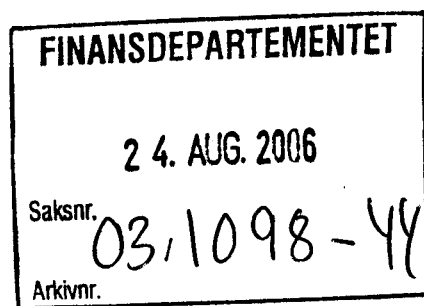




Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep.
0030 Oslo



Deres ref:

Vår ref: #42087v1/kg-kg

Saksbehandler: Katrine Gaye
kg@jus.no T +47 22 03 50 61

23.08.2006

Høringsuttalelse - forslag om å innføre hjemmel til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringslovgivningen.

Vi viser til departementets høringsbrev av 03. mai 2006 vedrørende forslag om å innføre hjemmel til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringslovgivningen.

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 en uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett, lovutvalget for avgiftsrett og advokatvirksomhetsutvalget. Lovutvalget for skatterett består av Ole Morten Huseby, (leder), Alf Nielsen, Eivind Bjøralt, Stein Åge Martinsen, Bettina Banoun og Hans Georg Wille. Lovutvalget for avgiftsrett består av Jan Kolbjørnsen, (leder), Marianne Brockmann Bugge, Eivind Bryne, Christin Erichsen Bøsterud og Knut P. Toftegaard. Advokatvirksomhetsutvalget består av Steinar Mageli, Harald Strandenæs, Elisabeth Wille, Botolf Botolfsen, Jens Otto Haugland, Stein Birger Johnsen, Sigurd Knudtzon, Nina Monssen.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

Det vises til Departementets høringsbrev av 3. mai 2006 vedrørende sanksjonering ved bokføringspålegg som ledd i håndhevingen av skatte- og avgiftslovgivningen.

Forslaget innebærer at skatte- og avgiftsmyndighetene får hjemmel i merverdiavgiftsloven, ligningsloven og skattebetalingsloven, til å sanksjonere unnlatt etterlevelse av bokføringspålegg i form av tvangsmulkt, ved overtredelser av reglene gitt i eller i medhold av bokføringsloven.

1. Innledning

Formålet med å innføre de aktuelle lovhjemler er å fremtvinge etterlevelse av reglene gitt i eller i medhold av bokføringsloven. Advokatforeningen er skeptisk til den generelle innføringen av hjemmelen for tvangsmulkt. Det må imidlertid sondres mellom hjemmelen til å ilegge tvangsmulkt etter merverdiavgiftsloven og hjemmel til å ilegge tvangsmulkt etter skattebetalingsloven og ligningsloven. Bakgrunnen for dette er de at det på merverdiavgiftslovens område allerede eksisterer hjemmel for å ilegge tvangsmulkt, at avgjørelsen om å ilegge tvangsmulkt på dette området er mindre skjønnsbasert og at en endring av reglene vil gjøre reglene mer treffsikre fordi tvangsmulkten nå vil bli ilagt den som unndrar avgiften og ikke vedkommende som feilaktig gjør fradrag for merverdiavgiften.

2. Særlig om regnskapspålegg og tvangsmulkt etter skattebetalingsloven og ligningsloven

Når det gjelder adgangen til å gi regnskapspålegg og tvangsmulkt i medhold av skattebetalingsloven og ligningsloven er Advokatforeningen kritisk. Advokatforeningen har forståelse for ligningsmyndighetenes ønske om å bedre kvaliteten på de næringsdrivendes regnskap, men er av den oppfatning at forslaget er unødig vidtgående. Advokatforeningen er heller ikke overbevist om at de foreslåtte endringene vil føre til en korrekt bokføring av næringsdrivendes regnskapsinformasjon.

Det foreslåtte regelverket har også den konsekvens at det gir lovhjemmel for bokføringspålegg for subjekt som ikke allerede er bokføringspliktig. Dette fremgår blant annet direkte av at det henvises til ligningslovens § 4-2 nr 1 der bokstav b lyder "den som ligningsmyndighetene pålegger å levere selvangivelse". Slike pålegg kan gis andre enn skattepliktige og bokføringspliktige. Forslaget innebærer altså at f. eks ideelle foreninger, lag og annen ikke økonomisk aktivitet kan bli pålagt fullstendig bokføringsplikt gjennom et "bokføringspålegg" uten annet rettslig grunnlag enn et enkeltvedtak fra et ligningskontor.

Etter Advokatforeningens syn medfører forslaget også en fare for at vurderingen av om korrekt bokføring er foretatt blir farget av ståstedet til den som foretar vurderingen. Etersom regnskapene også skal gi informasjon til en rekke andre brukergrupper, vil en ensidig vurdering av bokføringsreglene fra for eksempel ligningsmyndighetene være uheldig. Det kan også stilles spørsmål om ligningsmyndighetene innehar nok kompetanse til å vurdere om regnskapene er bokført korrekt. Det kan være diskutabelt hvorledes den konkrete bokføringsplikt skal oppfylles og regnskapssystemet innrettes. I slike tilfeller vil det etter forslaget kunne være fristende for kontrollerende myndighet å gjennomtvunge sitt syn gjennom et konkretisert bokføringspålegg kombinert med tvangsmulkt.

Den foreslåtte lovtekst gir fullmakt også til å fatte påleggs- og tvangsmulktvedtak uten at det angis nærmere skjønnsgrunnlag for når slike vedtak skal fattes. Lovteksten kan derfor åpne for en svært tilfeldig praksis. Denne praksis er tilsynelatende ikke underlagt domstolenes prøvelsesrett fordi dette synes å være et fritt skjønn for den påleggende myndighet.

Ved manglende bokføring fra allerede pliktige regnskapssubjekt finnes det per i dag vidtgående hjemler for straff, gebyr, tilleggskatt og tilleggsavgift. Advokatforeningen vil anmode departementet om å vurdere om ikke dagens sanksjonssystem er tilstrekkelig og om det er behov for de foreslåtte regler i skattebetalingsloven og ligningsloven.

3. Særlig om merverdiavgiftsloven

Selv om Advokatforeningen er kritisk til en generell adgang til å ilegge tvangsmulkt er vi av den oppfatning at det er et behov for en presisering av den nåværende hjemmelen for adgangen til å ilegge tvangsmulkt etter merverdiavgiftsloven.

Det følger av gjeldende tvangsmulktbestemmelse i merverdiavgiftsloven § 54, tredje ledd (som foreslås opphevet), at dersom avgiftsmyndighetene har "gitt pålegg om å innrette registreringen og dokumentasjonen av regnskapsopplysningene i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning og pålegget ikke er etterkommet innen den fastsatte frist, kan utgående avgift for vedkommende termin forhøyes i samsvar med bestemmelsen i første ledd, første og annet punktum."

Den nåværende hjemmelen for tvangsmulkt i merverdiavgiftsloven anvendes i liten grad. Dette skyldes at avgiftsmyndighetene har andre virkemidler. Dersom forslaget i høringsnotatet blir vedtatt forutsettes det at de nye sanksjonene vil bli tatt i bruk. Dette må i så fall medføre en mer lempelig praktisering av "andre virkemidler" ved brudd på regnskapsbestemmelser.

Som eksempel på dagens bruk av "andre virkemidler", hvor praksis bør lempes blant annet som følge av de nye tvangsmulkt hjemlene, vil vi vise til håndhevelsen av kravet i bokføringsforskriften § 5-1-2.

Bokføringsforskriften angir her at dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, skal organisasjonsnummer etterfølges av bokstavene MVA. Dessverre er ikke dagens ordning med Enhetsregisteret i Brønnøysund og merverdiavgiftsmanntall ved fylkesskattekontorene tilstrekkelig samkjørt til å unngå at tjenesteytere kan være registrert i Enhetsregisteret uten å være registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Dermed forekommer det at aktører med lovlig organisasjonsnummer innkrever merverdiavgift som ikke tilfaller statskassen, og dette kan foregå med lavere oppdagelsesrisiko enn om aktøren ikke hadde vært registrert i Enhetsregisteret. Dersom svindleren "glemmer" å påføre MVA bak sitt gitte registreringsnummer i Enhetsregisteret, går dette etter dagens praksis ofte urimelig hardt ut over mottaker av salgsdokumentet. Merverdiavgiftssystemet forutsetter at fradragsretten har tilnærmedesvis like stor gjennomslagskraft som avgiftsplikten, og den skal derfor veie tyngre enn de fleste formalfeil. At fradragsretten skal legitimeres med gyldig bilag, jf merverdiavgiftsloven § 25, blir imidlertid tolket så strengt som overhodet mulig etter gjeldende praksis.

Etter dagens praksis forekommer det dermed i for stor utstrekning at det her "rettes baker for smed" ved at det er mottaker av salgsdokumentet som ilegges tilleggsavgift

som følge av at "statskassen er eller kunne ha vært unndratt avgift", samt får tilbakeført fradragført inngående avgift med renter. Det foreligger nærmest objektivt ansvar dersom denne (eller dennes regnskapsfører) overser manglende påføring av bokstavene MVA. Dette er feil som ikke alltid oppdages, især ved kontering av betydelig mengder inngående fakturaer. En eventuell glipp kan her være en økonomisk katastrofe.

Forslaget i høringsnotatet gir imidlertid en bedre mulighet til å fremtvinge "compliance" hos utstederen av salgsdokumentet, og kan samtidig bedre salgsdokumentmottakernes situasjon. Ved ikrafttreden av nye sanksjoner overfor leverandører som ikke følger reglene i bokføringsloven mv. bør praksis i Norge her lempes overfor mottaker av salgsdokumentet tilsvarende EU-retten på området. I en dom av EU-domstolen av 12. januar 2006 vedrørende selskapene Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), og Bond House Systems Ltd (C-484/03), ble det lagt til grunn at en normalt aktsom mottaker av salgsdokument fra "defaulting trader or a trader using an unauthorised VAT number" hadde sin fradragrett for inngående avgift i behold.

Det fremgår klart av forslagene til lovendringer og av høringsnotatet, at tvangsmulktadgangen skal gjelde overtredelser av reglene gitt i eller i medhold av bokføringsloven. Det fremgår av bokføringsforskriftens § 5-1-2 at "dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet ved representant etter merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, skal også representantens navn og adresse fremgå av salgsdokumentet". Utover dette angir merverdiavgiftslovens forskrift nr. 71 § 4 at salgsdokumentet i slike tilfeller skal sendes gjennom representanten, og at det er representanten som skal påføre salgsdokumentene de opplysningene som bokføringsforskriftens § 5-1-2 krever angitt i salgsdokumentet. Advokatforeningen anser kravene, til henholdsvis utsending av salgsdokumentet gjennom representanten og at representanten selv påfører representantens navn og adresse på salgsdokumentet, som lite hensiktsmessige og ikke lenger praktikable formalregler. Vi vil derfor be Departementet fastslå at de nevnte vilkår, som kun er nevnt i forskrift nr. 71 og ikke i bokføringsforskriften § 5-1-2, ikke anses som regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven og følgelig ikke skal omfattes av ordningen. Dessuten bes bekreftet at dette anses som "formalfeil som ikke kan ha betydning for de hensyn som ligger bak ordningen", jf. høringsnotatets punkt 4.5.2.

4. Tiltak for å sikre en ensartet praktisering av regelverket

Advokatforeningen er av den oppfatning at det kan være uheldig at flere instanser innen skatteetaten eventuelt får hjemmel til å ilegge tvangsmulkt. Det vil kunne medføre at de ulike instansene kan ilegge straffesanksjoner for samme forhold.

For å sikre en ensartet praksis og at det ikke ilegges tvangsmulkt for samme forhold, bør samme organ ilegge tvangsmulkt for alle pålegg gitt av ligningskontorene, fylkesskattekontorene og skattefogdene og det bør være et sentralt klageorgan. Ved et organ vil det være enklere å oppnå ens praksis både med hensyn til størrelsen og perioden tvangsmulkten ilegges for. Likheter i praktiseringen er viktig ettersom illeggelse av tvangsmulkt klart har preg av å være en straffesanksjon.

Det bør også gis retningslinjer som gir føringer for i hvilke tilfeller bokføringspålegg og tvangsmulkt skal benyttes. Det fremgår av høringsnotatets punkt 4.5.2. at den foreslåtte ordningen ikke bør benyttes "for mindre formalfeil som ikke kan ha betydning for de hensyn som ligger bak ordningen." Tvangsmulkt bør bare benyttes der det foreligger vesentlige brudd på bokføringsreglene. Hvis det utarbeides slike

retningslinjer bør disse sendes ut på høring før vedtakelse.

5. Klage

Det bør også opprettes et uavhengig, fagkyndig klageorgan med bokføringsrettslig kompetanse, eventuelt bruke den foreslåtte fagkyndige nemndsordningen i forslaget til omorganisering av skatteetaten. Ved begrunnet uenighet om tolkning av reglene gitt i eller i medhold av bokføringsloven bør tvangsmulktadgangen være avskåret før klagen er behandlet eventuelt bør klage gis oppsettende virkning. Dette bør fremkomme av samtlige lovhjemler.

6. Tvangsmulktens størrelse

Når det gjelder tvangsmulktens størrelse er det Advokatforeningens oppfatning at denne bør differensieres. En mulkt på ett rettsgebyr pr dag vil være urimelig stor for en liten bedrift, mens den vil være av mindre betydning for en stor bedrift.

Vennlig hilsen



Anders Ryssdal
leder