

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post: postmottak@fin.dep.no

Deres ref.:
12/767 SL MMT/K
R

Dok. nr.: 194109

Saksbehandler: Trude Molvik
tm@advokatforeningen.no

16.03.2015

Høring - Forslag til ny skatteforvaltningslov

1. Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 21.11.2014 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sondrer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett og lovutvalget for avgiftsrett. Lovutvalget for skatterett består av Bettina Banoun (leder), Finn Eide, Einar Harboe, Hanne Kristin Skaarberg Holen, Thor Leegaard og Mons Alfred Paulsen. Lovutvalget for avgiftsrett består av Marianne Brockmann Bugge, Kari Elsbeth Christensen, Morten Fjermeros, Finn Lervik og Grethel Jevne Østlie.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2. Overordnede kommentarer

Advokatforeningen ser det som positivt at det foretas en opprydning i saksbehandlingsreglene for skatter og avgifter. Mens regelverket for skatter og merverdiavgift er rimelig oversiktlig, synes saksbehandlingsregler for øvrige avgifter å være vanskeligere tilgjengelig.

Departementet foreslår en samlet skatteforvaltningslov. Advokatforeningen peker i denne sammenheng på at brukerne, som normalt bare forholder seg til bestemte skatter eller avgifter, da må forholde seg til et mer omfattende regelverk. Dermed er det en risiko for at tilgjengeligheten i praksis blir svekket. For den som forsøker å få oversikt over behandlingsreglene for sin formues- og inntektsskatt, er det en klar ulempe å måtte forholde seg til et regelverk som også omfatter så forskjellige temaer som bl.a. forvaltningen av merverdiavgift, særavgifter, motorvogn- og båtavgift, Svalbardskatt og artistskatt.

Ettersom de forskjellige skatter og avgifter gjennomgående har varierende grunnlag, vil felles saksbehandlingsregler lett innebære kompromisser.

Mange saker kan innebære etterberegning av både skatt og MVA, og særlig for disse vil det være positivt at det er en samlet skatteforvaltningslov.

Advokatforeningen kan ikke se at de materielle endringer som foreslås, samlet sett kan sies å styrke skattepliktiges rettssikkerhet. Enkelte forslag om endringer innebærer klare forbedringer. Andre forslag svekker borgernes rettsstilling. Det gjelder særlig forslaget om 5-årsfrist for skatteetaten til å ta opp endringsaker i disfavør av lojale skattepliktige, som har opptrådt aktsomt i deres oppfyllelse av opplysningsplikten. Dagens frist er 2 år, 3 år ved endret rettsoppfatning for skatt og i praksis 3 år for MVA. Vi viser til kommentarene nedenfor.

I Dokument 8:1 S (2012–2013) fremmet enkelte stortingsrepresentanter følgende forslag:

Stortinget ber regjeringen legge frem en bred vurdering av skattyters rettssikkerhet, og legge frem tiltak for å sikre skattytere en bedre rettssikkerhet enn i dag.

Forslaget ble ikke vedtatt, idet Finanskomiteéns flertall la til grunn at det var tilstrekkelig at vurderingen foretas av departementet. Etter Advokatforeningens syn er det uheldig at man fremdeles ikke har fått en slik bredere gjennomgang av skattyters rettssikkerhet der eksempelvis reglene om klage, innkreving og sakskostnader vurderes samlet.

3. Kommentarer til lovutkastet

I det følgende kommenteres forskjellige temaer, stort sett i den rekkefølge de er behandlet i høringsutkastet/lovutkastet.

Til lovforslagets kapittel 2, skattemyndigheter:

For så vidt gjelder den foreslåtte (sentrale) skatteklagenemnd vil den ende opp med et meget vidt saksområde. Det vil være svært vanskelig, for ikke å si umulig, å finne nemndsmedlemmer som har erfaring fra hele saksområdet. Allerede utfordringene ved rekrutteringen til dagens klagenemnder tilsier at det vil bli svært vanskelig å finne nemndsmedlemmer med riktig erfaring. Løsningen på denne utfordringen synes å måtte ligge i organiseringen av nemndenes arbeid, med en høy grad av spesialisering. Man vil i så fall i realiteten kunne ha en videreføring av dagens klagenemnder under paraplyen av en sentral klagenemnd. Advokatforeningen peker i denne forbindelse særlig på behovet for en videreføring av Klagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Klagenemnda for merverdiavgift.

Når dagens regionale nemnder på skatteområdet erstattes med én nemnd, vil det nødvendigvis være en gjennomgående større geografisk avstand mellom skattepliktige og nemnda. Den reelle mulighet for personlig fremmøte i nemnda blir dermed svekket.

Det vises for øvrig til merknader til kapittel 13 nedenfor og Advokatforeningens tidligere inngitte uttalelse til ny nemndsstruktur i brev av 29. juli 2014.

Til kapittel 3, taushetsplikt:

Erfaringene mht overholdelse av taushetsplikt er gjennomgående gode. Den kontinuerlige utvidelse av skatteetatens oppgaver og ikke minst den utvidede bruk av elektronisk lagring av informasjon skaper nye utfordringer. Advokatforeningen vil understreke at informasjon ikke skal flyte fritt i skatteetaten, men kun være tilgjengelig for medarbeidere under deres utførelse av pålagte arbeidsoppgaver. Det bør kunne kartlegges når informasjon lagret elektronisk i skatteetaten har vært lastet ned, og av hvem.

Til kapittel 4, habilitet:

En viktig oppgave for skatteetaten vil være å skape tillit til klageordningen. Etableringen av et separat, fra skatteetaten uavhengig, sekretariat for forberedelse av klagesaker er et positivt grep hensett til at dette arbeidet nå til dels foretas av de samme personene og/eller det samme miljøet som traff det påklagede vedtak. At habilitetsreglene ikke har vært til hinder for dette, er uheldig. Hvorvidt man lykkes i at etablere et sekretariat med den nødvendige kompetanse, er fortsatt et åpent spørsmål, men i forhold til spørsmålet om habilitet er det positivt at klagesaker forberedes av et uavhengig sekretariat.

Til kapittel 5, Alminnelige saksbehandlingsregler:

Departementet fremhever gjennomgående i hele høringsnotatet at det ikke foreligger noen utredningsplikt, og skriver på side 66 at det er «lite hensiktsmessig å lovfeste noen generell utredningsplikt på skatteområdet». Dette harmonerer dårlig med Rt. 2000 s. 2014 som også er sitert i høringsnotatet:

«Men det er også slik at likningsstyresmaktene har ei plikt til, når dei opplysningane som ligg føre gir grunn til det, å gjennomføre undersøkingar for å sikre eit forsvarleg avgjerdsgrunnlag.».

Forslaget innebærer imidlertid en lovendring på avgiftsområdet, hvor det har foreligget en utredningsplikt etter forvaltningslovens § 17 første ledd. Bestemmelsen er i praksis tolket i lys av at det særlig for merverdiavgiften er tale om en masseforvaltning. Det er derfor vanskelig å forstå departementets syn om at det er «lite hensiktsmessig å lovfeste noen generell utredningsplikt». Spørsmålet er vel heller om ikke det er hensiktsmessig å lovfeste den samme utredningsplikten på skatteområdet som for avgiftsområdet.

I hvert fall i saker med skjønnsfastsetting, tilleggsskatt, betydelig skatte- og avgiftsendring o.l. bør det kunne forventes at skattemyndighetene i større grad sørger for sakens opplysning. En slik forventning er imidlertid ikke enkelt forenlig med departementets ønske om å legge hele ansvaret for tilretteleggelse av det faktiske grunnlag for skattefastsettingen på skattepliktige, jf kapittel 9. I et rettssikkerhetsperspektiv er denne endringen negativ for skattepliktiges, og ikke minst for de skattepliktige som lojalt har oppfylt sin opplysningsplikt etter beste evne.

Advokatforeningen ser det som positivt at det i lovforslagets § 5-3 første ledd er inntatt et krav om at saker skal avgjøres uten ugrunnet opphold. En av de største svakheter med skatteetatens arbeid i dag er at etaten, når den i endringssaker, med eller uten klage, bruker uforholdsmessig lang tid. For skattepliktige kan den usikkerhet som ligger i at saker holdes åpne, være svært tyngende. At en skattepliktige raskt fremskaffer alt materiale av betydning for saken, er dessverre ingen garanti for at skattekontoret deretter følger opp saken innen rimelig tid. En effekt av at saksbehandling trekker ut, er at EMK kan være til hinder for tilleggsskatt. Har skattekontoret ikke truffet endringsvedtak innen rimelig tid, tilsier dette at en endringsadgang i skattepliktiges disfavør bør være tapt. I motsatt fall blir bestemmelsen i § 5-3 første ledd et rent skuebrød.

Etter at varsel er sendt skattepliktige i medhold av § 5-7 bør skattekontoret underrette skattepliktige om at saken er henlagt uten endringsvedtak såfremt dette er utfallet.

Kravet til forhåndsvarsling i § 5-7 bør også omfatte situasjoner der skattekontoret vurderer å treffe vedtak om å anmelde et antatt straffbart forhold. Generelt mener Advokatforeningen at anmeldelse først bør skje etter at det er truffet vedtak om skatteplikt, slik at skattekontoret også har det nødvendige grunnlag for å ta stilling til hvorvidt det er skjellig grunn til å anta at det foreligger et straffbart forhold. Straffesaker fremstår generelt som lite egnet til å avklare materiellrettslige skattespørsmål.

Når vedtak skal begrunnes, § 5-8, er det viktig at skattepliktiges anførsler gjengis og at skattekontoret/klagenemnda forholder seg til disse anførselene. Dette er en forutsetning for at skatteetaten skal bygge opp den nødvendige tillit. Plikten til dette bør fremgå av loven.

Skattepliktige bør rutinemessig orienteres om retten til å kreve dekning av sakskostnader, jf § 5-9 annet ledd.

I en rekke tilfelle tar skattekontoret opp spørsmål som åpner for en mulig endringssak. Dette kan kreve stor innsats fra skattepliktige, før saken deretter henlegges uten endringsvedtak. Også i slike situasjoner bør det være mulig å kreve dekket saksomkostninger.

Til kapittel 6, bindende forhåndsuttalelser:

Erfaringene fra denne ordningen synes gjennomgående positive. I et rettssikkerhetsperspektiv er ordningen et verdifullt element og derfor er det positivt at ordningen er utvidet til også å gjelde merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter. En klageadgang vil være en ytterligere forsterkning av ordningen.

Kravet om at det skal være av vesentlig betydning for den skattepliktige å få avklart skattekonsekvenser på forhånd, jf § 6-1 første ledd annet punktum, bør utgå. Vilkåret, som er hentet fra ligningsloven § 3A-1 første ledd, har neppe hatt noen praktisk betydning og skaper bare et unødvendig usikkerhetsmoment. Skattepliktige selv er den nærmeste til å vurdere dette.

Etter Advokatforeningens syn bør normalløsningen være at avgitte forhåndsuttalelser offentliggjøres. Forhåndsuttalelsene utgjør en viktig rettskilde, og det er uheldig om tilgangen til disse forbeholdes den ene side i en tvist, og ikke er generelt tilgjengelig for skattytere som kan ha interesse i å påberope den.

Til kapittel 7, Opplysningsplikt for tredjeparter:

Opplysningsplikten er i dag svært omfattende, noe som er en forutsetning for den «automatiserte» behandling av flertallet skattepliktige. Slik må det også være, se likevel våre merknader til kapittel 10 om kontroll. Ved senere endringer av tredjeparters opplysningsplikt bør disse kostnader ved etterlevelse av eventuelle nye plikter kartlegges, før slike plikter pålegges.

Til kapittel 8, Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.:

Den innarbeidede begrepsbetegnelse selvangivelse erstattes med «skattemelding», jf § 8-1. Advokatforeningen ser for sin del intet fremskritt ved dette. Tvert imot vil en videreføring av betegnelsen selvangivelse innebære en påminnelse om at innholdet er skattyters ansvar også når det dreier seg om ferdigutfylte dokumenter.

Innholdsmessig synes det å være liten forskjell mellom de foreslåtte regler og dagens regler. Ettersom kapitlet skal dekke hele saksfeltet som følger av kapittel 1, blir det nødvendigvis omfattende og tilgjengeligheten for brukerne svekkes.

Til kapittel 9, Fastsetting:

Paragraf 9-1 første ledd innebærer en viktig endring i forhold til dagens regler på skatteområdet idet ansvaret for fastsetting av grunnlaget for de nevnte skatter flyttes fra skattekontoret til

skattyteren. I dag tilrettelegger skatteetaten for de fleste skattyteres vedkommende grunnlaget for skatten gjennom kontrollopplysninger innhentet fra tredjemenn. Skattyter har deretter ansvaret for å kontrollere den ferdig utfylte selvangivelse. At skattyterne i denne situasjonen skal overta ansvaret for fastsetting av skattegrunnlaget, fremstår ikke som nødvendig eller naturlig, men mer som en ansvarsfraskrivelse fra skatteetaten. Dette forslaget svekker skattyters rettsstilling, gjennom de avledede konsekvenser.

Bestemmelsen i § 9-4 første ledd er egnet for misforståelse idet den kan oppfattes dithen at endringer ikke er aktuelle etter den angitte 2-årsfrist. Dersom det skal være alminnelig endringsadgang i 5 år, bør dette gjelde også til skattyters gunst.

Bestemmelsen i 9-4 annet ledd innebærer en endring i egenretting i avgiftspliktiges disfavør med ett år på merverdiavgiftsområdet. Begrensningen er ikke begrunnet i høringsnotatet. Hensynet bak egenretting, (s. 172) er at det ikke bør brukes for mye ressurser på små feil som enkelt lar seg rette av den skattepliktige, skulle tilsi en frist på 3 år for alle skatte- og avgiftstypene som omfattes av den nye skatteforvaltningsloven. Begrensningen er uheldig i de situasjoner en næringsdrivende som i forbindelse med et ettersyn får varsel om etterberegning av utgående merverdiavgift oppdager at det i samme tidsperiode er fradragsført for lite inngående merverdiavgift, men hvor skattekontoret ikke vil endre den inngående merverdiavgift med den begrunnelse at ettersynet er avgrenset. Denne praksisen har også en side til forslaget om at det ikke skal foreligge en utredningsplikt, jf ovenfor om forslaget § 5-1. Videre har praksisen en side mot reglene i forslaget kap. 12. Advokatforeningen foreslår at tre-årsfristen opprettholdes på merverdiavgiftens område og innføres for de øvrige skattene som omfattes av lovforslaget.

Til § 9-7: Utlegging av skattelite bør være tidsbegrenset.

Det kan spørres om det foreslåtte unntak i nr 6 annet ledd er tilstrekkelig sterkt begrunnet.

Til kapittel 10, Kontroll:

Regler om skattemyndighetenes adgang til å innhente opplysninger fra skattepliktig og tredjeparter er, og foreslås å være, svært vidtgående. Så vidt vi kan se, er det ingen drøftelser opp mot rettighetene som følger av EMK.

Ettersom kontroll kan foretas uten at det foreligger noen mistanke, er det etter Advokatforeningens syn uheldig at klage over pålegg om kontroll ikke gis oppsettende virkning. Departementet foreslår en videreføring av ligningsloven der utsetting kun gis når klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget (s. 197). Skatteforvaltningen bør heller følger forvaltningslovens regler, som gir en klage oppsettende virkning med mindre det er påtrengende nødvendig og at organet skal gjennomføre sine oppgaver etter loven.

Ved kontroll i medhold av kapittel 10 bør det i alle tilfelle skrives en rapport som angir formålet med kontrollen, hvem som har besluttet den, hvem som deltok ved gjennomføringen og hva som fremkom. Foretas beslag eller mottas dokumenter, må dette spesifiseres. Rapporten bør snarest

overleveres til den skattepliktige eller ellers den som har vært utsatt for kontroll.

Til kapittel 11:

Ingen kommentarer

Til kapittel 12, Endring uten klage:

Formuleringene i § 12-1 tredje ledd, som er hentet fra ligningsloven § 9-5 nr 7, gir i praksis skattepliktige et svært beskjedent, og egentlig utilstrekkelig, vern.

Departementet foreslår at det skal gjelde en generell frist på fem år for å endre skattefastsettinger (s. 224). Fristen skal gjelde også for de tilfeller skattepliktige har gitt korrekte opplysninger. Advokatforeningen mener reglene går lenger enn det som er nødvendig.

Lojale skattepliktige som har gitt korrekte opplysninger bør gis tilstrekkelig forutberegnelighet til å kunne legge en skattefastsetting til grunn som endelig etter 2 år. Det fremgår av høringsnotatet at dersom den skattepliktige har gitt korrekte opplysninger, trekker dette isolert sett i retning av at endringsadgangen ikke bør benyttes lenge etter at fastsetting ble foretatt (s. 224). Det er uheldig at det i lovteksten allikevel åpnes for en endringsadgang som forvaltningen selv mener ikke skal benyttes. Den 5-årsfrist som foreslås, gjelder bare som frist for å ta saken opp. Det innebærer etter dagens praksis at en skattepliktige deretter kan oppleve en mangeårig saksbehandling i tillegg til de 5 første årene, før saken er avgjort gjennom en rettskraftig avgjørelse. Vi viser til bemerkningene til § 5-3 første ledd.

Advokatforeningen kan ikke se at lojale skattytere som har oppfylt sin opplysningsplikt, skal måtte vente i 5 år før skatteetaten er avskåret fra å endre deres vedtak, mot 2 år i dag. En slik endring innebærer en markant svekkelse av skattyteres rettssikkerhet.

Advokatforeningen kan ikke se at behovet for lenger tid for adgang til etterkontroll er større nå enn tidligere. Heller ikke da ligningskontrollen i hovedsak skjedde manuelt, kunne mer enn et utvalg selvangivelser gjennomgås særlig nøye. Nøkternt sett har ligningskontrollen alltid bestått i en form for stikkprøvekontroll. De muligheter som i dag foreligger for effektivisering av kontrollarbeidet, tilsier at kontrollen av selvangivelser («skattemeldinger») i løpet av tiden fra innlevering til utleggelse av skattemelding bør være bedre i dag enn tidligere. Dermed kan det ikke ses at det er et større behov i dag for at skattekontoret skal gis utvidet adgang til å endre skattyters oppgaver.

Det fremgår av høringsnotatet at et annet hensyn bak forslaget er ønsket om å oppnå korrekt beskatning. Advokatforeningen er enig i at hensynet er viktig, men dette synspunktet tilsier isolert sett at det ikke bør være frister for endring i det hele tatt. Skattepliktige har behov for å kunne se fremover, uten å måtte tenke på holdbarheten av foretatte skattefastsettinger i flere år bakover. Eksempelvis vil det være svært krevende å gjenskape kommersielle situasjoner flere år senere. Til sammenligning har skattepliktige en seks ukers frist til å påklage et vedtak, og det fremgår av lovforslaget at klager ikke tas under behandling når det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble

truffet. Advokatforeningen mener at vektleggingen av hensynet til korrekt beskatning blir ubalansert når det tillegges mer ved endring uten klage.

Hensynet til korrekt beskatning tilsier også at skattemyndighetene plikter å ta opp forhold innenfor fastsettingsperioden som fører til endringer til gunst for den skattepliktige.

Videre fremgår det av høringsnotatet at «*Fristen skal regnes fra utgangen av beskatningsperioden, og avbrytes ved at skattemyndighetene tar fastsettingen opp til endring*» (s. 224). Advokatforeningen foreslår at det presiseres ytterligere når en frist anses å være avbrutt fra skattemyndighetenes side, eksempelvis ved at det sendes varsel om endring. Skattekontorene bør ha en relativt klar oppfatning av at skattefastsettingen bør endres, før det gjøres fristavbrytende tiltak.

Advokatforeningen ser en klar risiko for at skattepliktige vil bli ilagt skjerpet tilleggsskatt eller bli anmeldt for brudd på straffeloven § 378 eller 379 fordi 5-årsfristen er oversittet. Hvis en sak tas opp, med forutsetning av at slike reaksjoner er på sin plass, kan man ikke ha noen illusjoner om at saken vil bli henlagt hvis det under saksbehandlingen fremkommer opplysninger som tilsier at skattepliktige nok var å laste, men neppe i den grad at han ellers ville være kandidat for skjerpet tilleggsskatt eller anmeldelse.

Advokatforeningen mener skattemyndighetene har vært tilbøyelige til å ilegge skjerpet tilleggsskatt i tilfeller der det ikke er grunnlag for det, og mener en slik utvikling bør stanses. Advokatforeningen er som nevnt bekymret for at en endringsadgang som er knyttet opp mot vilkår om skjerpet tilleggsskatt, kombinert med en lavere sats, vil medføre en ytterligere bruk av skjerpet tilleggsskatt.

Endelig er Advokatforeningen positive til at endringsfristene ikke skal være til hinder for endring av skjønnsfastsetting hos skattepliktige med vanskelige livsforhold. Det bemerkes imidlertid at det også i tilfeller der skattefastsettingen er fastsatt kan oppstå et behov for endring, og at ordlyden derfor bør endres til å omfatte både fastsetting og skjønnsfastsetting.

Advokatforeningen foreslår, i motsetning til forslaget § 12-6, at det ikke skal være adgang til å treffe endringsvedtak i disfavør av skattepliktige som er avgått ved døden. Situasjonen etter et dødsfall bør ikke kompliseres på grunn av provenyinteresser.

Til kapittel 13: Om den nye skatteklagenemnda, se bemerkningene ovenfor til kapittel 2.

Det er generelt positivt med en regulering av kompetansen, og at det fremgår særskilt av lovforslaget at klageinstansen «skal vurdere de synspunkter som klageren kommer med». Det bør presiseres i proposisjonen at klageorganet skal vurdere og drøfte alle anførsler skattepliktige fremmer i klagen, og at dette også omfatter de subsidiære i den grad det ikke gis medhold i det prinsipale. Når klageorganet kun drøfter skattekontorets standpunkt, risikerer man at samme skattefastsetting må trekkes inn for domstolene flere ganger for å først prøve skattepliktiges prinsipale påstand, og deretter den subsidiære påstanden.

Til Kapittel 14, administrative reaksjoner og straff:

Advokatforeningen mener prinsipielt at tilleggsskatt bare bør ilegges når skattepliktige er å klandre. Dette bør innarbeides i vilkårene for tilleggsskatt og som en fritaksgrunn. Foreningens erfaring er at fritaksgrunnene i ligningsloven ikke praktiseres etter intensjonene og at tilleggsskatt dermed ilegges i for stort omfang.

Advokatforeningen ser et stort behov for klargjøring av aktsomhetskravet både i forhold til § 14-4 og i forhold til § 14-6. Mens skjerpet tilleggsskatt begrunnes med situasjoner der det foreligger bevisste unndragelser, er det etter lovteksten tilstrekkelig med grov uaktsomhet.

Med unntak for §§ 14-13 og 14-14 forutsettes straff ved overtredelser av skatteforvaltningslovens bestemmelser (bortsett fra tilleggsskatt) å være hjemlet utenfor loven. Advokatforeningen foreslår at anmeldelser begrenses til tilfelle der det er truffet endringsvedtak i skattepliktiges disfavør. Ser skattekontoret seg ikke i stand til å treffe et endringsvedtak innen rimelig tid, der det i tilstrekkelig detalj konkretiseres hvorledes skattepliktige har forsømt seg, er det liten grunn til å overlate til politi og påtalemyndighet å drive første gangs saksbehandling om dette. Straffesaker anses ikke som et egnet forum for avklaring av skatteplikt eller av materielle skatteregler.

Skattekontoret bør også gis valget mellom enten å pålegge tilleggsskatt eller å anmelde til påtalemyndigheten.

Positivt at tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ikke kan kreves betalt før eventuell klage er avgjort.

Beløpene for tilleggsavgift og -skatt vil gjennomgående innebære en betydelig strengere straff enn på andre rettsområder. Det bør derfor fortsatt være mulig å ilegge tilleggsskatt med et bestemt beløp slik det praktiseres etter merverdiavgiftsloven, Adgangen benyttes i dag i større utstrekning for bagatellmessige feil enn hva synes å legges til grunn i høringsnotatet, hvor det vises til tilfeller hvor beløpet er lavt (s. 348). Det bør fortsatt være en mulighet til å ilegge tilleggsavgift/skatt med et bestemt beløp. Advokatforeningen viser her til en utstrakt praksis på avgiftsområdet med å ilegge tilleggsavgift med et fast beløp der uaktsomheten er forholdsvis lav og beløpene forholdsvis store. Se. f.eks, KVMA nr 8308 hvor skattekontoret hadde ilagt tilleggsavgift med 1 % (kr 300 000) og Klagenemnda opphevd etterberegningen. Det er ikke opplagt at tilfellet ville falt inn under de foreslåtte unnskyldningsgrunnene. Se også f.eks. KVMA nr 8282 som gjaldt et tilfelle der Klagenemnda satte ned tilleggsavgiften ned fra kr 339 225 til kr 50 000.

Videre er Advokatforeningen enig i departementet som mener at «*unnskyldningsgrunnene bør anvendes i større utstrekning enn i praksis etter ligningsloven i dag*» (s. 270). Det er også positivt at unnskyldningsgrunnene i større grad enn tidligere skal anvendes overfor virksomheter og næringsdrivende.

Departementet har også tidligere lagt til grunn at anvendelsesområdet for unnskyldningsgrunnene bør utvides, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.3.2, uten at dette kan ses å være tilfredsstillende fulgt opp av skattekontorene. Som følge av dette mener Advokatforeningen at endringen bør fremgå direkte av lovteksten, og ikke at Skatteklagenemnda skal trekke opp de nærmere rammene videre slik departementet foreslår (s. 271).

Departementet drøfter i høringsnotatet om det burde innføres et oppportunitetsprinsipp, og viser til at forvaltningen ikke har plikt til å ilegge sanksjon selv om vilkårene for dette er oppfylt. Departementet konkluderer med at det ikke er behov for en generell skjønnsmessig adgang til å ilegge tilleggs katt. Advokatforeningen mener at selv om det ikke innføres en slik generell adgang, bør lovteksten likevel reflektere det faktum at forvaltningen kan *velge* om tilleggs katt skal ilegges eller ikke. Både i lovforslag §§ 14-3 og 14-6 fremgår det at «*Tilleggs katt ilegges [...]*», og Advokatforeningen mener dette bør endres til «*Tilleggs katt kan ilegges [...]*».

Advokatforeningen er positiv til det innføres lavere satser for noen av skatteartene skatteforvaltningsloven, men vil presisere viktigheten av at dette ikke medfører en økt bruk av skjerpet tilleggs katt. Advokatforeningen mener den senere utvikling har vist at skattemyndighetene ilegger skjerpet tilleggs katt uten at det er grunnlag for det. Dette illustreres av at skattepliktige er pålagt skjerpet tilleggs katt i tilfelle der etterfølgende domstolsbehandling har avgjort at det ikke var grunnlag for det underliggende inntektstillegg i det hele tatt.

Lovteknisk sett mener Advokatforeningen at det bør innføres et skyldkrav direkte i ordlyden for alminnelig tilleggs katt, jf. lovforslaget § 14-3. Videre mener Advokatforeningen at det i lovteksten bør fremgå at en tilleggs kattesats på 60 % kun unntaksvis skal ilegges. Det fremgår av høringsnotatet at skjerpet tilleggs katt på 40 % vil «*være en tilstrekkelig streng reaksjon i langt de fleste saker*» (s. 276), og dette bør også i større grad reflekteres i lovforslaget.

Til Kapittel 15, søksmål m.v.:

Advokatforeningen mener departementets søksmålsadgang i medhold av den foreslåtte § 15-2 første ledd bør utgå. De tilsvarende bestemmelsene i ligningsloven § 11-2 og merverdiavgiftsloven § 20 første og annet ledd er helt uten praktisk betydning og har vel ikke vært benyttet siden ligningsloven ble iverksatt, eller innføringen i 2010 på merverdiavgiftens området.

Den foreslåtte bestemmelse innebærer at et hvert vedtak truffet av Klagenemnda er endelig først etter 6 måneder. At departementet bør ha en sterk oppfatning om bevisbedømmelsen som ligger til grunn for et klagevedtak, er ikke lett å se. Departementet bør heller ikke signalisere at det betviler den nye skatteklagenemndas evne til å praktisere reglene på en forstandig måte. Tatt i betraktning at dagens bestemmelse er uten praktisk betydning og at departementet, hvis det er uenig i et vedtak, kan foreslå en lovendring for å bringe rettstilstanden i samsvar med Departementets prefererte løsning, er det liten grunn til å påføre partene i klagesaken den usikkerhet som ligger i departementets prøvningsrett.

Advokatforeningen mener forslaget i § 15-5 innebærer en svekkelse av borgernes rettssikkerhet ettersom de fratras muligheten for å gå til søksmål for overprøving av et hvert vedtak uten bruk av klagerett. Med dagens situasjon ønsker skattepliktige å gå til søksmål uten å kaste bort tiden på en klage. Advokatforeningen mener det foreligger betydelig usikkerhet omkring den foreslåtte klageordning. Skulle den nye klagenemnda opparbeide tillit, kan det eventuelt senere vurderes om søksmålsretten skal gjøres betinget av at klageretten er utnyttet. I et rettssikkerhetsperspektiv er departementets forslag på dette punkt er klart tilbakeskritt.

Vennlig hilsen

Erik Keiserud
leder

Merete Smith
generalsekretær