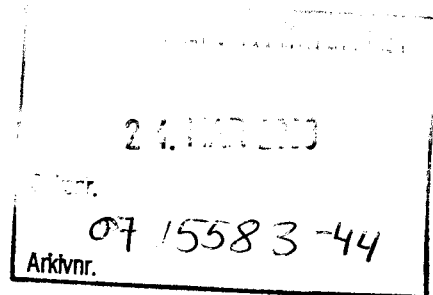




Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

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



Deres ref: 07/5583 Vår ref: #78547v1/th-th
SL HLy/rla

Saksbehandler: Trude Hafslund
th@jus.no T +47 22 03 50 61

19.03.2009

Høringsuttalelse - forslag til bestemmelser om registrerte avgiftspliktiges adgang til kreve endring av merverdiavgiftsoppgjøret for tidligere terminer

Vi viser til departementets høringsbrev av 18. desember 2008 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 sonderer 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 avgiftsrett. Lovutvalget består av Jan Kolbjørnsen (leder), Christin Bøsterud, Eivind Bryne, Marianne Brockmann Bugge og Knut-Tore Toftegaard.

1. Generelle kommentarer

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

Det fremkommer ofte at registrerte avgiftspliktige påviser at tidligere innsendte omsetningsoppgaver inneholder feil.

Dette kan bero på rene "glipp" i regnskapsførselen som har fått effekt over på omsetningsoppgaven. Det kan ha vært tale om misforståelser mht regelverk eller faktum. Det kan

også tenkes at kjennskap til adm. uttalelser, fortolkningsuttalelser, bindende forhåndsuttalelser, klagenemndsavgjørelser og nyere rettsavgjørelser kan gi grunnlag for revurdering av tidligere innsendte omsetningsoppgaver.

Når avgiftspliktige krever endring av merverdiavgiftsoppgjøret, kan dette skyldes forskjellige forhold som intern etterkontroll og internrevisjon. Videre kan merknader fra ekstern revisor tilsi endringer, eller det kan være tale om anbefalinger fra eksternt engasjerte rådgivere på avgiftsområdet.

Ovennevnte grunnlag for endring av merverdiavgiftsoppgjøret synes å bli mer viktig all den tid kontroll og bokettersyn foretatt av skattemyndighetene – noe som tidvis ender med vedtak i ht mval. § 55 – synes å være avtagende.

I og med at registrerte næringsdrivendes egeninitierte etterkontroll og korrigerende av tidligere innsendte omsetningsoppgaver synes å bli en mer vanlig og integrert del av forutsetningen om å ha en betryggende avgiftspraksis, er Advokatforeningen enig i at det fremstår som ønskelig og riktig å ha en lovregulering tilknyttet plikten og adgangen til endring. Advokatforeningen vil derfor i det alt vesentlige slutte seg til de angitte grunnlag for forslaget.

2. Særskilte merknader

Advokatforeningen har merknader tilknyttet to vesentlige elementer i forslaget. Det ene punktet gjelder hvilke tidsrammer som skal gjelde for adgangen til å endre til gunst/ugunst. Det andre punktet gjelder hvorvidt det skal fastsettes lovregler om "overveltningsfradrag", og i så fall hvorledes slike regler bør utformes.

2.1. Tidsramme (foreldelse) for endring av merverdiavgiftsoppgjør.

Når det gjelder forslaget mht tidsrammer (foreldelse) for endring av merverdiavgiftsoppgjør, har Advokatforeningen følgende merknader:

Merverdiavgift har blitt et stadig mer komplisert rettsområde, og det stiller økende faglige og administrative krav til registrerte avgiftspliktige mht å holde seg à jour med en utvikling som omfatter flere og rikere rettskilder enn det som tidligere var tilfellet. Dette har de næringsdrivende liten mulighet til å påvirke, men de må bære kostnadene og risikoen ved de økede administrative og regnskapsmessige forpliktelser et mer omfattende og komplisert regelverk forutsetter.

Sett på denne bakgrunn hadde det vært rimelig at næringsdrivende, dersom nyere rettsavgjørelser mv viser at den fulgte praksis har vært for streng og til ugunst, skulle ha vid tidsmessig adgang til å korrigere egen avgiftsberegning til gunst.

På bakgrunn av den holdning sentrale avgiftsmyndigheter har hatt til dette spørsmål etter Porthusetdommen i Høyesterett, og den rettspraksis som nå foreligger, anser Advokatforeningen det som hensiktsløst å fremkomme med forslag om en tidsmessig utvidet adgang til å endre avgiftsoppgjøret til gunst.

Advokatforeningen har imidlertid den klare oppfatning at tidsrammen for korrigerende av avgiftsoppgjør til gunst og til ugunst må være speilvendt, dvs adgangen begrenses i begge tilfeller til 3 år i ht hovedregelen i foreldelsesloven.

Dette bygger på følgende:

Det er for avgiftsmyndigheten adgang til å fastsette avgiften ved skjønn i ht mval.

§ 55 "inntil 10 år eller utløpet av vedkommende termin". Denne tidsrammen for skjønnsfastsettelse anvendes i praksis nå nesten aldri. I bokettersynstilfellene gjennomgås normalt regnskapet og avgiftsberegningen i de to siste regnskapsår hvor fullstendig regnskap foreligger. Dette vil da også være tidsrammen for evt vedtak om etterberegning med hjemmel i mval. § 55. Forutsettes noe tid på saksbehandlingen vil slike etterberegninger normalt rekke ca 3 år tilbake eller innenfor den samme tidsrammen som godtas for egen korrigerende av mva til gunst.

Slik Advokatforeningen ser det vil det fremstå som urimelig å kreve korrigerende til ugunst i en periode hvor korrigerende til gunst er avskåret, og hvor det i praksis heller ikke forekommer etterberegninger etter mval. § 55.

Forslaget på dette punkt, jfr høringsnotatets side 17 annet avsnitt, synes ikke å ha annen begrunnelse enn at det skal være mottatt ca 150 oppgaver som ligger mer enn 3 år tilbake i tid. Dette var oppgaver som samlet medførte endringer på ca kr 18.000.000. Dette tilsier i gjennomsnitt ca kr 120.000 pr oppgave. Begrunnelsen synes dermed å bygge på rent provenymessige forhold.

Advokatforeningens oppfatning er at ovennevnte beløp og antall oppgaver er helt bagatellmessig i forhold til det betydelige antall milliarder merverdiavgiften gjennom næringslivets bistand som statens avgiftsoppkrever hvert år tilfører statskassen.

Dessuten antar Advokatforeningen at beløpet kr 18.000.000 ikke (nødvendigvis) er i nærheten av å utgjøre en reell avgiftsinntekt for staten. All erfaring tilsier at både etterberegninger og egen korrigerende av utg. avgift svært ofte leder til etterfakturering til næringsdrivende som for sin del vil kunne fradragsføre etterfakturert og belastet mva. Dette tilsier at den provenymessige begrunnelse, som synes å være eneste begrunnelse for 10 års tidsramme for egenkorrigerende til ugunst, kan være høyst ureell.

Advokatforeningen mener at en plikt til å korrigerende mva til ugunst en periode som ligger mer enn 3 år tilbake, f.eks. fordi en klagenemndsavgjørelse eller ny rettsavgjørelse tilsier at en praksis som har vært vanlig i bransjen ikke har vært holdbar, vil fremstå som urimelig og dertil vil kunne bidra til at næringslivets relativt positive holdning og lojalitet relatert til avgiftssystemet kan bli svekket. En plikt til å korrigerende til ugunst i mer enn 3 år fremstår dessuten som en slags plikt til selvinkriminering all den tid etterberegningsspraksis relatert til mval. § 55 helt klart i praksis nå bygger på en tidsgrense på 2 til 3 år.

Advokatforeningen aksepterer fullt ut at registrerte næringsdrivende skal være ansvarlig for egen avgiftsberegning slik som påpekt. Dette utsagn fremstår i et merkelig lys dersom dette ansvar er forskjellig i tid avhengig av hvorvidt vedk. næringsdrivende reelt har et krav mot staten eller reelt skylder staten mva.

Forslaget til regler i høringsnotatet må forutsettes å skulle erstatte praksisen med konsekvent å påberope foreldelsesinnsigelse som ble innført 7. desember 2005 (jf. Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet - Frafallelse av foreldelsesinnsigelse - tilbaketrekking av fullmakt og endring av praksis).

Ettersom lovforslaget begrenser den registrerte avgiftspliktiges adgang til å fremme krav, bør lovgivningen presisere forvaltningens adgang (og plikt) til å foreta endring til avgiftspliktiges gunst slik den fremkommer i NOU 1991: 30 - forbedret merverdiavgiftslov side 182; "Den avgiftsmyndighet som har fattet vedtak om forhøyelse etter merverdiavgiftsloven eller fastsettelse etter § 55, kan uten noen begrensninger foreta endringer som går ut på å nedsettelse av det opprinnelige vedtaket. Dette gjelder uavhengig av om vedtaket er påklaget eller ikke."

Formålet med bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 55 er at merverdiavgiften skal bli korrekt. Dette er avgiftsforvaltningens formålsparagraf, som følgelig bør anvendes også til å rette feil til den avgiftspliktiges gunst. Lovbestemmelsen må dermed avspeile at forvaltningen alltid har plikt til å gjøre opp for seg, når det må anses klart at avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for en feil.

2.2. Overvelting i merverdiavgiftsloven

Departementet ber også om høringsinstansenes syn på om det bør gis lovbestemmelser om overvelting i merverdiavgiftsloven. Det vises i denne forbindelse til Norges Høyesteretts dom avsagt 28. mai 2008 vedrørende KLM Royal Dutch Airlines mot staten ved Finansdepartementet. I den nevnte dom ga Høyesterett staten medhold i at det skulle gjøres fradrag i tilbakebetaling for ulovlig oppkrevd passasjeravgift som var overveltet kundene. Basert på denne dommen mener departementet at det ved endring av merverdiavgiftsoppgjør for tidligere terminer bør kunne gjøres fradrag for den del av avgiftsbyrden som er overveltet på andre. Det betyr at dersom hele avgiftsbelastningen er overveltet, vil det ikke være grunnlag for endring av den avgiftspliktiges avgiftsoppgjør. Finansdepartementet spør om høringsinstansenes syn på om det bør gis lovbestemmelser om overveltingsfradrag i merverdiavgiftslovgivningen

I dommen ble det klart gitt uttrykk for at en avgjørende forutsetning for å gjøre fradrag for overvelting er at det må påhvile staten å godtgjøre at det har skjedd en overvelting. I praksis må derfor kostnadene ved utredninger og analyser plasseres hos staten.

I KLM-saken ble det fremlagt to sakkyndige uttalelser som hadde et stort sprik med hensyn til hvorvidt det var skjedd en overvelting på passasjerene. Advokatforeningen vil spesielt vise til de mothensyn som førstevoterende ga uttrykk for:

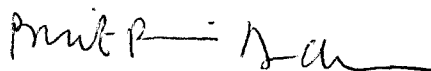
"Det viktigste hensyn mot å gjøre fradrag er etter mitt syn at det kan være vanskelig med tilstrekkelig grad av sikkerhet å fastslå hvorvidt overvelting av avgiften har skjedd og eventuelt i hvilket omfang. Nær forbundet med denne vurderingen må det også tas standpunkt til i hvilken grad den uhjemlede avgift har påført den næringsdrivende andre tap som ikke dekkes av en fullstendig avgiftsovervelting på kunder. Tap i form av tapt omsetning fremstår som særlig nærliggende, men andre tap er tenkelige."

I tillegg viser Advokatforeningen til at når det gjelder merverdiavgiften, vil det ofte være spørsmål hva et marked er villig til å betale, enten det er med- eller eksklusiv merverdiavgift. Hvis noen aktører i et marked beregner merverdiavgift og andre aktører i samme marked lar være å beregne merverdiavgift, vil dette være en klar konkurransefordel for dem som ikke gjør det. Hvis for eksempel en leverandør av sosiale omsorgstjenester må beregne merverdiavgift på sine timesatser, mens en kommune for eksempel ikke gjør det, kan det innebære at den næringsdrivende av hensyn til konkurransen med det offentlige vil måtte yte sine tjenester inklusive merverdiavgift til samme priser som det offentlige gjør uten beregning av merverdiavgift.

Hvis det i ettertid viser seg at private leverandørers levering av tjenester kunne vært gjort uten merverdiavgift som en del av de sosiale tjenester, innebærer forslaget til departementet at overveltingsspørsmålet raskt vil komme opp. Utgangspunktet vil da imidlertid være at den avgiftspliktige har tatt hele tapet med merverdiavgiften selv, ved i realiteten å ligge nærmere 25 prosent under den timepris som for eksempel en kommune yter tilsvarende tjenester på.

Advokatforeningen vil basert på disse hensyn ikke tilrå at det tas inn en bestemmelse om overvelting av merverdiavgiften.

Vennlig hilsen



Berit Reiss-Andersen
leder



Merete Smith
generalsekretær