny skatteforvaltningslov.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS ønsker med dette å avgi en høringsuttalelse vedrørende forslaget som fremkommer i høringsnotatet. Merknadene er gitt kronologisk med utgangspunkt i utkastets kapittelinndeling. Vi nevner innledningsvis at det er positivt at saksbehandlingsreglene i skatte- og avgiftssaker så langt det er mulig samles i en lov.

2 Kapittel 1 – Innledende bestemmelser

2.1 Til utkastet § 1-2 bokstav d) enkeltvedtak – betydningen i tilknytning til saksbehandlingsrettigheter

I høringsutkastet er det foreslått å innta en legaldefinisjon av begrepet enkeltvedtak. I høringsnotatet synes man ikke å ha trukket konsekvensen av dette ved å la en som avgjørelsen direkte gjelder få grunnleggende rettigheter i saksbehandlingen. Etter utkastet er det således "*den vedtaket retter seg mot*" som bl.a. har krav på varsel etter § 5-7.

Etter vårt syn bør grunnleggende saksbehandlingsrettigheter generelt være tilgjengelig for "*en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig*" når den avgjørelse som blir eller kan bli truffet er bestemmende for materielle rettigheter eller plikter til vedkommende.

Vi sikter på dette punkt spesielt til materielle skattesaker som gjelder gjensidig bebyrdende kontraktsforhold og hvor det er tale om å klassifisere rettsforholdet for skatteformål, typisk hvor det tas stilling til hvem som skal tilordnes en inntektspost eller mer generelt hvem som skal anses som reell skattemessig eier av et objekt. At det er et praktisk behov for å regulere saksbehandlingsrettighetene illustreres av at det innen kraftbeskatningen i nyere tid har vært to høyesterettssaker om det skattemessige eierbegrep (Rt. 2005 side 394 og Rt. 2009 s. 441), og det er etter hvert truffet flere ligningsavgjørelser og avgitt flere bindende forhåndsuttalelser om dette, se

f.eks. Utv. 2009 s. 403, Utv. 2009 s. 424, Utv. 2013 s. 300 og Utv. 2014 s. 287. Tilsvarende kan det i saker om hvem som er reell eier av aksjer, typisk i forhold til reglene om kildeskatt på aksjeutbytte, være flere potensielle skattesubjekter.

Etter gjeldende rett vil for eksempel en skattyter A kunne påklage et vedtak med påstand om at B er riktig skattesubjekt, f.eks. knyttet til en sak om skattemessig eierskap, uten at B etter loven er sikret noen rettigheter i saksbehandlingen. At B gis grunnleggende rettigheter i hele saksbehandlingsprosessen er så sentralt at dette ikke kan overlates til at skattekontoret i en slik sak bør varsle og åpne parallell sak mot B. Det har hendt at vedtak er truffet og bindende forhåndsuttalelse er av avgitt uten at begge eierkandidatene har fått anledning til å uttale seg. Det bør etter vårt syn derfor klargjøres at B i eksempelet skal ha partsrettigheter i A's skattesak, knyttet til følgende bestemmelser i utkastet:

- § 5-5 første ledd, jf. § 3-2, hvor rett til innsyn i saksdokumenter er begrenset til "*i sin egen sak*". I høringsnotatet s. 53 synes departementet å legge til grunn at relevant tredjepart får innsyn. I eksempelet må B ha rett til innsyn i A's skattesak. For det tilfelle at det foretas parallell behandling for både A og B må partene ha rett til gjensidig innsyn i hverandres saker.
- § 5-7 første ledd jf. femte ledd om forhåndsvarsling til "*den [enkelt]vedtaket retter seg mot*". Denne bestemmelsen forstår vi slik at B i eksempelet har krav på forhåndsvarsel da dette synes klart forutsatt i utkastet § 5-8 annet ledd andre og tredje setning ("*tredjeparten*"). Forvaltningslovens partsbegrep ("*person som en avgjørelse retter seg mot eller som saken ellers direkte gjelder*") forstås slik at det med alternativet "*retter seg mot*" siktes til den formelle parten, og når man i utkastet § 5-7 første ledd anvender det samme uttrykket kan det skape uklarhet. Vi mener derfor at bestemmelsen bør klargjøres.
- Tilsvarende som for § 5-7 første ledd gjelder for utkastet § 5-9 første ledd om underretning, § 5-10 første ledd om sakskostnader, § 13-1 første ledd om hvem som har klagerett (jf. § 15-1 om søksmålsadgang) og § 15-2 tredje ledd om hvem som skal ha varsel om de søksmål bestemmelsen omfatter.
- Det bør også vurderes å gi B i eksempelet rett til innsyn i saksdokumenter, rett til å uttale seg og rett til å påklage bindende forhåndsuttalelser som gjelder skattemessig klassifisering av A's posisjon, jf. som eksempel på typetilfelle bindende forhåndsuttalelse referert i Utv. 2013 s. 300. På førsteinstansnivå vil en bindende forhåndsuttalelse om at A er skattemessig (del-)eier i praksis også være bestemmende for B's skattemessige posisjon. Det er i tillegg et spørsmål om det bør oppstilles krav om at B i et slikt tilfelle må samtykke i at det avgis en bindende forhåndsuttalelse til A.

Vi antar at en slik klargjøring kan gjennomføres ved at subjektet for nevnte saksbehandlingsrettigheter knyttes opp til et legaldefinert partsbegrep, slik det er gjort i forvaltningsloven.

2.2 Til utkastet § 1-1 bokstav g) – unntak for særavgifter som betales av uregistrert avgiftspliktig ved innførsel – generelle merknader

Det fremgår av Stortingets årlige avgiftsvedtak for de ulike avgifter og av Forskrift om særavgifter 11.12.2001 nr. 1451 (særavgiftsforskriften) § 2-1 første ledd at særavgifter skal betales ved innførsel og ved innenlands produksjon av særavgiftspliktige varer. Det foreslås at særavgifter etter særavgiftsloven, med unntak av særavgift som skal betales av uregistrert avgiftspliktig virksomhet ved innførsel, skal være omfattet av ny skatteforvaltningslov, jf. forslaget § 1-1 g).

Dette tilsier at for særavgifter som betales ved innførsel vil det være saksbehandlingsreglene i særavgiftslov/-forskrift, tolloven og i forvaltningsloven som kommer til anvendelse, mens særavgifter

ved innenlandsk produksjon vil være omfattet av ny skatteforvaltningslov. Dette vil resultere i ulike avgiftsmessige rammevilkår innen samme bransjer, avhengig av om virksomheten er registrert for særavgift hos tollmyndighetene eller ikke.

Når det gjelder forvaltningsregler vil aktører som for eksempel importerer olje for drivstoff til skip være omfattet av forvaltningsbestemmelsene i særavgiftsforskriften og i tolloven, mens innenlands produsenter av tilsvarende vare vil være omfattet av ny skatteforvaltningslov. Som eksempel kan nevnes at innenlands produsenter etter utkastet § 6-1 kan anmode om bindende forhåndsuttalelser fra myndighetene, mens importører av tilsvarende vare ikke har denne muligheten da tollmyndighetene kun gir bindende klassifiseringsuttalelse etter tolloven § 12-13.

Et annet eksempel for ulikheter som kan medføre ulike avgiftsmessige rammevilkår er mulighetene for å gjøre endring av tidligere leverte opplysninger. For å fortsette med eksemplet med import av olje vil importøren kunne søke refusjon inntil tre år etter fortolling, dersom han finner at han har betalt for mye særavgift ved import. Innenlandske produsenter av tilsvarende vare vil ha en frist på to år for å kunne søke refusjon av for mye betalt avgift, jf. utkastet § 9-4. I tillegg til nevnte forskjell, tilføyer vi på bakgrunn av vår erfaring med å yte bistand til klienter på særavgiftsområdet, at en egenrettingsfrist på 2 år er urimelig kort.

Etter utkastet § 12-1, jf. § 12-6 fremgår det at det fastsettes en frist for myndighetene på 5 år for å gjøre endring på en skattefastsetting. I særavgiftslovgivningen er det i dag ikke fastsatt noen slik frist, men myndighetene kan i medhold av særavgiftsforskriften § 6-6 foreta etterberegning ved manglende eller mangelfull beregning av avgift. Dokumenter m.v. og erklæringer for fritak skal i henhold til særavgiftslovgivningen og tollovgivningen oppbevares i 10 år. Det fremstår som om tollmyndighetene overfor importører kan endre i inntil 10 år, mens for registrerte særavgiftspliktige er det i utgangspunktet en frist på 5 år.

Det fremgår av høringsnotatet at etter departementets oppfatning bør den nærmere reguleringen av forvaltningsbestemmelsene for innførselsavgiftene avvende konklusjonene i arbeidet med overføring av oppgaver fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Etter vårt syn, og for å unngå urimelige forskjeller innen samme næringer, burde særavgifter i sin helhet vært unntatt før overnevnte ble avklart, alternativt at det ble utformet regler som er tilpasset alle skatter og avgifter inkludert innførselsavgifter. Import av olje vs. innenlandsk produksjon av olje er kun ett eksempel. Tilsvarende vil gjelde for sjokolade- og sukkervarer, drikkevarer med videre.

3 Kapittel 3 – Taushetsplikt

Utkastet § 3-3 bokstav b) gjelder unntak fra taushetsplikt for utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter som håndhever nærmere oppregnet lovgivning. Etter vårt syn bør det inntas en bestemmelse om at den som vurderes innrapportert skal varsles om grunnlaget for innrapporteringen med rett til å uttale seg før informasjonen gis. Bakgrunnen for dette er at bestemmelsen gir hjemmel for skattemyndighetene til av eget tiltak å innrapportere andre enn skattyter, f.eks. regnskapsfører, revisor og advokat, til relevant tilsynsmyndighet. Fra skattemyndighetenes side er dette en reaksjonsform som har karakter av å være en sanksjon, og for den som innrapporteres oppfattes dette klart som en sanksjon.

Det er viktig at den som innrapporteres gis et minimum av rettigheter i saksbehandlingen. Etter vårt syn bør det lovfestes at utkastet §§ 5-7 (forhåndsvarsling), 5-8 (begrunnelse) og 5-9 om underretning skal gjelde tilsvarende for saker etter utkastet § 3-3 bokstav b).

4 Kapittel 4 – Habilitet

Utkastet § 4-1 første ledd h) er en videreføring av gjeldende rett. Det bør vurderes om bestemmelsen skal utvides fra "i saken" til å omfatte enkeltvedtak, se våre kommentarer til utkastet § 1-2 bokstav d). Hvis det er truffet et vedtak for skatteyder A som har direkte betydning for B, f.eks. at B og ikke A anses som skattemessig eier av et objekt, så bør dette anses som samme sak i denne sammenheng når B's ligning senere skal prøves.

Etter vårt syn bør det lovfestes en regel om at når en part har anført inhabilitet, så skal avgjørelse etter § 4-2 begrunnes og meddeles parten, senest som del av det materielle skatte- eller avgiftsvedtaket.

5 Kapittel 5 – Alminnelige saksbehandlingsregler

I utkastet § 5-3 første ledd er det foreslått å lovfeste at skattemyndighetene "skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold" og i § 5-3 annet ledd at dersom "det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares" skal det som utgangspunkt gis et foreløpig svar mv. Forslaget bygger på forvaltningsloven § 11 a første og annet ledd. Tredje ledd er imidlertid ikke foreslått inntatt: "I saker som gjelder enkeltvedtak, skal det gis foreløpig svar etter annet ledd dersom en henvendelse ikke kan besvares i løpet av en måned etter at den er mottatt."

Det er etter vårt syn svært uklart hva som ligger i "uten ugrunnet opphold" og "uforholdsmessig lang tid" i utkastet. Vi anbefaler at det vurderes å tydeliggjøre disse begrepene, eventuelt å konkretisere tidsangivelsen til at normal saksbehandlingstid vil være x-antall måneder. Dersom det går mer enn f eks tre måneder skal skattyter varsles om forsinkelsen og forventet saksbehandlingstid.

I kapittelet om alminnelige saksbehandlingsregler er det ikke inntatt noen fanebestemmelse om at skattemyndighetene i sin saksbehandling eller skjønnsutøvelse skal søke å komme frem til riktigst mulig resultat. Tvert i mot har departementet uttalt at det er "lite hensiktsmessig å lovfeste noen generell utredningsplikt på skatteområdet".

I utkastet § 12-2 annet ledd om skjønnsfastsetting står det at "Skjønnen skal settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken". Dette er utdypet i merknadene til bestemmelsen:

"Formålet med skjønnen er således at myndighetene skal søke å finne den formuen, inntekten, omsetningen mv. som den skattepliktige faktisk har hatt. Vurderingen skal baseres på en fri bevisvurdering av den informasjon som skattemyndighetene har tilgjengelig fra skattemeldingen, egne kontrollundersøkelser og andre kilder."

Etter vårt syn kan det med fordel inntas en bestemmelse i kapittel 5 om alminnelige saksbehandlingsregler som slår fast at det grunnleggende utgangspunktet for skattemyndighetenes myndighetsutøvelse er å komme frem til et objektivt sett mest mulig riktig resultat.

6 Kapittel 6 – Bindende forhåndsuttalelser

I utkastet § 6-2 første ledd er det foreslått en endring som innebærer at bindende forhåndsuttalelser (ikke uttalelser fra Oljeskattenemnda eller Oljeskattekontoret) kan påklages.

I forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker § 10 er normal saksbehandlingstid for bindende forhåndsuttalelser angitt til senest tre måneder fra anmodningen er mottatt. Det bør angis en tilsvarende saksbehandlingsfrist for klager på bindende forhåndsuttalelser.

7 Kapittel 8 – Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.

7.1 Til utkastet § 8-1 – Opplysningsplikt for skattepliktige

Det er i utkastet § 8-1 angitt at opplysningspliktige skal gi "*riktige og fullstendige opplysninger*". Departementet angir at dette innebærer en videreføring av den lojalitetsplikten og aktsomhetsnormen som gjelder på skatte- og avgiftsområdet.

Vi er av den oppfatning at ordlyden vil innebære en utvidelse av den opplysningsplikten som foreligger etter dagens ligningspraksis. Begrepet "*fullstendig*" vil av skattemyndighetene kunne forstås som synonymt med uttrykket "*uttømmende*" i forhold til andre regler som knytter virkninger til brudd på opplysningsplikten. Vi sikter spesielt til reglene om tilleggsskatt og straff, hvor "*ufullstendige*" opplysninger er tilstrekkelig for straffesanksjon. I forhold til et fullstendighetskrav vil området for tilleggsskatt og straff kunne bli vesentlig utvidet. Etter vårt syn er det spesielt i denne sammenheng viktig at lovgiver gir klarere føringer i forhold til opplysningspliktens rekkevidde.

I utkastet § 9-1 er det lagt opp til at den skattepliktige selv fastsetter skatte- og avgiftsgrunnlaget. Etter vårt syn bør utkastet § 8-1 endres ved slik at det skal gis "*tilstrekkelige*" opplysninger. Videre bør lovgiver etter vårt syn presisere i forarbeidene at den praksis som er etablert som følge av Rt. 1992 s. 1588 (Loffland) og Rt. 2009 s. 813 (Gaard Tveit) fortsatt skal gjelde. Kravet bør derfor fortsatt være at det er tilstrekkelig å gi opplysninger som gir skattemyndighetene grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål og dersom ønskelig skaffe seg ytterligere opplysninger.

7.2 Systematisk oppbygging av loven

Kapittel 8 i utkastet omhandler i tillegg til den skattepliktiges opplysningsplikt også regler om den trekkpliktiges opplysningsplikt.

Det kan stilles spørsmål ved om det pedagogisk sett hadde vært mer hensiktsmessig at opplysningsplikten for disse hadde vært regulert i kapittel 7. Trekkpliktige er som hovedregel tredjepart, og det vil være naturlig at dette var regulert i samme kapittel som for øvrige tredjeparter.

8 Kapittel 9 – Fastsetting

Til utkastet § 9-4 annet ledd – egenretting til gunst

Utkastet § 9-4 annet ledd viderefører gjeldende rett på skatterettens område når det gjelder fristen for egenretting. Når det gjelder merverdiavgift og særavgifter vil imidlertid endringen innebære en innskrenking av endringsadgangen, sml. mval. § 18-3 første ledd og foreldelseslovens frister som gjelder for særavgifter.

Begrunnelsen for at man gjør denne innskrenkingen er ønsket om en enhetlig frist for samtlige skatter. Imidlertid inneholder merknadene ingen vurdering av konsekvensen dette har for avgiftssubjektene.

Vår erfaring på merverdiavgiftsområdet er at dersom et avgiftssubjekt først oppdager at det er gjort en feil som krever egenretting til gunst, så vil denne feilen ofte strekke seg lenger tilbake i tid enn to år (og for så vidt også tre). I disse tilfellene er avgiftssubjektet prisgitt avgiftsmyndighetenes skjønnsadgang, jf. mval. 18-1 tredje ledd. Når departementet nå vil innskrenke denne adgangen til to år så har det altså svært uheldige konsekvenser for avgiftssubjektene ved at det erfaringsmessig er ulik praksis ved de ulike skattekontorene for å ta en anmodning om retting etter egenrettingsfristen til følge. For avgiftssubjektet selv har symmetrihensyn mellom skatte- og avgiftsfrister liten verdi når det i realiteten innebærer en innskrenking i rettigheter.

Vi mener det ville vært en langt bedre løsning at skatte- og avgiftssubjektets endringsadgang korresponderer med myndighetenes frist for endringer, dvs. 5 år etter utkastet § 12-6. Både for skatte- og avgiftssubjektet og for skattemyndighetene vil det være praktisk å ha én frist og forholde seg til innenfor hele skatte- og avgiftsområdet.

9 Kapittel 10 – Kontroll

Utkastet kapittel 10 om kontroll er sentralt både for skattemyndighetene når det gjelder til deres mulighet til å avdekke skattekriminalitet, og generelt når det gjelder å få fremskaffet grunnlag for riktig fastsettelse av saksforhold. I flere omganger er skattemyndighetenes hjemler stadig utvidet.

Sentrale bestemmelser i denne sammenheng er:

- at skattemyndighetene har adgang til å "speilkopiere" dataservere ikke bare i forhold til skattyter, men generelt i forhold til de som har opplysningsplikt etter ligningsloven. Dette foreslås videreført uten endringer i utkastet § 10-4 annet ledd.
- at enhver tredjepart plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens ligning. Dette foreslås videreført uten endringer i utkastet § 10-2 første ledd.
- Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller, som foreslås videreført i utkastet § 10-2 tredje ledd.
- Opplysningspliktiges klageadgang som foreslås videreført uten endringer i utkastet § 10-14.

I forbindelse med arbeidet med å samle alle kontrollhjemlene på skatte- og avgiftsområdet er det i lys av senere års utvikling på rettssikkerhetsområdet naturlig å foreta en helhetlig vurdering av de samlede rettighetene både for skattemyndighetene og for skattyterne og tredjemenn. Dette er i liten grad gjort i høringsutkastet. Skattyternes og tredjeparters rettssikkerhet gjør seg særlig gjeldende på dette området.

Skattemyndighetene har adgang til å fastsette straff og utviklingen synes å gå i retning av å utvide skattemyndighetenes hjemler. Vi viser til Arbeids- og sosialdepartementets dokument "Strategi mot arbeidslivskriminalitet" datert 13.1.2015. På s. 12 i dokumentet gis det uttrykk for at sanksjoneringen av de mindre alvorlige lovbruddene bør flyttes fra straffesakskjeden til kontrollkjeden. Det er også et mål å øke området for administrative sanksjoner. Etter vårt syn må skatteforvaltningsloven i noe større grad enn etter gjeldende rett reflektere at skattemyndighetene innenfor sitt område også er et organ som fastsetter straff. Vi er kjent med at det i Rt. 2000 s. 996 er lagt til grunn at "*Ordinære kontrolltiltak kan etter dette ikke anses for å utgjøre en straffesiktelse. Det kreves noe mer, nemlig at*

vedkommende myndighet underretter om at en administrativ reaksjon av strafferettslig karakter etter artikkel 6 kan være aktuelt for nærmere angitte overtredelser som skattyteren anses for å ha begått". Selv om man skulle anse synspunktene i Rt. 2000 s. 996 som dekkende også for de krav som i dag bør stilles, begrunner vi i det følgende hvorfor vi mener det på utvalgte områder bør tas inn noe større rettigheter for de opplysningspliktige.

At det må være vid adgang til å innhente relevante opplysninger hos den skattepliktige synes klart, men gjeldende rett og utkast til kapittel 10 i ny lov fremstår som ubalansert i forhold til hva skattyterne må finne seg i og hvilke plikter skattemyndighetene har. På enkelte punkter baserer gjeldende rett og høringsnotatet seg på en tillit til at skattemyndighetene praktiserer sine hjemler på en fornuftig måte, noe som i forhold til de krav som i dag må stilles til borgernes rettssikkerhet ikke er tilfredsstillende. Vi sikter spesielt til følgende:

- Det fremgår kun av høringsnotatet s. 184, og ikke lovtkastet § 10-4, at overskuddsinformasjon skal slettes så snart det er klart at de ikke vil bli benyttet ved spesifikke kontroller.
- Det fremgår ikke av gjeldende rett eller utkastet kapittel 10 at skattyter har krav på kopi av egne beslaglagte fysiske dokumenter. Sammenlign konkurranseloven § 25 annet ledd andre setning. Videre bør det lovfestes en plikt til tilbakelevering av fysiske dokumenter så snart skattemyndighetenes behov er dekket.
- Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller, som foreslås videreført i utkastet § 10-2 tredje ledd, kan bare foretas "når det foreligger særlig grunn". I forarbeidene til gjeldende bestemmelser er det uttalt at "særlig grunn vil for eksempel foreligge når kontrollmyndighetene ser at det er områder som det er ønskelig å undersøke nærmere på bakgrunn av indikasjoner på mulige skatte- og avgiftsunndragelser". At "indikasjoner" er tilstrekkelig vil innebære at terskelen for bruk av hjemmelen er svært lav, og klageadgangen som foreligger vil ha liten realitet. I forarbeidene forutsatte departementet at Skattedirektoratet utarbeider nærmere retningslinjer for når det skal være mulig å gjennomføre denne typen kontroller. Etter vårt syn kan det ikke overlates til Skattedirektoratet å fastsette de nærmere grensene for egne kontrollhjemler, dette må fremgå av loven eller forskrift gitt i medhold av loven.
- Etter gjeldende lov § 6-2 nr. 1 plikter enhver tredjepart etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens ligning. Dette foreslås videreført i uendret form i utkastet § 10-2 første ledd. Vi er enige i utsagnet i høringsnotatet s. 183 om at bestemmelsen er vidt utformet, men vi kan ikke se at relevanskravet om at opplysningene må kunne ha betydning for noens skatteplikt representerer viktige begrensninger. Det fremgår av forarbeidene til gjeldende bestemmelse at "samtidig er det viktig at skattyters byrder ved å oppfylle opplysningsplikten begrenses. For å skape klarhet i hva den opplysningspliktige skal gi av opplysninger i det enkelte tilfelle er det derfor viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene spesifiserer sin forespørsel på en slik måte at det ikke byr på for store vanskeligheter for skattyter å oppfylle sine opplysningsplikter". Etter vårt syn fremstår dette nærmest som oppfordringer til skattemyndighetene. Spesielt i forhold til en kontrollhjemmel som retter seg mot andre enn skattyter må slike forhold etter vårt syn fremgå av lovteksten. Det vil også gjøre klagemuligheten mer reell.

I sammenheng med dette bør det også vurderes å klargjøre hva som ligger i plikt til å "sammenstille" opplysninger i utkastet § 10-2 femte ledd. Vi er ikke uenige i at skattyter har slike plikter om egne forhold, men tredjemann bør ikke kunne pålegges å utarbeide analyser eller å foreta annen manuell bearbeidelse av datagrunnlag som kan gjelde både navngitte og ikke

navngitte rettssubjekter. Vi mener plikten må begrenses til å gjelde elektronisk bearbeiding og uttrekk av data, ikke manuelle vurderinger og analyser.

Vi kommenterer ikke utkastet § 10-2 annet ledd om unntak fra advokaters taushetsplikt vedrørende klientkonti da dette blir omhandlet i arbeidet med ny advokatlov.

- Når det gjelder klageadgangen knyttet til kontroll foreslås gjeldende rett videreført i utkastet § 10-14. Klageadgangen knyttet til så vidt alvorlige inngrep som beslaglegging av fysiske dokumenter og speilkopiering av lagrede data må være reell. En så viktig rettssikkerhetsgaranti som klageadgang kan ikke i forhold til de krav som i dag små stilles innsnevres så kraftig som tilfellet er etter gjeldende rett og høringsutkastet. Etter vårt syn må det foretas en endring i utkastet § 10-14 annet ledd slik at ikke klageadgangen for den som er til stede bortfaller hvis det ikke klages "straks". Den oppgavepliktige bør åpenbart ha reell mulighet til å klage uansett om vedkommende er til stede eller ikke. Videre bør klagefristen generelt økes fra tre dager til en uke. I forhold til utkastet § 10-14 fjerde ledd mener vi det gir en balansert løsning hvis utgangspunktet endres til at beslaglagte dokumenter alltid skal forsegles og deponeres. Det bør også fremgå av fjerde ledd at ordningen med forsegling og deponering også gjelder speilkopierte data, noe som i dag fremgår av forskrift, da forslaget til lovtekst kan misforstås til å være begrenset til fysiske dokumenter.

Et pålegg til en tredjepart om å gi opplysninger må regnes som enkeltvedtak. Dette innebærer at klagerett foreligger også etter utkastet § 13-1 første ledd. Vi antar at det er meningen at klageadgangen etter utkastet § 10-14 er ment som uttømmende regulering, og dette bør i så fall vurderes reflektert i utkastet kapittel 13, f.eks. i § 13-2.

- Spesielt inngripende er stedlig kontroll hos opplysningspliktig, jf. utkastet § 10-4. Når politiet bistår skattemyndighetene forsterkes dette ytterligere. Etter straffeprosessloven § 82 får mistenkte status som siktet når det foretas ransaking eller beslag hos vedkommende. Når skattemyndighetene gjennomfører stedlig kontroll med beslag og/eller speilkopiering ("razzia") bør det inntre grunnleggende rettigheter også etter skatteforvaltningsloven. Vi sikter til rettigheter som nevnt i utkastet § 14-9.

Videre bør det etter vårt syn, etter mønster av straffeprosessloven § 230 første ledd første setning, lovfestes i § 10-12 at skattemyndighetene ikke kan pålegge noen å forklare seg i forbindelse med stedlig kontroll. Videre bør det lovfestes at vedkommende skal informeres om at han har rett til å nekte å forklare seg og at han har rett til å kontakte rådgiver. Det bør videre fremgå at den opplysningspliktige har rett til å ha rådgiver tilstede under kontrollen. Vi viser til reguleringen i konkurranseloven § 25, hvor straffeprosessuelle prinsipper i større grad er lagt til grunn.

Den vide adgangen som skattemyndighetene har til å utlevere informasjon innhentet ved stedlig kontroll hos opplysningspliktig til politiet er foreslått videreført i utkastet § 3-3 bokstav b). Kontroll- og utleveringsreglene innebærer at skattemyndighetene kan innhente opplysninger om straffbare forhold, også i forhold til overtredelser av betydning utenfor skatte- og avgiftsområdet, og gi dem videre til politiet. De mer gjennomarbeidede saksbehandlingsreglene i straffeprosessloven, som politiet ville være underlagt hvis de selv skulle innhente opplysningene som ledd i etterforskning, kommer på denne måten ikke til anvendelse. Vi mener tiden er inne til å vurdere dette nærmere.

Etter vårt syn bør det i tillegg fremgå av lovens kapittel 10 at skattekontoret i den innledende kommunikasjonen skal informere den opplysningspliktige om at det er straffbart å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Det kan anvendes standardformuleringer på

dette, og vi kan ikke se at et slikt krav skulle representere noe merarbeid. Skattemyndighetene bør ikke kunne kommunisere om materielle skatte- og avgiftsforhold for så på et sent stadium i prosessen varsle om bruk av straff. Utkastet § 14-9 er tidsmessig ikke tilstrekkelig da den ikke dekker den innledende fasen i situasjoner hvor saken endrer karakter fra en materiell skatte- og avgiftssak til en straffesak. Som lagt til grunn i Rt. 2010 s. 513 avsnitt 41 er normalsituasjonen at skattemyndighetene allerede har gjennomført sine undersøkelser når det varsles om tilleggsskatt. Rettighetene etter utkastet § 14-9 kan synes tilforlatelig utformet, men i praksis kan rettighetene inntre så sent at selvinkrimineringsvernet blir uten realitet. Spesielt i forhold til privatpersoner, hvor man ikke kan ta for gitt at rådgiver benyttes, gjør dette seg særlig gjeldende. Vi kan ikke se at skattemyndighetene har noen beskyttelsesverdig interesse i ikke å gjøre opplysningspliktige oppmerksomme på straffbarheten.

10 Kapittel 13 Klage

10.1 Til utkastet § 13-4 tredje ledd – Avvisning av klager innsendt etter ettårsfristen

Vurderingen av om tidligere års ligninger skal tas opp til endring på bakgrunn av en klage fra skattyter skal ta utgangspunkt i momentene i utkastet § 13-4 tredje ledd, jf. også § 12-1 tredje ledd ved endring uten klage.

Dersom skattyter påklager et vedtak/skattefastsetting, og klagen innsendes etter ettårsfristen fra når vedtaket/skattefastsettingen ble fattet, skal klagen også etter høringsutkastet behandles som en anmodning til skattemyndighetene om å åpne endringssak innenfor den femårsfristen som er foreslått i utkastet kapittel 12. Hvis skattemyndighetene etter å ha foretatt den vurdering som utkastet § 12-1 tredje ledd gir anvisning på finner ikke å ville ta opp saken som endringssak så har ikke skattyter adgang til å påklage denne avvisningen til en klageinstans, jf. den foreslåtte § 13-4 tredje ledd. En avvisning vil her være endelig.

Vår erfaring er at skattemyndighetene i saker om oversittelse av ettårsfristen i relativt stort omfang avviser å realitetsbehandle klagen som endringssak etter nåværende ligningsloven § 9-5. Det er videre på det rene at slike avvisningsvedtak kan være urimelige og ikke i tråd med momentene i utkastet til § 13-4 tredje ledd, uten at skjønnsutøvelsen i avvisningsvedtaket av den grunn er å anse som ugyldig. Det feilaktige/urimelige vedtaket har da skattyter ikke adgang til å få overprøvd.

Den foreslåtte bestemmelsen i § 13-4 tredje ledd innebærer en betydelig skjevhet mellom skattemyndighetenes adgang til å ta opp de siste fem inntektsårene til endring, og skattyters mulighet til å få de siste fem inntektsårene endret. Vi viser også til pkt. 8 ovenfor om egenretting.

Skattemyndighetenes ressursituasjon kan etter vårt syn ikke begrunne at skattyter ikke skal ha adgang til å få overprøvd en avvisning av en klage som innsendes etter ettårsfristen, og vi ber Finansdepartementet vurdere å lovfeste at skattyter har rett til å få en klage på et slikt avvisningsvedtak behandlet av klageinstansen.

10.2 Til utkastet § 13-6 femte ledd – Innsynsrett – førsteinstans og ved klage

I utkastet § 13-6 femte ledder det foreslått lovfestet at skattyter skal tilsendes kopi av underinstansens uttalelse og kopi av innstilling til vedtak i nemnda. Det er ikke foreslått en lovfesting av skattyters rett til å motta utkast til vedtak når skattekontoret fatter vedtaket som førsteinstans.

Det er i høringsforslaget ikke sagt noe nærmere om skattyters rett til å kommentere på uttalelsen eller innstillingen. Praksis viser at det svært ofte er behov for utfyllende merknader til utkast til vedtak når skattekontoret er førsteinstans og ved innstilling til vedtak til skatteklagenemnda. Merknadene går i praksis både på å avklare misforståelser knyttet til de faktiske forhold (innsendelse av nye bevis er typisk relevant), samt for å kommentere på misforståelser av gjeldende rett eller skattekontorets ikke dekkende gjengivelse av skattyters påstander og anførsler.

Hensynet til å få en korrekt ligning må åpenbart veie tyngre enn skattemyndighetenes behov for å få en rask avklaring. Vi ber Finansdepartementet vurdere å lovfeste at **(i)** skattyter har også krav på å motta skattekontorets utkast til vedtak når skattekontoret fatter vedtaket, og **(ii)** at skattyter har rett til å kommentere på både de faktiske og rettslige fremstillingene og vurderingene i utkast til vedtak i første instans og utkast til innstilling til klageinstansen.

11 Kapittel 14 – Administrative reaksjoner og straff

11.1 Til utkastet § 14-1 – Ileggelse av tvangsmulkt

11.1.1 Forholdet til tilleggsskatt

Formålet bak tvangsmulkten er angitt å være at det anses hensiktsmessig å "*motivere til oppfyllelse*" av opplysningsplikten, og at bruken av tvangsmulkt er hensiktsmessig fremfor en etterfølgende sanksjonering siden det er mulig å unngå tvangsmulkten ved å levere de opplysninger som kreves.

Det er foreslått at tvangsmulkt kan ilegges i tillegg til tilleggsskatt, da Finansdepartementet ikke anser en tvangsmulkt for å være en sanksjon, herunder at tvangsmulkt ikke har noe pønalt element.

Fra vår side er det noe vanskelig å se at det er noen realitetsforskjell mellom tvangsmulkt på den ene siden og tilleggsskatt og overtredelsesgebyr på den andre siden. Selv om en skattyter mottar et varsel om ileggelse av tvangsmulkt dersom opplysningene ikke sendes inn, så er det på det rene at tvangsmulkten først kan ilegges når det er konstatert et pliktbrudd (pålegget er ikke etterfulgt). Tvangsmulkt er altså utvilsomt en etterfølgende reaksjon på pliktbruddet. Videre kan tvangsmulkten bli betydelig. Ileggelse av en tvangsmulkt på opp til det foreslåtte maksimum på en million kroner, som følge av skattyters manglende etterfølgelse av et pålegg om bokføring, må anses for å være en sanksjon med vesentlige pønale elementer.

På bakgrunn av at det er skattyters handlinger som sanksjoneres med tvangsmulkt, og straffen øker i størrelse med tiden skattyter ikke innretter seg etter skattemyndighetenes pålegg, ber vi Finansdepartementet ta en vurdering av om det virkelig er i tråd med EMK protokoll 7-4 å ilegge tvangsmulkt og tilleggsskatt for samme forhold.

11.1.2 Minstetid

Av utkastet § 14-1 første ledd bokstav a) fremgår det at tvangsmulkt kan ilegges dersom opplysninger etter kapittel 7, 8 eller §§ 10-1, 10-2, 10-5, 10-6 eller 10-7 ikke er gitt innen de fastsatte frister eller innen frister fastsatt av skattemyndighetene.

Erfaring har vist at det er svært ulikt hvor lang tid skattyterne får til å besvare en anmodning om å gi opplysninger til skattemyndighetene (typisk i en endrings sak). Den foreslåtte § 8-1 innebærer en vid

og omfattende opplysningsplikt for skattyter, samtidig som det ikke er lovfestet en minstetid for å besvare en anmodning om opplysninger fra skattemyndighetene etter § 8-1. Fristen som settes vil være opp til skattekontorets skjønn. Normalt gis det en frist på to til tre uker, men dette kan være kort frist dersom det er omfattende opplysninger som skal gis.

Det er viktig at muligheten for å ilegge tvangsmulkt ikke brukes som et pressmiddel fra skattemyndighetene til å fremprovosere at opplysningene gis på et svært kort tidsrom, og at tvangsmulkten sanksjonerer de overtredelser der skattyter ikke har oppfylt sin plikt til tross for at det var gitt tilstrekkelig tid til oppfyllelse.

Hensynene til forutberegnelighet og proporsjonalitet må veie tyngre enn skattemyndighetenes behov for å få opplysningene raskt. Etter vår vurdering er det viktig at det lovfestes en minstetid som må gå før det kan ilegges tvangsmulkt i en sak hvor skattemyndighetene vurderer å endre selskapets ligning, og at det i denne forbindelse er naturlig å legge til grunn at skattyter minst har tre uker til å besvare anmodningen om opplysninger, jf. også den foreslåtte bestemmelsen i § 14-8.

11.1.3 Presisering av "særlige grunner"

I utkastet § 14-1 tredje ledd fremgår det at skattemyndighetene i "*særlige tilfeller*" kan redusere eller frafalle påløpt mulkt. Hva som er å anse som "*særlige tilfeller*" er ikke nærmere angitt.

På tilleggsskatteområdet har skattemyndighetenes praktisering av unnskyldningsgrunnen "*annen årsak*", som § 14-1 tredje ledd har klare likheter med, dessverre vist at det i for liten grad frafalles tilleggsskatt.

For å sikre forutberegnelighet og lik praktisering av § 14-1 tredje ledd, bør det gis nærmere regler, enten i lovbestemmelsen eller i forskrift, av hva som anses som "*særlige grunner*".

11.1.4 Uttrykkelig angivelse av at tvangsmulkt ikke skal ilegges ved unnskyldelige forhold

I merknadene til § 14-1 fjerde ledd legges det til grunn at bestemmelsen skal anvendes slik at den viderefører ligningsloven § 10-1 nr. 3 som angir at forsinkelsesavgift ikke skal ilegges når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.

Det bør fremgå uttrykkelig av § 14-1 fjerde ledd at tvangsmulkt ikke skal ilegges når skattyters forhold må anses unnskyldelig som følge av disse grunnene. Dette vil sikre forutberegnelighet for skattyter og sikre lik praktisering av bestemmelsen.

11.2 Til utkastet § 14-4 – Unnskyldningsgrunner

I lys av den strenge praktiseringen skattemyndighetene har hatt av unnskyldningsgrunnene er det et klart behov for avklaring av hvilke typetilfeller hvor det ikke skal anvendes tilleggsskatt, jf. bl.a. Finansdepartementets brev av 8.05.12 til Skattedirektoratet om praktiseringen av unntaksreglene. I brevet ga departementet uttrykk for følgende:

"Det fremgår av forarbeidene at departementet legger til grunn at hva som skal anses som unnskyldelig vil utvikle seg gjennom ligningsmyndighetenes praktisering av regelverket. Skattedirektoratet har derfor ansvar for å utarbeide retningslinjer som sikrer mer utstrakt bruk av unntaket for unnskyldelige forhold i tråd med intensjonene ved siste lovendring".

Vi støtter departementets syn på s. 270 i høringsnotatet om "*at unnskyldningsgrunnene skal anvendes i større utstrekning enn tidligere*", Vi mener forhistorien viser at det er en sentral lovgiveroppgave å gi mer presise regler om vilkårene for å unnta fra straff når meningen er at det skal foretas justeringer i forhold til gjeldende rett. Det kan under enhver omstendighet ikke overlates til skattemyndighetene selv å utarbeide nærmere regler ("retningslinjer") om dette. Slike regler må fastsettes i lov eller forskrift gitt i medhold av lov. Høringsnotatet gir også et blandet inntrykk. Således indikerer eksemplifiseringen av unnskyldelige forhold i høringsnotatet s. 348 (pkt. 24.14.4 andre avsnitt) etter vårt syn en innsnevring av unntaksreglene for tilleggsskatt.

En av hovedbegrunnelsene for å velge en objektiv modell er at dette er et forvaltningsområde med et stort antall saker og at man ved dette bl.a. ikke må foreta en skyldvurdering i hver enkelt sak og at et objektivt system vil kunne sikre skattepliktiges rettsikkerhet på en bedre måte. jf. høringsnotatet s. 270. Det fremstilles nærmest som en fordel for skattyter at tilleggsskatt kan ilegges uten krav til skyld. Med den foreslåtte nye fastsettelsesmodellen, hvor skattemyndighetene ikke skal fatte noe særskilt vedtak om skattegrunnlaget dersom skattyters opplysninger legges til grunn, må tradisjonelle oppfatninger om dette som masseforvaltning nyanseres, også i forhold til de hensyn som ligger til grunn for de enkelte regler. Sanksjons- og straffereglene er et slikt område hvor dette gjør seg særlig gjeldende, og hvor tilbakeholdenheten i forhold til å foreta individuelle vurderinger bør tas opp til ny vurdering.

11.3 Til utkastet § 14-5 – Sats- og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt

11.3.1 Maksimalt beløp som tilleggsskatten kan utgjøre

Finansdepartementet foreslår å videreføre dagens ordning på skatteområdet med et objektivt system, hvor tilleggsskatt ilegges uten krav til skyld, se våre kommentarer i foregående punkt.

En objektiv modell innebærer at det kan og blir ilagt tilleggsskatt på millionbeløp hvor skattyter har foretatt en utilsiktet og beklagelig glipp, men hvor feilen/glippen ikke kan anses som unnskyldelig. Selv med en sats på 20 % vil dette i visse saker medføre en manglende proporsjonalitet mellom feilen som er begått og straffen som ilegges.

Etter vår vurdering bør det vurderes å lovfeste at tilleggsskatten ikke kan utgjøre mer enn en million kroner når skattyter ikke har utvist skyld. Selv om skattyter har de beste intensjoner og forsøker å gjøre alt korrekt, så kan feil oppstå. Det er viktig med en reaksjon i slike tilfeller, da selskapet kunne oppnådd en skattemessig fordel, men størrelsen på tilleggsskatten må ta hensyn til at straffen ilegges på objektivt grunnlag.

En maksimal grense for hva tilleggsskatten kan utgjøre, vil ivareta skattemyndighetenes behov for å sanksjonere den enkelte skattyter for feilen som er begått, samtidig som straffen oppleves som noenlunde proporsjonal med feilen som skattyter har gjort.

Etter vår vurdering vil en maksimal tilleggsskatt på en million kroner være en mer enn høy nok sanksjonering når skattyter ikke har utvist skyld. Se også punkt 11.4 nedenfor om adgang til å fastsette sanksjonen til et bestemt beløp i stedet for til en bestemt prosentsats.

11.3.2 Anvendelse av nettometoden når det kan sannsynliggjøres at feilen ville blitt oppdaget og reversert

Ved tidfestingsfeil skal tilleggsskatten beregnes etter den såkalte nettometoden. Nettometoden følger av rettspraksis (Rt. 1995 s. 1278 og Rt. 2006 s. 333), som så senere ble kodifisert ved lovendring i 2009.

Det følger av nåværende ligningslov § 10-4 nr. 4 c), at en feil er å anse som en tidfestingsfeil når skattyter kan sannsynliggjøre at feilen ville blitt oppdaget og korrigert et påfølgende inntektsår. Bakgrunnen for dette er at når feilen ville blitt oppdaget, så er det reelt sett kun en likviditetsfordel som er oppnådd og ikke en endelig skattefordel. Selve lovteksten forutsetter ikke at det er snakk om rene tidfestingsproblemer, og lovteksten omfatter enhver feil som ville blitt oppdaget et påfølgende inntektsår.

Eksempel:

Dersom et selskap foretar en regnskapsmessig nedskrivning av aksjer, og som selskapet ved en feil ikke reverserer for skattemessige formål, vil selskapet få en lavere alminnelig inntekt enn korrekt. I utgangspunktet skal det da etter forslaget ilegges tilleggsskatt med en sats på 20 %.

I de få tilfeller hvor selskapet kan sannsynliggjøre, gjennom dokumentering av sine rutiner og systemer, at nedskrivningen ville blitt oppdaget et påfølgende inntektsår, så skal tilleggsskatten beregnes etter nettometoden. Dette vil gi en lavere tilleggsskatt.

Dette er et reelt eksempel hvor skattekontoret fant at nettometoden skulle komme til anvendelse siden feilen ville blitt oppdaget og reversert.

I det siste året er det vår erfaring at skattekontoret har endret sin praktisering og forståelse av når ligningsloven § 10-4 nr. 4 c) kommer til anvendelse. Vi har vært i kontakt med Skatt øst, og de har opplyst at de legger til grunn at bestemmelsen kun anses å gjelde når følgende to vilkår er oppfylt; **(i)** det må være snakk om en skattemessig inntekt som er inntektsført senere enn korrekt, eller en fradragsberettiget kostnad som er fradragsført for tidlig, og **(ii)** skattyter har en berettiget grunn til hvorfor skattyter mener at inntekten skulle vært inntektsført på et senere tidspunkt eller at kostnaden kunne fradragsføres på dette tidligere tidspunktet. Dette innebærer skattytere som fradragsfører en ikke-fradragsberettiget kostnad, vil få tilleggsskatten beregnet etter bruttometoden uavhengig av om selskapet har systemer og rutiner på plass som ville oppdaget feilen et påfølgende inntektsår.

Vi ber Finansdepartementet vurdere og uttrykkelig lovfeste at nettometoden kommer til anvendelse når skattyter kan sannsynliggjøre at feilen ville blitt oppdaget og reversert et senere inntektsår, uavhengig av om det er snakk om en fradragsberettiget kostnad eller en ikke-fradragsberettiget kostnad. En slik lovfesting vil innebære at det ikke ilegges tilleggsskatt etter bruttometoden hvor det reelt sett kun er en likviditetsfordel som er oppnådd, og vil ivareta hensynet til proporsjonalitet mellom feilen som begås og straffen som ilegges. Fra vår side kan vi ikke se noen hensyn som taler for at en fradragsberettiget kostnad skal behandles annerledes enn en ikke-fradragsberettiget kostnad, all den tid begge tilfeller ville blitt oppdaget og reversert. Det er kun den faktiske fordel som skal sanksjoneres, og en lik behandling vil her innebære at regelverket oppleves som rettferdig av skattyterne.

En slik utvidelse av den foreslåtte bestemmelsen vil etter vår vurdering ikke innebære noen utfordring for skattemyndighetene å praktisere, og en slik bestemmelse vil heller ikke innebære noe "smutthull"

fra sanksjoneringen av feilen. Det er i praksis vanskelig å dokumentere og sannsynliggjøre at feilen ville blitt oppdaget et påfølgende inntektsår, all den tid det allerede er gjort en feil. Det vil således ikke være et stort antall saker dette unntaket er aktuelt for, men det vil sikre at det er den reelle fordel som sanksjoneres.

I tilknytning til høringsutkastet § 14-5 fjerde ledd ber vi videre Finansdepartementet innta at skattekredittperioden som det skal ilegges tilleggsskatt for er perioden mellom inntektsåret det er gjort feil i og det året som feilen ville blitt oppdaget og reversert. Dette vil igjen sikre at det er den faktiske likviditetsfordelen som sanksjoneres, og at skattyter ikke ilegges straff for en fordel skattyter aldri har eller ville hatt.

11.4 Til utkastet § 14-3 til 14-5 – forholdet til gjeldende praksis på merverdiavgiftsområdet

Normalsatsen for tilleggsavgift som er foreslått satt til 20 % samsvarer med gjeldende retningslinjer på merverdiavgiftsområdet. Imidlertid er terskelen for tilleggsavgift nå foreslått til hvorvidt forholdet må anses unnskyldeleg, mens det på avgiftsområdet etter gjeldende rett kreves uaktsomhet.

Vi mener det er uheldig at man gjennom å fjerne kravet til skyld åpner for en potensiell realitetsendring. Vi etterlyser her en nærmere presisering i regelverket av at endringen ikke innebærer en skjerpning på avgiftsområdet i forhold til Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift punkt 4.1. Merverdiavgiftsområdet er et særegent område og disse reglene skal håndheves av et stort antall skattekontorer og saksbehandlere. Det bør derfor sikres at forutsetningen om at tilleggsavgift ikke skal ilegges i større utstrekning enn tidligere blir fulgt opp i praksis. Dette kan best gjøres direkte i lov eller forskrift.

Videre følger det av Skattedirektoratets gjeldende retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift punkt 4.4 at tilleggsavgiften kan fastsettes med et bestemt beløp der avgiftssubjektets uaktsomhet anses som forholdsviss liten, men hvor det likevel er grunnlag for å reagere på forholdet med tilleggsavgift, men hvor tilleggsavgift beregnet i prosent kan medføre en uforholdsmessig streng reaksjon. I utkastet savner vi en drøftelse av, og begrunnelse for, hvorfor denne adgangen ikke er videreført. Dette er en praktisk og god unntaksregel som vi mener det er all grunn til å videreføre.

12 Kapittel 15 – Søksmål mv.

I utkastet § 15-5 er det foreslått å innskrenke skattyters mulighet til å ta ut søksmål på vedtak i første instans:

"Det forvaltningsorganet som har truffet enkeltvedtak i medhold av denne loven, kan bestemme at søksmål om gyldigheten av vedtaket ikke skal kunne reises uten at adgangen til å klage over vedtaket er nyttet, og at klagen er avgjort av den høyeste klageinstans som står åpen."

Det foreslås gitt adgang til å reise søksmål på vedtak i første instans dersom det har gått et år fra klage første gang ble framsatt og det ikke skyldes forsømmelse fra skattyter sin side at klageinstansens avgjørelse ikke foreligger. Bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 27 b) og det finnes ingen tilsvarende bestemmelse i ligningsloven.

Etter vårt syn er forslaget om å begrense søksmålsadgangen på vedtak i første instans ubegrunnet og svært uhensiktsmessig. I praksis medfører forslaget at vedtak i første instans blir rettskraftig dersom klagefristen på seks uker oversittes og forvaltningsorganet har stilt vilkår for å reise søksmål (med

mindre vedtaket angripes som del av en innfordringssak). Det bryter også med en langvarig ordning i skattesaker hvor skattyter har hatt valgadgang med hensyn til å påklage eller gå til søksmål for å få prøvet et skattevedtak.

Forslaget reiser også en rekke praktiske spørsmål som hvordan forvaltningsorganet skal tilkjennegi at det stilles slike vilkår, når vilkårene må stilles og om beslutningen må begrunnes. Forholdet mellom prøvingsadgang for avvisningsvedtak og materielle vedtak forrykkes også ved en slik bestemmelse.

I omtalen av forslaget er det uttalt at det i praksis er få skattepliktige som reiser søksmål uten å ha benyttet klageadgangen først. Videre erkjennes det i høringsnotatet at det i noen tilfeller kan være hensiktsmessig at vedtak bringes direkte inn for domstolene uten at de er påklaget (uten at det i forslaget er kommet til uttrykk noen begrensning i forvaltningsorganets mulighet til å stille vilkår om at klageadgangen først må være benyttet). På bakgrunn av dette er det svært vanskelig å se at skattemyndighetene har noe beskyttelsesverdig behov for å kunne bestemme fra sak til sak at søksmål ikke skal kunne reises på vedtak i første instans. Det kan også være svært praktisk å ha anledning til å kunne ta ut søksmål direkte, f eks for å få forent saker som naturlig bør behandles sammen. Videre mener vi at en slik bestemmelse ikke gir skattemyndighetene riktig insentiv til å fatte objektivt riktige vedtak i første instans. Etter vårt syn bør det ikke innføres en bestemmelse som gir skattemyndighetene adgang til å stille vilkår for å reise søksmål.

Hvis forslaget skal videreføres må det etter mønster av forvaltningsloven § 27 tredje ledd tas inn bestemmelser om at skattyter i underretningen om vedtaket skal gjøres oppmerksom på at klageadgangen må benyttes før søksmål kan reises og at manglende underretning medfører at begrensningen ikke kommer til anvendelse.

Videre bør forslaget klargjøre at det skal foretas en individuell vurdering, og det bør tas inn en unntaksbestemmelse slik at hvis skattyter har en saklig grunn (f.eks. å få forent relaterte saker for retten) kan det ikke stilles vilkår om at klageadgangen først må benyttes.

Med vennlig hilsen
Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS



Knut Ekern
Partner



Trine Lorentzen
Partner