

Rundskriv
fra
RIKSADVOKATEN
R. 2469/72.

Del II — nr. 4/1972.

92

Oslo, 25. november 1972.

Herr statsadvokaten i

Overtredelser av merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven m. m.

I. I mitt rundskriv av 10. november 1970¹⁾ om behandling av økonomiske straffesaker nevnte jeg til slutt under pkt. IV—1 om avgiftsunndragelser at jeg ville overveie å gi en nærmere redegjørelse for de spesielle problemer merverdiavgiftsloven m. m. reiser.

Merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 trådte i kraft fra 1. januar 1970, lovens bestemmelser i Kap. VII. Registrering, allerede 1. oktober 1969. Senere er det foretatt endringer i loven, senest 25. februar 1972. Straffebestemmelsen i lovens § 72 er ikke endret.

Investeringsavgiftsloven av 19. juni 1969 trådte i kraft 1. januar 1970. Også i denne lov er det foretatt endringer, senest 11. juni 1971. I et nytt første ledd i § 7 ble det da innarbeidet en klar straffebestemmelse.

I den senere tid har politiet og påtalemyndigheten fått en del merverdiavgiftssaker til behandling. Flere av de saker som har passert dette embete, og saker som jeg på annen måte har fått kunnskap om, viser at det råder en viss usikkerhet om hvordan slike saker bør behandles. Jeg finner det derfor formålstjenlig å redegjøre nærmere for enkelte sentrale bestemmelser i forannevnte lover, som er av betydning for den strafferettlige vurdering og behandling.

II. Den alminnelige omsetningsavgift var, etter omlegningen fra 1. september 1940, en avgift på siste omsetningsledd eller detaljleddet. De nærmere bestemmelser om avgiften ble fastsatt av Stortinget i de årlige vedtak om skatter og avgifter. Merverdiavgiften er en flerleddsavgift, hvor avgiftsoppkrevingen på hvert enkelt omsetningsledd er begrenset til differansen mellom innkjøps- og salgspris på vedkommende ledd. Omfanget av avgiftsplikten er dessuten vesentlig utvidet ved overgangen til merverdiavgiftssystemet. Avgiftssatsen blir fastsatt av Stortinget i de årlige vedtak om skatter og avgifter, og har siden innføringen vært 20 %.

¹⁾ Rundskriv nr. 13/1970.

93

Merverdiavgiften beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetning. Selve avgiften tas ikke med i beregningsgrunnlaget. Denne avgift kalles utgående avgift, jfr. lovens § 18, jfr. § 4, første ledd. Den næringsdrivende har imidlertid rett til å trekke fra den avgift som er beregnet og inkludert i prisen på det foregående ledd. Denne avgift, som kan kreves refundert, kalles inngående avgift, jfr. lovens § 21, jfr. § 4, annet ledd. I omsetningsoppgaven fremkommer det aktuelle merverdiavgiftsbeløp som skal innbetales, som differansen mellom utgående og inngående avgift.

For omsetningsavgiften etter loven av 19. mai 1933 kunne næringsdrivende velge å gi oppgave og oppgjør etter betalingsprinsippet (skjema A) eller etter bokføringsprinsippet (skjema B). Etterforskningen av saker om unndragelser av omsetningsavgift, ble derfor forskjellig alt etter hvilken oppgjørsmåte som var valgt. Om dette vises det til meddelelse herfra av 24. juni 1966 med vedlegg.¹⁾

Ved oppgjør for merverdiavgift er det *bokføringstidspunktet* som er avgjørende for når merverdiavgiften skal beregnes og innbetales, jfr. lovens § 32, første ledd. At det bokførte fakturabeløpet er betalt eller ikke, er altså ikke avgjørende for plikten til å beregne, sende oppgave over og å betale avgiften. Bare når særlige forhold foreligger, kan *betalingstidspunktet* legges til grunn for avgiftsberegning og oppgjør. For at denne oppgjørsordning skal kunne nyttes, kreves det særskilt samtykke, jfr. lovens § 32, tredje ledd. Adgangen til å gi slikt samtykke er av departementet delegert til skattedirektøren, som har gitt generelle regler om når samtykke kan gis.

III. Oppgaver over avgiftspliktig omsetning og uttak (utgående avgift) og avgift som skal refunderes (inngående avgift) m. m., jfr. lovens § 29, skal som hovedregel gis 6 ganger i året. Hver termin omfatter altså to kalendermåneder, jfr. lovens § 30. Oppgave- og betalingsfristen er 1 måned og 20 dager etter utløpet av hver termin, jfr. lovens § 33, jfr. § 34. Dette gir følgende terminer og forfallsfrister:

Terminer	Oppgave- og betalingsfrist
1. Januar—februar	20. april
2. Mars—april	20. juni
3. Mai—juni	20. august
4. Juli—august	20. oktober
5. September—oktober	20. desember
6. November—desember	20. februar

Løpedager gjelder ikke. Faller betalingsfristens siste dag på en lørdag (eller søn- eller helligdag) forlenges fristen til den etterfølgende hverdag.

¹⁾ Del III — nr. 3/1966.

94

Når særlige forhold foreligger, kan det gis samtykke til lengre terminer. Under visse forutsetninger kan det også gis samtykke til kortere terminer, men ikke under 1 uke, jfr. lovens § 30, annet og tredje ledd. Oppgave- og betalingsfristen blir også i disse tilfellene 1 måned og 20 dager etter utløpet av terminen, jfr. den generelle regel i lovens § 33 og § 34. For næringsdrivende i jordbruk, skogbruk og fiske gjelder det særskilte regler for terminer og forfall, jfr. lovens §§ 31 og 40.

Omsetningsoppgaven skal utfylles og føres slik at den stemmer med bokføringen og de faktiske forhold. Avgiftspliktige eller den som kan forplikte ham, skal underskrive oppgaven og gi erklæring om dette, jfr. lovens § 29, annet ledd, jfr. § 51. I medhold av lovens § 29, tredje ledd, har skattedirektøren fastsatt nedenstående oppgaveskjema for merverdiavgift og investeringsavgift.

DEL I Omsetningsoppgave til fylkeskattesjefen
Merverdiavgift - Investeringsavgift

TL FYLKESKATTESJEFEN I		TERMIN OG ÅR			" "
				1	1 +
				2	2 +
				3	3 +
				4	4 +
				5	5 +
				6	x
				7	7 +
				8	8 +
				9	9 +

Omsetningsoppgaven stemmer med bokene og de faktiske forhold.

STED DATO TELEFONNR.

FORPLIKTENDE UNDERSKRIFT

22 Fø skema for fylkeskatteskjema

Et særlig problem som oppstår ved overgangen til merverdiavgiftssystemet, er de næringsdrivendes rett til fradrag (refusjonskrav) for inngående avgift. Spesielt i de tilfelle hvor den inngående avgift overstiger utgående avgift, kan det nye avgiftssystemet bli en særlig belastning for de næringsdrivende. Dette vil regelmessig være tilfelle for eksportører som ikke skal beregne utgående avgift på eksport, men som kan være belastet inngående avgift. Skadevirkningene kan reduseres ved at det blir gitt samtykke til kortere avgiftsterminer, jfr. lovens § 30, tredje ledd. En ytterligere reduksjon av skadevirkningene kan de næringsdrivende oppnå ved å levere omsetningsoppgave snarest mulig etter terminens utløp og ikke vente til den ordinære frist 1 måned og 20 dager senere. De næringsdrivende har nemlig krav på å få det overskytende beløp tilbakebetalt innen 3 uker etter at omsetningsoppgaven er mottatt når inngående avgift overstiger utgående avgift, jfr.

95

lovens § 24, tredje ledd. Det er et absolutt vilkår for å få inngående avgift refundert, at fullstendig omsetningsoppgave for vedkommende termin er levert. Videre er det et vilkår for fradrag eller refusjon at vedkommende er registrert, jfr. lovens § 24, første ledd, at anskaffelsen, tjenesten e. l. er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, jfr. lovens § 23, jfr. § 22, og at den inngående avgift er legitimert med bilag, jfr. lovens § 25.

IV. Straffebestemmelsen i lov av 19. mai 1933 om omsetningsavgift § 2, annet ledd, var rettet mot den som *unnlot å betale* omsetningsavgift som var iberegnet i oppebåret vederlag. Videre krevdes det forsett og vinnings hensikt. Strafferammen var den samme som i strl. §§ 255—256, jfr. § 263 for underslag. Selv om ikke gjerningsbeskrivelsen i strl. § 255 kom til anvendelse i disse saker (se Rt. 1950 s. 1062), var det av hensyn til strafferammen nødvendig å henvise til strl. § 255, eventuelt også strl. § 256 i innstillinger, tiltalebeslutninger og domsslutninger.

Straffebestemmelsen i merverdiavgiftsloven er utformet på en annen måte. Lovens § 72 har både i første og annet ledd, en klar angivelse av strafferammen og henviser ikke, som omsetningsavgiftslovens § 2, annet ledd, til strafferammen i bestemte paragrafer i straffeloven. Det er derfor en feil, om det i saker vedrørende manglende betaling av merverdiavgift, i innstillinger henvises til straffelovens underslagsbestemmelser. Dette har jeg sett eksempler på. Det har til og med forekommet at den straffbare handling er beskrevet som underslag.

Etter merverdiavgiftslovens § 72, første ledd, straffes den som overtrer loven eller forskrifter som er gitt i medhold av den, med bøter eller fengsel i inntil ett år. Straffbare handlinger som går inn under § 72, første ledd, første punktum, er forbrytelser, jfr. strl. § 2. Påtalespørsmålet må derfor avgjøres av statsadvokaten. Da strafferammen ikke overstiger fengsel i ett år, er det adgang til å utferdige forelegg, jfr. strpl. § 287, annet ledd. Skyldkravet i paragrafens første ledd, første punktum, er forsett. Er overtredelsen skjedd ved uaktsomhet, er strafferammen bare bøter. Slike handlinger begått av uaktsomhet, er derfor forseelser, og påtalespørsmålet skal avgjøres av politiet.

Lovens § 72, første ledd, tar sikte på å ramme overtredelser av lovens forskjellige påbuds- og forbudsbestemmelser. Det kan eksempelvis være bestemmelsene om registreringsplikt, opplysningsplikt og forskriftene om bokføring, fakturering m. v. Men unnlattelse av å sende oppgjørsskjema og unnlattelse av å betale avgift ved forfall er klare overtredelser av lovens § 33 og § 34. Dette gjelder selv om de avgiftspliktige ikke har mottatt vederlag for de fakturerte varer og tjenester. Som nevnt foran under II side 2, er det bokføringstidspunktet som er avgjørende for når merverdiavgiften skal beregnes, oppgis til fylkesskattesjefen og innbetales, jfr. lovens § 32, første ledd. Blir pliktig avgift ikke

betalt til statskassen ved forfall, er dette straffbart etter lovens § 72, første ledd, selv om den avgiftspliktige ikke har mottatt fakturabeløpet det er beregnet avgift av. Dette fremgår av lovens ord og er dessuten klart uttalt i lovens forarbeider, se Ot.prp. nr. 17 (1968—69) s. 62 sp. 1. Denne lovtolkning er også fastslått av Høyesterett, se Rt. 1972 s. 770. Vinnings hensikt kreves ikke. Medvirkning er også straffbart.

I merverdiavgiftslovens § 72, annet ledd, finnes en strengere straffebestemmelse. Strafferammen er her bøter eller fengsel inntil tre år eller begge deler. Denne strengere straffebestemmelse får anvendelse på den som forsettlig unnlater å betale avgift som pliktes *av mottatt vederlag*. Det er både naturlig og rimelig at det er fastsatt en strengere strafferamme for de tilfelle hvor de avgiftspliktige unnlater å betale forfalt avgift når fakturabeløpet, som er grunnlaget for avgiftsberegningen, er mottatt. Denne strengere straffebestemmelse rammer også den som unndrar statskassen avgift ved å føre opp for store beløp som inngående avgift, eller som forleder staten til for stor tilbakebetaling (refusjon) av inngående avgift. Skyldkravet er forsett, men vinnings hensikt kreves ikke. Medvirkning er straffbart.

Dersom noen ved uriktige oppgaver forleder staten til for stor tilbakebetaling som foran nevnt, vil forholdet kunne rammes av straffelovens §§ 270 og 271. Alle vilkår for straffbart bedrageri må i så fall foreligge. Men det er merverdiavgiftslovens § 72, annet ledd, som skal anvendes når overtredelsen ikke rammes av strengere straffebestemmelser, jfr. lovens § 72, tredje ledd. For alminnelig bedrageri er strafferammen fengsel inntil tre år. Strafferammen i merverdiavgiftslovens § 72, annet ledd, er strengere, nemlig bøter eller fengsel inntil tre år *eller begge deler*. Det er derfor bare bestemmelsen om *grovt* bedrageri, med en strafferamme på fengsel inntil 6 år, som kan tenkes å komme til anvendelse i stedet for merverdiavgiftslovens § 72, annet ledd.

For å kunne foreta en riktig subsumsjon av forhold som gjelder manglende betaling av merverdiavgift, må det foretas undersøkelser og etterforskning som klargjør om vederlag er mottatt av de aktuelle bokførte fakturabeløp. Dette vil ofte kreve en nærmere revisjon og vurdering. Det kan da bli nødvendig med sakkyndig bistand av tjenestemenn ved fylkesskattesjefens kontor eller andre regnskapskyndige. Er bare en del av de aktuelle fakturabeløp betalt, må den manglende betaling av avgift som refererer seg til disse mottatte summer, subsumeres under lovens § 72, annet ledd, og den resterende forfalte avgift under § 72, første ledd. Viser det seg under hovedforhandlingen i en sak hvor tiltalen går ut på overtredelse av lovens § 72, annet ledd, at det ikke lar seg bevise at vederlag er mottatt, må forholdet av retten subsumeres under § 72, første ledd, jfr. strpl. § 342.

V. Næringsdrivende som er registreringspliktige etter lov om mer-

97

verdiavgift, er pålagt å svare investeringsavgift etter regler fastsatt i investeringsavgiftslovens §§ 3 og 4. Terminer, oppgave- og betalingsfrister er de samme som for merverdiavgiften. Oppgave over investeringsavgift føres også i omsetningsoppgaven for merverdiavgift.

Etter lovendring av 11. juni 1971 er det i investeringsavgiftslovens § 7 innarbeidet en klar straffebestemmelse i et nytt første ledd. Den svarer til straffebudet i merverdiavgiftslovens § 72, første ledd. Endringen trådte i kraft 1. juli 1971.

I innstillinger og tiltalebeslutninger som gjelder manglende betaling av merverdiavgift og investeringsavgift, har jeg sett eksempler på at overtredelsene er beskrevet samlet i en og samme tiltalepost. Dette var kanskje ikke helt unaturlig før investeringsavgiftslovens § 7 ble endret som foran nevnt.

Når det nå i investeringsavgiftsloven finnes en klar straffebestemmelse, og ikke som tidligere bare en henvisning til straffebestemmelsen i merverdiavgiftsloven, må det riktige være å beskrive overtredelser av investeringsavgiftsloven i egne poster i innstillinger og tiltalebeslutninger.

VI. Som nevnt tidligere under pkt. III s. 3, skal omsetningsoppgaven for merverdiavgift og investeringsavgift undertegnes av den avgiftspliktige eller av den som kan forplikte ham, jfr. merverdiavgiftslovens § 29, annet ledd, jfr. § 51. Det vil derfor være naturlig å innlede etterforskning mot den eller de personer som er ansvarlig for at oppgavene blir satt opp og sendt, og som ved forpliktende underskrift har erklært at en avgitt oppgave stemmer med bokføringen og de faktiske forhold. Spesielt i større firmaer eller institusjoner, enten dette er selskaper eller personlige bedrifter, må det imidlertid foretas en nærmere undersøkelse og vurdering av hvem som kan være strafferettslig ansvarlig. Gjerningsmannen behøver nødvendigvis ikke alltid være den samme som den avgiftspliktige. Dessuten kan andre oppfanges av medvirkeransvaret.

Ved vurderingen og behandlingen av disse spørsmål, vil man finne en viss veiledning i tidligere avgjørelser vedrørende unnlatt betaling av omsetningsavgift. Jeg viser til Rt. 1958 s. 339 og 691, Rt. 1966 s. 789 og 921 og Rt. 1972 s. 605. Videre viser jeg til Rt. 1961 s. 110, som riktignok gjaldt spørsmål om sivilrettslig ansvar.

VII. Reaksjonen for overtredelse av omsetningsavgiftslovens § 2, annet ledd, var som hovedregel ubetinget fengselsstraff, medmindre det forelå særlig formildende omstendigheter.

Det synes å være gode grunner for å opprettholde — og endog skjerpe — denne praksis etter overgangen til det nye merverdiavgiftssystemet.

92

net, hvor betalingsunndragelsene kan få større omfang og skadevirkninger. Almenpreventive hensyn taler for en streng strafferettslig reaksjon selv om vedkommende også blir ilagt tilleggsavgift. Nå som før er avgiftene statens viktigste inntektskilde. Det har vært en klar forutsetning at inntekten av merverdiavgift og avgift på investeringer skulle gi staten enda større inntekt enn sisteleddsavgiften ga.

Den strenge og konsekvente straffutmålingspraksis for unndragelser av omsetningsavgift, gjaldt riktignok unnlatt betaling av avgift som var iberegnet i oppebåret vederlag. Manglende betaling av merverdiavgift som pliktes av mottatt vederlag, jfr. merverdiavgiftslovens § 72, annet ledd, må etter min mening bedømmes like strengt. Dette syn har også fått tilslutning i de få saker om overtredelser av merverdiavgiftslovens § 72, annet ledd, som hittil har vært behandlet av Høyesterett, se bl. a. Rt. 1972 s. 386.

Men med det avgiftssystem som nå er innført, hvor de avgiftspliktige skal betale avgift beregnet etter bokføringstidspunktet, er det av vesentlig betydning for en effektiv innbetaling og innkreving av forfalt avgift at også overtredelser av merverdiavgiftslovens § 72, første ledd, straffes strengt. Ellers er det fare for at innbetalingen av denne for staten så viktige inntekt skal svikte eller bli vanskeliggjort. Slike overtredelser bør derfor regelmessig resultere i at det tas ut tiltale med påstand om ubetinget fengselsstraff.

Etter at merverdiavgiftsloven trådte i kraft, er det fra avgiftsmyndighetene kommet en del anmeldelser mot næringsdrivende som ikke har oppfylt sin regnskaps- og oppgaveplikt. At disse påbud og plikter overholdes er av vesentlig betydning for avgiftens beregning og innkreving. Medmindre særlige formildende omstendigheter foreligger, må straffereaksjonen ikke være for mild. I gjentakelsestilfelle bør det — når overtredelsen er forsettlig — overveies å ta ut tiltale med påstand om fengselsstraff.

VIII. Jeg viser til slutt til mitt rundskriv av 10. november 1970¹⁾ om behandling av økonomiske straffesaker, under pkt. III-3 om oppnevning og engasjering av regnskapskyndige. Ved avgiftsunndragelser må påtalemyndigheten søke råd og bistand hos fylkesskattesjefen og hans tjenestemenn. I sirkulære av 2. februar 1971 fra avd. III har skattedirektøren pekt på at avgiftsmyndighetene må regne med at det etter innføringen av det nye avgiftssystem kan bli spørsmål om å yte politi og påtalemyndighet bistand i noe større utstrekning enn tidligere. Ellers må politiet om nødvendig søke den sakkyndighet som de statsautoriserte og de registrerte revisorer representerer. Som det vil være kjent, har det også lyktes påtalemyndigheten å få kontakt med re-

¹⁾ Rundskriv nr. 13/1970.

99

gistrerte revisorer. Som vedlegg til dette rundskriv sendes en ajourført utgave av en landsomfattende fortegnelse over statsautoriserte revisorer som har sagt seg villige til å la seg forespørre om oppdrag for påtalemyndigheten og domstolene. Videre sendes vedlagt de aktuelle distriktsvise fortegnelser over registrerte revisorer som er villige til å yte sakkyndig bistand. Enkelte av disse fortegnelser er tidligere underhånden sendt noen politikamre.

En del eksemplarer av dette rundskriv følger vedlagt til fordeling blant politimestrene innen herr statsadvokatens distrikt.

L. J. Dorenfeldt

Magnar Flornes