

postmottak.fin.dep.no

Oslo, 1. august 2014

Ansvarlig advokat: Marianne B. Bugge
mbb@harboe.no

Høringsuttalelse – Ny nemndsstruktur på skatte- og avgiftsområdet

1 Innledning

Det vises til Finansdepartementets høringsbrev av 28. april i år med forslag til ny nemndsstruktur for skatte- og avgiftsområdet.

Advokatfirmaet Harboe & Co er et advokatfirma med lang og betydelig erfaring innen begge disse fagområdene. Det er store forskjeller mellom dagens skattesystem og det system som gjelder for merverdiavgift. Vurderingen av en ny nemndsstruktur som skal omfatte begge disse systemene krever særskilt innsikt og forståelse for hvert av områdene, hvordan disse fungerer i dag, og ikke minst hvilke svakheter et nytt system er ment å skulle avbøte.

Departementets forslag er av stor betydning for skattyter og avgiftssubjektene. Klagenemndsordningen er grunnleggende både for kravet om rettssikkerhet og for en berettiget forventning om å kunne ha tillit til systemet.

I denne høringsuttalelsen gis primært merknader fra et merverdiavgiftsrettslig ståsted. En del av merknadene er likevel av generell art og er således også relevante for skatten. På grunn av stort arbeidspress og ferieavvikling, har det dessverre ikke latt seg gjøre å få ferdigstilt en samordnet uttalelse med særmerknader også til skatt.

Undertegnede er leder for Advokatforeningens lovutvalg for avgift, og Einar Harboe er medlem i Advokatforeningens skattelovutvalg. For ordens skyld presiseres at denne høringsuttalelsen er ment som et supplement til Advokatforeningens uttalelse, og at den kun er avgitt på vegne av advokatfirmaet Harboe & Co. Det skal heller ikke være motstrid mellom herværende uttalelse og den uttalelsen som avgis av Advokatforeningen til forslaget.

2 Merknader til forslaget

2.1 Svakheter ved dagens klageordning for merverdiavgift

Finansdepartementets forslag til endringer i klagenemndsordningen gjør i liten grad rede for hvordan arbeidet i Klagenemnda for merverdiavgift rent faktisk organiseres og gjennomføres

under gjeldende regelverk, herunder omfanget av klagesaker og nemndas behandling av disse enten skriftlig eller i det som er av møter. Vi vil generelt bemerke at vi finner dette mangelfullt ved høringsnotatet.

Advokatfirmaet Harboe & Co ser det som sentralt i sin vurdering av forslaget, om de foreslåtte endringene går langt nok i å endre de forhold som sett fra et rettssikkerhetsperspektiv og klagers ståsted ikke fungerer betryggende, og derfor heller ikke tilfredsstillende, ved dagens klagenemndsordning. Det etterlyses derfor en grundigere gjennomgang og analyse fra departementets side av svakhetene ved dagens ordning slik at det blir tydeligere på hvilken måte departementet mener systemet i tilstrekkelig grad bedres ved de foreslåtte endringene.

Det skal særlig pekes på den betydelige økningen i antall klagesaker som har vært de senere år og nemndas faktiske gjennomgang og mulighet til reell overprøving og vurdering av hver enkelt av disse. Dette ligger i kjernen av hele klageordningen og er det som i praksis uttrykker graden av rettssikkerhet og blir avgjørende også for folkets tillit til systemet.

Vi mener det er svært uheldig at Klagenemnda har et så vidt stort press som det har i dag i forholdet mellom saksmengde og saksbehandlingsfrister. Samtidig tilsier plikten til å innbetale fastsatt avgift ved endringsvedtaket, at det bør gjelde en frist. Vi mener at tvistelovens frist på seks måneder fra stevning til hovedforhandling er sammenlignbar og bør være en maksimumsfrist for Klagenemndas saksbehandling. Hensynet til en grundig behandling må ivaretas ved at nemnda gis tilstrekkelig med ressurser. Etableringen av en medlemspool som foreslått nedenfor i punkt 2.4.3, hvor medlemmer kalles inn avhengig av arbeidsmengde, er en mulig løsning på dette.

2.2 Rettssikkerhet og tillit som styrende premisser

Advokatfirmaet Harboe & Co mener rettssikkerhet og tillit er to sider av samme sak og at de må være de styrende premissene for en god klagenemndsordning også innenfor merverdiavgiftsområdet. Vi slutter oss slik sett til departementets redegjørelse av bakgrunnen for klageordningen i høringsnotatets punkt 3:

«Klageretten er en sentral rettssikkerhetsgaranti for den skatte- og avgiftspliktige. Skatte- og avgiftspliktige som har klagerett og benytter seg av denne innen den fastsatte klagefristen, har rett til ny realitetsavgjørelse i saken. Det er viktig at allmenheten har tillit til at klageordningen fungerer slik den skal.»

Departementet peker samtidig i sitt høringsnotat på at antall klagesaker årlig er betydelig og at det er viktig at sakene avgjøres innen rimelig tid og innenfor en forsvarlig kostnadsramme. Vi ser at dette er hensyn som også må få en viss betydning i utformingen av en klageordning.

Utgangspunktet er imidlertid at klageordningen er til for klager. Ved etablering av en særskilt klageordning har man videre valgt å gå utenom det som er den alminnelige klageordningen etter forvaltningsloven. Det er gjort av hensyn til rettssikkerheten og tilliten. Hensynet til effektivitet bør derfor ikke gå på bekostning av disse premissene. Det vil undergrave grunnlaget for den særskilte klageordningen.

Det skal i denne sammenheng også vises til at klageordningen skal og bør oppleves som et reelt alternativ til å måtte bringe en sak inn for domstolene. Mange klagesaker er prinsipielle, men økonomisk av et slikt omfang at det ikke «svarer seg» å bringe saken inn for retten. Klageadgangen forutsettes å fylle det behov som er for å få prøvet også slike saker av et, fra skatteetaten, uavhengig organ.

2.3 Klagenemndas uavhengighet

2.3.1 Generelt

I forlengelsen av premissene om rettssikkerhet og tillit mener vi det er helt grunnleggende at klagenemnda fremstår som uavhengig fra etatens alminnelige forvaltningsorganer. Vi deler derfor departementets syn på at overordnede organ ikke skal kunne instruere nemnda verken i forkant og/eller i etterkant av dennes avgjørelser, jf. høringsbrevets punkt 5.

Vi mener samtidig at en avskjæring av instruksjonsmyndigheten for overordnet organ alene ikke er tilstrekkelig. Nemndas uavhengighet bør være reell slik at det ikke er noen forbindelser mellom etatens organer og nemnda, heller ikke administrativt og/eller fysisk.

Uavhengigheten må videre være styrende både i saksforberedelsene til nemnda og i nemndas behandling av klagesakene. For merverdiavgiftsområdet innebærer dette, slik vi ser det, at flere endringer må gjøres enn det departementet har lagt opp til i sitt høringsnotat.

2.3.2 Oppnevningen av nemndas medlemmer

Selv om Finansdepartementet ikke regnes som en del av skatte- og avgiftsetaten, er etaten underlagt departementet administrativt og således også underlagt dets instruksjonsmyndighet i en rekke henseende. Ideelt sett burde derfor heller ikke medlemmene av klagenemnda, slik vi ser det, oppnevnes av Finansdepartementet.

I høringsnotatet foreslås det samtidig at ulike interesseorganisasjoner gis anledning til å foreslå kandidater til vervet som nemndsmedlemmer, jf. høringsnotatets punkt 8.2. Det er ikke gjort nærmere rede for hva som ligger i dette, men vi ser det som positivt for å sikre nøytraliteten i departementets utvelgelse. Vi ser eksempelvis for oss at departementet vil kunne sende ut lister over aktuelle kandidater som de aktuelle organisasjonene kan innstille fra, og at organisasjonene i stedet kan velge å komme med egne konkrete forslag til egnede kandidater. Dersom en slik innstillingsordning etableres og forutsetningen er at departementet normalt vil oppnevne medlemmer som innstilt, mener vi at det vil være en tilfredsstillende løsning.

Når det gjelder medlemmenes kompetanse og antall medlemmer som skal/bør oppnevnes, vises til punkt 2.4.2 og 2.4.3 nedenfor.

2.3.3 Sekretariatets rolle og uavhengighet

Advokatfirmaet Harboe & Co deler departementets syn på at saksforberedelsen er en viktig del av behandlingen av klagesaker og at grunnlaget for avgjørelsen i nemnda i stor grad legges gjennom saksforberedelsen, jf. høringsnotatets punkt 9.2.

Av hensyn til rettssikkerhetsaspektet og tilliten til systemet ser vi det som like avgjørende for sekretariatet som for nemnda, at det er uavhengig fra avgiftsetatens organer. Som nevnt ovenfor i punkt 2.3.1, innebærer det ikke bare at retten til å instruere sekretariatet både før, under eller etter sekretariatets behandling av klagesaken må være utelukket, men også at sekretariatet er fysisk og administrativt adskilt både fra skattekontorene og Skattedirektoratet. Vi mener således at departementet forslag om at sekretariatet legges i Skattedirektoratet, ikke er godt nok, og at sekretariatet må underordnes nemnda alene, som et egendefinert sekretariat for denne.

Fysisk og administrativ adskillelse vil etter vårt syn ikke bare sikre at det er andre personer som vurderer saken enn den/de som hadde saken i førsteinstans/skattekontoret, men også i større grad forhindre annen type tilknytning (og eventuelle interesser) mellom de involverte i saksforberedelsene, som kan svekke den ønskede (og nødvendige) objektiviteten i saksgangen.

Vi mener videre at det er av sentral betydning at sekretariatet tar selvstendig stilling til hver enkelt klage, det vil si kritisk og objektivt analyserer og vurderer saken. Etter vårt syn innebærer det at sekretariatet også må utforme en skriftlig fremstilling og begrunnet redegjørelse for sakens faktiske og rettslige side, hvor både skattekontorets og klagers innsigelser klart kommer frem.

Vi vil også advare mot at man ser på mange klagesaker som «enkle» og at det lages rutiner som tillater at man kun tar skattekontorets redegjørelse til etterretning, eventuelt benytter seg av klipp og lim fra skattekontorets vedtak. Det rettes som kritikk mot dagens klageordning at klagen ikke tas inn i sin helhet i redegjørelsen fra skattekontoret til klagenemnda, men inn-/bearbeides av skattekontoret. Dette selv om klager uttrykkelig ber om at klagen inntas i sin helhet i innstillingen. Skattekontorets «søm» kan gjøre at innstillingen gir et ufullstendig eller i verste fall feilaktig bilde av saken, rettslig og/eller faktisk. Selv om klagen vil ligge ved som et dokument, mangler incitamentet til å lese denne om innstillingen ellers gir et ryddig inntrykk. Vi ser på dette som en åpenbar svakhet ved dagens system.

Det kan heller ikke legges til grunn at klager vil være enig i at dennes sak er så «enkel» som skattekontoret vil kunne hevde og som departementet i høringsnotatet også betegner at noen saker kan være. Når klageordningen er opprettet for klager med dennes rettssikkerhet og tillit for øye, bør det ikke oppstå tvil om sekretariatet har gjort en konkret og selvstendig vurdering av saken, herunder sett og forstått klagers syn på saken. Det må gjelde for hver eneste klagesak, og inkludere både de faktiske og rettslige sider av saken.

Vi ser det av den grunn også som betryggende at departementet forutsetter at sekretariatet skal bestå av godt kvalifiserte medarbeidere, og mener det også må ses i sammenheng med nemndas sammensetning og kompetanse. Tilliten til at det treffes faglig sett «riktige» beslutninger i nemnda vil i praksis bero vel så mye på sekretariatet som på nemnda.

Vi støtter ellers departementets forslag når det gjelder skattekontorets rolle og dennes egen omgjøringsadgang mv. under saksforberedelsene. Beskrivelsen svarer i stor grad til forberedelsene slik de er etter dagens klageordning for merverdiavgift. Svakheten ved dagens system er utvilsomt at det også er skattekontoret som lager innstillingen til vedtak for

nemnda. Vi er derfor svært positive til at dette forsvinner ved den foreslåtte endringen til ny nemndsordning.

Vi mener samtidig at det i sekretariatets uavhengighet også må ligge at skattekontoret som et utgangspunkt ikke skal trekkes videre med i saksforberedelsene når saken først er kommet til sekretariatet. Annerledes stiller det seg om sekretariatet finner at saken ikke er tilstrekkelig gjort rede for, er mangelfullt begrunnet el.a. I så fall må saken sendes tilbake til skattekontoret med påtegning om dette. Med tanke på uavhengigheten må det imidlertid, som ellers, unngås at det kan oppfattes å foregå et «samarbeide» mellom skattekontoret og sekretariatet/nemnda. Av samme grunn mener vi at skattekontoret heller ikke skal ha en rett til å ta del i nemndas møter, jf. punkt 2.5.1 nedenfor.

Når det gjelder sekretariatets omgjørings-/endringsadgang, er vi derimot *ikke* enige med departementets forslag om at sekretariatet skal ha en selvstendig omgjørings-/endringsadgang. Vi mener at sekretariatet er et sekretariat for nemnda og ikke et selvstendig forvaltningsorgan. Det skal derfor *ikke* kunne treffe egne vedtak. Dette er etter vår oppfatning viktig for ikke å gi sekretariatet en partsinteresse i saken i forberedelsen for nemnda, men sikre dens «nøytrale» rolle som tilrettelegger for det som skal fremstå som nemndas beslutning.

Om sekretariatet mener det er gjort feil av skattekontoret som gjør at vedtaket etter sekretariatets oppfatning bør endres, bør sekretariatet sende saken tilbake til skattekontoret for omgjøring, alternativt legge frem en innstilling for partene (skattekontoret og klager), hvor dette fremgår, og som derved åpner for at skattekontoret kan beslutte selv å endre sitt opprinnelige vedtak. Dersom det ikke skjer, bør innstillingen, sammen med eventuelle innspill fra henholdsvis skattekontor og klager, legges frem for nemnda slik at uenigheten mellom sekretariatet og skattekontoret fremgår.

Vi mener ellers at det i sekretariatsfunksjonen også ligger at den personen i sekretariatet som har jobbet med klagen, deltar i nemndas saksbehandling. Denne forutsettes å ha slik kjennskap til saken at han/hun vil kunne gjøre nærmere rede for deler av saken ved behov og eventuelt svare på spørsmål fra nemndsmedlemmene.

2.4 Nemndas organisasjon mv.

2.4.1 Sentralisert og samordnet med skatt

Advokatfirmaet Harboe & Co støtter departementets forslag om at den nye klagenemnda skal være landsdekkende slik dagens klagenemnd for merverdiavgift er. Det vises til departementets begrunnelse i høringsnotatets punkt 6.2 som vi slutter oss til.

Fra et avgiftsrettslig ståsted ser vi det heller ikke som negativt at den nye nemnda forutsettes å skulle dekke både skatt og avgift, likevel forutsatt at kompetansenivået er godt nok ved beslutningstagendet, jf. neste punkt.

2.4.2 Kompetanse

Vi ser nemndas faglige kompetanse i beslutningstagendet som viktig og nødvendig, og mener at det derfor i sammensetningen av nemnda må påses at det alltid er minst ett medlem som har avgiftsmessig kompetanse når det skal treffes avgjørelse i en klagesak. For øvrig bemerkes at

eventuell mangel på erfaring fra merverdiavgiftsområdet stiller tilsvarende høyere krav til sekretariatets kompetanse og funksjon.

Vi har ikke innvendinger til at det som krav til nemndas leder og nestleder «kun» settes at de skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer. Det svarer også til dagens klageordning for merverdiavgift. I praksis er det ellers også slik etter dagens system, at de fleste av nemndas øvrige medlemmer, har en viss kjennskap/kompetanse innen merverdiavgift. Vi ser på det som betryggende. Vi mener derfor at det bør stilles krav til at minst ett av nemndas medlemmer for hver sak, har arbeidserfaring fra merverdiavgiftsområdet. Med den utbredelse merverdiavgiften har hatt de siste tiår, bør det ikke være vanskelig å finne kompetente mennesker som kan påta seg et verv som medlem i nemnda.

Skatt og avgift har likhetstrekk, men som nevnt innledningsvis også vesentlige forskjeller som krever dypere kunnskaper om begge områder for å forstå. Vi ser at en viss «samordning» og gjensidig innsikt, vil være positivt for begge fagområder, men vil peke på at det også krever en bevissthet hos medlemmene om forskjellene. At minst ett medlem har den nødvendige kompetansen innen merverdiavgift vil slik sett gi en viss trygghet for at det ikke oppstår rent faglige «misforståelser» i behandlingen av en sak.

2.4.3 Bemanning og sammensetning, eventuelt oppdeling i avdelinger

For det som gjelder nemndas organisasjon fremstår departementets forslag til organiseringen av en ny og større nemnd i våre øyne i utgangspunktet som mindre effektiv enn den klagenemndsordningen som i dag gjelder for merverdiavgiften. Det vises særlig til opprettelsen av avdelinger i en alminnelig og en stor avdeling, som forutsettes å skulle bestå av ulike medlemmer.

Vi ser at sammenslåingen til en felles nemnd for skatt og avgift krever flere medlemmer enn det som er tilfelle kun for merverdiavgiftsområdet i dag. Dagens klagenemndsordning for merverdiavgift legger dessuten, så langt vi kjenner til, et stort press på medlemmene når det gjelder behandlingen av et betydelig voksende antall saker innenfor et begrenset tidsrom og budsjett. Det er således et klart behov for å utvide antall medlemmer også når man ser på klagesaker kun innen merverdiavgiftsområdet.

Vi ser at man som et alternativ til det som er foreslått, kunne etablert en «pool» av samtlige nemndsmedlemmer. Basert på denne poolen ble tre medlemmer plukket tilfeldig ut for behandling av et gitt antall saker til hvert møte. Avhengig av hvor mange saker man har, «tilkalles» det nødvendige antall medlemmer. Dette vil langt på vei tilsvare den ordning som praktiseres for dommere ved domstolene.

Videre vil man kunne ha et system der, dersom en sak er spesielt komplisert, og ett av medlemmene (av de tre) krever det, så tilkalles to medlemmer til, slik at man får flere inn til å vurdere saken. Vi mener det må være både enklere å administrere og dessuten tids- og ressursbesparende, sett både fra nemndas og klagers ståsted. Ved siden av den fleksibilitet en «rullerende» ordning vil kunne gi, ser vi det som en fordel at ikke medlemmene «låses» til en gitt avdeling, dvs. med hvem de skal sitte sammen med, og slik sett også vil kunne opparbeide seg en bredere erfaring.

2.4.4 Skriftlig vs. muntlig behandling i møter

Advokatfirmaet Harboe & Co er av den oppfatning at en klageordning hvor samtlige saker behandles i møter, det vil si muntlig, i større grad sikrer gode og korrekte avgjørelser, enn skriftlige. Med dette menes skriftlige behandlinger slik disse gjennomføres under dagens klageordning.

Vi forstår at det på merverdiavgiftsområdet, etter dagens ordning, er slik at kun de saker hvor det er uttrykt tvil fra ett av medlemmene, tas inn for behandling i møte. De øvrige undergis en skriftlig behandling hvor man enten slutter seg til skattekontorets innstilling, eller ved eventuell dissens, kun gir en kort begrunnelse for denne. Videre skjer behandlingen i møter slik vi har forstått det, per telefon.

Vi mener at dagens fremgangsmåte synes lite betryggende, og går sterkt imot at denne legges til grunn for en ny klagenemndsordning. Det vises til den stadige økningen av klagesaker som under gjeldende ordning legger et utilbørlig press på nemndas medlemmer og som vi ser på som en åpenbar trussel for klagers rettssikkerhet.

Poenget med en utvidelse til en ny og større klagenemnd bør sett fra et merverdiavgiftståsted gi en større fleksibilitet i saksbehandlingen, eventuelt ved etablering av en medlems «pool» som foreslått i punkt 2.4.3 ovenfor.

Vi mener derfor at det bør tas sikte på å behandle samtlige klagesaker innenfor merverdiavgift i møter. Med sekretariatets behandling og fremleggelse bør de sakene som vurderes som «kurante» ikke være særlig tidkrevende, slik at det er de mer krevende som blir gjenstand for diskusjoner. At man likevel muntlig tar hver sak «opp», åpner for spørsmål som igjen kan føre til diskusjoner det enkelte medlem ikke har «sett» ved første gjennomgang, men som kan være betimelige og slik sett også nødvendige for å sikre riktige avgjørelser. Sakens økonomiske størrelse/betydning kan ikke her være avgjørende.

Av samme grunn mener vi også at fysiske møter gir en grundigere og således mer betryggende saksbehandling enn kun telefoniske møter. Vi mener således at det bør vurderes sterkt om fysiske møter kan settes som standard og la seg gjennomføre under en fleksibel medlemspool som foreslått.

Et minste krav ved skriftlige avgjørelser må ellers være at det alltid blir avgitt begrunnelser hvor det klart fremgår hva nemnda har truffet sin avgjørelse på. Det burde etter vårt syn gjelde også hvor nemnda er enig med innstillingen den har fått seg forelagt. Dette har en egen side til rettssikkerheten, idet vedtaket ofte vil være avgjørende for spørsmålet om klager bør bringe saken videre inn for domstolene eller ikke.

Forutsatt at den nye ordningen legger opp til at sekretariatet gjøres like uavhengig av skatteetaten som nemndas medlemmer forutsettes å være, legger vi til grunn at de her påpekte hensyn kan ivaretas bedre enn det som er tilfelle etter dagens ordning innen merverdiavgift. Det forutsetter imidlertid at det også stilles krav til hvordan innstillingen bygges opp og forslag til vedtak begrunnes, slik at nemndas medlemmer enkelt kan peke på hvilke forhold som konkret har vært avgjørende for stemmegivningen. Vi mener at selve stemmegivningen enkelt bør kunne føres i pennen av saksbehandler fra sekretariatet etter at den er gjennomført.

2.4.5 Avlønning til nemndsmedlemmer

Avlønning til nemndsmedlemmer må struktureres slik at det ikke gir insentiv til avgjørelser i den ene eller andre retningen. Den må derfor være basert på medgått tid, både til møte og forberedelser. Dersom godtgjørelsen er fast, eventuelt utgjør et fast årlig beløp med tillegg for møtegodtgjørelse, vil medlemmene ha et dårlig (negativt) insentiv til å sette seg inn i sakene slik at de kan vurdere dem på selvstendig og objektivt grunnlag. Videre vil de ha et negativt insentiv til å dissentere fordi det vil medføre ekstra, ubetalt arbeid både for det enkelte nemndsmedlem og kollegene.

2.5 Møterett/-plikt

Som vist til ovenfor i punkt 2.3.3 mener vi at skattekontoret i sin egenskap som «part» i saken ikke skal ha møterett i nemndas møter. Tilsvarende mener vi at møteretten for klager bør kunne begrenses til særskilte tilfeller hvor klager eksempelvis uttrykkelig ber om dette og åpenbart ikke har vært representert av kompetent fullmektig.

Det bør samtidig åpnes for at nemnda kan innkalle skattekontoret til deltakelse i møte. Kontradiksjonsprinsippet tilsier at det i så fall bør gis en rett også for den andre til å delta i samme møte.

Med vennlig hilsen

ADVOKATFIRMAET HARBOE & CO AS

Ida J. Karsen

for

Marianne Brockmann Bugge
Advokat MNA