

Retningslinje for bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr

Retningslinje for bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr	1
1. Definisjoner og forkortelser	2
2. Referanser	3
3. Endringshistorikk	3
4. Innledning – Administrative reaksjoner	3
4.1 Innledning.....	3
4.1.1 Reaksjoner etter skatteforvaltningsloven.....	3
4.1.2 Reaksjoner etter a-opplysningsloven.....	3
4.2 Avgrensning	4
4.3 Rettslig utgangspunkt	4
5. Nærmere om tvangsmulkt.....	5
5.1 Hva er tvangsmulkt?.....	5
5.2 Hvem kan ilegge tvangsmulkt?	5
5.2.1 Tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven.....	5
5.2.2 Tvangsmulkt etter a-opplysningsloven.....	5
5.3 Når kan tvangsmulkt ilegges?	6
5.3.1 Hovedregel etter skatteforvaltningsloven	6
5.3.2 Når er det plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt?	6
5.3.3 Hovedregel etter a-opplysningsloven	6
5.4 Ansvar for ilagt tvangsmulkt ved fusjon, fisjon og salg	7
5.5 Når skal det ikke ilegges tvangsmulkt?	7
5.5.1 "Kan" – bestemmelse	7
5.5.2 Frafall av tvangsmulkt i "særlige tilfeller"	8
5.5.3 Unntak der oppfyllelse er umulig	12
5.6 Tvangsmulktens størrelse	13
5.6.1 Skattepliktige gir ikke pliktige opplysninger.....	13
5.6.2 Tredjeparter gir ikke pliktige opplysninger	13
5.6.3 Skattepliktige eller tredjeparter gir ikke forespurte kontrollopplysninger	13
5.6.4 Arbeidsgivere mv. gir ikke pliktige opplysninger	14
5.6.5 Nærmere beregning og avslutning av tvangsmulkt	14
5.7 Saksbehandlingsregler ved ileggelse av tvangsmulkt	14
5.7.1 Generelt	14
5.7.2 Særlig om tvangsmulkt ved pålegg	15
5.7.3 Særlig om tvangsmulkt etter a-opplysningsloven.....	15
5.7.4 Særlig om skattehjelpen	16
6. Nærmere om overtredelsesgebyr	16
6.1 Hva er overtredelsesgebyr?	16
6.2 Hvem kan ilegge overtredelsesgebyr?.....	16
6.2.1 Skatteforvaltningsloven	16
6.2.2 A-opplysningsloven.....	16
6.3 Når kan overtredelsesgebyr ilegges?.....	16
6.3.1 Særlig om overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven	16
6.3.2 Særlig om overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven	17
6.4 Når skal det ikke ilegges overtredelsesgebyr?.....	17
6.4.1 "Kan"-bestemmelse	17

6.4.2 Unntak der oppfyllelse er umulig	17
6.5 Overtredelsesgebyrets størrelse	18
6.5.1 Når tredjepart ikke oppfyller sine opplysningsplikter	18
6.5.2 Når skattepliktige eller tredjeparter ikke medvirker til kontroll	18
6.5.3 Når arbeidsgivere mv. ikke oppfyller sine opplysningsplikter	18
6.6 Saksbehandlingsregler ved ileggelse av overtredelsesgebyr	18
6.6.1 Forhåndsvarsel.....	18
6.6.2 Forhåndsvarselets innhold	18
6.6.3 Informasjon om sakens utfall	19
6.6.4 Hvem skal varsel og vedtak sendes til?	19
7. Nærmere om valg av reaksjon og grensen mellom tvangsmulkt og overtredelsesgebyr	19
7.1 Oversikt over når tvangsmulkt og overtredelsesgebyr kan brukes	19
7.2 Når tredjeparter ikke gir pliktige opplysninger	20
7.3 Ved innhenting av kontrollopplysninger og manglende medvirkning til kontroll	20
7.4 Nærmere om grensen mellom tvangsmulkt og tilleggs skatt	21
8. Klage 21	
8.1 Klagerett	21
8.2 Vurdering av klagen	21
8.3 Klagefrist	21
8.4 Når klage kommer etter utløp av klagefrist	22
8.5 Vilkår for å behandle klage foreligger ikke.....	22
8.6 Klageorgan – hvor sendes klagen?	22
8.7 Er det klagerett på avvisning av klage?	22
8.7.1 Klage innkommet innen ett år	22
8.7.2 Klager innkommet mer enn ett år etter vedtak	22
9. Omgjøring av eget vedtak om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr.....	22
10. Utsatt iverksetting av vedtak	23
10.1 Vedtak om overtredelsesgebyr	23
10.2 Vedtak om tvangsmulkt.....	23
11. Sakskostnader	23
11.1 Vedtak etter skatteforvaltningsloven	23
11.1.1 Når kan sakskostnader dekkes?	23
11.1.2 Hvem avgjør spørsmål om sakskostnader?	24
11.1.3 Frist.....	24
11.1.4 Klage	24
11.2 Vedtak etter a-opplysningsloven	24
11.2.1 Når kan sakskostnader kreves?.....	24
11.2.2 Hvem avgjør spørsmål om sakskostnader?.....	24
11.2.3 Frist.....	24
11.2.4 Klage	24

Retningslinjen gjelder bruk av reaksjonene tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven og a-opplysningsloven.

1. Definisjoner og forkortelser

Begreper/forkortelse	Forklaring
Skattepliktig	Fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt

Skatt	Skatter, avgifter og merverdiavgiftskompensasjon
Opplysningspliktig	I retningslinjen brukes begrepet om både skattepliktige og tredjeparter som skal gi opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og 8, samt arbeidsgivere mv. etter a-opplysningsloven

2. Referanser

Eksterne referanser:	Skatteforvaltningsloven kapittel 14, og skatteforvaltningsforskriften kapittel 14. A-opplysningsloven §§ 10, 11 og a-opplysningsforskriften §§ 4-1, 4-2, 4-3 og 4-4.
Dokumentreferanser:	Skatteforvaltningshåndboken

3. Endringshistorikk

Retningslinje av 23. mars 2017, endret 1. august 2018.

4. Innledning – Administrative reaksjoner

4.1 Innledning

Skattemyndighetene kan ilegge administrative reaksjoner for ulike brudd på opplysningsplikter, når forholdet ikke er så alvorlig at det skal straffeforfølges.

4.1.1 Reaksjoner etter skatteforvaltningsloven

Både skattepliktige og tredjeparter kan ilegges administrative reaksjoner. Reaksjonene rammer ulike former for opplysningssvikt, blant annet forsinket levering av opplysninger, fullstendig unnlattelse av å gi opplysninger, uriktige og ufullstendige opplysninger og manglende medvirkning i forbindelse med kontroll.

For en nærmere omtale av de enkelte bestemmelsene, se Skatteforvaltningshåndboka [kapittel 14](#).

4.1.2 Reaksjoner etter a-opplysningsloven

Arbeidsgivere mv. kan ilegges administrative reaksjoner.

Skatteetaten, Arbeids- og velferdsetaten (NAV) og Statistisk sentralbyrå (SSB) samarbeider om en felles ordning for rapportering av arbeids- og inntektsforhold m.m. fra opplysningspliktige.

Formålet med ordningen er blant annet å samkjøre myndighetenes informasjonskrav overfor opplysningspliktige i én felles ordning, og på den måten legge til rette for at de

opplysningspliktige på en så enkel måte som mulig kan ivareta sin opplysningsplikt, jf. a-opplysningsloven § 1 første ledd.

4.2 Avgrensning

Denne retningslinjen omhandler skattemyndighetenes bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Det avgrenses derfor mot

- illeggelse av tilleggsskatt
- straff (som ikke er en administrativ reaksjon)

Det er gitt egne retningslinjer for overtredelsesgebyr og tvangsmulkt på noen nærmere angitte områder. Denne retningslinjen avgrenses derfor mot

- bruk av overtredelsesgebyr ved brudd på plikt til å føre og oppbevare personallister
- bruk av tvangsmulkt ved bokføringspålegg
- bruk av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter Lov om kassasystem 19. juni 2015 nr. 58

Retningslinjen gjelder ikke Skatteoppkrevernes kontroller etter skattebetalingsloven og folketrygdloven.

Der skattemyndighetene for eksempel ved en stedlig kontroll oppdager at en opplysningspliktig ikke har fulgt opp sin opplysningsplikt etter a-opplysningsloven, oppstår spørsmålet om skattemyndighetene kan ilegge tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr. Det samme gjelder der skatteoppkreveren sender melding til skattemyndighetene om slikt forhold.

I disse tilfellene legger Skattedirektoratet til grunn at skattekontoret må vurdere bruk av reaksjoner etter skatteforvaltningsloven, og ikke a-opplysningsloven. Når Skattekontoret vurderer å ilegge en reaksjon, må de forsikre seg om at det ikke allerede er ilagt en reaksjon for forholdet etter a-opplysningsloven.

Inntil det er etablert systemstøtte og nærmere retningslinjer for bruk av reaksjoner i slike tilfeller, legger Skattedirektoratet til grunn at tvangsmulkt og overtredelsesgebyr kun unntaksvis skal benyttes i slike tilfeller.

4.3 Rettslig utgangspunkt

Lov:

Tvangsmulkt

- Skatteforvaltningsloven § 14-1, § 14-2
- A-opplysningsloven § 10
- Skatteforvaltningsforskriften § 14-1
- A-opplysningsforskriften § 4-1, § 4-2

Overtredelsesgebyr

- Skatteforvaltningsloven § 14-7, § 14-8, § 14-9, § 14-10, § 14-11
- A-opplysningsloven § 11
- A-opplysningsforskriften § 4-3, § 4-4

Klage

- Skatteforvaltningsloven § 13-1, § 13-3, § 13-4, § 13-5, § 13-6, § 13-7

Søksmål

- Skatteforvaltningsloven § 15-1
- Tvisteloven § 1-3 og 1-5

- Foreldelsesloven § 2, jf. § 3

Forarbeider:

- [Prop. 38 L](#) (2015-2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
- [Innst. 231 L](#) (2015-2016), Lovvedtak 53 (2015-2016)
- Prop. 111 S (2011-2012), Lovforslag Prop. 112 L (2011-2012) (A-ordningen)
- Prop. 86 LS (2017–2018) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga.

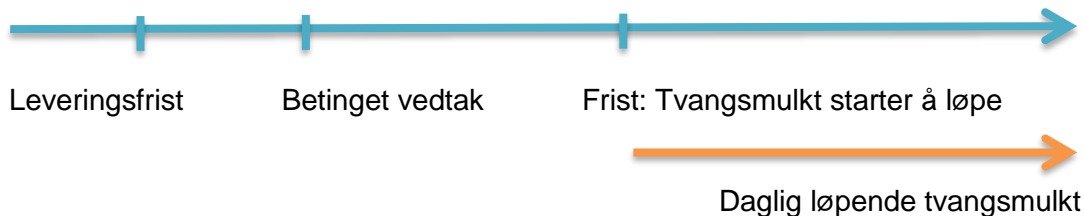
5. Nærmere om tvangsmulkt

5.1 Hva er tvangsmulkt?

Et vedtak om tvangsmulkt er et enkeltvedtak med trussel om plikt til å betale penger til det offentlige dersom en opplysningsplikt ikke etterleves innen en frist som settes i det betingede vedtaket om tvangsmulkt.

Tvangsmulkt skal være "fremoverrettet", og skal ilegges for å motivere til rettidig levering av opplysningene (skape et oppfyllelsespress).

For tredjeparter som ikke gir pliktige opplysninger skal tvangsmulkt være hovedreaksjonen, se [Prop. 38 L](#), punkt 20.4.1.1, og Prop. 112 L (2011-2012) punkt 9.11.3.4.



5.2 Hvem kan ilegge tvangsmulkt?

5.2.1 Tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven

Skattemyndighetene kan ilegge tvangsmulkt, dvs. både skattekontorene, Oljeskattekontoret og Skattedirektoratet.

Hvem som er skattemyndighet i skatteforvaltningsloven fremgår av skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav c, jf. kapittel 2.

Skatteoppkreverne er ikke skattemyndighet etter skatteforvaltningsloven, og kan ikke ilegge tvangsmulkt.

5.2.2 Tvangsmulkt etter a-opplysningsloven

Skattekontoret kan ilegge tvangsmulkt, jf. a-opplysningsloven § 10.

5.3 Når kan tvangsmulkt ilegges?

5.3.1 Hovedregel etter skatteforvaltningsloven

Skattemyndigheten kan ilegge tvangsmulkt når

- skattepliktige ikke gir pliktige opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 8
 - **Merk:** Tvangsmulkt er ikke en aktuell reaksjon overfor lønnstakere og pensjonister som har adgang til å benytte leveringsfritak. Denne gruppen kan unnlate å levere skattemelding når den mottatte meldingen er fullstendig og riktig utfylt.
- tredjeparter ikke gir pliktige opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 7
- skattepliktige eller tredjeparter ikke gir forespurte kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 10
- det er åpenbare feil ved de opplysningene som er gitt

5.3.2 Når er det plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt?

I noen klager anfører klageren at det ikke foreligger skatteplikt til Norge, og at de derfor ikke skal levere skattemelding. Skattedirektoratet legger til grunn at

- Aksjeselskap skal levere skattemelding. Dette gjelder selv om selskapet ikke hatt formue eller inntekt som er skattepliktig, for eksempel fordi virksomheten anføres å være avviklet.
- Enkeltpersonforetak skal levere skattemelding. Dette gjelder selv om det ikke har vært drift i virksomheten.

For skattefri institusjon/sameie og utenlandske selskap/NUF må det foretas en konkret vurdering før det kan slås fast at virksomheten plikter å levere skattemelding. Skattedirektoratet har derfor bestemt at slike virksomheter inntil videre skal behandles slik:

- Skattefri institusjon/sameie: Tvangsmulkt skal frafalles i slike klager, med mindre skattekontoret/skatteklagenemnda har slått fast at subjektet har skattepliktig virksomhet.
- Utenlandsk virksomhet/NUF: Tvangsmulkt skal frafalles i slike klager, med mindre skattekontoret/skatteklagenemnda har slått fast at virksomheten er skattepliktig etter skatteavtalen..

5.3.3 Hovedregel etter a-opplysningsloven

Skattekontoret kan ilegge tvangsmulkt når det etter frist

- ikke er gitt opplysninger (manglende rapportering)
- er gitt ufullstendige opplysninger (mangelfull rapportering)

Etter a-opplysningsforskriften § 4-1 kan det ilegges tvangsmulkt når disse opplysningene ikke er levert innen fristen

- a) organisasjonsnummer, D-nummer eller fødselsnummer for opplysningspliktige, organisasjonsnummer, fødselsnummer eller D-nummer for inntektsmottaker, opplysninger om leveransen etter forskriften § 1-4, opplysninger etter a-opplysningsloven § 3.

Det kan også ilegges tvangsmulkt dersom opplysninger ikke er gitt i den form Skattedirektoratet har bestemt etter § 3-1.

5.4 Ansvar for ilagt tvangsmulkt ved fusjon, fisjon og salg

Ved fusjon overtar det overtakende selskapet det overdragende selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser etter aksjeloven, jf. aksjeloven § 13-2. Dette innebærer at selskapet ved fusjonsavtalen anses å ha påtatt seg ansvaret for det overdragende selskapets forpliktelser fra det tidspunkt fusjonen trer i kraft ved registrering i Foretaksregisteret¹. Ansvaret omfatter alle forpliktelser som oppstår i tiden før fusjonsavtalen trer i kraft, også forpliktelser som ikke forelå på avtaletiden. Mao også for forpliktelser hvis eksistens og omfang er usikker eller ukjent på avtaletidspunktet, f.eks. ansvar for et uoppgjort misligholdsoppgjør eller et uoppgjort skatteoppgjør. Dette innebærer at overtakende selskap blir ansvarlig for tvangsmulkt som er ilagt uavhengig av om kravet er etablert før eller etter fusjonstidspunktet.

Ved fisjon gjelder i utgangspunktet det samme som for fusjon, jf. aksjeloven § 14-2. Det skal følge av fusionsplanen hvilke av de overdragende selskapenes eiendeler, rettigheter og forpliktelser som skal overføres og hvilke som skal beholdes. Forpliktelser som fusionsplanen ikke gir grunnlag for å henføre til et bestemt selskap, vil selskapene være solidarisk ansvarlig for, jf. § 14-11.

Ved salg av virksomheten er det ingen tilsvarende regel som ved fusjon og fisjon. Skattedirektoratet legger til grunn at det er den som ikke har overholdt sin plikt som er ansvarlig for tvangsmulkten.

5.5 Når skal det ikke ilegges tvangsmulkt?

5.5.1 "Kan" – bestemmelse

Bestemmelsen om tvangsmulkt er en "kan"-bestemmelse, og skattemyndigheten må vurdere om tvangsmulkt er et godt virkemiddel. Tvangsmulkt skal ikke ilegges når tvangsmulkten slår urimelig ut eller hvor fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse.

Når skattepliktige eller tredjeparter ikke gir forespurte kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 10 må det vurderes om tvangsmulkt i den konkrete saken vil fremme oppfyllelse av opplysningsplikten, eller om det tvert imot vil ødelegge for en god dialog. Det samme gjelder i saker om internprising der virksomheten blir bedt om å gi opplysninger om konsernselskapet i utlandet (skatteforvaltningsloven § 8-11). Inntil det er etablert systemstøtte og nærmere retningslinjer for bruk av reaksjoner i slike tilfeller, legger Skattedirektoratet til grunn at tvangsmulkt kun unntaksvis skal benyttes.

Skattemyndighetene skal ikke ilegge tvangsmulkt dersom

- Virksomheten, dvs. både enkeltpersonforetak og selskaper, er konkurs, eller er slettet i Enhetsregisteret
- For skattemeldingen for formues- og inntektsskatt; der virksomheten er nystartet

Tvangsmulkt ilegges maskinelt på grunnlag av ikke leverte oppgaver/opplysninger. Der det er mulig bør tvangsmulkt ikke ilegges der skattemyndighetene er kjent med at det foreligger andre forhold som fører til at tvangsmulkt ikke skal ilegges.

Skattedirektoratet legger til grunn at det inntil videre kun ilegges tvangsmulkt ved ikke levert melding(er) eller mangelfulle opplysninger i a-ordningen, og ikke i kontroller etter skfvl. kapittel 10.

¹ Innst. O. nr. 50 (1975-76) s. 181

5.5.2 Frafall av tvangsmulkt i "særlige tilfeller"

Skattemyndighetene kan i særlige tilfelle redusere eller frafalle påløpt mulkt, jf. skatteforvaltningsloven § 14-1 tredje ledd og a-opplysningsloven § 10 fjerde ledd.

Det vil først og fremst gjelde tilfeller der tvangsmulkten slår urimelig ut, eller hvor fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse.

Skattedirektoratet legger til grunn at tvangsmulkten som hovedregel skal frafalles hvis

- det viser seg senere at subjektet ikke var opplysningspliktig
- opplysningsplikten ikke ble overholdt pga. uforutsette og akutte forhold hos den opplysningspliktige selv eller medhjelper/fullmektig, for eksempel alvorlig sykdom, skade eller død
- selskapet har krysset av på skattemeldingen at de har revisjonsplikt, men rent faktisk ikke har slik plikt. Meldingen vil da ikke overføres fra Altinn til Skatteetatens systemer.
- opplysninger er levert, og opplysningspliktige tidligere har opptrådt aktsomt og lojalt (har levert rettidig)

Hvis skattemyndighetene allerede på vedtakstidspunktet er kjent med at slike forhold foreligger, skal det ikke ilegges tvangsmulkt.

I tabellen nedenfor inntas noen mer konkrete momenter og spørsmål som ofte har dukket opp i forbindelse med klagebehandlingen. Selv om et moment i en sak alene ikke tilsier at tvangsmulkt frafalles, kan en kombinasjon av flere forhold (også forhold som ikke er nevnt i tabellen nedenfor) tilsa at mulkt frafalles helt eller delvis. Kun unntaksvis skal tvangsmulkt frafalles når skattemelding ikke er levert.

Tema	Spørsmål	Skattedirektoratet legger til grunn
Aktsom og lojal	Kan det vektlegges at den opplysningspliktige ellers har vært aktsom og lojal, og f.eks. har en god leveringshistorikk?	Ja, se ovenfor i punkt 5.5.2 annet avsnitt.
Altinn	Kan tvangsmulkt frafalles når den opplysningspliktige har hatt problemer med innlevering i Altinn?	Dersom det kan dokumenteres at innlevering var umulig, skal tvangsmulkten frafalles.
Død	Hva skjer med tvangsmulkten når den opplysningspliktige (personlig eller eneeier i ENK) dør?	Det skal ikke ilegges tvangsmulkt hvis dødsfallet er kjent før utsendelse av varsel og vedtak. Ilagt tvangsmulkt skal frafalles når vedkommende døde før kravet var endelig etablert. Det samme gjelder dersom avdøde er eneaksjonær og daglig leder i AS.
Feil skjema/levert i annet format	Alle meldinger unntatt a-melding: Kan tvangsmulkt frafalles hvis opplysninger er gitt, men på feil skjema eller i annet format?	Tvangsmulkt bør frafalles der den opplysningspliktige har forsøkt å gi pliktige opplysninger, og retter feilen når han blir gjort oppmerksom på den.
	A-melding:	Meldingen skal leveres i den form Skattedirektoratet har bestemt, andre formater avvises. Hvis

		opplysningene ikke leveres innen fristen vil dette normalt ikke være et moment som kan tilsi at tvangsmulkt frafalles.
Feil subjekt	Kan tvangsmulkt frafalles hvis opplysninger er gitt på feil subjekt?	Nei, dette vil normalt ikke være et moment som kan tilsi at tvangsmulkt frafalles.
Kommunikasjonssvikt mellom opplysningspliktig og regnskapsfører/revisor	Kan dette vektlegges i vurderingen?	Skd har lagt til grunn at tvangsmulkt ikke frafalles på dette grunnlaget. Se også omtale av "Regnskapsfører".
Konkurs	Kan ilagt tvangsmulkt frafalles hvis det er åpnet konkurs i en virksomhet, dvs. både selskap og enkeltpersonforetak, og virksomheten ikke har levert pliktige opplysninger?	Tvangsmulkt frafalles hvis virksomhet går konkurs før sluttkrav ble etablert (dvs. sluttkrav etableres ved levering eller at maksbeløpet nås). Tvangsmulkt frafalles ikke hvis virksomhet går konkurs etter at endelig krav om tvangsmulkt er etablert. Det samme gjelder ved tvangsoppløsning.
Ny meldingstype	Skattemelding: Kan tvangsmulkt frafalles der skattepliktige har fått endret meldingstype uten at det har vært noen endring i realitet?	Tvangsmulkt frafalles der meldingstype er endret uten at det har vært en endring i realiteten.
Nystiftet	Generelt: Kan tvangsmulkt frafalles der virksomheten er nystiftet, og dette er første gang de skal levere den aktuelle meldingen?	For skattemeldingen skal tvangsmulkt frafalles i slike tilfeller. For andre meldinger legger Skd til grunn at det kan være et moment i vurderingen at virksomheten er nystiftet. Se også "Uerfaren".
Returpost (se også "Slettet virksomhet")	Alle varsel og vedtak sendes nå elektronisk.	For 2017 ble det besluttet at ilagt tvangsmulkt for aksjonærregisteroppgaven frafalles når papirvarsel kom i retur. For andre tilfeller legger Skattedirektoratet til grunn at ilagt tvangsmulkt fastholdes i slike tilfeller da varsel og vedtak er sendt elektronisk.

		Den opplysningspliktige er selv ansvarlig for å sikre at adresse er korrekt og oppdatert.
Regnskapsfører	Regnskapsfører har ikke levert opplysningene, selv om det følger av oppdraget, kan det fritas fra tvangsmulkt?	<p>I utgangspunktet er det den opplysningspliktige selv som har ansvaret for å overholde opplysningsplikten.</p> <p>Det kan likevel i noen saker oppstå akutte forhold, som gjorde det umulig for den opplysningspliktige å innrette seg slik at opplysningene ble gitt rettidig. I slike tilfeller kan tvangsmulkt frafalles.</p> <p>Se også omtale under "Kommunikasjonssvikt mellom opplysningspliktig og regnskapsfører/revisor"</p>
Rus/vanskeligstilt/ manglende forståelse	Kan rusproblemer, eller det at den opplysningspliktige er "vanskeligstilt" eller har en manglende forståelse for opplysningsplikten tilsi at tvangsmulkt frafalles?	Skd legger til grunn at dette kan være vektige momenter i vurderingen som tilsier at tvangsmulkt frafalles.
Saksbehandlingsfeil	Skattekontoret har gitt feil informasjon, hvilken betydning kan det få?	Der skatteetaten har gitt feil informasjon kan det være et moment som taler for å frafalle tvangsmulkt. Er feilinformasjonen gitt over flere år/flere ganger styrker det vekten av momentet. Slik feilinformasjon må dokumenteres eller sannsynliggjøres.
Slettet virksomhet (se også "Returpost")	Kan tvangsmulkt frafalles hvis virksomheten er slettet før skatteleddsperioden/perioden opplysningsplikten gjelder er startet?	Ja, da foreligger ikke plikt til å levere skattemelding og det skulle ikke vært ilagt tvangsmulkt.
	Kan tvangsmulkt frafalles hvis virksomheten er slettet i skatteleddsperioden?	Skattedirektoratet legger til grunn at det ikke er et viktig moment for å frafalle tvangsmulkt at virksomheten ble slettet i skatteleddsperioden.
	Mva-melding: Når virksomheten har avgiftspliktig omsetning under registreringsgrensen på kr 50 000 kan den stå registrert i Merverdiavgiftsregisteret i to	Skattedirektoratet legger til grunn at det ikke er et moment for å frafalle tvangsmulkt i seg selv at vi i etterkant av vedtaket om tvangsmulkt har slettet virksomheten.

	<p>hele kalenderår etter det år omsetningen har sunket under registreringsgrensen (mval. § 14-3 andre ledd). Når omsetningen har vært under kr 50 000 i tre hele kalenderår blir virksomheten slettet fra merverdiavgifts-registeret. Hva med tvangsmulkt som da er ilagt i det siste året, før virksomheten er slettet?</p>	<p>Der virksomheten er slettet, og det anføres at varsel og vedtak ikke er mottatt fordi adressen er endret etter slettingen, bør tvangsmulkt frafalles i de tilfellene vi mottar opplysningene etter fristen. Når virksomheten er slettet kan ikke innehaver melde adresseendring for selskapet i Brønnøysundregistrene.</p> <p>I noen saker foreligger det andre momenter, for eksempel har det for noen opplysningspliktige vært krevende å finne meldingen i Altinn. Der disse har tatt kontakt med skatteetaten for å få hjelp bør det vektlegges.</p>
Søkt bistand	<p>Kan det vektlegges i vurderingen at den opplysningspliktige har tatt kontakt med skatteetaten for bistand i forbindelse med levering?</p>	<p>Hvis tvangsmulkten har startet å løpe da den opplysningspliktige søkte bistand, kan det være grunn til å gi delvis medhold i klagen. F.eks. kan det beregnes tvangsmulkt frem til den opplysningspliktige søkte bistand, selv om opplysningene ikke kom før noe senere.</p>
Språkvansker	<p>Kan språkvansker og rettsvillfarelse tilsi at tvangsmulkt ikke ilegges eller frafalles?</p>	<p>Skd har lagt til grunn at dette i seg selv ikke er momenter som tilsier at tvangsmulkt skal frafalles. Dersom det i tillegg til språkvansker er andre momenter i saken, som f.eks. uerfarenhet, kan det tale for frafall av mulkt.</p>
Sykdom	<p>Hvor mye dokumentasjon skal kreves dersom melding ikke er levert på grunn av sykdom?</p>	<p>Skd har lagt til grunn at saksbehandler må vurdere den begrunnelsen som blir gitt i klagen, og hvorvidt den fremstår som sannsynlig. Medmindre det fremstår som usikkert at sykdommen har betydning for den manglende leveringen, bør legeerklæring ikke etterspørres.</p> <p>Se også "Vanskelig hjemmesituasjon" for sykdom i familie etc.</p>
Tilfeldig næringsinntekt	<p>Skattemelding: Det kan oppstå spørsmål der skattepliktig er ordinær lønsmottaker, men enkelte år har hatt næringsinntekt i tillegg til den ordinære lønnsinntekten</p>	<p>Skd legger til grunn at dette kan være et moment som tilsier at tvangsmulkt kan frafalles i slike enkeltstående tilfeller.</p>

	sin (f.eks. royalty eller som følge av fordeling mellom ektefeller oa.). Dette medfører at vedkommende skal levere annen type skattemelding, og til annen frist. Kan dette være et moment for å frafalle tvangsmulkt?	
Tvangsoppløsning	Se "Konkurs"	
Uerfaren	Kan det være et moment i vurderingen at den opplysningspliktige er uerfaren?	Skattedirektoratet legger til grunn at dette kan være moment i en helhetsvurdering, men er i seg selv ikke grunnlag for å frafalle tvangsmulkt.
Undervisning	Kan tvangsmulkt frafalles hvis virksomheten er opprettet som ledd i undervisning, hvis det ikke er aktivitet i virksomheten?	I slike tilfeller bør tvangsmulkt frafalles.
Varetekt	Kan vi unnlate å illegge tvangsmulkt, ev. frafalle ilagt tvangsmulkt, dersom den opplysningspliktige sitter i varetekt når opplysningsplikten inntreffer og i tiden etter?	Ja, i slike tilfelle kan tvangsmulkten frafalles (ev. ikke illegges hvis vi er kjent med situasjonen på illeggelsestidspunktet.) Dersom tvangsmulkt har løpt en tid før varetekt iverksettes, kan mulkt nedsettes, f.eks. ved at den stoppes når personen settes i varetekt.
Vanskelig hjemmesituasjon	Kan en vanskelig hjemmesituasjon vektlegges i vurderingen av om det foreligger særlige tilfeller?	Skd har lagt til grunn at dette kan være moment som tilsier at tvangsmulkt frafalles dersom dette ikke er en tilstand som har vart over tid.
Varsel	Mange hevder at de ikke har mottatt det betingede vedtaket, og ble først oppmerksomme på tvangsmulkten etter at de har fått faktura. Kan dette vektlegges i vurderingen?	Skd legger til grunn at dette som hovedregel ikke tilsier at tvangsmulkt frafalles, med mindre det har vært tilnærmet umulig for den opplysningspliktige å melde fra om riktig adresse.
Økonomi	Noen viser til virksomhetens økonomi, f.eks. at de har lave inntekter. Kan tvangsmulkt frafalles på dette grunnlaget?	Skd har lagt til grunn at størrelsen på virksomhetens økonomi normalt ikke har betydning for fastsettelsen av tvangsmulkten.

5.5.3 Unntak der oppfyllelse er umulig

Tvangsmulkt skal ikke påløpe dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige. Det er ikke tilstrekkelig at levering er umulig, det er i tillegg et krav at situasjonen ikke skyldes den ansvarliges egne forhold. Her må det for eksempel kunne forventes at virksomhetene har interne rutiner eller planer for å håndtere uforutsette hendelser som f.eks. fravær og sykdom hos nøkkelpersonell. Slikt fravær/sykdom kan derfor normalt ikke føre til at oppfyllelse er umulig. Et eksempel på at situasjonen ikke kan skyldes den ansvarliges egne forhold kan være hvis

- Det har vært kjente problemer med våre systemer for innlevering (inkl. Altinn)
- Den opplysningspliktige opplever akutte problemer (crash) i egne systemer, under forutsetning av at problemet blir løst innen rimelig tid

Se forøvrig også punkt 5.5.2 ovenfor.

5.6 Tvangsmulktens størrelse

5.6.1 Skattepliktige gir ikke pliktige opplysninger

Når skattepliktige ikke gir opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 8 skal tvangsmulkt utgjøre ett halvt rettsgebyr per dag.

Fra 1. januar 2018 er ett rettsgebyr 1 130 kroner, jf. [rettsgebyrloven](#) § 1 og [rettsgebyrforskriften](#) § 2-1.

I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men det kan ikke settes høyere enn 3 rettsgebyr per dag.

Skattedirektoratet legger til grunn at satsene i forskriften som hovedregel skal brukes. Dersom det unntaksvis vurderes høyere satser må det tas hensyn til at tvangsmulkt ikke bør være større enn det som er nødvendig, og at det må være proporsjonalitet mellom hvor alvorlig konsekvensene av opplysningssvikten er og reaksjonens størrelse.

5.6.2 Tredjeparter gir ikke pliktige opplysninger

Når tredjeparter ikke gir opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 skal tvangsmulkt utgjøre ett rettsgebyr per dag.

Fra 1. januar 2018 er ett rettsgebyr 1 130 kroner, jf. [rettsgebyrloven](#) § 1 og [rettsgebyrforskriften](#) § 2-1.

I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men det kan ikke settes høyere enn 3 rettsgebyr per dag. Se forøvrig omtale av bruk av særlig sats under punkt 5.6.1.

5.6.3 Skattepliktige eller tredjeparter gir ikke forespurte kontrollopplysninger

Når skattepliktige eller tredjeparter ikke gir forespurte kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 10 skal tvangsmulkt utgjøre ett rettsgebyr per dag.

Fra 1. januar 2018 er ett rettsgebyr 1 130 kroner, jf. [rettsgebyrloven](#) § 1 og [rettsgebyrforskriften](#) § 2-1.

I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men det kan ikke settes høyere enn 10 rettsgebyr per dag.

For nærmere omtale av bruk av særlig sats, se omtale ovenfor i punkt 5.6.1. I slike saker kan det dessuten være et moment i vurderingen at risikoen for at opplysninger ikke fremlegges øker når tiden går.

Inntil det er etablert systemstøtte for bruk av reaksjoner i slike tilfeller, legger Skattedirektoratet til grunn at tvangsmulkt kun unntaksvis skal benyttes i slike tilfeller.

5.6.4 Arbeidsgivere mv. gir ikke pliktige opplysninger

Når arbeidsgivere mv. ikke gir opplysninger etter a-opplysningsloven skal tvangsmulkt normalt utgjøre 1/10 rettsgebyr per dag per inntektsmottaker det ikke er gitt pliktige opplysninger om, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd.

Fra 1. januar 2018 er ett rettsgebyr 1 130 kroner, jf. rettsgebyrloven § 1 og rettsgebyrforskriften § 2-1.

I særlige tilfeller kan dagsatsen settes lavere eller høyere enn det som følger av første ledd. Se forøvrig omtale av bruk av særlig sats under punkt 5.6.1.

5.6.5 Nærmere beregning og avslutning av tvangsmulkt

Tvangsmulkt løper fra den dagen som fastsettes i vedtak om tvangsmulkt, frem til den opplysningspliktige har oppfylt sin opplysningsplikt. Det innebærer for eksempel at dersom tvangsmulkt skal starte å løpe 20. mars, beregnes mulkt fra og med 20. mars. Den opplysningspliktige har oppfylt sin opplysningsplikt når opplysningene kommer frem til skattemyndighetene (skfvl. § 5-5). Hvis opplysningene er kommet frem til oss 28. mars, beregnes da tvangsmulkt til og med 27. mars, dvs. i 8 dager.

Tvangsmulkt omtalt i punktene 5.6.1 – 5.6.3, kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret. Det innebærer at tvangsmulkt senest må stoppes når det utgjør kr. 56 500. Tvangsmulkt omtalt i punkt 5.6.4 kan ikke overstige 1 000 rettsgebyr per måned, dvs. kr. 1 130 000.

Skattedirektoratet legger til grunn at løpende tvangsmulkt kan stoppes før den opplysningspliktige oppfylder sin opplysningsplikt eller det maksimale beløpet nås. Det kan for eksempel være der skattekontoret ønsker å starte arbeidet med å fastsette skjønn for en gruppe skattepliktige, og ønsker likebehandling av gruppen, eller skattemyndighetene av andre årsaker ser at ilagt tvangsmulkt (eller videre tvangsmulkt) likevel ikke vil bidra til at opplysningsplikten oppfylles.

Varsel og vedtak om tvangsmulkt kan² sendes elektronisk til virksomheter. Dokumentet anses for å ha kommet fram når varsel/vedtak er lagt i et egnet informasjonssystem (Altinn), og opplysningspliktig er varslet om dette til en selvvalgt elektronisk varslingsadresse (e-post/sms). Der vi ikke har elektronisk varslingsadresse, kan vi varsle den opplysningspliktige pr. papir om at denne har mottatt et nytt brev i Altinn.

5.7 Saksbehandlingsregler ved ileggelse av tvangsmulkt

5.7.1 Generelt

Når det skal ilegges tvangsmulkt kan forhåndsvarsel etter skatteforvaltningsloven § 5-6 unnlates. Dette omtales ofte som "betinget vedtak om tvangsmulkt".

Det skal fremgå av vedtaket

- hvilke plikter som ikke er oppfylt
- frist for når tvangsmulkten begynner å løpe
- størrelsen på tvangsmulkten (den daglige satsen)
- eventuell klageadgang, klagefrist, klageinstans, fremgangsmåte ved klage

² For 2017 sendes varsel og vedtak for mva-melding på papir.

- retten til å se sakens dokumenter
- eventuell søksmålsfrist

Hvis de etterspurte opplysningene leveres etter at vedtak om tvangsmulkt er fattet, men før tvangsmulkten starter å løpe, skal tvangsmulkt ikke iverksettes.

Varsel og vedtak skal sendes til den opplysningspliktige. I ansvarlige selskap (ANS/DA/BA) rettes vedtaket til selskapet, og sendes til selskapets adresse. I enkeltpersonforetak (ENK) rettes vedtaket til innehaveren på foretakets adresse.

5.7.2 Særlig om tvangsmulkt ved pålegg

Når skattepliktige eller tredjeparter pålegges å gi kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 10 skal det samtidig settes en frist for innsending av de aktuelle opplysningene. Der svarfristen er utløpt uten at forespurte opplysninger er mottatt, kan skattemyndighetene fatte varsel/vedtak om tvangsmulkt.

5.7.3 Særlig om tvangsmulkt etter a-opplysningsloven

Påminnelse

Skattekontoret kan sende påminnelse til den opplysningspliktige.

Påminnelsesbrevet sendes til den opplysningspliktige i Altinn normalt to virkedager etter leveringsfristens utløp. Samtidig som påminnelsesbrevet sendes til den opplysningspliktige i Altinn, sendes det et varsel per SMS/e-post, med informasjon om at den opplysningspliktige har mottatt et brev fra Skattekontoret i Altinn.

SMS/e-post-varsel sendes til de opplysningspliktige som har slik kontaktinformasjon registrert i Altinn.

Ved mistanke om at de rapporterte opplysningene er uriktige, skal det ikke sendes påminnelse etter denne retningslinjen. Ansvar for å følge opp at opplysningene som rapporteres er innholdsmessig korrekte og fullstendige, ligger hos den enkelte etat som skal benytte opplysningene. Det fremgår av Prop.112 L (2011-2012) punkt 9.11.5.

Opplysninger rapporteres etter at tvangsmulkt har startet å løpe

Dersom manglende opplysninger rapporteres etter at tvangsmulkten har begynt å løpe, skal den løpende mulkten stoppes samme dag som skattekontoret mottok opplysningene. Opplysningene må rapporteres gjennom innsending av a-melding. Mulkten stoppes for de forhold som er rapportert fullstendig. Er det forhold som fortsatt er mangelfulle, vil mulkten fortsette å løpe for disse manglene.

Dersom den opplysningspliktige sender inn en forklaring eller begrunnelse for forsinkelsen og krever at tvangsmulkten som er påløpt frafalles, anses dette som en klage som må registreres i Elark.

Skattekontoret må vurdere om begrunnelsen er av en slik art at påløpt tvangsmulkt bør frafalles, jf. ovenfor. Dersom skattekontoret finner at begrunnelsen ikke er tilstrekkelig for å endre vedtaket, skal klagen oversendes Skattedirektoratet for behandling etter gjeldende rutiner.

Oppsettende virkning/utsatt iverksetting

Dersom den opplysningspliktige ber om at klagen skal gis oppsettende virkning, må saken avgjøres snarest mulig, jf. forvaltningsloven § 42. Saksbehandler registrerer klagen i Sanksjoneringsweb, og dersom søknaden innvilges må det sendes kopi til den lokale

skatteoppkreveren slik at det ikke blir sendt ut fakturaer med påløpt tvangsmulkt mens saken er under behandling.

Det skal normalt ikke gis utsatt iverksettelse av vedtak om tvangsmulkt.

5.7.4 Særlig om skattehjelpen

I noen saker kan det foreligge forhold som tilsier at saken bør tas opp med skattehjelpen. Det er oppnevnt kontaktpersoner i hver region, og disse fremgår av egen oversikt på skattenett.

6. Nærmere om overtredelsesgebyr

6.1 Hva er overtredelsesgebyr?

Overtredelsesgebyr er en reaksjon som ilegges i ettertid når det er konstatert et brudd på en opplysningsplikt, og er en sanksjon mot et lovbrudd.



6.2 Hvem kan ilegge overtredelsesgebyr?

6.2.1 Skatteforvaltningsloven

Skattemyndighetene kan ilegge overtredelsesgebyr, dvs. både skattekontorene, Oljeskattekontoret og Skattedirektoratet kan ilegge overtredelsesgebyr.

Hva som er skattemyndighet i skatteforvaltningsloven fremgår av skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav c, jf. kapittel 2.

Skatteoppkreverne er ikke skattemyndighet etter skatteforvaltningsloven, og kan ikke ilegge overtredelsesgebyr.

6.2.2 A-opplysningsloven

Skattekontoret kan ilegge overtredelsesgebyr, jf. a-opplysningsloven § 11.

6.3 Når kan overtredelsesgebyr ilegges?

6.3.1 Særlig om overtredelsesgebyr etter skatteforvaltningsloven

Skattemyndighetene kan ilegge overtredelsesgebyr når

- tredjeparter ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter skatteforvaltningsloven kapittel 7
- skattepliktige eller tredjeparter ikke medvirker til kontroll etter § 10-4

For tredjeparter som ikke oppfyller sin opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 skal overtredelsesgebyr normalt benyttes når en ikke lenger er i den aktuelle skattefastsettingsperioden.

6.3.2 Særlig om overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven

Arbeidsgivere mv. som ikke leverer opplysninger innen fristen kan ilegges overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven § 11. Det følger videre av a-opplysningsforskriften § 4-3 at gebyr kan ilegges når følgende opplysninger ikke er levert innen fristen:

- a) organisasjonsnummer, D-nummer eller fødselsnummer for opplysningspliktige,
- b) organisasjonsnummer, fødselsnummer eller D-nummer for inntektsmottaker, opplysninger om leveransen etter forskriften § 1-4, opplysninger etter a-opplysningsloven § 3.

Det kan også ilegges overtredelsesgebyr dersom opplysninger ikke er levert i den form Skattedirektoratet har bestemt etter forskriften § 3-1.

6.4 Når skal det ikke ilegges overtredelsesgebyr?

6.4.1 "Kan"-bestemmelse

Bestemmelsen er en "kan"-bestemmelse, og skattemyndigheten må vurdere om det skal ilegges overtredelsesgebyr.

Overtredelsesgebyr skal ikke ilegges dersom tredjeparten er ilagt tvangsmulkt for samme opplysningssvikt. Dette følger av skatteforvaltningsloven § 14-7 andre ledd og a-opplysningsforskriften § 4-3 tredje ledd. Les mer om grensen mellom overtredelsesgebyr og tvangsmulkt i punkt 7.

Skattemyndighetene skal ikke ilegge overtredelsesgebyr dersom

- det var kjente problemer med våre systemer når innleveringen skulle gjennomføres (inkl. Altinn)
- selskapet er konkurs, og slettet i Enhetsregisteret

Hvis de etterspurte opplysningene leveres etter at vedtak om tvangsmulkt er fattet, men før tvangsmulkten starter å løpe, iverksettes ikke vedtaket om tvangsmulkt. I slike tilfeller skal det ikke ilegges overtredelsesgebyr.

Dersom tvangsmulkt ikke ilegges når manglende oppfyllelse av opplysningsplikten oppdages, av ressurs hensyn, skal det ikke senere ilegges overtredelsesgebyr.

Inntil det er etablert systemstøtte og nærmere retningslinjer for bruk av reaksjoner i slike tilfeller, legger Skattedirektoratet til grunn at overtredelsesgebyr kun unntaksvis skal benyttes.

6.4.2 Unntak der oppfyllelse er umulig

Det skal ikke ilegges overtredelsesgebyr dersom oppfyllelse er umulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

Det er ikke tilstrekkelig at levering var umulig, det er i tillegg et krav at situasjonen ikke skyldes den ansvarliges egne forhold.

Det vises forøvrig til omtale ovenfor under unntak for illeggelse av tvangsmulkt, se punkt 5.5.2.

6.5 Overtredelsesgebyrets størrelse

6.5.1 Når tredjepart ikke oppfyller sine opplysningsplikter

Når tredjeparter ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 skal overtredelsesgebyret utgjøre 10 rettsgebyr.

Fra 1. januar 2018 er ett rettsgebyr 1 130 kroner, jf. [rettsgebyrloven](#) § 1 og [rettsgebyrforskriften](#) § 2-1.

Ved gjentatt overtredelse innen 12 måneder fra ileggelse av overtredelsesgebyr, skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr.

Med gjentatt overtredelse menes tilfeller der samme subjekt har vært ilagt overtredelsesgebyr, og det igjen blir aktuelt å ilegge overtredelsesgebyr innen 12 måneder. Dvs. for samme opplysningsplikt og samme termin/periode. Dersom skattemyndigheten har konstatert mulig overtredelse, men valgt å ikke ilegge overtredelsesgebyr de(n) første gangen(e), kan ikke den forhøyede satsen brukes hvis gebyr ilegges innen 12. måneder. Ordinær sats skal da benyttes.

6.5.2 Når skattepliktige eller tredjeparter ikke medvirker til kontroll

Når skattepliktige eller tredjeparter ikke medvirker til kontroll etter § 10-4 eller § 10-8 kan det ilegges overtredelsesgebyr med inntil 50 rettsgebyr, dvs. kr 56 500.

6.5.3 Når arbeidsgivere mv. ikke oppfyller sine opplysningsplikter

Overtredelsesgebyret skal normalt utgjøre ¼ rettsgebyr per dag forsinkelsen har vart, dvs. kr. 282,50.

I særlige tilfeller kan gebyret settes høyere eller lavere per dag enn det som følger av første ledd.

Gebyret kan ikke overstige 15 ganger rettsgebyret, dvs. kr. 16 950.

6.6 Saksbehandlingsregler ved ileggelse av overtredelsesgebyr

6.6.1 Forhåndsvarsel

Når skattemyndigheten skal ilegge overtredelsesgebyr, skal det sendes varsel til den opplysningspliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 14-8 jf. § 5-6. Varsel kan unnlates når overtredelsesgebyr ilegges på stedet, f.eks. i forbindelse med en kontroll etter § 10-4. For ordningen følger krav om forhåndsvarsel av forvaltningsloven § 16.

6.6.2 Forhåndsvarselets innhold

Varselet skal gjøre rede for hva saken gjelder, og må ellers inneholde det som anses påkrevd for at den opplysningspliktige på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser.

Frist

Den opplysningspliktige skal minimum gis tre ukers frist for å uttale seg.

Veiledning om taushetsrett

Skattemyndighetene skal, så langt det er nødvendig for at den opplysningspliktige kan ivareta sine interesser i saken, veilede om rekkevidden av retten til ikke å svare på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander når svaret eller utleveringen kan utsette vedkommende for overtredelsesgebyr. Dette følger av skatteforvaltningsloven § 14-9 og Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) art. 6 om krav til en "rettferdig rettergang".

Omfanget av denne veiledningsplikten vil bero på en konkret vurdering av hva som er nødvendig for at den skattepliktige eller tredjeparten skal kunne ivareta sine interesser.

Vilkår knyttet til søksmål

Skattedirektoratet har [bestemt](#) at skattemyndighetene kun unntaksvis skal bruke adgangen til å stille vilkår for å reise søksmål. Det er gjort unntak for særavgiftsområdet, hvor tidligere praksis om å stille vilkår om at klageadgangen er benyttet og klagen er avgjort i klageinstansen, videreføres.

I saker hvor det stilles vilkår, må det fremgå av oversendelsen av vedtaket at klageretten må benyttes før det kan reises søksmål om vedtakets gyldighet.

6.6.3 Informasjon om sakens utfall

Skattemyndighetene skal informere den opplysningspliktige om sakens utfall dersom de senere kommer til at det likevel ikke skal ilegges overtredelsesgebyr jf. skatteforvaltningsloven § 5-6 sjette ledd.

6.6.4 Hvem skal varsel og vedtak sendes til?

Forhåndsvarsel og vedtak om overtredelsesgebyr skal sendes til den opplysningspliktige. I ansvarlige selskap (ANS/DA/BA) rettes vedtaket til selskapet, og sendes til selskapets adresse. I enkeltpersonforetak (ENK) rettes vedtaket til innehaveren på foretakets adresse.

7. Nærmere om valg av reaksjon og grensen mellom tvangsmulkt og overtredelsesgebyr

7.1 Oversikt over når tvangsmulkt og overtredelsesgebyr kan brukes

I denne retningslinjen behandles følgende reaksjoner:

	Tvangsmulkt	Overtredelsesgebyr
Tredjepartsopplysninger etter skfvl. kapittel 7	X	X
Opplysninger fra skattepliktige etter skfvl. kapittel 8	X	
Innhenting av kontrollopplysninger etter skfvl. kapittel 10 ³	X	
Ikke medvirker til kontroll etter skfvl. § 10-4 (§ 10-8)		X
Opplysningssvikt fra arbeidsgiver mv. etter a-oppl.	X	X

Overtredelsesgebyr skal ikke ilegges dersom tredjeparten er ilagt tvangsmulkt for samme opplysningssvikt. Det vil kunne være aktuelt ved tredjeparters brudd på opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og for opplysningssvikt etter a-opplysningsloven.

³ Dvs. §§ 10-1, 10-2, 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7

7.2 Når tredjeparter ikke gir pliktige opplysninger

For tredjeparter som ikke gir pliktige opplysninger innen de fastsatte fristene skal tvangsmulkt være den primære reaksjonsformen, se punkt 6.1 ovenfor.

I praksis vil det sjelden være aktuelt å ilegge overtredelsesgebyr overfor tredjepart som ikke har oppfylt opplysningsplikten etter kapittel 7, selv om bestemmelsen gir hjemmel for det. Overtredelsesgebyr kan likevel være aktuelt når skattemyndighetene først i ettertid blir klar over at opplysningene skulle vært gitt. I slike tilfeller er det ikke aktuelt å ilegge tvangsmulkt.

Fordi det ikke kan ilegges overtredelsesgebyr og tvangsmulkt for den samme opplysningssvikten, kan det oppstå spørsmål om hva som er "den samme opplysningssvikten".

1. Ny henvendelse

Der det er nødvendig med en ny henvendelse for å be om andre/ufyllende opplysninger, vil dette som hovedregel være et nytt grunnlag for tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr. Dvs. ikke "den samme opplysningssvikten".

2. Gir uriktige opplysninger

Der tredjepart er ilagt løpende tvangsmulkt, og svarer men uriktig, kan det ikke ilegges overtredelsesgebyr. Dersom det uriktige svaret medfører oppfølgingsspørsmål, kan dette være hjemmelsgrunnlag for både ny tvangsmulkt (for å fremtvinge nytt svar) eller etterfølgende overtredelsesgebyr (for å sanksjonere manglende/uriktig svar på oppfølgingsspørsmål). Skattedirektoratet antar likevel at det er en nedre grense for hva som må anses som ny "opplysningssvikt", f.eks. der spørsmålet gjelder uvesentlige avklaringer.

Eksempler

1. Et AS har ikke levert melding om fordringer og gjeld i selskapsforhold (§ 7-4), og det ilegges tvangsmulkt.
 - a) AS leverer så opplysningene.
Under en senere kontroll oppdager kontrolløren at opplysningene neppe kan være riktige. Kontrolløren pålegger/etterspør melding. Det kan ikke ilegges gebyr eller tvangsmulkt fordi det allerede er ilagt tvangsmulkten for denne opplysningssvikten.
 - b) AS leverer ikke opplysningene.
Under en senere kontroll oppdager kontrolløren at AS ikke har levert opplysningene. Kontrolløren ber om konkrete opplysninger. Det kan ilegges tvangsmulkt for å fremtvinge opplysningene hvis de ikke kommer innen fristen som kontrolløren har satt, eller eventuelt overtredelsesgebyr.
2. Et AS har ikke levert melding etter § 7-4, og det ble ikke ilagt tvangsmulkt. Under en senere kontroll oppdager skattemyndigheten at selskapet ikke har levert, eller har levert melding men opplysningene neppe kan være riktige slik at ytterligere opplysninger etterspørres. Her kan det ilegges tvangsmulkt, eller eventuelt overtredelsesgebyr.

7.3 Ved innhenting av kontrollopplysninger og manglende medvirkning til kontroll

Det kan ilegges tvangsmulkt for å fremtvinge opplysninger etter bestemmelsene i skatteforvaltningsloven §§ 10-1, 10-2, 10-3, 10-5, 10-6 og 10-7. Det kan ikke ilegges overtredelsesgebyr ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikten for disse bestemmelsene.

Ved manglende medvirkning til kontroll hos den opplysningspliktige etter skatteforvaltningsloven § 10-4, kan overtredelsesgebyr ilegges. Manglende medvirkning etter denne bestemmelsen kan ikke sanksjoneres med tvangsmulkt.

Eksempel

En tredjepart har ikke sendt pliktige kontrollopplysninger etter pålegg fra skattemyndighetene, og er ilagt tvangsmulkt. Tredjepart har ikke levert opplysningene, og skattemyndighetene ønsker å gjennomføre stedlig kontroll etter § 10-4.

Skattedirektoratet legger til grunn at en stedlig kontroll i utgangspunktet vil være en ny og selvstendig kontrollhandling, som gir nytt og selvstendig grunnlag for å ilegge reaksjoner.

Unntak kan tenkes når den stedlige kontrollen gjennomføres kun for å innhente de tidligere etterspurte opplysningene.

7.4 Nærmere om grensen mellom tvangsmulkt og tilleggsskatt

Ilagt tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven § 14-1 første ledd første og andre punktum (dvs. når det ikke er gitt tredjepartsopplysninger etter kapittel 7, opplysninger fra skattepliktige etter kapittel 8, forespurte kontrollopplysninger etter kapittel 10, eller det er åpenbare feil ved disse opplysningene) skal komme til fradrag i beregnet tilleggsskatt for unnlatt levering etter § 14-3 første ledd annet punktum.

8. Klage

8.1 Klagerett

Vedtak om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr kan påklages etter skatteforvaltningsloven kapittel 13.

8.2 Vurdering av klagen

Saksbehandler må vurdere de anførselene den opplysningspliktige kommer med uavhengig av hva henvendelsen kalles av den opplysningspliktige, f.eks. "klage", "krav om ettergivelse" etc.

Hvis det er uklart om henvendelsen er en klage, eller klagen inneholder feil eller mangler, kan saksbehandler sette en kort frist for retting eller utfylling. Dette følger av skfvl. § 13-5 fjerde ledd.

Dersom henvendelsen i realiteten er en søknad om lempning av innfordringshensyn, sendes henvendelsen til innfordringsmyndigheten for behandling, jf. skattebetalingsloven kapittel 15. Den opplysningspliktige skal orienteres om oversendelsen.

8.3 Klagefrist

Klagefrist på vedtak om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr er seks uker etter skfvl. § 13-4 første ledd.

Der klage er sendt på papir regnes klagefristen som avbrutt når klagen er levert til tilbyder av posttjenester, jf. skatteforvaltningsforskriften § 5-5-1. Hvis klage er sendt elektronisk regnes klagefristen som avbrutt når klagen er kommet frem til den elektroniske adressen skatteetaten har oppgitt. Dette følger av skatteforvaltningsloven § 5-5 og e-forvaltningsforskriften § 11 siste ledd.

8.4 Når klage kommer etter utløp av klagefrist

Når den opplysningspliktige klager etter utløpet av klagefristen skal klagen som hovedregel avvises.

Selv om klagefristen er oversittet kan skattemyndighetene ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.

Klagen kan ikke tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet. Se skatteforvaltningsloven § 13-6 annet ledd, jf. § 13-4 tredje ledd. Dette gjelder med mindre det foreligger konkrete forhold i saken som tilsier at den bør tas opp etter skfvl. § 12-11.

8.5 Vilkår for å behandle klage foreligger ikke

Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, kan skattekontoret/Oljeskattekontoret avvise klagen. Se skatteforvaltningsloven § 13-6 annet ledd. Se likevel punkt 8.4 ovenfor.

8.6 Klageorgan – hvor sendes klagen?

Skattedirektoratet er klageorgan når skattekontoret har fattet vedtak om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr.

Klagen sendes den som har fattet vedtaket, dvs. skattekontoret eller Oljeskattekontoret.

8.7 Er det klagerett på avvisning av klage?

8.7.1 Klage innkommet innen ett år

Der klage avvises fordi den er kommet etter klagefristen, men innen ett år etter at vedtak ble truffet, kan avvisningen påklages, jf. skatteforvaltningsloven § 13-1.

8.7.2 Klager innkommet mer enn ett år etter vedtak

Der klage avvises fordi den er kommet mer enn ett år etter at vedtak ble truffet, kan avvisningen ikke påklages.

9. Omgjøring av eget vedtak om tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr

Den som har ilagt tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr kan omgjøre vedtaket dersom den finner klagen begrunnet, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 tredje ledd.

Skattedirektoratet legger til grunn at de samme forhold som tilsier at tvangsmulkt og overtredelsesgebyr ikke bør ilegges, også bør føre til at ilagt reaksjon frafalles.

Skattekontoret kan også omgjøre vedtak slik at det gis delvis medhold i klagen. I slike tilfeller må skattekontoret orientere den opplysningspliktige om at vedtaket kan påklages.

Der skattekontoret gir delvis medhold, kan også den resterende delen av klagen oversendes Skattedirektoratet for behandling. Det kan for eksempel være hvis

- skattekontorets medhold utgjør en mindre del av klagen.
- klagen gjelder ulike meldinger, og skattekontoret gir medhold i en/noen men ikke alle

10. Utsatt iverksetting av vedtak

10.1 Vedtak om overtredelsesgebyr

Overtredelsesgebyr som er ilagt etter skatteforvaltningsloven skal ikke iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort, jf. skatteforvaltningsloven § 14-10.

Hvis den opplysningspliktige vil prøve vedtakets gyldighet for domstolene, skal vedtaket etter anmodning ikke iverksettes før etter utløpet av søksmålsfristen eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

Virkingen av slik utsatt iverksetting er at kravet ikke må betales før etter fristen er utløpt eller endelig rettsavgjørelse foreligger.

Dette følger av skatteforvaltningsloven § 14-10.

For overtredelsesgebyr som er ilagt etter a-opplysningsloven kan skattekontoret og Skattedirektoratet beslutte at vedtak ikke skal iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort etter fvl. § 42.

10.2 Vedtak om tvangsmulkt

Den opplysningspliktige skal i utgangspunktet betale ilagt tvangsmulkt ved forfall. Det er ikke gitt egne regler om utsatt iverksetting av tvangsmulkt i skatteforvaltningsloven.

For tvangsmulkt ilagt etter a-opplysningsloven vil fvl. § 42 gjelde.

11. Sakskostnader

11.1 Vedtak etter skatteforvaltningsloven

11.1.1 Når kan sakskostnader dekkes?

Når et enkeltvedtak blir endret til gunst, skal vedkommende tilkjennes dekning for vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. Dette følger av skatteforvaltningsloven § 5-9.

Det tilkjennes ikke sakskostnader dersom endringen skyldes

- vedkommendes eget forhold eller
- forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller
- andre særlige forhold taler mot det.

11.1.2 Hvem avgjør spørsmål om sakskostnader?

Det organ som har endret et vedtak til gunst skal også behandle spørsmål om sakskostnader. Det betyr at Skattekontoret avgjør spørsmål om sakskostnader når de har gitt helt eller delvis medhold i en sak.

11.1.3 Frist

Krav om dekning av sakskostnader må settes frem innen 6 uker etter at melding om endringsavgjørelsen er kommet fram.

11.1.4 Klage

Avgjørelse om sakskostnader kan påklages etter reglene i skfvl. kapittel 13.

11.2 Vedtak etter a-opplysningsloven

11.2.1 Når kan sakskostnader kreves?

Når et enkeltvedtak blir endret til gunst, skal vedkommende tilkjennes dekning for vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. Dette følger av forvaltningsloven § 36.

Det tilkjennes ikke sakskostnader dersom endringen skyldes

- vedkommendes eget forhold eller
- forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller
- andre særlige forhold taler mot det.

11.2.2 Hvem avgjør spørsmål om sakskostnader?

Det organet som har truffet vedtaket som også avgjør spørsmålet om sakskostnader.

11.2.3 Frist

Kravet må settes fram senest 3 uker etter at melding om det nye vedtak er kommet fram til vedkommende.

Fristen kan forlenges, jf. fvl. § 29 fjerde ledd.

Forvaltningslovens regler om når klage må være fremsatt, oversittelse av klagefrist mv. i §§ 30-32 gjelder tilsvarende.

11.2.4 Klage

Avgjørelse om dekning av sakskostnader kan påklages.