

Skattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift:

Hvem har egentlig siste ord i avgiftssaker?

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Jonny Rabben
Deloitte Advokatfirma



Advokatfullmektig
Ola Fredriksen
Deloitte Advokatfirma
Foto: CF-Wesenberg/Koloni-
haven.no

Vedtaket truffet av Klagenemnda for merverdiavgift er en rettskilde som i utgangspunktet skal følges av skattekontorene. Nemndas vedtak må i saker med likt faktisk og rettslig forhold være bindende for rettsoppfatningen som skal legges til grunn av skattekontorene i senere saker, fordi nemnda er sentral avgiftsmyndighet, mens skattekontorene er avgiftsmyndighet i første instans.

Noe annet vil innebære risiko for usaklig forskjellsbehandling, være i strid med både merverdiavgiftsloven og grunnleggende forvaltningsrettslige prinsipper, i tillegg til at nemndas posisjon som sentral avgiftsmyndighet kan bli undergravet og vedtakene kan bli illusoriske.

Bakgrunn – uheldig utvikling ved skattekontorene

I vår artikkel i Revisjon og Regnskap 7–2014 tok vi tak i det vi oppfatter som en uheldig utvikling ved at skattekontorene de senere årene synes å ha en økende tendens til å se bort fra vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift i like

saker. Vi rettet i artikkelen søkelyset mot de tilfellene der skattekontorene synes å opponere mot en rettsoppfatning som klagenemnda har lagt til grunn i like saker. Kjetil Neset – fagsjef mva i Skatt øst – har i Revisjon og Regnskap 1–2015 kommet med en omtale av det han oppfatter som vårt primære anliggende, nærmere bestemt relevans og vekt av klagenemndsavgjørelser i avgiftssaker.

Det er gledelig at avgiftsmyndighetene i første instans, representert ved Neset, fant artikkelen vår så interessant at den avstedkom en kommentar som kunne ha bidratt til en saklig debatt rundt dette temaet. Dessverre for debatten unnlater Neset å kommentere det vi mener er det prinsipielt sett viktige her; hvorfor velger skattekontorene i enkelte tilfeller å treffe nye vedtak i strid med vedtak truffet av klagenemnda i saker med likt faktisk og rettslig innhold?

Neset påpeker selv at rettskildebildet er utfordrende, og at staten så langt ikke har tatt ut søksmål mot vedtak truffet av klagenemnda, etter at Finansdepartementet ikke lenger har kompetanse til å omgjøre vedtak truffet av klagenemnda. Mener Neset at det bidrar til avklaring av dette utfordrende rettskildebildet når skattekontorene velger ikke å forholde seg til klagenemndas vedtak i nye saker med likt faktisk og rettslig innhold?

Utgangspunktet

Det primære anliggendet med vår artikkel var å belyse en praksis som synes å utvikle seg hos skattekontorene ved behandling av saker hvor verken faktum eller rettskildebildet er forskjellig. Det primære anliggendet var ikke å lage en artikkel om nemndsvedtak som rettskilde i sin alminnelighet. At skattekontorene ved behandling av avgiftssaker har både rett og plikt til ikke å føle seg bundet av nemndspraksis i tilfeller hvor f.eks. lovendring eller ny avgjørelse

fra Høyesterett ikke lar seg harmonisere med nemndspraksis, er noe vi antar at de fleste som arbeider med merverdiavgift vil gi sin tilslutning til. I saker hvor fakta ikke er sammenlignbare eller der hvor rettskildebildet ikke er sammenfallende, vil utfallet av sakene naturligvis kunne bli forskjellig. Det er imidlertid lite hensiktsmessig å begrunne usaklig forskjellsbehandling med adgangen til saklig forskjellsbehandling, om det i denne sistnevnte situasjonen overhodet er fruktbart å bruke betegnelsen forskjellsbehandling.

Klagebehandling i avgiftssaker vil alltid handle om lovtolkning som følge av at etterberegning av merverdiavgift faller innenfor legalitetsprinsippets område. Når klagenemnda i sak 1 legger til grunn lovtolkning A, kan ikke skattekontorene i sak 2, når faktum og rettskildebilde er sammenfallende med sak 1, legge til grunn lovtolkning B. En slik praksis fremstår som forskjellsbehandling, og ikke likebehandling slik Neset hevder at skattekontorene tilstreber.

De forvaltningsrettslige reglene

I vår artikkel i Revisjon og Regnskap 7–2014 viste vi til at merverdiavgiftslovens ordning er at skattekontorene må be Finansdepartementet ta ut søksmål mot nemnda dersom de mener at nemnda har truffet en avgjørelse som bygger på en uriktig oppfatning av et rettssspørsmål. Vi skal ikke her gå nærmere inn på dette, men påpeker kort at det følger av merverdiavgiftsloven §§ 12–1 og 12–2 at skattekontorene er avgiftsmyndighet i første instans, mens Klagenemnda for merverdiavgift er sentral avgiftsmyndighet. Videre er skattekontorene gjennom disse bestemmelsene i merverdiavgiftsloven underlagt Skattedirektoratets instruksjonsmyndighet.

Eksempler fra praksis

Neset synes i sin artikkel å stadfeste den rettsoppfatningen hans kolleger ga uttrykk

for i Revisjon og Regnskap 6–2014 om at skattekontorene ikke er bundet av klagenemndas avgjørelser 7856, 7857 og 7858. Klagenemnda la i samtlige av disse sakene til grunn at overdragelse av en kapitalvare mellom fellesregistrerte selskaper ikke utgjør en justeringshendelse.

For oss fremstår det som overraskende at Neset og hans kolleger i Skatt øst mener at nemndas vedtak i disse sakene ikke skal legges til grunn ved behandling av fremtidige saker hvor fakta er sammenfallende med det som var tilfellet i de tre klagesakene. Etter det vi kan se, har det i tiden etter at vedtakene ble truffet ikke kommet til rettskilder som avviker fra rettskildebildet slik det var da sakene ble behandlet. Snarere tvert imot. I etterkant av nemndsavgjørelsene har Skattedirektoratet endret den elektroniske versjonen av Merverdiavgiftshåndboken 10. utg., 2014, s. 672, og uttrykt at nemndas rettsoppfatning skal legges til grunn. Videre fremstår det som overraskende at skattekontoret heller ikke vil underordne seg den rettsoppfatningen Skattedirektoratet offentliggjør i Merverdiavgiftshåndboken.

Et annet aspekt er at de avgiftspliktige på dette området vanskelig kan forutse sin

rettsstilling. Klagenemnda og Skattedirektoratet har lagt til grunn den rettsoppfatningen at overdragelse av kapitalvare mellom fellesregistrerte selskaper ikke er en justeringshendelse, men den avgiftspliktige vil altså bli møtt av skattekontorenes motsatte oppfatning.

Av andre eksempler på at skattekontorene unnlater å følge rettsoppfatningen til klagenemnda, er sakene som kom i kjølvannet av Høyesteretts avgjørelse i Halliburtondommen, jf. Rt. 2011 s. 1260. I Halliburtondommen kom Høyesterett til at en avgiftspliktig ikke har fradragrett for mva. på kostnader for ansatte på reiser fra hjemsted til oppmøtested. I tidsrommet hvor tvisten stod til behandling for domstolene, var det flere avgiftspliktige som hadde fradragført merverdiavgift på slike transportkostnader. Dette resulterte senere i etterberegningssaker hvor skattekontorene, ved siden av tilbakeføring av fradragført mva, også ila tilleggsavgift. I klagenemndssakene 7624 og 7728 la nemnda til grunn at tilleggsavgift ikke skulle ilegges og begrunnet dette med at spørsmålet om fradragrett rettslig sett fremstod som usikkert, og dermed var det ikke uaktsomt av den avgiftspliktige å kreve fradrag.

I senere saker hvor fakta og rettskildebildet har vært likt som i nemndsakene 7624 og 7728, er avgiftspliktige blitt ilagt tilleggsavgift ved at skattekontoret har sett vekk fra avgjørelsene til nemnda. Dette vil etter vårt syn være helt legitimt dersom det kan påvises forskjeller i sakenes fakta eller vektlegging av andre rettskilder dersom rettskildebildet endrer seg, men når det ikke er tilfelle, fremstår utfallet i disse sakene som ubegrunnet forskjellsbehandling.

Praksis ikke avgjørende?

Neset viser i sin artikkel til en avgjørelse fra klagenemnda som han tar til inntekt for at nemndsmedlemmene selv ikke anser seg bundet av tidligere praksis. Etter vår vurdering er nemndsavgjørelsen Neset viser til ikke relevant for spørsmålet om det er skattekontoret eller klagenemnda som skal ha siste ord i avgiftssaker.

Vi vil sterkt anta at nemndsmedlemmene ikke vil være tilbøyelig til å undergi like saker ulik behandling. Illustrerende i så måte er votumet i nemndssak 8067 (hvor skattekontorets ileggelse av tilleggsavgift for fradragføring av transportkostnader ble opphevet): «*At to selskap i samme konsern får forskjellig resultat i klagebehandling for identiske typetilfeller er etter mitt syn ikke holdbart.*»

Etter avtale med forfatter av ovenstående artikkel har Kjetil Neset fått anledning til å komme med en replikk i denne utgaven av bladet, og vi anser diskusjonen av temaet som avsluttet for denne gang.

Replikk: Hvem har egentlig siste ord i avgiftssaker

Jeg benytter anledningen til å kommentere ovenstående artikkel. Nedenstående er begrenset til noen korte presiseringer av hva jeg gir uttrykk for i Revisjon og Regnskap 1–2015, som et avsluttende innlegg herfra.

Klagenemnda for merverdiavgift har ikke instruksjonsmyndighet over skattekontorene. Nemndsvedtak og den rettsoppfatningen nemnda legger til grunn for sine vedtak, har likefullt betydning i kraft av å utgjøre forvaltningspraksis. I utgangspunktet har imidlertid rettskildefaktoren forvaltningspraksis begrenset vekt. Dersom det forutsettes at også Klagenemnda kan komme i skade for å legge uriktig rettsoppfatning til grunn for et vedtak, er det nær uunngåelig at skattekontoret kan måtte anvende «lovtolkning B» i «sak nr. 2», selv om Klagenemnda i «sak nr. 1» har gitt uttrykk for «lovtolkning A». Dette slår begge veier, og jeg viser her til min artikkel i Revisjon og Regnskap 1–2015, om at en rettsoppfatning som er til ugunst for noen kan være til gunst for andre. Med artiklene har vi forhåpentlig klargjort at skattekontoret, som andre rettsanvendere, er forpliktet til å vurdere det samlede rettskildebildet. Vi har i denne forbindelse dokumentert vota fra nemndsmedlem som synes å måtte bygge på tilsvarende oppfatning, at rettskildelæren ikke gir grunnlag for å legge avgjørende vekt på tidligere klagenemndsavgjørelser.

Rettsusikkerhet medfører en beklagelig risiko. Kunnskap om rettsusikkerhet er imidlertid nødvendig for å kunne håndtere denne risikoen på en hensiktsmessig måte. Målet for Skatt øst med innlegget i Revisjon og Regnskap, har vært å gi de avgiftspliktige økt forutberegnelighet og kunnskap om aktuelle risikoer. Hva angår spørsmålet om overdragelser av kapitalvarer mellom fellesregistrerte selskaper, fremholder jeg at vi «...tilbrår...» at overdragende part behandler dette som en justeringshendelse. Tilrådingen er utslag av vår lovforståelse, samt vårt inntrykk av at avgiftspliktige ønsker å opptre i henhold til gjeldende rett, herunder å bli gjort oppmerksom på reell rettsusikkerhet. Det ligger utenfor skattekontorets kompetanse å eliminere rettsusikkerhet med tilhørende risiko, sett bort fra ordningen med bindende forhåndsuttalelser.

Det synes klart at vi ikke har oppnådd full oppslutning om det vi oppfatter er «korrekt jus». Jeg er imidlertid trygg på at vi har pekt på relevante risikoer og derved at artikkelen – selv om den muligens har vært besværlig/irriterende – var et berettiget tiltak.

Kjetil Neset