



NORGES OFFENTLIGE UTREDNINGER

NOU 1982: 42

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

Avgitt av Straffelovrådet

til

Justis- og politidepartementet 13. desember 1982.

UNIVERSITETSFORLAGET

OSLO — BERGEN — TROMSØ



NOBLES OF NORWAY IN THE ADJUDICATION

NOU 1982: 42

Straltobestemmelse
i
investeringsskatteloven
og
investeringsskatteloven

Utgitt av Statens trykkesentral

II

Trykk- og forlagsforlaget, Oslo, 1982

ISBN 82-00-70778-4

FELLESTRYKKER: S. OSLO 1982

Til Det kongelige justis- og politidepartement

**Utredning om straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven
og investeringsavgiftsloven**

Etter anmodning fra Finansdepartementet ga Justisdepartementet ved brev 11. februar 1982 Straffelovrådet i oppdrag å utrede og eventuelt fremme forslag til endringer i straffebestemmelsene i lov om merverdiavgift og lov om investeringsavgift.

Straffelovrådet legger med dette frem en utredning om disse straffebestemmelser.

Ved behandlingen av utredningen har Straffelovrådets faste medlemmer deltatt: professor dr juris Johs Andenæs (formann), høyesterettsadvokat Else Bugge Fougner og sorenskriver Stein Husby. I tillegg har avdelings sjef Marie K Digre deltatt som særskilt oppnevnt avgiftskyndig medlem. Førstekonsulent Hans-Petter Jahre har vært Rådets sekretær.

I utredningen foreslår Straffelovrådet at betalingsmislighold i seg selv ikke lenger skal være straffbart. Unndragelse av avgift ved uriktige eller ufullstendige oppgaver bør som nå straffes strengt. Straffelovrådet foreslår at man i slike tilfeller skal straffes som for bedrageri etter straffelovens §§ 270 og 271. Straffelovrådet foreslår videre omfattende redaksjonelle endringer i merverdiavgiftslovens § 72.

For å motvirke den svekkelse av betalingspresset som avkriminaliseringen av betalingsmislighold kan tenkes å medføre, foreslår Straffelovrådet at det innføres en forsinkelsesavgift på 3 pst av det skyldige avgiftsbeløp. Denne forsinkelsesavgiften kommer etter forslaget i tillegg til morarenter.

Straffelovrådets forslag til endringer i merverdiavgiftslovens § 72 må føre til tilsvarende endringer i lov om investeringsavgift. Straffelovrådet foreslår derfor at investeringsavgiftslovens § 7 gir merverdiavgiftslovens § 72 tilsvarende anvendelse.

Oslo, 13. desember 1982

Johs Andenæs

Else Bugge Fougner

Stein Husby

Marie Kristine Digre

Hans-Petter Jahre

INNHOILDSFORTEGNELSE

	Side		Side
I. Rådets mandat	5	6.1 Generelt	23
II. En del faktiske opplysninger om merverdiavgift og overtredelser av merverdiavgiftsloven	7	6.2 Særlig om betalingsmislighold	23
1. Innledning	7	6.2.1 Umulighet	24
2. Avgiftens størrelse og antall avgiftspliktige	7	6.2.2 Pliktkollisjon	25
3. Restanser	7	6.2.3 Samtykke	25
4. Data om forfølgning av momsovertredelser	9	7. Medvirkning	25
5. Anmeldelsespraksis	10	8. Straffen	26
6. Hovedpunkter i Hedlunds undersøkelse «Politianmeldt moms-kriminalitet»	12	8.1 Generelt	26
III. Fremmed rett	14	8.2 Første ledd	26
IV. Gjeldende rett	16	8.3 Annet ledd første pktum: Forsettlig betalingsmislighold av avgift av mottatt vederlag	26
1. Historikk	16	8.4 Annet ledd annet punktum: Betalingsunndragelse	31
2. Oversikt over avgiftssystemet	17	9. Foreldelse	31
3. Oversikt over straffebestemmelsen i merverdiavgiftsloven	17	10. Påtalen	32
4. Nærmere om de enkelte typer overtredelser	18	11. Sanksjoner etter merverdiavgiftsloven som ikke er straff	32
4.1 Første ledd første punktum	18	11.1 Tilleggsavgift	32
4.2 Betalingsmislighold	18	11.2 Forhøyelse av utstående avgift	32
4.3 Annet ledd annet punktum — betalingsunndragelse	19	12. Lov om investeringsavgift	32
4.4 Tredje ledd	20	V. Straffelovrådets overveielser	33
5. Straffrihetsgrunner	21	1. Avgiftsunndragelse	33
5.1 Generelt	21	2. Betalingsmislighold	33
5.2 Særlig om betalingsmislighold	22	3. Betalingsmislighold og underslag	34
5.2.1 Samtykke	22	4. Straff som inndrivingsmiddel — kriminalpolitiske synspunkter	35
5.2.2 Umulighet	22	5. Andre overtredelser av loven om merverdiavgift	38
5.2.3 Pliktkollisjon	23	6. Lovgivningsteknikken	39
6. Skyldkravet	23	7. Lov om investeringsavgift	39
		VI. Merknader til lovutkastet	40
		Straffelovrådets lovutkast	43

2001 100005 51.01.00

100005 51.01.00

100005 51.01.00

100005 51.01.00

100005 51.01.00

100005 51.01.00

I. Rådets mandat

Etter anmodning fra Finansdepartementet ga Justisdepartementet ved brev av 11 februar 1982 Straffelovrådet i oppdrag å vurdere og eventuelt fremme forslag om endringer i straffebestemmelsene i lov 19 juni 1969 nr 66 om merverdiavgift og lov 19 juni 1969 nr 67 om avgift på investeringer.

Som særskilt avgiftskyndig medlem av Straffelovrådet for denne utredningen oppnevnte Justisdepartementet avdelingssjef Marie K Digre, Sør-Trøndelag fylkesskattekontor.

Rådet fikk følgende mandat:

«Straffebestemmelsen i merverdiavgiftsloven (lov 19 juni 1969 nr 66 om merverdiavgift § 72) lød opprinnelig slik:

«Den som overtrer denne lov eller forskrifter gitt i medhold av loven eller som medvirker hertil, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år. Er overtredelsen skjedd ved uaktsomhet, er straffen bøter.

Den som forsettlig unnlater å betale til statskassen avgift som pliktes av mottatt vederlag eller medvirker hertil, straffes med bøter eller fengsel inntil tre år eller begge deler. På samme måte straffes den som forsettlig unndrar statskassen avgift ved uriktig fradrag for inngående avgift eller som forleder staten til for stor tilbakebetaling av avgift eller som medvirker hertil.

Disse bestemmelser gjelder for så vidt overtredelsen ikke rammes av strengere straffebestemmelser.»

Av Ot prp nr 17 (1968—69) s 62 fremgår at strafferammen i annet ledd er satt til fengsel inntil tre år fordi man ønsket at overtredelse skulle «kunne straffes like strengt som bestemt for underslag», jf straffeloven § 255.

Ved lov 13 juni 1980 nr 27 fikk første ledd siste punktum denne ordlyd:

«Dog er straffen bøter hvis overtredelsen er skjedd ved uaktsomhet eller består i unnlatt betaling av avgift av ikke mottatt vederlag.»

I Finansdepartementets brev 8 mai 1980 til Stortingets finanskomité, gjengitt i Innst O nr 67 (1979—80) s 2, er endringen begrunnet slik:

«Lovens system må respekteres og vernes, men det vil virke urimelig med så streng straff som fengsel hvis overtredelsen utelukkende består i manglende betaling av avgift av ikke oppebåret vederlag.»

I brevet heter det videre:

«Det vil fortsatt være behov for så vel bøter som fengselsstraff for overtredelse av lovens

øvrige bestemmelser f.eks. ved manglende oppgave og registrering, unnlatt regnskapsføring, bevisst uriktige oppgaver, omsetning utenfor regnskap o.l. Det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger til avgiftsmyndighetene bør være straffbart. Dette er samme forhold som det for den direkte skatts vedkommende er satt straff for i skattelovens § 118. Det er derfor absolutt nødvendig å beholde § 72, første ledd.

Når det gjelder den strengere straffebestemmelse i § 72, annet ledd for unnlatt betaling av avgift som er mottatt fra egne kunder er det ingen grunn til endringer. En henholder seg her til uttalelsen i skatteunndragelsesmeldingen, St.meld. nr. 74 for 1977—78 hvor det heter:

«Departementet mener at merverdiavgiftslovens og investeringsavgiftslovens straffebestemmelser er stort sett tilfredsstillende og at de også praktiseres på en tilfredsstillende måte.»

I Kriminalmeldingen (St meld nr 104 (1977—78)) er brudd på merverdiavgiftsloven behandlet på s 54—55 under overskriften «momsunderslag». Det understrekes her (s 55) at

«Nettopp fordi momsen spiller så stor rolle med hensyn til statens inntekter, er det av særlig viktighet at denne blir riktig innbetalt.»

Videre uttales:

«Momsunndragelse skjer selvsagt bare blant selvstendige næringsdrivende og selskaper. Det er jo bare disse som har momspliktige inntekter. Hvordan unndragelsene fordeler seg på de ulike bedriftstyper etter bransje og størrelse fins det ingen opplysninger om. Unndragelse av merverdiavgift skjer nok ofte i situasjoner hvor bedriften eller eieren, har behov for kapital som han ikke kan skaffe seg på annen måte — eller iallfall ikke tilstrekkelig rimelig. Likevel er det nok ikke grunnlag for å si at momsunndragelse kun skjer i kritesituasjoner for bedriftene.

På samme måte som for skatteunndragelser er momssvik et lovbrudd som representerer en betydelig ekstrabelastning på skattebetalerne.»

I regjeringspartiets generelle merknader til Kriminalmeldingen (Innst S nr 175 (1979—80)) s 64—65 pekes det på at sammenblandingen med underslag er uheldig. Unnlatt innbetaling av merverdiavgift er mislighold av egen gjeldsforpliktelse.

Videre heter det (s 65):

«Disse medlemmer vil understreke det urimelige i at man straffes med ubetinget fengsel for manglende evne til å innbetale merverdiavgift, og vil påpeke at det her er nødvendig med en lovrevisjon. Når det gjelder de direkte unndragelser av merverdiavgift og de mer bedragerilignende tilfeller, er det imidlertid

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

tid viktig å ha en streng lovgivning og en der- til hørende streng oppfølging og praktisering av loven. Strengte reaksjoner vil ha en sterk almenpreventiv effekt, og vil videre markere at merverdiavgiftssvindel er en handling som samfunnet ser alvorlig på. Tilsvarende gjelder for unndragelse av andre avgifter, samt de direkte skatter. Det vil for øvrig være nødven- dig å beholde ordningen med tilleggsavgifter og tilleggs-skatter som et reaksjonsmiddel mot mindre alvorlige overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen.»

I Stortingets spørretime 25. november 1981 tok representanten Morten Steenstrup opp spørsmålet om å revurdere straffebestemmel- sen i merverdiavgiftsloven. Ståtsråd Presthus svarte bl.a. (Førh S (1981-82) s. 875):

«Jeg er enig med representanten Steenstrup i at någjeldende praksis på dette område ikke er tilfredsstillende.»

I regjeringspartiets program for innevæ- rende periode er det bl.a. uttalt:

«Forsinket eller manglende innbetaling av merverdi- og investeringsavgift, bør behandles på linje med misligholdelse av andre skatte- forpliktelser, når riktige oppgaver er sendt i tide. Bedragerilignende overtredelser må frem- deles straffes strengt.»

På denne bakgrunn vil Finansdepartementet gå igjennom domspraksis for å vurdere nær- mere på hvilken måte reglene bør endres.»

Det generelle inntrykk er at rettspråk- siis i moms-saker er streng.

På denne bakgrunn gir Straffelovrådet i oppdrag å vurdere om det er grunnlag for å endre straffebestemmelsen i merverdiavgifts-

loven § 72. Vurderingen bør omfatte både gjerningsbeskrivelsen og straffetruselen. Straffelovrådet bes samtidig vurdere straffe- bestemmelsen i investeringsavgiftsloven (lov 19 juni 1969 nr 67 om avgift på investeringer m.v. § 7).

Det er stor forskjell mellom de ulike grupper av overtredelser av merverdiavgiftsloven. I noen tilfeller er det tale om uriktige eller mangelfulle opplysninger til avgiftsmyndighetene. I andre tilfeller er det bare tale om unnlatt eller forsinket innbetaling av avgift, mens det er gitt riktige og fullstendige opplysninger til avgiftsmyndigheten i rett tid. Den skyldige av- gift kan referere seg til ikke mottatt vederlag eller til mottatt vederlag eller til en kombina- sjon av dette. Årsakene til at betaling ikke har skjedd ved forfall varierer sterkt. Straffe- lovrådet bør vurdere straffebehovet for hver enkelt gruppe av overtredelser. Ved unnlatt innbetaling av merverdiavgift og investeringsavgift står man overfor mislig- hold av egen gjeldsforpliktelse. Straffelovrådet bør i sin utredning sammenligne sanksjonene ved overtredelser av disse lover med sanksjo- nene ved mislighold av andre skatte- og av- giftforpliktelser og gjeldsforpliktelser over- for private.

Straffelovrådet bes spesielt vurdere i hvil- ken grad det offentliges interesse i riktig inn- betaling av avgift kan ivaretas ved admini- strative sanksjoner, som f.eks. tilleggsavgift.

Straffelovrådet bør videre se på hvilken be- tydning det bør tillegges at det skyldige beløp senere blir betalt.

Straffelovrådet bes om å undersøke hvordan unnlatt innbetaling av merverdi- og investe- ringsavgift er sanksjonert i andre land.

Straffebestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 72 er utformet som en overtredelsesbestemmelse. Det er ikke uttrykkelig fastslått at overtredelsen er en straffbar handling.

Det er imidlertid utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Det er videre utvilsomt at overtredelsen er en straffbar handling. Dette følger av at straffebestemmelsen er utformet som en overtredelsesbestemmelse.

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

II. En del faktiske opplysninger om merverdiavgift og overtredelser av merverdiavgiftsloven

1. INNLEDNING

I dette kapittel skal gis en del faktiske opplysninger om merverdiavgiftens størrelse og om antall avgiftspliktige. Videre redegjøres for i hvilken grad skyldig avgift blir innbetalt etter dagens system, og det sammenlignes med inndrivelsesgraden i Sverige hvor betalingsmislighold ikke er straffbart. Det gis også en del mer detaljerte opplysninger om restansesituasjonen. Videre gis en oversikt over tallet på straffesaker etter merverdiavgiftsloven, og det redegjøres for de kriterier Finansdepartementet følger ved vurderingen av hvilke overtredelser som bør anmeldes. Endelig gjengis enkelte hovedtrekk fra Mary-Ann Hedlunds undersøkelse «Politianmeldt moms-kriminalitet», (1982). Denne undersøkelsen gjaldt alle anmeldelser som ble ferdig etterforsket i 1977.

2. AVGIFTENS STØRRELSE OG ANTALL AVGIFTSPLIKTIGE

Merverdiavgiften er statens største inntektskilde. I statsbudsjettet for 1983 er inntekten av merverdiavgift og investeringsavgift anslått til 39,7 milliarder kroner. Til sammenligning kan nevnes at direkte skatt til staten av inntekt og formue utgjør 11,0 milliarder kroner. Det er da sett bort fra skatt og avgift på petroleum.

I henhold til opplysninger Rådet har mottatt fra Finansdepartementet er tallet på avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven i underkant av 270 000.

3. RESTANSER

Straffelovrådet har i brev 17 juni 1982 og 20 september 1982 bedt Finansdepartementet om nærmere opplysninger om restansene. Finansdepartementet har i brev 20 august 1982 og 27 oktober 1982 gitt de ønskede opplysninger.

Finansdepartementet har utarbeidet en restanseoversikt for annet halvår 1980, første halvår 1981 og annet halvår 1981 som viser hvilke avgiftsbeløp skattefogden har mottatt til innfordring og hvor mye som står til restanse pr halvår. Restanseoversiktene er gjengitt nedenfor. I rubrikken «Mottatt til innfordring» er ført opp statens samlede avgiftskrav vedkommende halvår. Dette omfatter både avgift i henhold til de avgiftspliktiges egne oppgaver og avgift fastsatt ved skjønn. Den andel av det samlede avgiftskrav som ikke er innbetalt, er ført opp i rubrikken for «Restanse». Videre er restansenes størrelse prosentvis angitt i en egen rubrikk, og for sammenligningens skyld er også restanseprosenten for det tilsvarende halvår året før oppgitt. I brev 27 oktober 1982 til Straffelovrådet gjør Finansdepartementet oppmerksom på at restansebeløpet for hvert halvår både refererer seg til restanser fra tidligere terminer og restanser oppstått i løpet av vedkommende halvår. Departementet peker videre på at en ikke uvesentlig del av restansene refererer seg til konkursboer, og i disse tilfeller er skattefogden avskåret fra å foreta noen form for innfordring. Tar en disse forhold i betraktning, antar departementet at den reelle restanseprosent vil ligge på ca halvparten av det som er angitt i tabellen.

Restansestatistikk (alle beløp i 1000 kr)

	Mottatt til innfordring	Restanse	Restanseprosent dette halvår	Restanseprosent samme halvår i fjor
Annet halvår 1980	10 919 601	557 407	5,10	5,29
Første halvår 1981	13 635 435	622 427	4,56	4,86
Annet halvår 1981	12 738 506	598 548	4,69	5,10

'Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

For å sammenligne inndrivelsesgraden i Norge — hvor betalingsmislighold er straffbart — med inndrivelsesgraden i de andre nordiske land, hvor betalingsmislighold ikke er straffbart, ba Straffelovrådet Finansdepartementet ta kontakt med finansdepartementene i Danmark og Sverige for å få opplysninger om størrelsen av innbetalt merverdi-

avgift pr 31 desember 1980, pr 30 juni 1981 og pr 31 desember 1981 samt hvor store beløp som sto til restanse de samme datoer. Før Rådet avga sin utredning var det bare kommet svar fra Sverige.

Opplysningene fra Sverige kan sammenfattes i denne tabell:

Restansestatistikk

	Totalt avgiftsbeløp	Restanse (overlevert til inndrivning)	Restanseprosent dette halvår
Annet halvår 1980	31 900 000	600 000	1,88
Annet halvår 1981	20 220 000	520 000	2,57
Første halvår 1982	19 644 000	344 000	1,75

Alle beløp i tabellen er i 1 000 svenske kroner.

Selv om tallene neppe er helt sammenlignbare, tyder de ikke på at inndrivningsproblemene er alvorlige i Sverige på tross av at betalingsmislighold ikke er straffbart.

Etter anmodning fra Straffelovrådet har Finansdepartementet utarbeidet en oversikt over hvorledes restansene fordeler seg på avgift-fastsatt ved skjønn og avgift i henhold til oppgave fra den avgiftspliktige. (For en nærmere forklaring av selve avgiftssystemet vises til kapittel IV Gjeldende rett.)

Den landsoversikt Finansdepartementet har utarbeidet er gjengitt nedenfor.

Det presiseres at tabellen gjelder antall restanser, og ikke restansebeløpenes størrelse.

Restansene er gruppert etter størrelse. Tabellen er satt sammen på grunnlag av opplysninger Finansdepartementet har innhentet fra skattefogdkontorene. Finansdepartementet uttaler i brev 20 august 1982 til Rådet at innhentelsen av opplysningene har vært meget tid- og arbeidskrevende for skattefogdkontorene. På grunn av ferieavviklingen har enkelte kontorer, ikke kunnet fremskaffe nøyaktige talloppgaver, slik at en del fremkommer som anslag. Etter Finansdepartementets vurdering gir imidlertid totaltallene på landsbasis et tilstrekkelig pålitelig bilde av situasjonen.

Tabellen viser antall restanser pr 31 desember 1980, pr 30 juni 1981 og pr 31 desember 1981.

Restansene er gruppert etter størrelse. Tabellen er satt sammen på grunnlag av opplysninger Finansdepartementet har innhentet fra skattefogdkontorene. Finansdepartementet uttaler i brev 20 august 1982 til Rådet at innhentelsen av opplysningene har vært meget tid- og arbeidskrevende for skattefogdkontorene. På grunn av ferieavviklingen har enkelte kontorer, ikke kunnet fremskaffe nøyaktige talloppgaver, slik at en del fremkommer som anslag. Etter Finansdepartementets vurdering gir imidlertid totaltallene på landsbasis et tilstrekkelig pålitelig bilde av situasjonen.

Restansene er gruppert etter størrelse. Tabellen er satt sammen på grunnlag av opplysninger Finansdepartementet har innhentet fra skattefogdkontorene. Finansdepartementet uttaler i brev 20 august 1982 til Rådet at innhentelsen av opplysningene har vært meget tid- og arbeidskrevende for skattefogdkontorene. På grunn av ferieavviklingen har enkelte kontorer, ikke kunnet fremskaffe nøyaktige talloppgaver, slik at en del fremkommer som anslag. Etter Finansdepartementets vurdering gir imidlertid totaltallene på landsbasis et tilstrekkelig pålitelig bilde av situasjonen.

(Innholdet i denne tabellen er i 1000 kron)

Restansens størrelse	1980	1981	1982
...
...
...

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

Landsoversikt

Gruppe	Pr 31.12.80		Pr 30.6.81		Pr 31.12.81	
	(1) Egen	(2) Skjønn	(3) Egen	(4) Skjønn	Egen	(5) Skjønn
0— 25 000	5 080	5 235	5 383	3 908	4 614	4 939
25 000— 40 000	696	589	769	482	660	516
40 000— 50 000	256	241	277	172	252	192
50 000— 60 000	162	202	196	154	168	149
60 000— 70 000	125	150	117	114	125	123
70 000— 80 000	108	123	116	94	103	114
80 000— 90 000	128	90	82	69	88	77
90 000—100 000	69	97	68	54	72	71
100 000—125 000	116	145	73	171	120	114
125 000—150 000	53	77	71	64	61	78
150 000—175 000	45	72	43	48	50	60
175 000—200 000	35	37	34	27	34	27
Over 200 000	147	230	151	216	150	222

- (1) Oversikten mangler Nordland fylke.
- (2) Oversikten mangler Nordland, telemark og Østfold fylker.
- (3) Oversikten mangler Hedmark og Oslo fylker.
- (4) Oversikten mangler Hedmark, Oslo, Telemark og Østfold fylker.
- (5) Oversikten mangler Oslo, Telemark og Østfold fylker.

Dersom man summerer restansene pr 31 desember 1981, finner man at totaltallet er 13 179. Dette tallet fordeler seg på 6 497 etter egne oppgaver og 6 682 etter skjønn. Tre fylker har ikke gitt oppgaver over tallet på skjønnsfastsettelse.

Dersom man nøyer seg med å betrakte restanser som er på kr 100 000 eller mer, er totaltallet pr 31 desember 1981 916. Disse restansene fordeler seg med 415 på egne oppgaver og 501 på skjønn.

betale ved forfall i seg selv straffbart. Det er da naturlig å undersøke nærmere hvor mange straffesaker man har for overtredelse av merverdiavgiftsloven.

Kriminalstatistikken gir her visse opplysninger. Kriminalstatistikken for 1980 inneholder oversikter over tallet på etterforskede saker og ilagte reaksjoner i forbrytelsessaker hvor personens hovedforbrytelse gjelder lov om merverdiavgift for årene 1976 til 1980 (s 33 og s 114).

4. DATA OM STRAFFORFØLGNING AV MOMS-OVERTREDELSER

Som det går frem av fremstillingen i kapittel IV nedenfor, vil det ved praktisk talt enhver restanse foreligge et straffbart forhold. Etter merverdiavgiftsloven er det å unnlate å

År	Etterforskede saker	Ilagte reaksjoner
1976	327	324
1977	385	317
1978	400	259
1979	325	252
1980	227	200

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

Tallene for reaksjoner viser hvor mange personer som det er reagert mot ved dom, forelegg eller påtaleunntatelse som følge av overtredelser av merverdiavgiftsloven. Kriminalstatistikkens tall gjelder bare forbrytelser, ikke forseelser. Dette har imidlertid ikke, så stor betydning ettersom langt de fleste anmeldelsene for overtredelse av merverdiavgiftsloven vil gjelde forbrytelser. Således er f.eks. både forsettlig betalingsmislighold av avgift av mottatt vederlag og forsettlig brudd på reglene om oppgaveplikt og regnskapsplikt forbrytelser. Det samme gjelder uriktige oppgaver. Kriminalstatistikken viser bare de tilfelle hvor personens hovedforbrytelse gjelder merverdiavgiftsloven. I de tilfeller hvor overtredelser av denne loven er kombinert, med mer alvorlige overtredelser av andre lover, f.eks. straffelovens bestemmelse om grovt bedrageri, blir dette ikke registrert i kriminalstatistikkens oversikt over moms-forbrytelser. Slike tilfeller er imidlertid relativt sjeldne.

Oppgavene over etterforskede saker og ilagte reaksjoner for et bestemt år, er ikke helt sammenlignbare, idet saker som er etterforsket et år, kan bli endelig avgjort et senere år. Tallene viser likevel at de fleste anmeldelser fører til strafferettslig reaksjon. Antallet henlagte saker er beskjedent.

Kriminalstatistikkens oppgaver suppleres av Hedlunds undersøkelser som gjelder anmeldelser ferdig etterforsket i løpet av 1977. Hennes materiale omfatter i alt 353 personer, jf Hedlund side 35 og 37. 13 pst av sakene ble henlagt, resten førte til strafferettslig reaksjon. Man bør merke seg at i Hedlunds materiale inngår en meget omfattende sak, den såkalte Rogalands-saken, hvor hele 48 personer var anmeldt. I motsetning til kriminalstatistikken gir Hedlunds undersøkelse opplysninger om overtredelsens art og hvilke beløp det gjelder.

Sammenligner man Hedlunds og kriminalstatistikkens tall med den restanseoversikt som Rådet har mottatt fra Finansdepartementet, finner man påfallende store forskjeller. Forskjellene er betydelige også når det er tale om store beløp. Dette er spesielt påfallende når man tar i betraktning at etter rettspraksis går grensen mellom betinget og ubetinget fengselsstraff ved beløp på 40—65 000 kroner når det er tale om forsettlig betalingsmislighold av avgift av mottatt vederlag, jf nedenfor s 27. I de tilfeller hvor restansen gjelder avgift i henhold til egen omsetningsoppgave, er heller ikke bevisføringen problematisk.

Kriminalstatistikken gir også oppgaver over arten av den ilagte reaksjon. Fordelingen i årene 1978—1980 fremgår av følgende tabell:

	1978	1979	1980	1978—80
Bot	14	42	21	77 11 %
Betinget dom med eller uten bot	154	136	107	397 56 %
Ubetinget fengsel (her under delvis ubetinget fengsel)	90	72	71	233 33 %
Andre reaksjoner	1	2	1	4 0 %
Reaksjoner i alt	259	252	200	711 66

De fleste av de idømte fengselsstraffer ligger mellom 21 og 90 dager. I 1980 var det bare 3 ubetingede fengselsdommer på mer enn 90 dager. En nærmere gjennomgåelse av straffenivået for forskjellige typer overtredelser, finnes i Hedlunds undersøkelse av saker ferdig etterforsket i 1977 (Hedlund s 74—75, jf s 90, 94, 96 og 97—98). De ubetingede fengselsstraffer i dette materiale svarer til 12—13 fangeplasser året rundt.

Hedlund peker på andelen av bøter og betingede dommer er større enn man skulle tro etter Høyesteretts praksis og diskusjonen i dagspressen. Som forklaringsgrunner nevner hun dels at de fleste av sakene har et beskjedent omfang, dels at de lavere domstoler kanskje ikke helt ut følger opp den strenge linje som Høyesterett har lagt seg på.

5. ANMELDESPRAKSIS

Det fremgår av det tall som ovenfor er angitt at det bare er en svært liten del av de overtredelser av merverdiavgiftsloven som avgiftsmyndighetene avdekker, som faktisk blir anmeldt til påtalemyndigheten. På denne bakgrunn skrev Straffelovrådet i brev 20 september 1982 til Finansdepartementet bl a:

«Ved gjennomgåelsen av oversikten over antall restanser som Rådet mottok fra Finansdepartementet, har Rådet merket seg at det er stor forskjell mellom antall restanser og tallet på strafferettslige reaksjoner på tross av at det formodentlig praktisk talt alltid foreligger straffbart forhold når en næringsdrivende står til rest med merverdiavgift. Rådet har også merket seg at et betydelig antall restanser gjelder store beløp. For Rådets arbeid er det viktig å finne ut hva denne forskjellen skyldes. Vi ber derfor om nærmere opplysninger om anmeldelsespraksis i moms-saker, og om hvorledes man i praksis forholder seg for å sikre likebehandling.»

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

Finansdepartementet svarte i brev 6 oktober 1982 bl a:

«Anmeldelse for overtredelse av lov om merverdiavgift utgår både fra Finansdepartementet og landets fylkesskattesjefer. Om Finansdepartementets anmeldelsespraksis gjelder:

- Den enkelte skattefogd skal i hvert tilfelle innhente anmeldelsesfullmakt fra Finansdepartementet før anmeldelse inngis.
- Til bruk ved vurderingen innsender skattefogden opplysninger om beløpets størrelse, hvilke terminer restansen refererer seg til, og om restansen refererer seg til egne oppgaver eller fastsettelse fra fylkesskattesjefen.

Anmodninger om fullmakt til å anmelde for overtredelse av merverdiavgiftsloven § 72, 2. ledd vurderes på bakgrunn av de tilsendte opplysningene slik:

Beløpsmessig vurdering

Generelt foretas det sjelden anmeldelse for beløp under kr 50 000,—. Dette er dels begrunnet i den arbeidsbelastningen det ville innebære for påtalemyndigheten dersom grensen settes lavere, dels av almenprekative grunner, da straffen ved mindre beløp gjerne avgjøres ved bøter. Grensen kan fravikes i de tilfeller der avgiftspliktige står til rest med flere enn 3 terminer eller den avgiftspliktige også står til rest for skattetrekk.

Betydningen av antall terminer

Det anmeldes aldri for bare en termin med mindre det synes å fremgå en planmessig «terminforskyvning» gjennom lengre tid, eller avgiftspliktige også skylder skattetrekk. Skyldes det flere terminer, jfr. ovenfor, anses dette som et skjerpene moment ved vurderingen av om anmeldelsesfullmakt skal gis.

Restansens alder

Restanser som i sin helhet er eldre enn 1½ — 2 år foretas det sjelden anmeldelse for. Ved etterberegningen er det forfalltiden som er avgjørende. Gjennomgående tar det ca. ett år fra anmeldelse inngis til saken fremmes for domstolen, og rettspraksis viser at restanser som er eldre enn 2 år tillegges liten vekt ved straffeutmålingen.

Avgift etter egen oppgave/avgift fastsatt av fylkesskattesjefen

Finansdepartementet foretar ikke anmeldelse for restanser som refererer seg til skjønnsmessige fastsettelse fra fylkesskattesjefen, dersom det ikke på forhånd er fastslått hvor mye av dette som utgjør mottatt vederlag, jfr. merverdiavgiftslovens § 72, 2. ledd.

Ved å følge disse interne retningslinjer antas at ønsket om lik behandling av like tilfeller er tilfredsstillende ivaretatt. En vil likevel nevne muligheten for ulik behandling av hva som skal anses straffeferdig og som skal sendes Finansdepartementet til endelig vurdering. Det hender at Finansdepartementet av eget tiltak gir anmeldelsesfullmakt når en får

kunnskap om anmeldelsesverdige forhold f.eks. i forbindelse med de halvårlige restansejennomgørelser og behandling av løpende enkelt saker.»

På grunnlag av muntlig og skriftlig kontakt mellom Rådet og Finansdepartementet ga departementet i brev av 19 november 1982 visse tilleggsopplysninger. Det heter i brevet bl a:

«Når departementet har funnet forholdet anmeldelsesverdig gis skattefogden fullmakt til anmeldelse. Slik fullmakt er å oppfatte som et pålegg om straks å sende anmeldelsen til påtalemyndigheten. At enkelte skattefogder bruker anmeldelsesfullmakten som «pressmiddel» er et inntrykk departementet har, og det er dette som er grunnen til at en ønsker en praksis der skattefogden straks sender anmeldelsen videre. Påtalemyndigheten er imidlertid interessert i å få fastslått omfanget av mottatt vederlag. For å imøtekomme dette, har det utviklet seg ulik praksis ved de enkelte skattefogdkontorer hvorefter

- anmeldelsesfullmakten sendes direkte til påtalemyndigheten samtidig med at fylkesskattesjefen anmodes om å avholde bokettersyn

- anmeldelsesfullmakten beholdes på skattefogdkontoret til det er avholdt bokettersyn, og anmeldelsen sendes sammen med bokettersynsrapporten til påtalemyndigheten.

Den 3. varianten har vi der omfanget av mottatt vederlag er fastslått før anmeldelsesfullmakt gis. Her sendes anmeldelsen forutsetningsvis direkte til påtalemyndigheten.

Det er riktig at dersom betaling skjer etter at fullmakten er gitt, men før anmeldelsen er sendt påtalemyndigheten, unnlates anmeldelse uansett beløpets størrelse. Følgende er hentet fra et tilfelle ifjor: 7. oktober ble avgiftspliktige anmeldt for unnlatt innbetalt merverdiavgift for 2. og 3. termin 1981 kr 3 013 263,—. Skattefogden beholdt anmeldelsesfullmakten i påvente av at fylkesskattesjefen avholdt bokettersyn. Den 23. oktober betalte avgiftspliktige restansen av merverdiavgift, og departementet ga samtykke til at anmeldelse kunne unnlates.

Er derimot anmeldelse sendt og kommet til påtalemyndigheten, vil en senere innbetaling ikke virke straffebefriende, jfr. HR-dom inn tatt i Rt. 1975 side 1458. I slike tilfeller har man for øvrig heller ingen rettslig adgang til å trekke anmeldelsen tilbake, da påtalen i disse saker er ubetinget offentlig.»

Videre heter det i brevet:

«Finansdepartementet har i brev av 6. oktober 1982 til Rådet redegjort for anmeldelsespraksis, og uttalt bl.a. at det er sjelden det anmeldes for beløp under 50 000,— dersom det ikke foreligger andre straffbare forhold i saken.

Slike «andre forhold» kan f.eks. være at debitor også skylder skattetrekk. En nedre beløpsgrense er nødvendig på grunn av påtalemyndighetens og domstolens arbeidssituasjon. Dersom grensen settes lavere, ville antall anmeldelser øke betydelig, og dermed også arbeidsmengden.

En har inntrykk av at det er en underbe-

mannung på det økonomiske avsnitt ved de fleste av landets politikammere. Dette fører til at etterforskningen tar uforholdsmessig lang tid, og at saken er gjennomgående 2 år og eldre før de fremmes for domstolen. Dette er særdeles uheldig både sett fra debitors og det offentliges side, og i ikke ubetydelig omfang får dette betydning for straffeutmålingen.»

Som en oppsummering av anmeldelsespraksis finner Rådet særlig grunn til å fremheve følgende momenter:

Beløpsgrensen for anmeldelse (ca kr 50 000) er den samme uansett om det er klart på forhånd hvor stor andel av restansen som gjelder avgift av mottatt vederlag. I rettspraksis er det den del av restansen som gjelder avgift av mottatt vederlag som er det vesentlige ved straffutmålingen, og som ofte er avgjørende for om betinget eller ubetinget fengselstraff skal nyttes, jf nedenfor s 27.

Dersom den næringsdrivende betaler etter at Finansdepartementet har gitt anmeldelsesfullmakt, men før skattefogden har anmeldt overtredelsen, vil anmeldelse ikke finne sted selv om det er tale om betydelige beløp. I brevet 19 november 1982, som er gjengitt i utdrag ovenfor, gir departementet selv et eksempel på dette. Det gjaldt der betalingsmislighold av over 3 mill kr som ikke ble anmeldt. Etter rettspraksis virker det ikke straffriende at betaling har skjedd etter at forholdet er anmeldt. Slik forsinket betaling er et tungtveiende moment ved straffutmålingen, men det er ikke uten videre tilstrekkelig til at fengselstraffen gjøres betinget, jf nedenfor s 30.

Etter Finansdepartementets instruks skal skattefogden inngi anmeldelse straks anmeldelsesfullmakt foreligger. På tross av denne instruksen varierer det imidlertid i praksis i hvilken grad dette skjer. Finansdepartementet har inntrykk av at enkelte skattefogder bruker anmeldelsesfullmakten som et pressmiddel for å oppnå betaling.

Finansdepartementet gir aldri anmeldelsesfullmakt når restansen bare gjelder en termin. Dette gjelder uansett beløpets størrelse og uansett om terminen blir stående ubetalt i lengre tid. Etter rettspraksis er det ikke tilstrekkelig til å hindre ubetinget fengsel at restansen bare gjelder en termin, jf nedenfor s 28.

Endelig pekes på at departementets retningslinjer er interne. De er ikke kunngjort, og de er heller ikke gjort kjent hverken for skattefogdene, fylkesskattesjefene eller påtalemyndigheten.

For en nærmere vurdering av anmeldelseskriteriene vises til kapittel V Straffelovrådets overveielser.

6: HOVEDPUNKTER I HEDLUNDS UNDERSØKELSE «POLITIANMELDT MOMS-KRIMINALITET»

Som nevnt ovenfor, undersøkte Hedlund alle politianmeldelser som ble ferdig etterforsket i 1977. Hedlund undersøkte bla hvilke av pliktreglene i moms-loven som forekommer hyppigst blant de anmeldte sakene. Det viste seg at de mest vanlige overtredelser var betalingsmislighold, eventuelt i kombinasjon med oppgaveforsømmelse. For ordens skyld nevnes at gruppen «betalingsmislighold» i Hedlunds fremstilling både omfatter ren betalingsunnlattelse (dvs unnlatt betaling eller forsinket betaling) og betalingsunndragelse (dvs at det er gitt uriktige oppgaver). Betalingsmislighold alene forekom i 45 pst av tilfellene, og 27 pst av tilfellene gjaldt betalingsmislighold i kombinasjon med oppgaveforsømmelse. Til sammen 72 pst av sakene gjaldt altså disse overtredelsesformer. 15 pst av sakene angikk oppgaveforsømmelse alene.

Hedlund undersøkte også hvor store moms-beløp anmeldelsene gjaldt ved de ulike overtredelser. Ved mislighold av plikten til å innbetale avgift av mottatt vederlag var beløpet under 25 000 kr i 45 pst av sakene. I 26 pst av sakene lå beløpet mellom 25 000 og 50 000 kr. Over 2/3 av sakene gjaldt således beløp under 50 000 kr. Sammenliger man dette med den beløpsgrense Finansdepartementet opererer med i sine anmeldelseskriterier, jf overfor pkt 5, kan det synes underlig at antallet småsaker er så høyt. Dette kan imidlertid dels henge sammen med at anmeldelser i mange tilfelle foretas av fylkesskattesjefene som ikke er avhengig av anmeldelsesfullmakt, og dels at anmeldelse skjer som følge av innberetning fra bobestyrer i konkursboer. Noe av forklaringen ligger nok også i at Finansdepartementets beløpsgrense er justert oppover i takt med inflasjonen.

Av sakene gjaldt 18—19 pst beløp mellom 50 000 og 100 000 kr, 7 pst mellom 100 000 og 200 000 kr og 3—4 pst mellom 200 000 og 400 000 kr.

Hedlund undersøkte de anmeldtes formues- og inntektsforhold. Når 60 pst av de anmeldte var uten formue, noe over 13 pst hadde formue, mens over 1/4 ikke ga opplysninger om dette.

De oppgitte inntekter er i Hedlunds undersøkelse delt inn i 3 grupper: lave, middels gode og høye inntekter. Som lave er regnet inntekt under 50 000 kr. Inntekter mellom 50 000 og 100 000 kr er ansett som brukbare og de over 100 000 kr som høye. Inntektene

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

er i hovedsak i 1977- eller 1978-kroner. Av de som ga opplysninger om inntektsnivået hadde 4 pst høye inntekter, 58 pst middels gode inntekter og 38 pst lave inntekter.

Hedlunds undersøkelse inneholder en oversikt over hvilken næring de anmeldte har vært tilknyttet. Hun har her foretatt en oppdeling mellom primærnæring, sekundærnæring og tertiærnæring. Over 81 pst av virksomhetene hører til gruppen tertiærnæringer. Til denne gruppen hører typisk handelsforetak, tjenesteyting og serviceforetak. Som eksempler på yrkesgrupper som går inn under denne kategorien kan foruten kjøpmenn nevnes lastebileiere og entreprenører. 10 pst av de an-

meldte var tilknyttet primærnæringsvirksomheter — i jordbruk, skogbruk eller fiske. De resterende 9 pst gjaldt produksjonsbedrifter, dvs sekundærnæringsforetak.

I Hedlunds undersøkelse er det kartlagt hvorledes påtalemyndigheten har avgjort anmeldelsene for overtredelse av merverdiavgiftsloven. Det fremgår her at 13 pst er henlagt av påtalemyndigheten, 2 pst av de anmeldte har fått påtaleunntatelse, 14 pst har vedtatt forelegg, mens de resterende 71 pst er brakt inn for domstolene.

Med hensyn til resultatet av domstolsbehandlingen vises til fremstillingen overfor s 10 med henvisninger.

Straffebestemmelsene i merværdiafgiftsloven og investeringsavgiftsloven

«Efter både kildeskatteloven og merværdiafgiftsloven skal der ved for sen indbetaling af henholdsvis kildeskat og merværdiafgift betales renter til statskassen af de skyldige beløb. Endvidere kan de ikke rettidigt indbetalte skatte- eller afgiftsbeløb inddrives ved udpantning.

Disse regler er for kildeskattelovens vedkommende i § 74, stk. 1, pkt. 2, suppleret med en bestemmelse om, at den, der forsætligt eller ved grov uagtsomhed undlader at indbetale indeholdte skattebeløb i rette tid, straffes med bøde. Er forholdet begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat, eller foreligger der i øvrigt skærpene omstændigheder, f.eks. gentagelsestilfælde, kan straffen efter bestemmelsens stk. 2 stige til hæfte eller fængsel indtil 2 år.

Når der i kildeskatteloven blev indsat en bestemmelse om straf for den, der undlader at indbetale indeholdte kildeskattebeløb rettidigt, hænger dette sammen med, at den indeholdelsespligtiges forbrug af indeholdte beløb for at skaffe sig uberettiget vinding muligvis kan henføres under straffelovens bestemmelse om pengeunderslæb. Uanset at forbruget af indeholdte beløb kan være nær beslægtet med underslæb, fandt man det af principielle grunde rigtigst at undlade at anvende

straffelovens underslæbsbestemmelse. Ud fra såvel lovtekniske som praktiske hensyn blev det anset for en fordel, at der i selve kildeskatteloven så vidt muligt på udtømmende måde blev gjort op med strafansvaret.

Merværdiafgiftsloven indeholder ikke en tilsvarende straffebestemmelse, bl.a. fordi de merværdiafgiftspligtiges undlatelse af at indbetale merværdiafgift i rette tid næppe på samme måde vil kunne karakteriseres som et underslæbslignende forhold.

For kildeskattens vedkommende er der tale om, at indeholdelsespligtige undlader at indbetale indeholdte skattebeløb. Det vil sige skattebeløb, som det i og for sig «påhviler» de i virksomheden ansatte at betale af de udbetalte lønninger, men som den indeholdelsespligtige på arbejdernes og funktionærernes vegne «opbevarer» indtil indbetalingsfristens udløb. Der er altså tale om «betroede midler».

Det er ikke tilfældet efter merværdiafgiftsloven. Her påhviler afgiftspligten direkte virksomheden selv og ikke dens kunder. Virksomheden har således ikke her mulighed for at «disponere over midler (afgift), der er den betroet af kunderne». Der er ikke «betroet» virksomheden nogen afgift. Efter merværdiafgiftsloven opgøres virksomhedernes afgiftspligtige omsætning i en afgiftsperiode som den samlede afgiftspligtige værdi for de i perioden foretagne leverancer af varer og afgiftspligtige ydelser. Afgiften af periodens omsætning skal (for byerhvervenes vedkommende) indbetales senest 1 måned 20 dage efter afgiftsperiodens udløb. Virksomhederne skal således ved afgiftsperiodens udløb indbetale afgift af den fulde værdi af periodens leverancer, uanset om virksomhederne har modtaget betaling for leverancerne. Virksomheder inden for brancher, der sælger på afbetaling, som f.eks. automobilbranchen og grovvarerbranchen, leverer ofte deres varer mod en utbetaling på ca. 25 pct. af salgsprisen, medens restbeløbet afvikles over en længere periode. Ved opgjørelsen af afgiftstilsvaret for den periode, hvori afbetalingshandelen er indgået, skal virksomheden imidlertid medregne afgiftsbeløb, der beregnes på grundlag af afbetalingsvarernes fulde salgspris. Man kan derfor ikke med rette hævde, at disse virksomheders eventuelt manglende evne til at indbetale merværdiafgiften rettidigt skyldes, at de uretmæssigt har disponeret over afgiftsbeløb, som er oppebåret på statskassens vegne.»

I Danmark avgjøres langt de fleste overtrædelser af merværdiafgiftsloven ved administrativ bøtevedtagelse efter lovens § 36. Er det tale om forsettlig afgiftsunndragelse av afgiftsbeløb av noen størrelse innbringes

III. Fremmed rett

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

saken normalt for retten med påstand om frihetsstraff. I Betænkning nr 932 (1981) opplyser en arbeidsgruppe nedsatt av Justisministeriet at beløpsgrensen ligger på omkring 15 000 danske kroner.

Denne arbeidsgruppen ble nedsatt for å vurdere endringer i skatte-, avgifts-, og tilskuddslovgivningen. I sin betenkning foreslår de ikke noen utvidelse av straffebestemmelsen i merverdiavgiftsloven.

Forslagene i betenkningen vurderes for tiden av Justisministeriet.

I Danmark finnes ingen avgift som svarer til vår investeringsavgift.

I Finland straffes betalingsmislighold av omsetningsskatt (som tilsvarende merverdiavgift i Norge) med bøter, jf den generelle straffebestemmelsen i lag 5 desember 1963 nr 532 om omsättningsskatt § 81 annet ledd. Betalingsunndragelse straffes som bestemt i strafflagen, jf § 81 første ledd. Etter strafflagen kap 38 § 11 er strafferammen for skattebedrageri bøter eller fengsel inntil 2 år, og for grovt skattebedrageri fengsel fra 6 måneder til 4 år.

I de finske underretter ble 405 personer i 1980 dømt til bøter og en til betinget fengsel for overtredelse av omsättningsskattelagen. Det er ikke gitt nærmere opplysninger om hvordan dette fordeler seg på ulike typer av overtredelser.

Lag 14 januar 1977 nr 54 om investeringskatt på vissa husbyggen er den lov som nærmest svarer til investeringsavgiftsloven i Norge. Med hjemmel i denne loven kan Statsrådet beslutte å innføre investeringskatt for en periode på inntil 18 måneder. Når perioden har løpt ut, kan det ikke treffes vedtak om investeringskatt for en ny periode før minst 12 måneder har gått. Betalingsmislighold av investeringskatt er ikke straffbart.

I de finske skattelovene finnes bestemmelser om administrative sanksjoner som bl a kan

anvendes når skatten (avgiften) betales for sent. Slike sanksjoner er skatteforhøyelse, tilleggsatt, morarente og restavgift.

I Sverige svarer lag om mervärdeskatt (1968:430) til den norske merverdiavgiftsloven. Betalingsmislighold av mervärdeskatt er ikke straffbart. I stedet kan det etter § 47 fastsettes en administrativ avgift (restavgift), som utgjør 4 pst av den skatt som ikke er betalt i rett tid.

Uriktige oppgaver og opplysninger til skattemyndighetene kan føre til straffansvar etter skattebrottslagen (1971:69) og til ileggelse av straffavgift (skattetillegg), etter mervärdeskattelagen §§ 64a—64. Etter skattebrottslagen § 2 er strafferammen for skattebedrageri bøter eller fengsel i inntil 2 år. Er skattebedrageriet grovt er straffen etter § 4 fengsel fra 6 måneder til 6 år.

Investeringsavgift finnes ikke i Sverige.

En arbeidsgruppe under Brottsförebyggande rådet vurderer for tiden straffebestemmelser som gjelder skatter og avgifter. Det er uvisst hvilke forslag arbeidsgruppen vil fremme.

I Vest-Tyskland er betalingsmislighold av omsetningsavgift ikke straffbart. Heller ikke kan administrative reaksjoner brukes ved slikt mislighold.

Forsettlig betalingsunndragelse ved å gi uriktige eller ufullstendige oppgaver eller ved å holde tilbake opplysninger, straffes med bøter eller fengsel inntil 5 år, jf Abgabenanordnung § 370. I alvorlige tilfeller er straffen fengsel fra 6 måneder til 10 år.

Dersom det bare foreligger uaktsomhet, kommer § 378 om mindre avgiftsunndragelse til anvendelse. Dette regnes ikke som en straffbar handling, men som en administrativ overtredelse («ordnungswidrigkeit»). Overtrederen kan tilpliktes å betale et pengebeløp på inntil 100 000 DM. Det er et vilkår etter § 378 at uaktsomheten er grov.

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

denne lov (1933) er i kraft av denne loven og i kraft av de senere lover som er utarbeidet på grunnlag av denne lov. I denne lov er det fastslått at den som overtrer denne lov, straffes som for underslag bestemt i den alminnelige borgerlige straffelov av 22 mai 1902 §§ 255 — 256, jfr. § 263.

I. HISTORIKK

Lov 19. mai 1933 nr 11 om omsetningsavgift ga den først generelle hjemmel for å beslutte at det skulle betales avgift ved omsetning av varer. Avgiften ble lagt på det siste ledd i omsetningskjeden, dvs på salg til forbruker.

Omsetningsavgiftsloven § 2 inneholdt opprinnelig en straffebestemmelse som bare rettet seg mot «overtredelse av forskrifter som utferdiges i henhold til denne lov». Den rene unnlattelse av å betale avgiften ved forfall var ikke straffsanksjonert.

Rent betalingsmislighold ble imidlertid gjort straffbart ved endringslov 16 mai 1947 nr 2. § 2 fikk da et annet ledd som lød slik:

«Den som i hensikt å skaffe seg eller andre en uberettiget vinning unnlater å betale omsetningsavgift som er iberegnet i oppbåret vederlag, straffes, som for underslag bestemt i den alminnelige borgerlige straffelov av 22 mai 1902 §§ 255 — 256, jfr. § 263.»

I forarbeidene til denne loven (Ot prp nr 31 (1947) s 1) begrunnes lovforslaget slik:

«Overfor uvillige betalere som innretter seg slik at de ikke har noe til utlegg og som det derfor i alminnelighet ikke tjener til noe å slå konkurs, kommer imidlertid innfordringsmyndighetene ikke noen veg. I likhet med det som gjelder vanlige skatter, er nemlig den blotte unnlattelse av å betale avgiften ikke straffbar. Omsetningsavgiften står imidlertid i en annen stilling enn vanlige skatter. Omsetningsavgiften er nemlig en avgift på forbruket som det av praktiske grunner er pålagt selgeren å utrede. Selgeren således på sett og vis å betrakte som en slags avgiftsoppkrever for staten og selgerens unnlattelse av å beriktige sitt ansvar for avgiften overfor staten får derfor noe til felles med underslag av offentlige midler.

For å skjerpe de avgiftspliktiges aktsomhet med hensyn til disponering av oppbåret omsetningsavgift og for å få et effektivt tvangsmiddel overfor uvillige eller etterlatende avgiftsbetalere, finner en det nødvendig å få en bestemmelse som setter straff for å unnlate å innbetale oppbåret omsetningsavgift. Da slik unnlattelse i realiteten må betraktes som underslag av avgiften eller i hvertfall må side-stilles hermed, selv om forholdet begrepsmessig ikke rammes av straffelovens bestemmelser om underslag, finner en det naturlig og rimelig at forholdet straffes på samme måte, ikke minst på grunn av at de underslåtte av-

delene har samme karakter som underslag og at de som overtrer denne lov, straffes som for underslag bestemt i den alminnelige borgerlige straffelov av 22 mai 1902 §§ 255 — 256, jfr. § 263.

«Overfor uvillige betalere som innretter seg slik at de ikke har noe til utlegg og som det derfor i alminnelighet ikke tjener til noe å slå konkurs, kommer imidlertid innfordringsmyndighetene ikke noen veg. I likhet med det som gjelder vanlige skatter, er nemlig den blotte unnlattelse av å betale avgiften ikke straffbar. Omsetningsavgiften står imidlertid i en annen stilling enn vanlige skatter. Omsetningsavgiften er nemlig en avgift på forbruket som det av praktiske grunner er pålagt selgeren å utrede. Selgeren således på sett og vis å betrakte som en slags avgiftsoppkrever for staten og selgerens unnlattelse av å beriktige sitt ansvar for avgiften overfor staten får derfor noe til felles med underslag av offentlige midler.

«Overfor uvillige betalere som innretter seg slik at de ikke har noe til utlegg og som det derfor i alminnelighet ikke tjener til noe å slå konkurs, kommer imidlertid innfordringsmyndighetene ikke noen veg. I likhet med det som gjelder vanlige skatter, er nemlig den blotte unnlattelse av å betale avgiften ikke straffbar. Omsetningsavgiften står imidlertid i en annen stilling enn vanlige skatter. Omsetningsavgiften er nemlig en avgift på forbruket som det av praktiske grunner er pålagt selgeren å utrede. Selgeren således på sett og vis å betrakte som en slags avgiftsoppkrever for staten og selgerens unnlattelse av å beriktige sitt ansvar for avgiften overfor staten får derfor noe til felles med underslag av offentlige midler.

Da omsetningsavgiften ble erstattet av merverdiavgiften ved lov 19 juni 1969 nr 66 om merverdiavgift, ble hele avgiftssystemet lagt om. Mens omsetningsavgiften var en sisteleddsavgift (jf ovenfor), skal merverdiavgiften betales ved omsetning i alle ledd. Et resultat av dette er at mens den næringsdrivende under sisteleddssystemet skulle betale all beregnet omsetningsavgift videre til staten, er det etter merverdiavgiftsloven bare differansen mellom utgående og inngående avgift, som skal betales til avgiftsmyndighetene. En oversikt over avgiftssystemet etter merverdiavgiftsloven er gitt nedenfor i pkt 2.

På tross av disse ulikheter mellom avgiftssystemene ble straffutmålingspraksis etter omsetningsavgiftsloven ved betalingsmislighold videreført gjennom lov om merverdiavgift. I forarbeidene til merverdiavgiftsloven heter det således (Ot prp nr 17 (1968—69) s 62):

«Forsettlig unnlattelse av å innbetale til statskassen avgift som pliktes av mottatt vederlag vil som nå kunne straffes like strengt som bestemt for underslag.»

Henvisningen til underslagsstraffen gjaldt omsetningsavgiftsloven § 2 annet ledd.

Slik merverdiavgiftsloven § 72 første ledd oprinnelig lød, var strafferammen bøter eller fengsel inntil 1 år, for forsettlig betalingsmislighold av avgift knyttet til vederlag som ikke var mottatt. I praksis ble også ubetinget fengsel benyttet ved denne overtredelsen, se Rt 1973 s 919. Førstevoterende uttalte her:

«Høyesterett har i en lang rekke saker slått fast at det skal reageres med ubetinget fengselsstraff i saker om unnlatt innbetaling av avgift som pliktes av mottatt vederlag, avgiftslovens § 72 annet ledd, med mindre det har foreligget særlige omstendigheter som kan tilsi anvendelse av betinget straff. Det er i første rekke allmennpreventive hensyn som har vært anført som begrunnelse for denne praksis. Den foreliggende sak gjelder overtredelse av avgiftslovens § 72 første ledd, unnlatt innbetaling av beregnet men ikke mottatt merverdiavgift. Jeg antar imidlertid at de allmennpreventive hensyn ikke har mindre vekt

i saker av denne art. Slik omstendighetene ligger an i denne sak, mener jeg at ubetinget fengselsstraff må være reaksjonen. At det her skulle foreligge slike særegne forhold som kan begrunne anvendelsen av betinget fengselsstraff, kan jeg ikke se.»

Som man ser, ble det lagt avgjørende vekt på allmennprevensjonen. Ved endringslov 13 juni 1980 nr 27 ble § 72 første ledd endret slik at det nå bare kan anvendes bøtestraff når vederlag ikke er mottatt. Begrunnelsen for dette var at «det vil virke urimelig med så streng straff som fengsel hvis overtredelsen utelukkende består i manglende betaling av avgift av ikke oppebåret vederlag», jf Innst O nr 67 (1979—80) side 2.

2. OVERSIKT OVER AVGIFTSSYSTEMET

Merverdiavgiften er avgift på omsetning av varer og visse typer tjenester. Avgiftsplikten gjelder omsetning i alle ledd.

Merverdiavgiftsloven §§ 13 flg gir nærmere regler om hva slags omsetning det skal svares avgift av. § 14 fastsetter at det også skal betales avgift når den næringsdrivende tar ut varer til eget bruk.

Avgiftsbeløpet fastsettes i prosent av omsetningen, og satsene har hvert år siden 1 januar 1970 vært 20 pst av grunnlaget eksklusive avgift, lik 16,67 pst av omsetningsbeløpene.

Den næringsdrivende er pålagt å sende avgiftsmyndigheten oppgave over omsetningen. Slike oppgaver skal gis terminvis, og hver termin omfatter to kalendermåneder, jf §§ 29 og 30. For næringsdrivende i jord- og skogbruk skal det i stedet gis årsoppgave, jf § 31. Det samme gjelder for fiskere, jf § 40. I § 32 er bestemt at i omsetningsoppgaven skal tas med de beløp som er bokført i den termin oppgaven gjelder. Bokføring skal skje etter grunnsetningene for ordentlig regnskapsførsel og etter mvals regnskapsregler. Etter grunnsetningene for ordentlig regnskapsførsel skal et salg bokføres så snart som mulig.

Omsetningsoppgaven for en termin må være kommet frem til avgiftsmyndigheten innen 1 måned og 20 dager etter utløpet av terminen, jf § 33. Forfall for betaling av avgiften faller sammen med utløpet av oppgavefristen, jf § 34. Reglene om avgiftens forfall sammenholdt med bokføringsprinsippet i § 32 fører til at det er uten betydning for avgiftsplikten om den næringsdrivende har mottatt vederlag eller ikke. (Dette gjelder likevel ikke dem som etter forskrift gitt i medhold av §§ 32 tredje ledd og 45 har adgang til å bruke kontantprinsippet.)

Som nevnt ovenfor gjelder plikten til å betale merverdiavgift alle omsetningsledd. For

å unngå at avgiften kumuleres inneholder mval regler om at den næringsdrivende ved avgiftsberegningen kan trekke fra den merverdiavgift han selv skal betale (inngående avgift). Det nettobeløp som den enkelte næringsdrivende skal betale til staten, fremkommer da som en differanse mellom avgiften av den næringsdrivendes omsetning og uttak (utgående avgift) og den inngående avgift. Fradragsretten for inngående avgift følger av mval § 21. Dersom inngående avgift overstiger utgående avgift, har den næringsdrivende krav på å få det overskytende beløp tilbakebetalt jf § 24.

Slikt krav på tilbakebetaling kan f eks oppstå når den næringsdrivendes omsetning ikke er avgiftspliktig, som f eks eksport, eller dersom han i en termin har kjøpt avgiftspliktige varer og tjenester for et større beløp enn han har solgt for. Hvis en næringsdrivende som har et slikt krav på tilbakebetaling, samtidig skylder skatt eller avgift, vil avgiftsmyndighetene motregne.

3. OVERSIKT OVER STRAFFEBESTEMMELSENE I MERVERDIAVGIFTSLOVEN

Mval inneholder en felles straffebestemmelse i § 72. § 72 første ledd første punktum bestemmer generelt at den som overtrer loven eller forskrifter gitt i medhold av loven straffes med bøter eller fengsel inntil ett år. Etter denne bestemmelsen straffes brudd på de fleste av de tallrike plikter som mval og forskriftene pålegger den næringsdrivende. Sentrale plikter hvor overtredelse rammes av første ledd første punktum, er plikten til å la seg registrere hos avgiftsmyndigheten når man driver avgiftspliktig virksomhet (§ 27), plikten til å levere omsetningsoppgave (§§ 29, 30, 31 og 40); regnskapspliktene (kap XI) og endelig plikten til å gi avgiftsmyndighetene de nødvendige opplysninger (kap XII).

For en del overtredelser inneholder § 72 særregler. Dels er det gitt særbestemmelser etter skyldgrad. Således inneholder første ledd annet punktum en felles bestemmelse for alle uaktsomhetsovertredelser. Disse kan bare straffes med bøter. Videre er det flere særregler for bestemte overtredelsestyper. § 72 inneholder to særregler som gjelder betalingsplikten. I de tilfeller hvor betalingsunntak refererer seg til avgift av vederlag som ikke er mottatt, kan overtredelsen bare straffes med bøter, jf første ledd annet punktum. I de tilfellene hvor betalingsunntaket gjelder avgift av mottatt vederlag skjerpes straffen i forhold til den generelle regel i første punktum. Etter annet ledd første punktum straffes slik

overtredelse med bøter eller fengsel inntil tre år eller begge deler. Endelig inneholder annet ledd annet punktum en egen bestemmelse for visse former for avgiftsunndragelser. Også her er straffen bøter eller fengsel inntil 3 år eller begge deler.

§ 72 tredje ledd bestemmer at dersom overtredelsen rammes av strengere straffebestemmelser, står mval § 72 tilbake for disse. Praktisk her er bedrageribestemmelsene i straffeloven.

Førarbeidene til mval er meget omfangsrike, men drøftelsen er konsentrert om valg av avgiftssystem og om utformingen av systemet. Begrunnelsen for straffebestemmelsene i § 72 er meget knapp. Den begrenser seg til følgende uttalelse i Ot prp nr 17 (1968—69) side 62:

«Paragrafens første ledd tar sikte på å ramme overtredelser av lovens forskjellige påbuds- og forbudsbestemmelser, som bestemmelser om registreringsplikt, oppgaveplikt, opplysningsplikt, om bokføring, fakturering m. v. Bestemmelsen vil også ramme den som unnlater å innbetale til statskassen avgift som pliktes i henhold til utfakturerte salg. Det vises til lovens § 34 hvoretter fakturerings- og bokføringstidspunktet er avgjørende for når avgiften skal oppgis og innbetales til statskassen uavhengig av om fakturabeløpet er betalt.

Forsettlig unnlattelse av å innbetale til statskassen avgift som pliktes av mottatt vederlag vil som nå kunne straffes like strengt som bestemt for underslag. Det samme vil gjelde dersom noen forsettlig unndrar statskassen avgift ved å føre opp for store beløp som inngående avgift, slik at den skyldige avgift blir tilsvarende redusert og dersom det forsettlig gis uriktige oppgaver som fører til for liten beregning av særskilt avgift på visse varer og tjenester (jfr. kap. VII).

Dersom noen ved uriktig oppgave forleder staten til for stor tilbakebetaling vil det kunne rammes av straffelovens §§ 270 og 271 om bedrageri. For å unngå tvil om det i det enkelte tilfelle foreligger bedrageri har en likevel funnet å burde la straffebestemmelsen omfatte dette forhold. Det vil ellers være adgang til å henføre avgiftsunndragelser, under straffelovens alminnelige straffebestemmelser, således om bedrageri. I siste ledd i paragrafen er det også uttrykkelig nevnt at straffebestemmelsene gjelder for så vidt overtredelsen ikke rammes av en strengere bestemmelse i den alminnelige straffelov.

4. NÆRMERE OM DE ENKELTE TYPER OVERTREDELSER

4.1 Første ledd første punktum

Som nevnt ovenfor retter første ledd første punktum seg generelt mot overtredelser av mval eller forskrifter gitt i medhold av loven. Om hvilke overtredelser som sanksjoneres av

denne bestemmelsen vises til fremstillingen ovenfor.

Man bør merke seg at forsømmelser av oppgaveplikten kan gjelde forhold hvor straffverdigheten varierer en god del. Når oppgaveforsømmelse er kombinert med betalingsmislighold, kan man stå overfor både en betalingsunnlattelse og en betalingsunndragelse. Med betalingsunnlattelse siktes til tilfeller hvor gjerningsmannen ikke forsøttlig har forsøkt å unngå å betale avgift eller å betale for lite avgift. Med betalingsunndragelse tenkes på tilfeller hvor gjerningsmannen nettopp har hatt til hensikt å unngå å betale avgift eller å betale et for lavt avgiftsbeløp, enten ved at omsetning ikke er oppgitt eller ved at utgående avgift er oppgitt for lavt eller inngående avgift for høyt.

Første ledd første punktum gjelder bare forsettlige overtredelser, jf annet punktum som inneholder en særbestemmelse om bøtestraff for alle uaktsomhetsovertrædelser.

Gjennom rettspraksis er det slått fast at unnlattelse av å betale ilagt tilleggsavgift etter mval § 73 ikke kan straffes etter første ledd første punktum, jf Rt 1976 s 1085.

Det er tvilsomt om brudd på plikten til å betale renter rammes av § 72 første ledd første punktum. I praksis tas imidlertid ikke renter med i tiltalen.

4.2 Betalingsmislighold

Betalingsmislighold kan foreligge i ren form; dvs at det levert korrekte oppgaver, til rett tid og at det heller ikke foreligger brudd på andre plikter etter mval. Betalingsmisligholdet kan imidlertid også være kombinert med andre overtredelser, f eks med unnlattelse av å innsende oppgaver, med innsending av mangelfulle oppgaver, eller uriktige oppgaver, med brudd på regnskapsbestemmelser osv.

Ved betalingsmislighold er det viktig å sondere mellom de tilfeller hvor misligholdet gjelder avgift av mottatt vederlag og tilfeller hvor det er tale om avgift av ikke mottatt vederlag. Bokføringsprinsippet, jf § 32, fører til at det ikke har noen betydning for selve straffbarheten om vederlag er mottatt eller ikke. Derimot har det stor betydning for strafferammen. Betalingsmislighold som refererer seg til ikke mottatt vederlag, straffes etter første ledd annet punktum med bøter, mens betalingsmislighold av avgift av mottatt vederlag etter annet ledd første punktum straffes med bøter eller fengsel inntil tre år eller begge deler.

I de tilfeller hvor vederlag delvis er mottatt, straffes betalingsmisligholdet etter § 72 annet

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

ledd første punktum i den utstrekning vederlag er mottatt, mens den mildere bestemmelse i første ledd annet punktum kommer til anvendelse for den del av avgiftsbeløpet som gjelder ikke-mottatt vederlag. Dette følger klart slik § 72 er utformet og er også slått fast i rettspraksis, jf Rt 1973 s 81.

Et praktisk viktig spørsmål er hva som er «mottatt vederlag». Det er klart at oppgjør i form av penger, sjekk, giro eller andre betalingsmidler er vederlag i lovens forstand, og at vederlaget er mottatt når dette er kommet den næringsdrivende i hende. Videre er det klart at også naturalia kan være vederlag i lovens forstand, f eks ved byttheandel. Slikt vederlag er mottatt når gjenstandene er overlevert den avgiftspliktige. Når en avbetalingskontrakt diskonteres, er vederlaget mottatt når beløpet er stillet til den næringsdrivendes disposisjon.

Etter rettspraksis er det på det rene at motregning er mottatt vederlag når denne er gjennomført, jf Rt 1979 s 694.

Når oppgjøret for et salg skjer ved at kjøper innbetaler kjøpesummen direkte til domfeltes bankkonto, er vederlaget mottatt når pengene har kommet inn på kontoen. Dette gjelder selv om banken ikke stiller midlene til disposisjon for den avgiftspliktige, jf Rt 1980 s 203. Den næringsdrivende hadde her opprettet en kassakredittavtale med en bank, og et ledd i denne avtalen var at oppgjør for korn- og kjøttleveranser skulle betales direkte fra kjøperen til den næringsdrivendes bankkonto. På grunn av overtrekk mistet han imidlertid allerede i 1975 retten til å disponere kontoen med sjekk, og han måtte senere ha bankens samtykke hver gang han trakk av kontoen. Han hevdet at når oppgjøret i denne situasjon ble innbetalt direkte til banken, kunne han ikke sies å ha mottatt vederlag i forhold til bestemmelsen i mval § 72, annet ledd. Høyesterett var ikke enig i dette. Førstvoterende viste til at innbetalingen var skjedd etter domfeltes anmodning og fremhevet at vederlaget da må regnes som mottatt av ham uansett om banken lot det inngå i mellomregnskapet eller stilte beløpet til hans rådighet. Tilsvarende blir situasjonen når kundene i forståelse med den næringsdrivende betaler direkte til hans underleverandører, jf Rt 1976 s 573.

Når den næringsdrivende tar ut varer til eget bruk, skjer det ikke noen omsetning mot vederlag. Betalingsmislighold kan således i disse tilfeller ikke straffes etter annet ledd første punktum, jf Rt 1972 s 1007.

For at vederlag skal være mottatt i relasjon til § 72, må det være mottatt innen forfall for vedkommende avgiftstermin. Dette fører imidlertid ikke til at den næringsdrivende bare kan

straffes etter første ledd annet punktum hvis han mottar vederlaget senere og da ikke straks betaler avgiften. Betaler han ikke omgående når vederlaget mottas senere, inntreng straffeskjerpelse etter § 72 annet ledd første punktum.

Betalingsplikten etter mval er en plikt til å betale rettidig, d v s ved forfall, jf § 34 første ledd. Dersom den næringsdrivende går konkurs, mister han retten til å råde over boets midler etter konkursåpningen, jf konkursloven § 12. Han kan da heller ikke være strafferettslig ansvarlig for betaling av avgift for terminer som forfaller etter konkursåpningen, jf Rt 1975 s 975. Heller ikke inntreng straffeskjerpelse etter annet ledd første punktum når vederlag for omsetning i en tidligere termin mottas etter konkursåpningen, jf Rt 1975 s 981.

Åpning av akkord har ikke den samme virkning som konkursåpning. Etter akkordforhandlingsloven § 7 «vedbliver skyldneren at forestaa sine anliggender og sin forretning». Han kan således fortsatt i prinsippet råde over sine midler, og han er da også ansvarlig for at avgiftsbeløpet blir betalt rettidig, jf Rt 1977 s 343.

Selv om den næringsdrivende innbetaler avgiften etter forfall, får det ingen betydning for straffbarheten av betalingsmisligholdet. Imidlertid kan slik betaling være et viktig straffutmålingsmoment, jf Rt 1978 s 1233 og nedenfor pkt 8.

4.3 Annet ledd annet punktum — betalingsunndragelse

Annet ledd annet punktum gjelder bestemte former for avgiftsunndragelse. Det er bare tale om forsettlige forhold, og overtredelse vil som regel være av bedragerilignende karakter.

Første alternativ i annet ledd annet punktum er at den næringsdrivende «unndrar statskassen avgift ved uriktig fradrag for inngående avgift». I uttrykket «unndra» ligger et krav om at statskassen må være påført tap for at forbrytelsen skal være fullbyrdet.

Det er bare «uriktig fradrag for inngående avgift» som omfattes av første alternativ. Situasjonen kan her være at oppgaven ikke stemmer med regnskapet, men det kan også forekomme at det uriktige fradrag er kamouflert, f eks ved at det er gjort bruk av falske fakturaer. Andre former for uriktige oppgaver går ikke inn under dette alternativet. Dersom statskassen unndras avgift ved at utgående avgift er ført opp med for lavt beløp, rammes dette ikke av første alternativ. Den uriktige oppgave vil her kunne straffes etter første ledd første punktum, og betalingsunndragelsen etter annet ledd første punktum hvis veder-

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

laget er mottatt og tellers etter første ledd annet punktum.

Regler om hva det kan gjøres fradrag for finnes i mval kap VI.

Annet alternativ i annet ledd annet punktum retter seg mot den som «forleder staten til for stor tilbakebetaling av avgift». Dette alternativ er således aktuelt i de tilfeller hvor omsetningsoppgaven viser en saldo i den næringsdrivendes favør. Denne saldoen kan være større enn den ville ha vært dersom de korrekte forhold var lagt til grunn, eller situasjonen kan være slik at saldoen etter det riktige forhold skulle være i statens favør. Årsaken til at omsetningsoppgaven uriktig viser en negativ saldo eller for stor negativ saldo kan være enten at inngående avgift er ført opp for høyt eller at det er ført opp for lav utgående avgift. I de tilfeller hvor den inngående avgift er for høy, mens utgående avgift er korrekt, er forskjellen fra første alternativ i annet punktum at saldoen her er negativ mens den etter første alternativ er positiv. Det kan forekomme overtredelse som både rammes av første og annet alternativ. Et eksempel har man dersom omsetningsoppgaven inneholder uriktig fradrag for inngående avgift slik at saldoen blir negativ.

4.4 Tredje ledd

§ 72 tredje ledd fastsetter at bestemmelsene i § 72 bare gjelder «for så vidt overtredelsen ikke rammes av strengere straffebestemmelser». Slik tredje ledd er formulert er det klart at § 72 ikke kan anvendes i idealkonkurrens med strengere straffebestemmelser.

I Ot prp nr. 17 (1968—69) side 62 uttales om tredje ledd:

Dersom noen ved uriktig oppgave forleder staten til for stor tilbakebetaling vil det kunne rammes av straffelovens §§ 270 og 271 om bedrageri. For å unngå tvil om det i det enkelte tilfelle foreligger bedrageri har en likevel funnet å burde la straffebestemmelsen omfatte dette forhold. Det vil ellers være adgang til å henføre avgiftsunndragelser under straffelovens alminnelige straffebestemmelser, således om bedrageri. I siste ledd i paragrafen er det også uttrykkelig nevnt at straffebestemmelsene gjelder for så vidt overtredelsen ikke rammes av en strengere bestemmelse i den alminnelige straffelov.

Som det går frem av forarbeidene er det særlig i straffelovens bedrageribestemmelser man har tatt sikte på med tredje ledd.

Uriktige oppgaver til skatte- og avgiftsmyndigheter regnes tradisjonelt ikke som bedrageri. Den alminnelige straffelov tar meget mildt på slike forhold. Strl § 406 bestemmer:

«Rettsstridige handlinger, hvorved noen søker å unndra seg eller andre offentlige skatter eller avgifter, blir, for såvidt ikke strengere straff derfor er bestemt, å straffe med bøter og i gjentakelsestilfelle med bøter eller med fengsel inntil 4 måneder.»

Reservasjonen «for såvidt ikke strengere straff er bestemt», tar her bare sikte på straffebestemmelser i spesiallovgivningen, ikke på straffelovens bedrageribestemmelser (jf A n d e n æ s, Formuesforbrytelsene s 99—100 og høyesterettsdom i Rt 1980 s 185). Det tilsvarende forbehold i mval er imidlertid blitt tolket annerledes. Spørsmålet kom først opp til avgjørelse av Høyesterett i Rt 1978 s 1142. Det gjaldt her en næringsdrivende som ved uriktige oppgaver hadde forledet avgiftsmyndighetene til å utbetale eller godskrive store beløp som inngående avgift. Tiltalte ble dømt for grovt bedrageri. Førstvoterende bygget dels på at strl § 406 ikke omfatter avgiftsunndragelser som er skjedd på slike måter som her var tilfellet. Dels bygget han på at mval § 72 sammenholdt med forarbeidene viser at det har vært lovgiverens hensikt å åpne adgang for anvendelse av strl § 270 på den som rettsstridig forleder staten til uriktige store tilbakebetalinger av merverdiavgift. En videre drøftelse fikk spørsmålet i Rt 1980 s 185. Her var tiltalte reist mot lederen av et salgssfirma, som hadde utferdiget uriktige salgsdokumenter til en lang rekke kunder ved at dokumentene var formet som om det var kjøpt driftsmidler, mens det gjaldt varer til privat bruk. Derved hadde han hjulpet kundene både til å unngå skatt og til å få fradrag i avgiftsoppgavene for inngående merverdiavgift. Når det gjaldt medvirkning til skatteunndragelse fant Høyesterett at forholdet bare kunne rammes av strl 406, ikke av bedrageribestemmelsene. Når det gjaldt medvirkning til at kundene hadde unndratt seg betaling av merverdiavgift, var det på det rene at tiltaltes forhold representerte en overtredelse av mval § 72 annet ledd annet punktum. Og retten fant under henvisning til Rt 1978 s 1142 at bedrageribestemmelsene kunne anvendes — under forutsetning av at bedrageriet kunne karakteriseres som grovt. I omtalen av dommen fra 1978 uttalte førstvoterende:

«Konkret gjaldt denne saken et tilfelle hvor det var foretatt store tilbakebetalinger av merverdiavgift. Men jeg kan ikke oppfatte avgjørelsen slik at bedrageribestemmelsene bare skal kunne anvendes på tilbakebetalings-tilfellene. De må — om vilkårene ellers er til stede — også kunne anvendes på andre former for avgiftsunndragelse.»

Førstvoterende pekte imidlertid også på at den alminnelige bestemmelse om bedrageri i

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

strl § 270 ikke er strengere enn mval § 72 annet ledd. Straffen er i begge tilfelle bøter eller fengsel inntil 3 år eller begge deler. For grovt bedrageri (strl § 271) kan derimot maksimumsstraffen gå opp til 6 års fengsel.

Konsekvensen er at så lenge forholdet bare kan bedømmes som vanlig bedrageri, er det bestemmelsene i mval § 72 som kommer til anvendelse, ikke bedrageribestemmelsen (bortsett fra gjentakelsestilfelle, hvor strafferammen forhøyes etter strl § 279). Men hvis forholdet kan subsumeres som grovt bedrageri, er det denne bestemmelse som anvendes. Disse groveste tilfelle av momsbedragerier kommer i kriminalstatistikken derfor ikke med under «forbrytelse mot lov om merverdiavgift», men under grovt bedrageri. Det er imidlertid her neppe tale om mange tilfeller. I Hedlunds materiale for 1977 gjaldt det en sak (Hedlund s. 99—100).

Det ligger kanskje nærmest å oppfatte uttalelsene i dommen av 1980 slik at også unndragelse som ikke er særskilt nevnt i § 72 annet ledd annet punktum kan rammes av bedrageribestemmelsene i straffeloven — selv om dette spørsmål ikke forelå til avgjørelse i saken. Hvis man oppfatter dommen på denne måte, får det særlig betydning for bedømmelsen av uriktige oppgaver med hensyn til ikke-oppebåret vederlag. Som før nevnt er det bestemmelsen i mval § 72 første ledd med maksimumsstraff på ett års fengsel som rammer dette forhold. Hvis forholdet bedømmes som bedrageri, er dette en strengere subsumsjon, selv om bedrageriet ikke bedømmes som grovt. Det er følgelig strl § 270 som skal anvendes, ikke merverdiavgiftsloven.

Forutsetningen for bedrageristraff er selv sagt at vilkårene i strl § 270 er oppfylt. Gjerningsmannen må ha til hensikt å skaffe seg eller andre en uberettiget vinning. Dette må skje ved å fremkalle, styrke eller utnytte en villfarelse hos avgiftsmyndighetene, og disse må fordeles til en handling som volder tap eller fare for tap for staten. Går forholdet inn under mval § 72 annet ledd, må bedrageriet være av en slik karakter at det må anses som grovt. Etter § 271 annet ledd skal det ved avgjørelsen av om bedrageriet er grovt «særlig legges vekt på om handlingen har voldt betydelig økonomisk skade, om den skyldige har foregitt eller misbrukt stilling eller oppdrag, om han har forledet allmennheten eller en større krets personer, ført uriktige regnskaper eller bøker eller om han vitende har voldt velferdstap eller fare for noens liv eller helbred».

Ved vurderingen av om en avgiftsunndragelse kan karakteriseres som grovt bedrageri vil man særlig legge vekt på beløpets størrelse.

Andre momenter av betydning er hvor lang tid unndragelsene gjelder og måten unndragelsene er gjennomført på. I Rt 1978 s 572 hvor bedrageriet ble karakterisert som grovt, la førstvoterende vekt på at det dreide seg om et beløp på noe under kr 600 000,—, og videre at «domfeltes handlemåte må etter min oppfatning anses å være av utpreget samfunnskadelig karakter og viser et fast bedragerisk fortsett gjennom et langt tidsrom». I Rt 1978 s 1142, hvor det også var tale om grovt bedrageri, la førstvoterende ved vurderingen vekt på beløpets størrelse og på at den næringsdrivende etter egen forklaring var nøye med å sende inn omsetningsoppgaver etter gjeldende bestemmelser for at skattemyndighetene ikke skulle få påskudd til bokettersyn. Det ble her dessuten lagt vekt på måten bedrageriene var gjennomført på. I Rt 1980 s 185 ble bedrageriet ikke ansett som grovt, og den næringsdrivende ble domfelt etter mval § 72 annet ledd. I denne saken hadde domfelte utferdiget uriktige salgsdokumenter til bortimot 50 kunder. Avgiftstapet for det offentlige var her relativt ubetydelig, og førstvoterende la også vekt på at avgiftsunndragelsene hver for seg var små og fordelt på flere år.

Brudd på mvals regnskapsregler straffes etter første ledd første punktum. Regnskaps- overtreddelser kan imidlertid også rammes av straffeloven § 286 eller av regnskapsloven § 23. Disse bestemmelser er strengere enn mval § 72 første ledd og skal derfor anvendes istedenfor § 72, jf § 72 tredje ledd. Strafferammen i mval § 72 første ledd er bøter eller fengsel inntil ett år, mens strl § 286 og regnskapsloven § 23 har en strafferamme på bøter eller fengsel inntil ett år eller begge deler. Begge bestemmelser fastsetter dessuten at under særlige skjerpene omstendigheter kan fengsel inntil 3 år anvendes. Dette må ses som en alminnelig utvidelse av strafferammen slik at bestemmelsene ville vært strengere enn mval § 72 første ledd første punktum også uten adgangen til å kumulere bot og fengsel.

5. STRAFFRIHETSGRUNNER

5.1 Generelt

Ved overtredelser av mval kommer de alminnelige straffrihetsgrunner til anvendelse. Således gjelder strl § 48 om nødverge og § 47 om nødrett også for spesiallovgivningen, jf strl § 1. Nødverge er imidlertid helt upraktisk ved overtredelse av mval. Det skal også svært mye til for at nødrett foreligger, jf de strenge krav i straffeloven § 47. Samtykke kan være straffrihetsgrunn ved mval, jf § 70 som gir departe-

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

mentet hjemmel til helt eller delvis å fritas fra avgiftsplikt når det foreligger særlige forhold.

5.2 Særlig om betalingsmislighold

Påberopelse av straffrihetsgrunner vil først og fremst være aktuelt ved betalingsmislighold. Ved siden av samtykke er de mest aktuelle straffrihetsgrunner her umulighet og plikt kollisjon.

5.2.1 Samtykke

Merverdiavgiftsloven kap XVIII inneholder regler om ettergivelse av avgift. Etter bestemmelsen her er det klart av avgiftsmyndighetene kan samtykke i at avgiftsbetaling helt kan unnlates eller i at forfallstidspunktet utskytes. Kompetansen til å treffe slike vedtak er lagt til departementet. Kompetansen etter §§ 69 og 70 er imidlertid delegert til skattedirektøren.

Dersom den avgiftspliktige før forfall har fått innvilget en suspensjon av plikten til å betale avgift eller en dispensasjon fra denne plikten, virker dette straffbefriende. Derimot fritar det ikke for straffansvaret om betalingsutsettelsen først er gitt etter forfall, selv om vedtaket er truffet av kompetent myndighet. Videre har betalingsutsettelse heller ingen betydning for straffansvaret dersom utsettelsen er gitt av et organ som ikke er kompetent til å treffe slike vedtak. Dersom f.eks skattefogden gir en utsettelse, har dette bare betydning ved at inndrivelsen av det skyldige beløp utsettes. Straffansvaret for unnlatese av å betale moms består like fullt.

I Rt 1979 s 411 (på s 415) gir førstvoterende en oversikt over de ulike former for samtykke som kan tenkes og de rettslige virkninger av disse. Det heter her:

«Byretten har bygd på at tiltalte har trodd og hatt rimelig grunn til å tro at han har vært innrømmet utsettelse av skattefogden i det som kalles avklaringsperioden. Det er etter min oppfatning uklart hva man skal legge i uttrykket utsettelse. Man kan tenke seg tre forskjellige situasjoner uttrykket kan referere seg til.

Etter at forfall er inntrådt og plikten til å betale avgift er misligholdt, innrømmer skattefogden den avgiftspliktige en utsettelse. En slik innrømmelse innebærer bare at inndrivelse av det skyldige beløp foreløpig ikke vil bli iverksatt. Det er mulig at anmeldelse for straffbart forhold ikke vil bli inngitt dersom avgiften betales innen en frist som er satt, men utsettelsen i seg selv har ingen betydning for straffeskylden. En slik utsettelse må det antas at en skattefogd er berettiget til å innrømme. En avgiftspliktigs tro på at han er innrømmet en slik utsettelse, fritar ham ikke for straffeskyld.

Det kan kanskje også tenkes at en skattefogd alt før forfall er inntrådt, vil erklære at

han for sin del vil utsette inndrivelsen av beløp som forfaller. I en slik uttalelse ligger det imidlertid at den avgiftspliktige rent straffrettslig handler på eget ansvar om han unnlater ved forfall å erlegge hva han skylder. En tro på at en slik utsettelse foreligger, kan ikke bevirke straffrihet.

Det tredje alternativ er en utsettelse som gis før avgiften er forfalt, og som innebærer en midlertidig fritakelse fra plikten til å betale avgift. Man kan tale om en midlertidig dispensasjon fra eller suspensjon av plikten til å erlegge. Er en slik fritakelse fremkommet fra et hold som etter loven har kompetanse til å avgi slike erklæringer, vil den avgiftspliktige ikke kunne straffes om han unnlater å betale avgiften ved forfall. Etter merverdiavgiftslovens § 70 kan departementet, etter delegasjon nå skattedirektøren, helt eller delvis fritas for avgiftsplikt. En skattefogd er ikke tillagt en slik kompetanse, og det må i denne forbindelse fremheves at det er inndrivelsen av avgiften som er lagt til skattefogden.»

Spørsmålet om hvilken betydning det har at tiltalte uriktig tror at han er gitt en dispensasjon fra plikten til å betale avgift eller at forfallstidspunktet er utskutt, behandles nedenfor under pkt 6. skyldkravet.

5.2.2 Umulighet

I dette pkt skal umulighet som følge av pengemangel behandles. Det er ikke lovfestet at umulighet er en straffrihetsgrunn, men det er likevel alminnelig antatt. At umulighet må være en straffrihetsgrunn gjelder både ved positive handlinger og ved unnlateser. En straffetrussel er ment å skulle påvirke en persons adferd. I tilfeller hvor han ikke har noen mulighet til å handle annerledes, kan han ikke påvirkes, og det har da ingen hensikt å true med straff. Han kan heller ikke bebreides for sin handlemåte. Det vises for øvrig til A n d e n æ s, Straffbar Unnlatese (1942) s 455.

Ved betalingsmislighold påberopes ofte umulighet. Det hevdes at på forfallstidspunktet var det ikke midler til stede i bedriften som kunne brukes til å betale avgiften. Umuligheten kan tenkes i ren form, f.eks ved at den næringsdrivende som er på vei til banken med sine siste midler for å betale avgiften på forfallsdagen, blir utsatt for et ran. Slike rene umulighetstilfeller forekommer imidlertid uhyre sjelden. Den vanlige situasjon er at den næringsdrivende — eventuelt etter å ha motatt vederlag — før forfall velger å bruke sine midler til å dekke andre utgifter idet han regner med at han før forfallstid vil få inntekter som kan brukes til å betale avgiftskravet. Han venter f.eks oppgjør fra kunder.

Ved de rene umulighetstilfeller, som f.eks i ranseksemplet ovenfor, er det vanskelig å tenke seg at den næringsdrivende ville bli

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

dømt for overtredelse av merverdiavgiftsloven, (jf dog nedenfor om Rt 1981 s 646).

I de tilfeller hvor umuligheten skyldes at den næringsdrivende har valgt å bruke sine midler til å dekke andre utgifter, tyder derimot rettspraksis på at umuligheten ikke virker straffriende, selv om den avgiftspliktige hadde all grunn til å tro at han ville kunne betale ved forfall. Det ser med andre ord ut som om betalingssevne ved forfall i disse tilfellene helt ut er den næringsdrivendes egen risiko. Den sentrale Høyesterettsavgjørelse her er Rt 1981 s 646. Det vises til drøftelsen nedenfor under pkt 6 — skyldkravet, hvor den nærmere behandling av denne dommen mest naturlig hører hjemme.

5.2.3 Pliktkollisjon

Pliktkollisjon foreligger når en person er pålagt to eller flere plikter hvis oppfyllelse gjensidig utelukker hverandre. Loven kan ikke her krave at mer enn en av pliktene skal oppfylles. Den forpliktete må da velge. Plikten til å betale merverdiavgift kan kollidere med andre straffsanksjonerte plikter, f.eks plikten til å betale arbeidslønn, eller avgiftsplikten kan kollidere med plikter som ikke er straffsanksjonert, f.eks plikten til å betale for mottatte varer eller plikten til å betale renter og avdrag på lån. Pliktkollisjon er meget praktisk når en bedrift befinner seg i økonomiske vansker.

Som fremholdt av Andenæs I c s 456—457 er enhver plikt-kollisjon bare tilsynelatende. Det er alltid en av pliktene som må gå foran. Hvis ikke lovtekst eller forarbeider gir holdpunkter for prioriteringen av pliktene, må valget til syvende og sist avgjøres av domstolene. Dersom ikke konflikten er løst i lov eller rettspraksis, antar Andenæs I c s 456 at «den forpliktete er derfor ansvarsfri når han velger å oppfylle den plikt som fremstår som den viktigste, dvs den som en må anta ville bli tilkjent forrang fra et lovgivningsstandpunkt.»

Konflikten mellom å betale merverdiavgift og andre plikter er i rettspraksis løst i retning av et ubetinget fortrinn for plikten til å betale merverdiavgift. Betydningen av plikt-kollisjon er imidlertid aldri drøftet på prinsipielt grunnlag, og Høyesterett har ikke gitt noen begrunnelse for hvorfor avgiftsplikten må prioriteres foran andre plikter. Heller ikke det spesielle problem at to straffesanksjonerte betalingsplikter konkurrerer er nærmere vurdert. Valget mellom plikten til å betale avgift og plikten til å betale lønn, var oppe i Rt 1982 s 1036. Den tiltalte var i herredsretten

frifunnet, men frifinnelsen ble opphevet av Høyesterett. Førstvoterende begrenset seg til følgende uttalelse:

«Når det dernest gjelder den plikt-kollisjon tiltalte er blitt hørt med, nemlig at han også er strafferettslig forpliktet til å oppfylle lønnskravene og derfor straffritt kunne velge å nytte bedriftens midler til dette, bemerker jeg at denne plikt-kollisjon er løst i rettspraksis. Det er der forutsatt at den næringsdrivende plikter å betale merverdiavgifter og investeringsavgifter fremfor å nytte midlene til løpende driftsutgifter, herunder også til betaling av lønnsfordringer. Jeg nøyer meg med å vise til Rt 1976 side 960 og dom av 22. januar 1982 i sak l.nr. 27/1982.»

Dersom en næringsdrivende i en plikt-kollisjon prioriterer annerledes enn rettspraksis gir anvisning på, må dette bedømmes som en rettsvillfarelse. Dette behandles nærmere nedenunder under pkt 6 — skyldkravet.

6. SKYLDKRAVET

6.1 Generelt

Overtredelser av mval er straffbare både i sin forsettlig og sin uaktsomme form. Hvilken skyldgrad som foreligger har imidlertid stor betydning for strafferammen. Dersom overtredelsen er skjedd ved uaktsomhet, kan den bare straffes med bøter, jf første ledd annet punktum. Dersom overtredelsen er forsettlig, varierer strafferammen med overtredelsestypen, jf ovenfor pkt 3 og nedenfor pkt 8.

Mval § 72 inneholder ikke noe krav om vinnings hensikt slik lov om omsetningsavgift krevde for å straffe betalingsmislighold av avgift av mottatt vederlag. På dette punkt innebærer således mval en ikke ubetydelig skjerpelse av ansvaret.

Skylden må omfatte alle momenter i den objektive gjerningsbeskrivelse for vedkommende type overtredelse.

6.2 Særlig om betalingsmislighold

Ved betalingsmislighold skaper spørsmålet om hvilke momenter skylden må omfatte særlige problemer. Fremstillingen i det følgende er konsentrert om forsettlig betalingsmislighold, men ved uaktsomme overtredelser blir løsningene tilsvarende. Uaktsomheten må omfatte de samme momenter.

Ved forsettlig betalingsmislighold må den næringsdrivende være klar over at han er avgiftspliktig. Han må videre være klar over forfallstiden og at han faktisk har unnlatt å betale avgiften. Dersom misligholdet gjelder mottatt vederlag, må han i tillegg være

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

klar over at vederlaget er mottatt. Så langt er det få problemer. Derimot oppstår atskillige vansker når mulige straffrihetsgrunner kommer inn i bildet.

6.2.1 Umulighet

Når det foreligger umulighet, som følge av pengemangel på forfallstiden, kan man spørre om den næringsdrivende selv bærer den strafferettslige risikoen for sine tidligere disposisjoner over de mottatte avgiftsbeløp (hvis vederlag er mottatt), og sine midler for øvrig, eller om det for straff kreves at umuligheten er forsettlig fremkalt.

I Rt 1980 s 203 hevdet domfelte at han ikke kunne dømmes for forsettlig ikke-betaling av merverdiavgift fordi han ikke kunne skaffe penger. Domfelte hadde en kassekredittavtale med en bank, og det inngikk som et ledd i denne avtalen at oppgjør for korn- og kjøttleveranser skulle innbetales direkte fra kjøperen til domfeltes bankkonto. Pga overtrekk hadde domfelte mistet retten til å disponere kontoen med sjekk, og han måtte senere ha bankens samtykke hver gang han trakk av kontoen. Banken nektet å betale skattetrekk og merverdiavgift på tross av at den, ifølge domfelte, hadde påtatt seg en plikt til å sørge for slik betaling. Førstvoterende uttalte:

«Domfelte hevder videre at han ikke kan dømmes for forsettlig ikke-betaling av merverdiavgift. Han kunne ikke skaffe pengene. Dette skyldes banken, og han kunne ikke forutse situasjonen da avtalen ble inngått. Herredsretten har ikke drøftet disse spørsmål og man har ikke sikkerhet for at forsettsbegrepet er riktig forstått.

Domsgrunnene er knappe på dette punkt, men etter min mening tilstrekkelige. Slik forholdene er beskrevet i herredsrettens dom må det legges til grunn at domfelte forsto at han var den ansvarlige og at avgiften ikke var betalt. De økonomiske problemer domfelte påberoper seg har ikke betydning for spørsmålet om forsett...»

Enda mer kategorisk er Høyesterett i avgjørelsen i Rt 1981 s 646. Domfelte hevdet her at han ikke kunne dømmes for forsettlig unnlattelse av å betale avgift hvis betaling var umulig pga mangel på likvider, og han tidligere ikke forsettlig hadde forårsaket denne likviditetsmangel. Førstvoterende uttalte:

«Jeg finner at anken må forkastes.

Det fremgår av domsgrunnene at domfelte var klar over hvilke avgiftsbeløp som skulle betales og deres forfallstid, og at han unnløt å betale avgiftsbeløpene innen forfall. Unnlattelsen av å betale i rett tid er da forsettlig. Det er ikke en forutsetning for en domfellelse at den pengemangel som ifølge domfelte hindret betaling, var forsettlig fremkalt. Jeg finner

det således ikke nødvendig ved avgjørelsen av forsetts spørsmålet å vurdere de forutsetninger domfelte bygde på da han disponerte rederiets midler — herunder avgiftsbeløp som var oppbåret i mottatte vederlag — slik at han ikke kunne betale avgiften ved forfall. Jeg viser i denne sammenheng til Rt 1980 s 203 flg., særlig side 204.»

Dommen gjaldt direkte avgift av mottatt vederlag, men formuleringen dekker også situasjonen når vederlag ikke er mottatt.

Høyesterett uttaler i disse avgjørelsene med rene ord at de økonomiske problemer som var årsaken til betalingsmisligholdet, ikke har noen betydning for spørsmålet om det foreligger forsett. Etter disse avgjørelser inntreffer således straffansvaret for forsettlig betalingsmislighold av merverdiavgift, selv om umuligheten på forfallstidspunktet ikke var forsettlig fremkalt. Dette må gjelde uansett om vederlaget er mottatt eller ikke. Det er heller ikke nødvendig at det knytter seg noen uakt-somhet til tiltaltes tidligere disposisjoner over de mottatte avgiftsmidler. Når avgiften først er mottatt, er det med andre ord helt og holdent den næringsdrivendes egen risiko om han vil kunne betale ved forfall.

I en artikkel i LoR 1981 s 449 har Andenæs kritisert avgjørelsen i Rt 1981 s 646 på det grunnlag at den står i strid med grunnleggende strafferettslige prinsipper. Andenæs anførte bl.a.:

«Naturligvis er den unnlattende klar over at han ikke handler. Men det grunnleggende vilkår for straffbarhet er at den tiltalte kunne ha opptrådt annerledes. Det gjelder enten det er spørsmål om handling eller unnlattelse. Skal det bli tale om ansvar for en unnlattelse, er forutsetningen at handling har vært mulig. Var oppfyllelse umulig da plikten skulle vært oppfylt, må skyldmomentet søkes på et tidligere tidspunkt.

Etter den prinsipielle begrunnelse i Høyesteretts avgjørelse kan den næringsdrivende dømmes for forsettlig unnlattelse av å betale selv om han hadde all mulig grunn til å tro at han ville kunne betale ved forfall, men dette er blitt umulig ved uforutseelig uhell. Et slikt ansvar er i strid med prinsippet ingen straff uten skyld.»

Andenæs viste videre i sin artikkel til at forsettskravet ved merverdiavgiftsovertredelser etter den nevnte dom er et annet enn forsettskravet ved andre unnlattelsesovertrædelser.

Hedlund, Politianmeldt moms-kriminalitet (1982) s 124 antar at avgjørelsen i Rt 1981 s 646 er uttrykk for gjeldende rett, men kritiserer avgjørelsen. Skyldkravet etter § 72 annet ledd drøftes også av statsadvokat Anstein Gjengedal i LoR 1981 s 387 flg (s 394). Han hevder at det er tilstrekkelig at

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

påtalemyndigheten beviser at den avgiftspliktige har vært klar over at avgiften har gått inn og at den ikke er betalt. Gjengedal går imidlertid ikke inn på umulighetsproblematikken.

I Rt 1982 s 1036 nevnes den kritikk Andenæs rettet mot dommen i Rt 1981 s 646. Førstvoterende fant det imidlertid ikke nødvendig å gå nærmere inn på de spørsmål som var reist i artikkelen ettersom han oppfattet herredsrettens dom slik at det var bevist at tiltalte hadde penger til å dekke de forfalte avgiftskrav, men at han bevisst valgte å prioritere betaling av lønnskrav i stedet. Det forelå da utvilsomt forsett.

6.2.2 Pliktkollisjon

Pliktkollisjon er behandlet ovenfor under pkt. 5.2.3. Det er der fremholdt at hvis den næringsdrivende er i villfarelse om hvorledes plikt-kollisjonen rettslig sett skal løses, og velger en annen løsning enn den rettspraksis har fastslått, må hans villfarelse bedømmes som en rettsvillfarelse. Han kan da bare frifinnes dersom denne rettsvillfarelsen er unnskyldelig, jf strl § 57. Etter norsk rettspraksis skal det meget til for at en rettsvillfarelse skal betraktes som unnskyldelig og dermed straffbefriende.

I Rt 1982 s 1036 nøyer førstvoterende seg med å konstatere at kollisjonen mellom plikten til å betale lønn og plikten til å betale merverdiavgift er løst i rettspraksis. Avgiftsplikten går foran. Han går imidlertid ikke inn på konsekvensene av at domfelte har svedt i den villfarelse at han hadde rett til å prioritere lønnsutgifter.

I avgjørelsen i Rt 1980 s 1082 omhandles imidlertid konsekvensene av en annen type villfarelse. I denne saken var det åpnet offentlig akkord, og akkordstyret hadde påbudt domfelte ikke å betale gammel gjeld. Etter Høyesteretts oppfatning fritar ikke åpning av offentlig akkord domfelte for plikt til å betale merverdiavgift som forfaller etter akkordåpningen, jf Rt 1977 s.343. Den straffesanksjonerte plikten som følger av merverdiavgiftsloven, kan ikke oppheves av et akkordstyre. Debitor er i prinsippet sitt bo rådig under akkordforhandlingen, selv om akkordstyret kan sette stramme grenser for debitors disposisjoner, jf akkordloven § 7. Førstvoterende uttalte:

«Ved at det ble åpnet offentlig akkord i domfeltes bo, kom han i en meget spesiell og vanskelig situasjon. Merverdiavgiftsloven påbyr at avgift skal betales, akkordforhandlingsloven § 7 at debitor var forpliktet til å etterkomme hva akkordstyret bestemte. Jeg finner ikke å kunne bebreide domfelte at han i denne

situasjonen stolte på at akkordstyret — under meget kyndig juridisk ledelse — foretok det som måtte gjøres og ikke selv lot foreta spesielle undersøkelser på annet hold vedrørende sin egen plikt etter merverdiavgiftsloven under de særlige forhold som forelå mens akkordforhandlingene foregikk. Etter min mening må hans villfarelse på dette punkt som nevnt anses som unnskyldelig, jf. straffelovens § 57.»

6.2.3 Samtykke

Ovenfor under pkt 5.2.1 er redegjort for at samtykke kan være straffrihetsgrunn. I den forbindelse oppstår spørsmålet om hvorledes det skal bedømmes når den tiltalte uriktig tror at hans avgiftsforpliktelse er suspendert eller at han er fritatt for å betale avgift. Det er her nødvendig å sondre.

For det første har man de tilfelle hvor kompetent myndighet før forfall har truffet en avgjørelse som ikke er ment å innebære en dispensasjon fra avgiftsreglene, men som den næringsdrivende oppfatter slik. Her er et forvaltningsvedtak misforstått, og dette bedømmes etter rettspraksis som en faktisk villfarelse etter strl § 42, jf Andenæs, Alminnelig strafferett (1974) s 256. Dette innebærer at straff for forsettlig overtredelse ikke kan anvendes selv om villfarelsen er uaktsom.

Videre har man den situasjon at den domfelte har fått betalingsutsettelse fra skattefogden, som ikke er kompetent til å suspendere eller fritar for avgiftsplikt, og uriktig tror at denne betalingsutsettelsen fritar for straff. Man står her overfor en villfarelse om skattefogdens kompetanse, og dette må bedømmes som en rettsvillfarelse, jf Rt 1979 s 411 og Rt 1980 s 1546. Verken i Rt 1979 s 411 og i Rt 1980 s 1546 ble rettsvillfarelsen ansett som unnskyldelig.

Et eksempel på at rettsvillfarelse er ansett som unnskyldelig er Nedenes herredsretts dom 9 september 1977 (sak 8/1977). Tiltalte hadde i samsvar med beskjeder han hadde fått av høytstående embetsmenn i Industridepartementet unnlatt å betale merverdiavgift. Etter rettens oppfatning måtte han straffritt kunne gå ut fra at departementets øverste embetsmenn kjente sin kompetanse og ikke overskred denne.

7. MEDVIRKNING

Medvirkning er straffbart etter alle alternativer i § 72. Medvirkning til avgiftsovertredelser kan tenkes i to former. For det første kan medvirkningsansvaret være aktuelt for overordnede i et selskap. Ved betalingsmislighold retter § 72 seg direkte mot «den som forsettlig unnlater å betale...» Inn under dette uttrykk går først og fremst den som direkte

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

har som sin oppgave å sørge for avgiftsberegning og betaling. Også overordnede kan ofte rammes som direkte gjerningsmann. Hvor grensen her går er det ikke nødvendig å ta standpunkt til ettersom § 72 også rammer medvirkning. Som eksempel på medvirkningsansvar kan vises til Rt 1977 s 6. I denne avgjørelsen ble en styreformann dømt for medvirkning til betalingsmislighold av merverdiavgift. Domfelte hadde hele tiden vært klar over at avgift og skattetrekk ikke ble betalt. Førstvoterende uttalte at i denne situasjonen måtte det være domfeltes plikt å ta forholdet opp i styret for å få en ordning med betalingen, eventuelt å få driften stanset. Domfelte hadde i stedet opptrådt aktivt for fortsatt drift.

Den andre form for medvirkning til overtredelser av mval er hvor ansatte i et firma medvirker til at firmaets kunder unndrar avgift. Man har svært få saker om slik medvirkning, men man kan ikke av det slutte at denne type handlinger forekommer sjelden. Et eksempel her er Rt 1980 s 185. En daglig leder av et salgsfirma hadde utferdiget uriktige salgsdokumenter til bortimot 50 kunder ved at dokumentene var formet som om det var kjøpt driftsmidler, mens det i realiteten gjaldt varer til privat bruk. Dette ga kundene legitimasjon for uriktige fradrag ved oppgaver vedrørende merverdiavgiften.

8. STRAFFEN

8.1 Generelt

Strafferammen ved uaktsomme overtredelser er bøter, jf første ledd annet punktum. Ved forsettlig overtredelser varierer strafferammen med overtredelsestypen. Mildest er strafferammen ved betalingsmislighold av avgift av ikke mottatt vederlag. Slikt betalingsmislighold kan etter lovendringen i 1980 bare straffes med bøter, jf første ledd annet punktum. Den nest strengeste strafferammen finnes i den generelle bestemmelse i første ledd første punktum. Overtredelser her straffes med bøter eller fengsel inntil ett år. Strenge er strafferammen etter annet ledd. Annet ledd retter seg mot forsettlig betalingsmislighold av avgift av mottatt vederlag (første punktum) og visse betalingsunndragelser (annet punktum). Overtredelser av disse bestemmelser straffes med bøter eller fengsel inntil tre år eller begge deler. Man kan merke seg at det er adgang til å idømme ubetinget fengsel i kombinasjon med bot etter annet ledd, men ikke etter første ledd første punktum. For ordens skyld nevnes at bot alltid kan idømmes i tillegg til betinget fengsel, jf strl § 52 nr 3.

Etter straffelovens § 29 kan tap av retten til å drive næringsvirksomhet idømmes. Et eksempel på at dette er gjort er Rt 1977 s 975.

8.2 Første ledd

I de tilfeller som går inn under første ledd annet punktum er straffen som nevnt bare bøter.

Overtredelser som gjelder første ledd første punktum alene forekommer ganske sjelden i rettspraksis. Arsaken til det er at slike overtredelser oftest ikke anmeldes hvis det ikke samtidig foreligger brudd på andre bestemmelser, f.eks annet ledd første punktum. En av de mer praktiske overtredelsestyper som rammes av første ledd første punktum er forsømmelse av oppgaveplikten. I 1977 ble 44 anmeldelser for rene oppgaveforsømmelser ferdig etterforsket, jf Hedlund l.c s 87. flg. 90 pst av disse ble avgjort utenrettslig, 34 ved forelegg, 3 ved påtaleunntatelse og 3 ved henleggelse.

Som eksempel fra Høyesteretts praksis kan nevnes Rt 1977 s 975. En murmester ble her dømt etter § 72 første ledd for å ha levert mangelfulle omsetningsoppgaver for en rekke terminer. Avgiften ble som følge av dette fastsatt ved skjønn til kr 65 000, som han ikke betalte. Murmesteren fikk 60 dagers ubetinget fengsel, og ble fradømt retten til å drive som selvstendig næringsdrivende i bygningsbransjen i 2 år. Dommen omfattet også enkelte andre overtredelser.

8.3 Annet ledd første punktum: Forsettlig betalingsmislighold av avgift av mottatt vederlag

Fremstillingen i dette avsnittet skal konsentreres om grensdragningen mellom betinget og ubetinget fengselsstraff. Det er først og fremst her diskusjonen om straffutmålingspraksis har stått.

Etter rettspraksis er det på det rene at valget mellom betinget og ubetinget reaksjon treffes ut fra en totalvurdering hvor svært mange momenter kan være relevante.

Det er videre på det rene at almenpreventive hensyn tillegges stor vekt.

Et forhold som gjør det vanskelig å kartlegge straffutmålingspraksis ved forsettlig betalingsmislighold av avgift av mottatt vederlag, er at denne overtredelsen sjelden forekommer alene. Ofte er den kombinert med andre overtredelser av merverdiavgiftsloven, f.eks forsømmelse m h t oppgaveinnlevering og regnskapsføring. Ofte forekommer samtidig også overtredelse av investeringsavgiftsloven og skattebetalingsloven.

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

Størrelsen av det beløp misligholdet gjelder må sies å være det viktigste straffutmålingsmomentet ved forsettlig unnlattelse av å betale avgift av mottatt vederlag. Etter rettspraksis er utgangspunktet at dersom avgiftsbeløpet er av en viss størrelse, skal ubetinget fengsel anvendes med mindre det foreligger særlige grunner. I og med at straffutmålingen beror på en totalvurdering lar det seg ikke gjøre å stille opp noen fast beløpsgrense. Enkelte rettsavgjørelser vil imidlertid illustrere på hvilket nivå grensen ligger. Beløpsgrensen justeres oppover i takt med inflasjonen, og det er derfor rettsavgjørelser fra de siste par årene som her trekkes frem.

I Rt 1981 s 353 dreide det seg om et beløp på kr 35 312. Fengselsstraffen ble gjort betinget, men førstvoterende uttalte at tilfellet syntes å ligge i et grenseområde. Det forelå ikke spesielle skjerpene omstendigheter i saken.

I Rt 1980 s 208 er en annen avgjørelse som Høyesterett uttrykkelig betegner som et grensetilfelle. Avgiftsbeløpet av mottatt vederlag var her kr 59 414. Resultatet i denne saken ble imidlertid opphevelse p g a saksbehandlingsfeil.

Et tredje grensetilfelle er Rt 1980 s 412. Den misligholdte avgift av mottatt vederlag var kr 61 645, og Høyesterett satte straffen til 45 dagers betinget fengsel.

I Rt 1982 s 1051 uttalte førstvoterende at et beløp i størrelsesorden kr 55—60 000 i en ordinær momssak skulle kunne gi grunnlag for betinget fengsel. I saken forelå imidlertid i tillegg både tungtveiende formildende og skjerpene omstendigheter. Straffen ble under dissens 3—2 satt til 45 dagers betinget fengsel.

Endelig nevnes Rt 1980 s 1452 hvor beløpet var kr 78 248. Her ble det uttalt at ved beløp i denne størrelsesorden må det reageres med ubetinget fengselsstraff dersom det ikke foreligger helt spesielle omstendigheter. Straffen ble satt til 30 dagers ubetinget fengsel.

På grunnlag av disse rettsavgjørelsene synes det rimelig å anta at grensesonen i valget mellom betinget og ubetinget fengselsstraff ligger ved avgiftsbeløp på mellom 40 000 og 65 000 kr. Det er imidlertid viktig å fremheve at beløpets størrelse, selv om det er et meget viktig straffutmålingsmoment, inngår som ledd i en totalvurdering. Det kan derfor være mulig å oppnå betinget dom selv om beløpet ligger høyere enn den antydde grensesone. Omvendt forekommer det eksempler på at det er gitt ubetinget dom ved lavere beløp. Det er dessuten slik at domstolene i noen grad ser beløpets størrelse i sammenheng med misligholdets varighet og bedriftens størrelse.

Som et eksempel på et tilfelle hvor det er idømt ren betinget fengselsstraff ved et meget høyt beløp, nevnes Rt 1980 s 1689. Denne saken gjaldt en 32 år gammel tidligere utstraffet kvinne som ble domfelt for unnlatt innbetaling av merverdiavgift av mottatt vederlag kr 228 087, avgift av ikke-mottatt vederlag kr 27 130, investeringsavgift kr 13 338, samt manglende innbetaling av skattetrekk kr 354 076. I Høyesterett ble straffen satt til 90 dagers fengsel. Førstvoterende uttalte bl a:

«Selskapet ble opprinnelig ledet av B — domfeltes mann. Han ble imidlertid rammet av sykdom fra 1976 av. På grunn av sykdommen maktet han ikke å skjøtte arbeidet som daglig leder, og han mistet oversikten», heter det blant annet i den beretning bostyret har utarbeidet om selskapets virksomhet frem til konkursåpningen. Bostyret uttaler videre at B's hustru da overtok «disponeringen av bedriften, innhentet oppdrag, ansatte arbeidsfolk, og kjøpte materialer m.v. Hun manglet nødvendige kunnskaper til å overta et slikt arbeide. Oppgaven som daglig leder vokste henne over hodet». I beretningen er for øvrig nevnt at under drøftelser om akkordforhandling hadde A opplyst «at hun på grunn av sykdom i familien stort sett hadde måttet drive selskapet alene, hvilket hun ikke var kvalifisert til».

I forklaringer for politiet fremholdt siktede at hun følte det nærmest som et press å overta mannens plass i firmaet, og at hun gjorde det mest for å hjelpe mannen, som da ikke kunne utføre noe arbeid. Han var blitt rammet av sykdom — sclerosis multiplex — som har utviklet seg i forverrende retning. Året etter at hun hadde måttet overta, måtte mannen underkastes operativt inngrep — med etterfølgende strålebehandling — for en meget alvorlig kreftsvulst, ifølge fremlagt legeerklæring.

Da domfelte overtok den daglige ledelse i bedriften, var det tydelig at bedriftens økonomi ikke var god. Bedriften fikk så en periode med en tilsynelatende ekspansjon, deretter inntrådte stagnasjon og tilbakegang. Ulike forhold førte til at man ikke fikk utnyttet de ansattes fulle arbeidskraft. Bedriften måtte betale lønninger som ikke stod i forhold til salgsinntektene. Bostyret har således pekt på at det for enkelte arbeider er ytterst tvilsomt om vederlaget kunne dekke selskapets reelle utgifter.

Det er på denne bakgrunn man må vurdere domfeltes overtredelse. Hun har — av hensyn til mann og barn — påtatt seg en oppgave som ble altfor tung. Det påløp etter hvert betydelige gjeldsposter for merverdiavgift og skattetrekk — poster som bedriften ikke var i stand til å dekke. Bedriftens feildisposisjoner rammet ikke bare det offentlige. Også familien er på forskjellig måte blitt sterkt rammet ved bedriftens konkurs. Familien er således blitt sittende med en gjeld på kr. 200 000 som følge av selskapets tap.

I den dokumenterte legeerklæring er fremholdt at B — på grunn av sykdommen med påfølgende psykiske problemer — er blitt helt avhengig av hustruen. Hun har påbegynt utdanning som sykepleier, men foretar daglig

pendletur hjem for å være sammen med mann og barn. I legeerklæringen er det for øvrig uttalt at en gjennomføring av fengselsstraff vil «bety en meget stor belastning for ektefellen som er hardt rammet av sykdom, og det er risiko for at tilstanden kan forverres med varig mén». Overlegen tilføyer at «A har vist stor tapperhet og innsatsvilje for å påta seg forsørgeransvar for familien i forbindelse med ektefellens sykdommer».

Som nevnt var det til ankeerklæringen vedlagt en uttalelse fra kommunens sosialkontor. Vedkommende sosialkurator — som for øvrig avgav vitneforklaring under hovedforhandlingen — har gjort utførlig rede for familiens arbeidsmessige og økonomiske situasjon. Det er fremholdt at A nå tar utdannelse for å kunne sikre familiens økonomi i årene fremover, og at mannen — som et forsøk på å attføre ham — er kommet i arbeid ved — i Asnes. Saken inneholder imidlertid opplysning om at han etter herredsrettens dom er blitt innkalt til kontroll ved Radiumhospitalet. Sosialkuratoren har videre nevnt at A og B har hatt sterke belastninger utover mannens sykdom og bedriftens konkurs. Det er således i løpet av det siste år inntrådt flere tilfelle av dødsfall i den nære familie. I erklæringen er ellers, anført at soning av fengselsstraff vil virke nedbrytende på familien som helhet og på medlemmene enkeltvis. Den nedbrytende virkning på de andre familiemedlemmer vil kuratoren se i det forhold at det er hustruen «som har vært den sterkeste i de vanskelige situasjonene familien har måttet bære og det er hun som i stor grad har klart å holde familien og de enkelte medlemmer oppe gjennom denne tida».

Etter en helhetsbedømmelse av saksforholdet finner jeg at domfeltes anke bør tas til følge. Selv om det her dreier seg om betalings- undragelser av betydelige beløp, finner jeg — under hensyntagen til forgåelsenes bakgrunn og til de skadevirkninger en straffullbyrdelse kan medføre — at det i dette tilfelle må være forsvarlig å gjøre hele straffen betinget.

Et eksempel på at resultatet kan bli ubetinget fengsel selv om det misligholdte avgiftsbeløp ligger under den grensesone som er angitt ovenfor, er Rt 1979 s 441. Avgiftsbeløpet av mottatt vederlag var her kr 29 233. Straffen ble satt til 30 dagers ubetinget fengsel under henvisning til at domfelte, over en lengre periode hadde ignorert sin plikt som næringsdrivende til å betale pålagte avgifter.

Et viktig straffutmålingsmoment er om betalingsmisligholdet forekommer i ren form, eller om det er kombinert med forsømmelse, mht oppgaveinnsendelse og/eller regnskapsførsel. Eksempler på at slike forsømmelser er ansett som et tungtveiende skjerpemoment er Rt 1976 s 1372 og Rt 1979 s 441. I den sistnevnte saken ble straffen som nevnt ovenfor 30 dagers ubetinget fengsel på tross av at beløpet var relativt beskjedent (ca 29 000 kr).

Omvendt finnes det i rettspraksis flere eksempler på at det regnes som en formildende

omstendighet at oppgaver og regnskaper har vært i orden. Et eksempel på dette er Rt 1976 s 81. Straffen ble her 45 dagers betinget fengsel på tross av at beløpets størrelse ordinært skulle medført ubetinget reaksjon.

Varigheten av betalingsmisligholdet er også et forholdsvis viktig straffutmålingsmoment. Det blir således tilagt ikke ubetydelig vekt om betalingsmisligholdet refererer seg til et kort eller langt tidsrom, og om betalingsmisligholdet er fullstendig i hele den perioden tiltalen gjelder eller om det er innbetalt noe.

Et eksempel på at det ble fremhevet som en formildende omstendighet at foregåelsene fant sted innenfor et kort tidsrom er Rt 1976 s 508. Betalingsmisligholdet refererte seg her til en periode på omkring et halvt år.

Et eksempel på at det i formildende retning er lagt vekt på delbetalinger er Rt 1980 s 1695.

Eksempler på at det i skjerpene retning er lagt vekt på at betalingsmisligholdet gjaldt et lengre tidsrom og/eller at det i den perioden tiltalen gjaldt overhodet ikke var betalt avgift eller iallfall var betalt helt ubetydelige beløp, er Rt 1980 s 1006, 1980 s 1321 og 1981 s 133.

En situasjon som svært ofte forekommer i merverdiavgiftssaker er at den næringsdrivende i en økonomisk krisesituasjon har prioritert fortsatt drift og hensynet til arbeidsplassene fremfor å betale avgiftskravet. Det foreligger en rekke avgjørelser som gir uttrykk for Høyesteretts oppfatning av hvorledes den næringsdrivende skal prioritere sine midler i en slik situasjon. I Rt 1975 s 806 heter det således:

«Lovgivningen om skatteinnbetaling og merverdiavgift bygger på at det offentlige interesse i rettidig innbetaling skal ha et ubetinget fortrinn fremfor bedriftens interesse i å holde virksomheten i gang.»

I Rt 1976 s 960 ble en 37 år gammel tidligere innehaver av et mekanisk verksted under dissens 3—2 dømt til 30 dagers ubetinget fengsel for unnlatt innbetaling av merverdiavgift kr 36 500 av mottatt vederlag. Førstvoterende som talsmann for flertallet uttalte:

«Det er nok så, som anført av herredsretten, at domfelte har overholdt sin regnskaps- og oppgaveplikt, at han arbeidet hardt for å holde bedriften gående og bevare arbeidsplassene, og at han hadde et lavt personlig forbruk. Men sakens kjerne er — som domfelte forklarte i herredsretten — at når avgiften ikke ble betalt, var årsaken den at han ikke hadde penger igjen etter at avdrag og renter på gjelden og drifts- og lønnsutgifter var betalt. Dette er det bilde vi vanligvis møter i saker av denne art, jfr. det jeg ovenfor har gjengitt fra ankeerklæringen.»

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

Jeg kan ikke legge noen vekt på at skattefogden ikke ville godta den kjøper til virksomheten som domfelte hadde skaffet, jeg vil anta at skattefogden hadde gode grunner for sitt standpunkt. Heller ikke kan jeg tillegge det avgjørende betydning at det straffbare forhold ligger så langt tilbake i tiden som i 1971 og 1972, tidsforløp som dette vil ofte forekomme i saker av denne art og vil bare sjelden kunne være utslagsgivende når det gjelder spørsmålet om betinget eller ubetinget dom.»

I Rt 1975 s 922 var hensynet til å bevare arbeidsplassene hovedbegrunnelsen for at avgiften ikke ble betalt. Beløpet var også stort; ca kr 80 000 gjaldt avgift av mottatt vederlag. På tross av det betydelige beløp ble straffen satt til 45 dagers betinget fengsel. Førstvoterende uttalte:

«Jeg er under tvil kommet til at anken ikke kan føre frem.

Som det fremgår av herredsrettens domsgrunner, foreligger det i denne sak unnskylde omstendigheter av betydelig vekt. Domfelte har — så vidt skjønnes med energi og dyktighet — opparbeidet en bedrift som gir arbeid til 15—20 mennesker på et lite sted hvor få andre arbeidsplasser finnes. Når han ikke har innbetalt de avgiftsbeløp som er nevnt i dommen, skyldes det ønsket om å holde bedriften gående i en situasjon hvor den på grunn av akutte likviditetsvansker ellers hadde måttet innstille. Han søkte straks de statlige og kommunale myndigheter om støtte med sikte på å komme over krisen, og dette synes nå å være lyktes. For Høyesterett er opplyst at bedriften etter herredsrettens dom har fått tilsagn fra Arbeidsdirektoratet om et likviditetsslån på kr. 200 000 under en låneordning som har til formål å bidra effektivt til å opprettholde arbeidsplassene. Og Distriktenes utbyggingsfond har så sent som i september i år bevilget kr. 48 000 til domfelte og to andre bedrifter for tilrettelegging av samarbeid mellom dem. Finansdepartementet har 1. august 1975 ettergitt skyldig arbeidsgiveravgift og gått med på en avdragsordning for så vidt angår den skyldige merverdiavgift pr. 5. termin 1974. Senere restanser er ikke oppstått.

Til dette kommer de helt ekstraordinære vansker som vil oppstå for bedriften hvis domfelte må sone fengselsstraff. Herredsretten har lagt til grunn at han i særegen grad inntar en nøkkelstilling i bedriften derved at han utfører en rekke funksjoner både i produksjon og administrasjon, slik at det ikke vil bli mulig å erstatte ham med en kvalifisert vikar i soningstiden. Retten finner — sier den — å måtte legge til grunn at spørsmålet om soning av fengselsstraff for domfelte kan være et spørsmål om fortsatt være eller ikke være for bedriften.

Disse vurderinger finner jeg ikke grunnlag for å fravike, og jeg finner da heller ikke å burde fravike rettens konklusjon om at det i dette tilfelle foreligger så spesielle omstendigheter at det vil være forsvarlig å reagere med betinget fengselsstraff med tillegg av en ubetinget bot.»

I formildende retning synes Høyesterett å ha lagt en viss vekt på årsaken til de

økonomiske vanskeligheter. At årsaken er uforutsette omstendigheter eller et hendelig uhell er imidlertid ikke noen formildende omstendighet av særlig vekt. Som eksempel her kan vises til Rt 1981 s 414.

Tiltaltes betalingsvilje er tillagt betydelig vekt ved straffutmålingen. Dersom det bare er betalingsevnen det skorter på, er dette en formildende omstendighet. Et ganske tungtveiende formildende moment foreligger dersom det skyldige beløp senere blir betalt, slik at handlingen går over fra å være en betalingsunnlattelse til å bli en betalingsforsinkelse. Omvendt blir det i skjerpende retning lagt stor vekt på om domfelte har stilt seg likegyldig til sine avgiftsforpliktelse.

Eksempler på at likegyldighet er ansett som en tungtveiende skjerpende omstendighet er Rt 1980 s 370 og Rt 1979 s 1213. I den sistnevnte saken ble resultatet 30 dagers ubetinget fengsel. Beløpet var kr 63 856, men førstvoterende la i valget mellom betinget og ubetinget reaksjon ikke hovedvekten på størrelsen av de unnlatte avgiftsbeløp, men på det forhold at domfelte konsekvent og bevisst forsømte sine forpliktelse etter avgiftslovgivningen.

Eksempler på at betalingsvilje er tillagt vekt som formildende omstendighet er Rt 1980 s 1695 og Rt 1979 s 845. I den førstnevnte saken var beløpet ca kr 80 000. Straffen ble likevel satt til 45 dagers betinget fengsel under henvisning til at domfelte hadde vist både evne og vilje til å gjøre opp for seg, og i den forbindelse hadde pålagt seg en meget stor arbeidsbyrde. I den sistnevnte saken var det forhold at domfelte lojalt hadde fulgt bestemmelsene om regnskaps- og oppgaveplikt og hadde betalt avgiften i den grad han maktet ikke isolert sett tilstrekkelig til å gi betinget dom. Førstvoterende uttalte:

«Domfelte har drevet lastebilkjøring med egen bil siden 1971. Han driver og har i det vesentlige drevet virksomheten alene. Som opplyst i byrettens dom, begynte han med liten startkapital og har hele tiden strevd tungt økonomisk. Jeg må legge til grunn at dette er årsaken til at han ikke har dekket den avgiftsgjeld han er domfelt for ikke å ha betalt.

Domfelte synes å ha betalt sin avgiftsgjeld så langt han har maktet det innenfor rammen av en fortsatt drift av virksomheten. Det er ikke påvist noen forsømmelighet fra domfeltes side når det gjelder regnskaper og oppgaver til avgiftsmyndighetene. Han har etter de opplysninger som foreligger, ikke vist likegyldighet i forhold til sine avgiftsforpliktelse. Jeg kan likevel ikke se at disse forhold er tilstrekkelige til å gjøre straffen betinget.»

Straffen ble likevel satt til 30 dagers betinget fengsel, men årsaken til det var at den del av det skyldige beløp som gjaldt mottatt merverdiavgift bare var ca kr 19 000.

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

At det skyldige avgiftsbeløp er betalt etter forfall er etter rettspraksis et tungtveiende formildende moment. Dersom det skyldige beløp er betalt, vil betinget dom bli gitt ved høyere beløp enn ellers. Det er imidlertid på det rene at dersom det misligholdte beløp er stort nok, blir ubetinget fengsel dømt selv om alt er betalt før saken kommer opp. Eksempler her er Rt. 1978 s 363 (kr 135 000, 30 dagers ubetinget fengsel), Rt 1978 s 1578 (kr 150 000, 45 dagers ubetinget fengsel); og Rt 1979 s 1458 (kr 101 285, 30 dagers ubetinget fengsel).

I den sistnevnte saken var beløpene betalt ikke lenge etter forfall og i det vesentlige også før tiltalen var tatt ut. Dette var altså ikke tilstrekkelig til å gi betinget dom.

Gjenta gelse er en tungtveiende skjerpene omstendighet. Eksempler på dette er Rt 1981 s 860 og Rt 1979 s 477. I begge disse sakene ble straffen ubetinget fengsel. Dette skjedde på tross av at det i den første saken forelå så tungtveiende formildende omstendigheter at resultatet etter førstvoterendes oppfatning ordinært ville bli betinget straff, og i den sistnevnte saken på tross av at beløpet var meget lavt (ca kr 24 000).

Alder og sykdom kan ved overtredelse av merverdiavgiftsloven på samme måte som ved andre straffbare handlinger føre til at reaksjonen blir betinget. Etter rettspraksis skal det imidlertid ganske mye til. Det kan vises til Rt 1975 s 457 (høy alder og sykdom), Rt 1976 s 1438 (ung alder) og Rt 1980 s 1234 (sykdom). I Rt 1978 s 723 ble en 48 år gammel lastebileier som unnlot å innbetale ca kr 37 000 i avgift av mottatt vederlag dømt til 36 dagers betinget fengsel. Om straffutmålingen uttalte førstvoterende:

«Domfelte er funnet skyldig i unnlatt innbetaling av til sammen ca. kr. 37 000 i oppbeåret merverdiavgift og til sammen ca. kr. 4 500 i investeringsavgift for årene 1975 og 1976. Videre er han funnet skyldig i å ha totalt forsømt sine oppgave- og regnskapsforpliktelser i samme periode. Hans forhold er således alvorlig.

Hva straffutmålingen angår må forholdet imidlertid vurderes på bakgrunn av hans meget vanskelige personlige og økonomiske situasjon i den periode da de straffbare handlinger fant sted.

Størst vekt legger jeg på opplysningene om hans helbredstilstand i de to årene. Det er dokumentert at han var sykmeldt i alt 115 dager i 1975 og 133 dager i 1976. I til sammen 70 dager var han innlagt på sykehus. Jeg må forstå det slik at han ikke hadde noen til å kjøre for seg under sykefraværene, og at han under disse således var helt uten arbeidsinntekt til underhold av seg og sin familie. Hans sykdomssituasjon gjør det også mer forståelig enn det ellers ville vært at han ikke på et tid-

ligere tidspunkt tok initiativ til å kvitte seg med lastebilen for å gå over i lønnet arbeid, noe han nå har gjort.»

At det har gått lang tid siden det straffbare forhold opphørte synes å være en omstendighet som kan medføre betinget fengselsstraff selv i saker om ganske store beløp. Etter rettspraksis synes det imidlertid som om det må ha gått i det minste omkring tre år. Videre må domfelte ikke kunne bebreides den lange tid som har gått. I kompliserte økonomiske saker må man regne med at etterforskningen kan ta lang tid, og så lenge saken fremmes i et forsvarlig tempo kan det ikke godskrives domfelte at tiden går. Som eksempler nevnes Rt. 1976 s 508, Rt 1976 s 429, Rt 1976 s 1372 og Rt 1975 s 457. I Rt 1975 s 457 var det misligholdte beløp hele kr 114 687, og straffen på 45 dagers fengsel ble likevel gjort betinget. I tillegg til at det hadde gått lang tid (ca tre år) var domfelte her gammel og syk.

I en del dommer har det forhold at soning av en ubetinget fengselsstraff vil føre til særlige problemer inngått som et ledd i begrunnelsen for å gjøre straffen helt eller delvis betinget. Problemer som følge av soning kan deles inn i to grupper. For det første har man de tilfeller hvor soning vil ødelegge en næringsvirksomhet domfelte er i gang med, og for det annet de tilfeller hvor soning vil ramme domfeltes familie urimelig hardt. Eksempler fra rettspraksis hvor dette straffutmålingsmomentet har vært sterkt fremme er Rt 1975 s 922 og Rt 1980 s 1689. Begge dommene er nærmere omhandlet ovenfor. I tillegg nevnes Rt 1978 s 1233. Betalingsmisligholdet gjaldt her kr 32 416, og domfelte var tidligere straffet for tilsvarende forhold. Straffen ble likevel satt til 60 dagers betinget fengsel, og førstvoterende uttalte:

70 «Når jeg finner at det tross de tidligere domfellelser for tilsvarende forhold, er grunn til å idømme betinget straff, legger jeg avgjørende vekt på domfeltes personlige forhold, og spesielt på hensynet til hustruen. Domfelte er gift for annen gang. Det er et barn på 3 ½ år i ekteskapet, og hustruen er opplyst å være gravid. Domfelte har bidragsplikt til to barn fra sitt tidligere ekteskap. Av fremlagte legeerklæringer fremgår det at domfelte har hatt psykiske vansker de siste årene, særlig i form av depresjoner som dels har vært så ille at han har vært handlingslammet og ute av stand til å arbeide. Han har vært sykmeldt i lengre perioder. Hustruen har hatt en vanskelig oppvekst og ungdomstid. Hun har alkoholproblemer og er nervøs og deprimeret og har gjort flere suicidalforsøk. Da mannen sote fengselsstraff i 1972, forsøkte hun således tre ganger å ta sitt eget liv. Hun er etter det som

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

foreligger, helt avhengig av mannen, og vil heller ikke klare omsorgen for barnet alene.

Jeg finner at straffen bør settes til fengsel i 60 dager og gjøres betinget.»

Som en oppsummering kan man si at selv om valget mellom betinget og ubetinget reaksjon beror på en helhetsvurdering hvor en lang rekke momenter inngår, styres straffutmålingen i stor grad av størrelsen av det misligholdte beløp. På bakgrunn av rettspraksis må det antas at grensesonen for valget mellom betinget og ubetinget fengsel går fra beløp på ca kr 40 000 til ca kr 65 000 avhengig av de nærmere omstendigheter i saken. Jo større avstanden er til den angitte grensesone, jo mer skal det til for at reaksjonen blir en annen enn «normalreaksjonen» for vedkommende beløpsstørrelse. Av skjerpene omstendigheter er det særlig kombinasjonen med oppgave- og regnskapsforsømmelser og tidligere straffer for lignende forhold som veier tungt. Av formildende omstendigheter er det mange som tillegges vekt ved straffutmålingen. Likevel skal det nok så mye til for at fengselsstraffen gjøres betinget dersom beløpet i særlig grad ligger over den antydede grensesone. Noe som slår en når en gjennomgår rettspraksis, er at i de fleste saker finnes mange formildende omstendigheter, men uten at dette kan begrunne betinget dom dersom beløpet er stort. En formildende omstendighet som synes å ha ganske stor vekt er at det har gått lang tid siden det straffbare forhold opphørte. Videre er det et viktig formildende moment at det skyldige avgiftsbeløp er betalt, særlig hvis betaling har skjedd før sak er reist. Endelig synes det å ha vekt om misligholdet bare refererer seg til få terminer. Også problemer som følge av soning kan begrunne en betinget dom dersom problemene blir massive nok. Det forhold at virksomheten uforholdt er kommet opp i en økonomisk krise, og at domfelte i denne perioden har prioritert hensynet til å bevare arbeidsplassene og hensynet til fortsatt drift høyere enn avgiftskravet anses i utgangspunktet ikke som noe formildende moment.

8.4 Annet ledd annet punktum: Betalings- undragelse

Annet ledd annet punktum gjelder bedragerilignende overtredelser. Slike overtredelser kan være grove, men variasjonene i straffverdighet er ikke ubetydelige. I 1977 ble 19 saker etter annet ledd annet punktum ferdig etterforsket, jf Hedlund *loc. cit.* side 97 flg. I Hedlunds materiale gjaldt alle de unndragelsene hvor det var manipulert med inngående avgift (første alternativ), beløp under

25 000,— kr. Dette var 14 saker. I de 5 sakene hvor avgift uriktig ble krevet tilbake (annet alternativ) var det større variasjon i beløpene. I en sak var det unndratte beløpet under 25 000 kr, i en sak mellom 25 000 og 50 000 kr, i to saker mellom 50 000 og 100 000 kr, og i en sak mellom 800 000 og 1 mill kr. Den siste saken ble for øvrig vurdert som grovt bedrageri. Av disse 19 sakene ble 4 avgjort utenrettslig. For de andre ble domsresultatet i 7 saker ubetinget fengsel, i 6 saker betinget fengsel, og i en sak bot. I ett tilfelle var domsresultatet ikke oppgitt.

Rt 1980 s 1576 er et eksempel fra Høyesteretts praksis på overtredelse av § 72 annet ledd annet punktum. Domfelte hadde forledet staten til uriktig tilbakebetaling av nær 128 000 kroner. Førstvoterende uttalte at denne overtredelsen måtte anses som grov. Straffen ble likevel 30 dagers fengsel som ble gjort betinget, bl a fordi det hadde gått hele 7 år siden den straffbare handling ble begått.

I de tilfeller hvor avgiftsunndragelsen er så grov at den bedømmes som grovt bedrageri (strl § 271) er straffutmålingen streng. I Rt 1978 s 572 ble straffen satt til to år og seks måneders ubetinget fengsel. Ved uriktige omsetningsoppgaver hadde domfelte her oppnådd å få utbetalt av statskassen noe under 600 000 kr. I Rt 1978 s 1142 satte Høyesterett straffen til ubetinget fengsel i tre år. Domfelte hadde her bl a urettmessig fått utbetalt/godskrevet merverdiavgift med 2 500 000 kr og hadde i tillegg unnlatt å innbetale nær 500 000 kr i avgift av mottatt vederlag.

9. FORELDELSE

Overtredelse av § 72 første ledd foreldes etter to år, jf strl § 67 første ledd. Overtredelse av § 72 annet ledd foreldes etter 5 år.

Etter strl § 68 første ledd begynner foreldelsesfristen å løpe «den dag det straffbare forhold er opphørt». Ved unnlatesovertredelser innebærer dette at ingen foreldelsesfrist løper så lenge plikten fortsatt består. Både betalingsplikten og plikten til å levere oppgave består også etter forfall. Foreldelsesfristen begynner da ikke å løpe før handlingsplikten har opphørt. Dette kan f eks skje ved at selve avgiftskravet foreldes eller ved at den næringsdrivende går konkurs, jf Rt 1974 s 837 og Rt 1976 s 1439.

Når avgiften er fastsatt ved skjønn, er utgangspunktet for foreldelsesfristen for oppgaveplikten det tidspunkt da den skjønnsmessige fastsettelse fant sted, jf Rt 1982 s 740.

I Rt 1974 s 837 drøftes også utgangspunktet for foreldelsesfristen ved overtredelse av påbudet om å føre regnskap. Høyesterett kom

her til at sammenhengen med oppgave- og avgiftsplikten tilsier at foreldesspørsmålet må vurderes på samme måte som ved disse overtredelser.

Dersom overtredelsen består i at staten foreledes til tilbakebetaling av avgift, løper foreldelsesfristen fra det tidspunkt da tilbakebetalingen blir foretatt; jf. Rt 1980 s 1577. Man står her ikke overfor noe unnlatesdelikt, men en aktiv handling.

10. PÅTALEN

Ved overtredelser av merverdiavgiftsloven er påtalen ubetinget offentlig; jf. strl § 77 jf. § 1.

Overtredelser av første ledd annet punktum er forseelse; jf. strl § 2. Dette medfører at politiet er kompetent påtalemyndighet; jf. straffeprosessloven § 90.

Overtredelser av første ledd første punktum er forbrytelse; jf. strl § 2. Her er da statsadvokaten kompetent påtalemyndighet. Forelegg kan utferdiges ettersom strafferammen ligger under den grense som straffeprosessloven § 287 annet ledd stiller opp.

Også overtredelser av § 72 annet ledd er forbrytelser og statsadvokaten er kompetent påtalemyndighet. Her hindrer imidlertid strafferammen at forelegg kan benyttes.

11. SANKSJONER ETTER MERVERDI- AVGIFTSLOVEN SOM IKKE ER STRAFF

11.1 Tilleggsavgift

§ 73 gir hjemmel for bruk av tilleggsavgift. Slik tilleggsavgift er viktig i praksis. Det første vilkåret etter § 73 er at det objektivt sett foreligger en overtredelse av mval eller forskrifter gitt i medhold av loven. Videre må statskassen ved overtredelsen være unndratt avgift, eller overtredelsen må ha kunnet føre til et slikt resultat. I dette vilkåret ligger et krav om at overtredelsen har resultert i tap eller fare for tap for statskassen. En praktisk viktig konsekvens av kravet om unndragelse er at tilleggsavgift ikke kan brukes ved rent betalingsmislighold. Det er ikke naturlig å si at det foreligger en unndragelse når korrekte oppgaver er gitt til rett tid. § 73 er dessuten knyttet til avgift fastsatt ved skjønn etter §§ 55 og 56. § 73 krever subjektivt forsett eller uaktsomhet. Dette innebærer at når det

subjektive vilkår for straff er til stede, vil også det subjektive krav etter § 73 være oppfylt. Derimot kan man ikke slutte omvendt. Antagelig må man anta at det skal mindre til før en handling eller unnlattelse bedømmes som uaktsom i relasjon til § 73 enn i forhold til straffebestemmelsen i § 72. Tilleggsavgift er sivilrettslig reaksjon, og det er da naturlig å bruke en sivilrettslig aktsomhetsnorm. Tilleggsavgiften kan være inntil 100 pst. av ordinær avgift.

11.2 Forhøyelse av utgående avgift

Mval § 54 gir avgiftsmyndigheten kompetanse til å forhøye utgående avgift ved visse overtredelser. Forhøyelsen kan skje med inntil 3 pst. av avgiftsbeløpet, dog minimum kr 100,— og maksimum kr 2 000,—. Forhøyelse av utgående avgift kan skje når omsetningsoppgave ikke er innkommet i rett tid eller i foreskrevet form. Videre kan forhøyelse skje dersom regnskapsbøker ikke på forlangende er lagt frem eller dersom regnskapspålegg ikke er fulgt. § 54 stiller ikke krav om subjektiv skyld.

12. LOV OM INVESTERINGSAVGIFT

Lov 19 juni 1969 nr 67 om avgift på investeringer ble gitt samtidig med mval. Det gjelder her avgift på varige driftsmidler til eget bruk (§ 1). Oppgave over og innbetaling av avgift skjer som for merverdiavgift (§ 6). Overtredelse — deriblant betalingsmislighold — straffes med bøter eller fengsel inntil 1 år. (bøter hvis overtredelsen er skjedd av uaktsomhet) (§ 7).

Da mval § 72 første ledd annet punktum ble endret i 1980, slik at straffen for unnlatt betaling av avgift av ikke mottatt vederlag ble satt ned til bøter, glemte man å gjøre tilsvarende endring for investeringsavgiften. Riksadvokaten har i et rundskriv av 5 november 1980 uttalt at det ikke vil være rimelig å praktisere strengere regler for manglende betaling av investeringsavgift enn for merverdiavgift av ikke mottatt vederlag, og at manglende betaling av investeringsavgift derfor isolert bare bør kvalifisere til bøtestraff. Liknende vurdering er kommet til uttrykk under voteringen i Rt 1979 s 845 (se s 847).

V. Straffelovrådets overveielser

1. AVGIFTSUNNDRAGELSE

Merverdiavgiften er statens største inntektskilde. I statsbudsjettet for 1983 utgjør merverdiavgift og investeringsavgift 39,7 milliarder kroner, mens direkte skatt til staten av inntekt og formue, bortsett fra skatt og avgift på petroleum utgjør 11,0 milliarder, jf ovenfor s 7. Hvilket avgiftsbeløp som skal betales, fremgår av den næringsdrivendes egne omsetningsoppgaver. Det unndras utvilsomt store beløp ved uriktige oppgaver. Løse anslag som er forsøkt gjort, tyder på at det dreier seg om milliardbeløp (se f.eks. I s a c h s e n og S t r ø m, Skattefritt — svart sektor i vekst? 1981, s 112—115). Overfor grove momsunndragelser er en streng strafferettslig reaksjon på sin plass. Loven om merverdiavgift § 72 annet ledd annet punktum gir anvisning på bøter eller fengsel opp til tre år eller begge deler for den som forsøttlig unndrar statskassen avgift ved uriktig fradrag for inngående avgift eller som forleder staten til for stor tilbakebetaling av avgift. For grove overtredelser kan bestemmelsene i straffeloven om grovt bedrageri med en maksimumsstraff på opp til seks år anvendes. Den strengeste reaksjon som er ilagt i praksis, er så vidt vites fengsel i tre år (Rt 1978 s 1142). Det gjaldt her unndragelse av ca 3 millioner kroner, bl a ved bruk av fiktive fakturaer og uriktig regnskaper, jf ovenfor s 31.

Straffelovrådet finner ikke grunn til å foreslå noen vesentlig endring i straffesatsene for uriktige oppgaver. De nåværende bestemmelser har imidlertid visse lovtekniske svakheter. Det er ikke god indre sammenheng mellom de forskjellige alternativer i § 72 annet ledd annet punktum. Den som unndrar staten avgift ved for høye fradrag for inngående avgift, rammes av bestemmelsen, men ikke den som unndrar staten avgift ved for lave oppgaver over utgående avgift. Har gjerningsmannen derimot forledet staten til for stor tilbakebetaling av avgift, rammes han av bestemmelsen i annet ledd annet punktum uten hensyn til om det er inngående eller utgående avgift som er uriktig oppgitt. Disse distinksjoner har lite å gjøre med straffverdigheten av forholdet, og kompliserer arbeidet med sakene. Heller ikke forholdet til straffelovens bedrageribestemmelser har fått noen heldig løsning (se nærmere s

20—21). Straffelovrådet foreslår derfor en ny formulering av straffebestemmelsene. Man viser om dette til bemerkningene til lovutkastet, § 72 nr 1.

2. BETALINGSMISLIGHOLD

De overtredelser av lov om merverdiavgift som har vært mest diskutert, er betalingsmislighold, det vil si forsømmelse eller forsinkelse av å betale skyldig avgift. Særlig har det vært reist kritikk mot bruken av fengsel overfor avgiftspliktige som har gitt korrekte oppgaver, men som på grunn av økonomiske vanskeligheter har misligholdt sin betalingsforpliktelse. Denne praksis synes å være særegen for Norge. Straffelovrådet har undersøkt forholdene i fire andre land som har samme system med merverdiavgift, nemlig Danmark, Finland, Sverige og Vest-Tyskland (se kapittel III). I Danmark, Sverige og Vest-Tyskland er betalingsmislighold overhodet ikke straffbart. Det betraktes som et rent innfordringsproblem. I Finland kan betalingsmislighold som andre overtredelser av loven straffes med bøter, men det er ikke opplyst i hvilken utstrekning straff for betalingsmislighold blir anvendt i praksis.

Betalingsmislighold er hos oss den overtredelse av loven om merverdiavgift som oftest fører til tiltale og straff. Det er mange ganger så mange som blir straffedømt for betalingsmislighold som for avgiftsunndragelse ved uriktige oppgaver. Dette kommer neppe av at avgiftsunndragelse er sjeldnere enn betalingsmislighold, men av at oppdagelsesrisikoen er forskjellig. Mens avgiftsunndragelse normalt ikke kan oppdages uten ved bokettersyn, og ofte heller ikke da, er oppdagelsesrisikoen ved det rene betalingsmislighold 100 prosent. Misligholdet fremgår av den avgiftspliktiges egne oppgaver. De som rammes av straff, er som regel mindre næringsdrivende som er kommet i økonomiske vanskeligheter, ofte med konkurs eller opphør av virksomhet til følge. Det vises om dette til fremstillingen foran s 12—13.

Straffansvaret for betalingsmislighold gjelder enten den avgiftspliktige har mottatt vederlaget eller ikke, men den strengere bestemmelse i lovens § 72 annet ledd første punktum gjelder bare for avgift av mottatt vederlag.

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

I en avgjørelse av Høyesterett fra 1973 ble det gitt uttrykk for at de almenpreventive hensyn som tilsier ubetinget fengsel for mislighold av avgift som pliktes av mottatt vederlag, ikke har mindre vekt i saker om avgift av ikke mottatt vederlag (Rt 1973 s 919). Denne linje synes imidlertid ikke å være blitt fulgt i senere praksis, og ved lovendring av 13. juni 1980 ble straffen for mislighold av avgift av ikke mottatt vederlag redusert til bøter (se foran s 17). Den følgende drøftelse konsentrerer seg derfor om avgift av mottatt vederlag, og har for øye de rene tilfelle hvor betalingsmisligholdet ikke er kombinert med oppgavesvikt eller andre overtredelser av loven.

3. BETALINGSMISLIGHOLD OG

UNDERSLAG

I populær språkbruk benyttes ofte uttrykket *underslag* av merverdiavgift (tidligere underslag av omsetningsavgift). Uttrykket *momsunderslag* er også brukt i stortingsmeldingen om kriminalpolitikken (St meld nr 104 (1977—78) s 54—55). Tanken er at det er en avgift som kjøperen betaler og som selgeren innkasserer på statens vegne. Når han bruker pengene i bedriften i stedet for å la dem gå videre til staten, er dette derfor et misbruk av betrodde midler.

Juridisk stemmer denne betraktningmåte ikke med systemet for merverdiavgiften. Avgiften er i motsetning til systemet etter enkelte tidligere avgiftslover ikke lagt på kjøperen, men på selgeren. Og avgiftsplikten er knyttet til salget, ikke til mottakelsen av vederlaget. Forsømmelse av å betale ved forfall er derfor mislighold av egen gjeldsforpliktelse. Forpliktelsen til å betale avgift oppstår normalt ved leveringen (faktureringen), uten hensyn til om og når selgeren har mottatt vederlaget. Ved kontantsalg får selgeren vederlaget samtidig med at hans egen avgiftsforpliktelse oppstår. Er det avtalt kreditt, eller skjer ikke betaling som avtalt, f.eks. på grunn av økonomiske vanskeligheter hos kjøperen, får selgeren dekning for avgiftsbeløpet senere, eller overhodet ikke. Men værken om f a n g eller forfallstid for selgerens forpliktelse påvirkes av om han mottar vederlaget; bare hvis hans krav må avskrives som uerholdelig, kan han få fradrag for den beregnede avgift (forskriftene om regnskapsplikt § 13). Dette er en fundamental forskjell fra de betroelsesforhold som omtales i underslagsparagrafen i straffeloven, hvor det nettopp er betroelsen av pengene som skaper forpliktelsesforholdet. Den næringsdrivende har ikke plikt til å holde skyldig avgiftsbeløp i egen kasse, noe som i praksis neppe ville være mulig. Han har full

adgang til å bruke pengene i foretakets vanlige drift — med den begrensning at han må være forberedt på straffansvar hvis han ikke er i stand til å gjøre opp for seg ved forfall. Det avgiftsbeløp han skylder, vil variere fra dag til dag, avhengig både av de avgiftspliktige salg som foretas og av de avgiftspliktige varer som han tar inn og skal betale merverdiavgift for.

Avgiftsmidlene blir en del av den strøm av betalingsmidler som går inn og ut av den næringsdrivendes kasse. Ofte vil det være en strøm av ikke-individualiserbare småbeløp, noe som er særlig utpreget ved detaljhandel. Så lenge den avgiftspliktige er i stand til å dekke sine forpliktelser, har han liten grunn til å interessere seg for hvordan skyldig avgiftsbeløp fordeler seg på mottatt vederlag og ikke mottatt vederlag. Denne fordeling blir først av betydning dersom forpliktelsen blir misligholdt, og det skal avgjøres hvor stor del som går inn under den strengere bestemmelse i merverdiavgiftslovens § 72 annet ledd.

Avgiftssystemet fører til at den avgiftspliktige i en viss utstrekning må dekke beløpet for inngående avgift før han får det refundert i form av utgående avgift ved videresalg eller ved tilbakebetaling av avgiftsmyndighetene etter lovens § 24. Men stort sett fører avgiftssystemet til at han får en bedre likviditetssituasjon enn han ellers ville ha hatt. Man kan si at staten yter den næringsdrivende en kreditt for avgiftsbeløpet — for kontantsalgs vedkommende en kreditt på gjennomsnittlig 80 dager. Situasjonen har en viss likhet med tilfelle hvor en næringsdrivende har fått lån eller har mottatt forskudd for fremtidige leveranser. Om han blir ute av stand til å betale lånet tilbake eller levere varene, er dette et kontraktbrudd som blir gjenstand for sivilrettslig oppgjør, ikke for straffansvar. Det gjelder selv om et lån blir brukt til andre formål enn det som var forutsetningen, se f.eks. Høyesteretts avgjørelse i Rt 1952 s 226.

Den strenge strafferettslige bedømmelse av betalingsmislighold av merverdiavgift lar seg vanskelig forklare uten på bakgrunn av underslagsbetraktninger. Selve språkbruken underslag skaper forestillingen om et alvorlig lovbrudd som tilsier en alvorlig strafferettslig reaksjon. Den tidligere lov om omsetningsavgift av 1933 hadde opprinnelig ingen særlig straffebestemmelse mot betalingsmislighold, men ved en tilleggslov 16. mai 1947 kom det inn en bestemmelse om at den som for å skaffe, seg eller andre en uberettiget vinning unnlater å betale omsetningsavgift som er iberegnet i oppbeåret vederlag, skal straffes som for underslag bestemt. Begrunnelsen var at beta-

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

lingsunnlåtelsen i realiteten måtte betraktes som underslag av avgiften, eller iallfall måtte sidestilles hermed, selv om forholdet ikke begrepsmessig rammes av straffelovens bestemmelser om underslag (se foran s 16). Det er denne bestemmelse i tilleggsgiven av 1947 det siktes til i motivene til merverdiavgiftsloven når det heter at forsettlig unnlåtelse av å betale avgift som pliktes av mottatt vederlag, «vil som nå kunne skaffes like strengt som bestemt for underslag». Men bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 72 annet ledd medførte en prinsipielt betydningsfull utvidelse av området for denne likestilling med underslag ved at kravet om vinnings hensikt ble sløffet — en utvidelse som ikke er begrunnet eller kommentert i forarbeidene.

Synspunktet at unnlåtelsen av å betale avgift «i realiteten må betraktes som underslag av avgiften», var tvilsomt også etter det tidligere system med omsetningsavgift. Dertil kommer at merverdiavgiftssystemet er lagt annerledes opp enn det tidligere system med omsetningsavgift. Omsetningsavgiften ble i sin helhet krevet opp av det siste ledd i omsetningskjeden, og det var denne næringsdrivende som var forpliktet til å innbetale avgiften til staten. Således var situasjonen at all omsetningsavgift som ble innkrevet av en næringsdrivende, skulle videre til staten. Etter lov om merverdiavgift er dette ikke lenger tilfelle. Etter merverdiavgiftsloven skal det betales merverdiavgift ved omsetning også i tidligere ledd i omsetningskjeden, og det er bare differansen mellom det beløp den næringsdrivende skal innkreve i moms (utgående avgift) og det avgiftsbeløp han selv skal betale (inngående avgift), som skal betales til staten. I et slikt system er det mindre naturlig å anse den næringsdrivende som en avgiftsopprever, og mer naturlig å se det slik at avgiften er noe som følger av næringsvirksomheten på samme måte som f. eks. skatt, arbeidsgiveravgift til folketrygden og andre avgifter. Betydningen i forhold til straffebestemmelsene av denne omlegning av systemet ble ikke drøftet da loven om merverdiavgift ble gitt.

4. STRAFF SOM INNDRIVNINGSMIDDEL — KRIMINALPOLITISKE SYNSPUNKTER

Som det fremgår av det foregående avsnitt, mener Straffelovrådet at en analogi fra underslagsbestemmelsene ikke gir noen tilstrekkelig begrunnelse for å kriminalisere betalingsmislighold. En slik kriminalisering krever en selvstendig begrunnelse. Fra lovgivningssynspunkt blir det avgjørende spørsmål om kriminalisering av betalingsmislighold er et hensiktsmes-

sig og forsvarlig middel til å sikre at pliktig avgift blir betalt. Dette spørsmål var ikke gjenstand for noen nærmere drøftelse da loven om merverdiavgift ble vedtatt. Etter de erfaringer man har med den nåværende ordning, er Straffelovrådet blitt stående ved å svare nei på spørsmålet.

Straffelovrådet har i tidligere innstillinger fremholdt at kriminalisering er samfunnets ytterste middel til å styre borgernes atferd, og at det bare bør brukes når andre midler er utilstrekkelige (se således NOU 1979: 46 s 38). I særlig grad gjelder det når det er spørsmål om fengselsstraff. Det har nok formodningen for seg at trussel om straff for betalingsmislighold, og særlig trussel om fengselsstraff, utgjør et sterkt betalingspress. Det bekreftes også av at de som blir straffet for betalingsmislighold, praktisk talt bare er næringsdrivende som er kommet i store økonomiske vanskeligheter. Derimot er det vanskelig å forstå at straffetrusselen er et nødvendig inndrivningsmiddel for merverdiavgiften, mens man for andre skatte- og avgiftskrav finner å kunne nøye seg med sivil inndrivning. Gjennom omsetningsoppgavene har avgiftsmyndighetene — hvis oppgaveplikten er oppfylt — til enhver tid oversikt over utestående beløp. Kravet på merverdiavgift har på samme måte som vanlige skattekrav utpantingsrett og konkursprioritet. Ved forsinket innbetaling pliktes morarenter, for tiden etter en rentesats på 18 prosent p. a. Finner man at det trengs ytterligere betalingspress, kan man innføre en særskilt avgift for forsinkelsen, slik som i Sverige. Etter loven om merværdeskatt § 47 skal det betales en såkalt restavgift, som utgjør 4 prosent av det beløp som ikke er betalt. Straffelovrådet har utformet forslag til en slik bestemmelse i et tillegg til § 36. Når man skal vurdere nødvendigheten av straff for betalingsmislighold, må det veie tungt at slikt straffansvar er ukjent både i våre nærmeste naboland og i Vest-Tyskland. I Danmark har hele reaksjonssystemet overfor skatte- og avgiftsunndragelser nylig vært oppe til grundig vurdering uten at det er kommet noe forslag om å kriminalisere betalingsmislighold (se foran s 14—15). Også opplysningene om avgiftsrestanser i Sverige (foran s 8) taler klart mot at straffansvar for betalingsmislighold skulle være en forutsetning for en effektiv inndrivelse.

Slik som bestemmelsene om straff for betalingsmislighold blir praktisert, fører de ikke sjelden til resultater som må karakteriseres som urimelig hårde. Det vises til fremstillingen foran s 26—31 om straffutmålingen i disse saker. Til illustrasjon skal her bare nevnes to sa-

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

ker. Den ene er referert i Rt 1974 s. 458. Tiltalte var en mindre maskinentreprenør. Han hadde hatt uhell i virksomheten, og det hadde under to år bygget seg opp en avgiftsgjeld på 37 000 kroner. Det var ikke opplyst hvorfor avgiftsmyndighetene hadde ventet så lenge med inn-drivingen. Ved pådømmelsen av saken var han gått konkurs, men etter de foreliggende opplysninger ville det være dekning i boet for avgiftskravet. Hans helse var dårlig, og han var deprimert og betydelig nervøs. Under behandlingen i Høyesterett ble det opplyst at han var sykmeldt, hadde søkt om uføretrygd, og at han fikk attføringshjelp mens søknaden var under behandling. Tiltalte var i forhørsretten dømt til 30 dagers ubetinget fengsel, og Høyesteretts flertall fant ikke tilstrekkelig grunn til å gjøre dommen betinget. En dommer dissenterte.

Den andre er gjengitt i Rt 1976 s. 960. Tiltalte hadde overtatt et mekanisk verksted som personlig firma. Gjelden viste seg å være meget større enn han hadde fått opplyst ved overtakelsen, og han kom derfor i likviditetsvansker. Han kom i en restanse på ca. 36 500 i merverdiavgift. Det heter i herredsrettens dom:

«Alle foreliggende opplysninger tyder på at tiltalte hele tiden arbeidet hardt og gjorde hva han kunne for å få driften til å lønne seg, både for å bevare arbeidsplassene og for å betale avgiftene og annen gjeld. Det er intet som tyder på at tiltalte brukte de penger han mottok i vederlag for merverdiavgift til personlig forbruk. Retten finner ingen grunn til å betvile at det er riktig — som forklart av tiltalte — at han senket sin egen levestandard så langt han fant forsvarlig av hensyn til å holde driften gående. Retten legger også vekt på at tiltalte har overholdt sine plikter etter loven m.h.t. regnskap og oppgaver. At tingene utviklet seg som de gjorde skyldes etter rettens inntrykk at tiltalte ikke hadde samme forutsetninger og vilje til å holde økonomisk styring med virksomheten, som når det gjaldt selve det mekaniske arbeid.»

Retten la også vekt på at det meste av de skyldige avgifter skyldtes forhold som lå mer enn 4 år tilbake i tiden. Under henvisning til de formildende omstendigheter ga herredsretten tiltalte en betinget dom på 30 dagers fengsel. Påtalemyndigheten anket, og med 3 mot 2 stemmer gjorde Høyesterett dommen ubetinget. Førstvoterende siterte tiltaltes forklaring i herredsretten om at når han ikke betalte avgiften, var årsaken at han ikke hadde penger igjen etter at avdrag og renter på gjelden og drifts- og lønnsutgifter var betalt. Førstvoterende uttalte: «Dette er det bilde vi vanligvis møter i saker av denne art.» Mindretallet, som stemte for betinget dom, pekte på at når det

var gått så lang tid siden hovedtyngden av de straffbare forhold fant sted, skyldtes dette at domfelte i full forståelse med avgiftsmyndighetene fortsatte sin virksomhet i håp om å komme over sine økonomiske vansker. Det var også gått over ett år fra tiltale ble reist og til saken ble pådømt, uten at dette kunne tilregnes domfelte.

I mange tilfelle er situasjonen at den avgiftspliktige har regnet med å kunne betale ved forfall, og kanskje hatt god grunn til å regne med det, men at uforutsette omstendigheter har gjort dette umulig. Etter praksis fritar dette ikke for ansvar for forsettlig betalingsmislighold (se foran s. 24—25). Enkelte avgjørelser kan tyde på at det er et helt ut objektivt ansvar som legges til grunn. Bakgrunnen for denne praksis er antakelig at man vil stå overfor store bevisvanskeligheter dersom påtalemyndigheten skulle bevise at den avgiftspliktige har forstått, eller iallfall burde ha forstått, at hans disposisjoner ville føre til mislighold av avgiftsforpliktelsen.

I en uttalelse fra riksadvokatembetet til Straffelovrådet er slike bevisvansker sterkt fremhevet. Men konsekvensen av å se bort fra uhell og uventede begivenheter er at tiltalte kan bli dømt til tross for at det ikke er noe han kan bebreides for, noe som står i klar strid med de prinsipper som norsk strafferett ellers bygger på.

Straffelovrådet stiller seg også tvilende til om det er mulig å gjennomføre det nåværende system på en måte som tilfredsstiller hensynet til rettferdighet og likhet for loven. Av samtlige overtredelser er det bare et lite antall som fører til anmeldelse og dom. Av en oppstilling Rådet har mottatt fra Finansdepartementet, og som bygger på oppgaver fra skattefogdene, fremgår det at totaltallet for restansen pr. 31.12.1981 lå på over 13 000, jf ovenfor s. 9. Det samlede antall restansetilfelle i året må være enda høyere. Bortsett fra tilfelle hvor den avgiftspliktige er gått konkurs før avgiftsbeløpet er forfalt, må dette praktisk talt i sin helhet være straffbare overtredelser. Det er grunn til å tro at de fleste restanser helt eller delvis gjelder avgift av mottatt vederlag. Samtidig ligger det samlede antall etterforskede saker, om overtredelse av merverdiavgiftsloven i de senere år ifølge kriminalstatistikken på 200—400, og dette omfatter også saker for andre typer overtredelser enn betalingsmislighold. Enda mer påfallende er misforholdet hvis man ser på saker som gjelder større beløp. Ifølge Finansdepartementets oversikt var det pr. 31.12.1981 372 restanser på over 200 000 kroner. Kriminalstatistikken gir ikke oppgaver over beløpets størrelse i betalingsaker, men Mary Ann Hedlunds un-

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

dersøkelse av saker etterforsket i 1977 gir slike oppgaver. Det var i dette året 2 saker om ikke mottatt vederlag og 9 saker om mottatt vederlag hvor beløpet var på over 200 000 kroner. Selv om man tar hensyn til forringelsen av pengeverdien i den mellomliggende tid, synes det derfor åpenbart at også av saker som gjelder store beløp, er det bare en brøkdel som fører til anmeldelse og dom. Grunnen til dette fremgår delvis av Finansdepartementets opplysninger til Straffelovrådet i brev av 6.10. 1982 om retningslinjene for anmeldelsespraksis (se foran s 11). Disse retningslinjer, som ikke tidligere har vært skriftlig formulert, og derfor heller ikke offentlig tilgjengelige, viser at Finansdepartementet opererer med grenser både for beløpets størrelse og for misligholdets varighet før anmeldelse skjer. I praksis virker dette som en faktisk begrensning av straffansvaret selv om lovens straffbarhetsvilkår er tilfredsstillt.

Det er åpenbart at strafferettslig forfølgning av samtlige betalingsmislighold ville sprengte rettsapparatets kapasitet, og at en siling derfor er nødvendig. Finansdepartementet mener at ønsket om lik behandling av like tilfelle er tilfredsstillende ivarettatt ved retningslinjene. Departementet peker imidlertid selv på at forskjellige skattefogder kan ha forskjellig praksis med hensyn til når de ber departementet om anmeldelsesfullmakt. En annen grunn til ulik behandling kan være at noen betalingssaker kommer til påtalemyndigheten uten å ha passert Finansdepartementet. Det gjelder således når det blir gitt innberetning til påtalemyndigheten fra bostyret i konkurstilfelle, noe som bostyret etter konkurslovens § 31 er forpliktet til hvis det finner at det er grunnlag for strafferettslig ansvar. Før disse innberetninger gjelder ikke slike beløps- og tidsmessige grenser som i departementets praksis. Det samme er tilfelle for innberetninger til påtalemyndigheten som kommer fra fylkesskattesjefen; forutsetningen for slik innberetning er at det også foreligger andre overtredelser. En tredje grunn til ulik behandling kan være varierende praksis hos skattefogdene etter at anmeldelsesfullmakt er gitt av departementet. Etter retningslinjene skal da anmeldelse skje, men det er ikke utelukket at skattefogden likevel unnlater anmeldelse hvis en betalingsordning blir brakt i stand. Noen skattefogder sender anmeldelsesfullmakten direkte til påtalemyndigheten samtidig med at fylkesskattesjefen anmodes om å avholde bokettersyn. Andre beholder anmeldelsesfullmakten inntil bokettersyn er avholdt, og anmeldelsen sendes sammen med bokettersynsrapport til påtalemyndigheten. Der hvor denne praksis blir fulgt, får den avgiftsplik-

tige lengre tid på seg til å få i stand en ordning med avgiftsmyndighetene.

Det som fra likhetssynspunkt er det mest betenkelige, er at man har inntrykk av at skattefogdene, og kanskje også departementet, er mest interessert i å få inn skyldig avgift, og derfor i større eller mindre utstrekning bruker anmeldelsestrussel som pressmiddel i arbeidet med å innkassere det skyldige beløp. Hvis betaling blir ordnet, eller sikret f. eks gjennom bankgaranti, blir anmeldelse unnlatt. Dette gjelder uten hensyn til beløpets størrelse. I et tilfelle som Rådet er kjent med, dreiet det seg om mislighold av to terminer på tilsammen over 1,1 million kroner. Finansdepartementet trakk anmeldelsesfullmakten tilbake etter at det var stilt bankgaranti for betalingsbeløpet. I et annet tilfelle fra høsten 1981 dreiet det seg om mislighold av to terminer på tilsammen over 3 millioner, som departementet selv har gjort rede for, jf foran s 11. Etter at beløpet ble betalt, ga departementet samtykke til at anmeldelse kunne unnlates. Denne praksis medfører at større og mer ressurssterke næringsdrivende strafferettslig kommer i en bedre stilling enn de små og ressursvake. Fra inkassosynspunkt kan en slik forskjellsbehandling være vel begrunnet, men i et strafferettslig perspektiv kan den vanskelig aksepteres. Det kan tilføyes at hvis anmeldelse er sendt og kommet til påtalemyndigheten, vil en senere innbetaling ikke virke straffebefriende, og man har i praksis mange eksempler på at ubetinget fengsel er blitt idømt i slike tilfelle (se nærmere foran s 30).

De svakheter ved ordningen som her er påpekt, kan teoretisk tenkes avhjulpet ved strengere og mer presise retningslinjer. Straffelovrådet stiller seg imidlertid tvilende til hvor effektivt dette vil kunne virke når anmeldelsesmyndigheten ligger hos organer som først og fremst har til oppgave å sørge for at skyldige avgiftsbeløp kommer inn. Det kan heller ikke være tvil om at den almenpreventive virkning av straffetrusselen i betydelig grad vil bli svekket hvis den faktiske begrensning av straffansvaret som følger av departementets retningslinjer, blir alment kjent.

Ytterligere et argument for å avkriminalisere betalingsmislighold er at disse straffesaker er arbeidskrevende såvel for avgiftsetaten som for politi og rettsmyndigheter, særlig på grunn av nødvendigheten av å skille mellom avgift av oppebåret og ikke oppebåret vederlag. Etter opplysning fra Finansdepartementet tar etterforskningen så lang tid at saker gjennomgående er to år og eldre før de fremmes for domstolen.

Det er grunn til å tro at både avgiftsmyndighetene og rettsapparatet ville gjøre mer

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

nytte for seg ved i høyere grad å konsentrere sin innsats til å gjelde unndragelse av avgift. Den nåværende ordning har ført til en uheldig forvridning av strafferettspleien på dette område.

En mildere kriminalisering av betalingsmisligholdet, f.eks. slik at det bare kan straffes med bøter, på samme måte som ved mislighold av avgift, av ikke mottatt vederlag etter lovendringen, av 1980, rammes ikke med samme styrke av de innvendinger som er anført i det foregående. På den annen side kan man spørre om en rettsforfølging med bøtestraff som resultat kan lønne umaken med disse ofte vanskelige og arbeidskrevende saker. En økonomisk reaksjon i form av en forsinkelsesavgift, slik som Rådet foreslår, synes langt mer rasjonelt. Straffelovrådet er derfor blitt stående ved å foreslå full avkriminalisering av det rene betalingsmislighold, slik at man utelukkende er henvist til sivile reaksjoner. Morarenten sammen med den forsinkelsesavgiften Rådet anbefaler, vil gjøre det økonomisk lite gunstig for den næringsdrivende å misligholde. Noen frykt for at avgiftsmidler skal bli brukt som en form for «billig lån», slik Kriminalmeldingen gir uttrykk for, jf ovenfor s 5, skulle det ikke være grunnlag for.

Det er i diskusjonen undertiden blitt anført at en avkriminalisering eller nedkriminalisering av betalingsmislighold betyr en svekkelse av reaksjonene overfor økonomisk kriminalitet, og derfor er i strid med den skjerpelse av kampen mot slik kriminalitet som er et alment akseptert ønskemål.

Etter Straffelovrådets oppfatning er dette et feilresonnement. Begrepet økonomisk kriminalitet har ingen presis avgrensning. I vid forstand omfatter det alle slags lovbrudd i forbindelse med utøvelse av næringsvirksomhet. I denne vide forstand er også mislighold av momsforpliktelser økonomisk kriminalitet så lenge lovgivningen erklærer misligholdet for straffbart. Et slikt omfattende samlebegrep omfatter ytterst forskjellige forhold, og straffverdigheten må bedømmes for hver type lovbrudd for seg. At det kan være ønskelig med en skarpere reaksjon overfor visse typer av økonomisk kriminalitet, kan ikke anføres som argument for en streng behandling av andre typer hvor de samme hensyn ikke gjør seg gjeldende. Det ville bety å la en gruppe lide for andre gruppers synder. Når man taler om nødvendigheten av en strengere reaksjon mot økonomisk kriminalitet, er det nok som regel en meget snevrere gruppe av lovbrudd man har for øye enn de som omfattes av definisjonen ovenfor. Man tenker antakelig fortrinnsvis på ulovlige og ofte kompliserte

forretningmessige transaksjoner foretatt av ressurssterke og forretningskyndige personer på bekostning enten av enkeltpersoner eller av fellesskapet. De mer avanserte former for unndragelse av merverdiavgift hører naturlig hjemme i denne sammenheng. Betalingsmislighold har, som foran nærmere påvist, en helt annen karakter.

5. ANDRE OVERTREDELSE AV LOVEN OM MERVERDIAVGIFT

Ved siden av avgiftsunndragelse og betalingsmislighold er unnlattelse av registrering og unnlattelse av å sende oppgaver de praktisk viktigste. Begge deler rammes nå av den generelle straffebestemmelse i § 72 første ledd (bøter eller fengsel inntil ett år). Men disse overtredelser vil gjerne være kombinert med ikke-betaling av avgift, slik at de strengere bestemmelser om dette kan komme til anvendelse. Ved avkriminalisering av betalingsmislighold vil dette bli endret, og bestemmelsene om unnlattelse av registrering og unnlattelse av å levere oppgaver vil få større selvstendig betydning.

Når en avgiftspliktig næringsdrivende unnlater å registrere seg, er det nok som regel for å unndra seg fra å betale merverdiavgift. Samtidig vil som oftest hensikten være å unndra seg også fra vanlig inntektsskatt. Gjennomgåelse av ett års saker (1977) viser bare 11 saker om registreringsunnlattelse, og det gjelder stort sett moderate beløp (Hedlund s 95—96). Den største av sakene gjelder et beløp mellom 50 000 og 100 000 kroner. At det er få saker, kan naturligvis ikke tolkes slik at det forekommer få lovbrudd. Derimot er det grunn til å tro at de moderate beløp er karakteristisk for denne type av unndragelser. Store bedrifter vil det neppe være lett å holde skjult for registrering.

Hvis den momspliktige forsømmer å sende omsetningsoppgaver, kompliserer det avgiftsmyndighetenes virksomhet. Men i motsetning til registreringsunnlattelse vil oppgaveforsømmelse som regel ikke være noe egnet middel til avgiftsunndragelse. Når den næringsdrivende først er kommet i avgiftsmanntallet, kan han ikke holde virksomheten skjult ved å unnlate å sende oppgaver. Og reaksjonene mot oppgaveforsømmelse — i tillegg til straffansvar kommer at avgiften kan forhøyes etter § 54 og fastsettes ved skjønn etter § 55 — er slike at det antakelig fortrinnsvis er hvor det foreligger mangel på oversikt eller arbeidshjelp at oppgaveplikten blir forsømt.

Selv om oppgaveforsømmelse i regelen vil være kombinert med betalingsmislighold, viser utvalget av ett års saker at det i mange saker

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

(44) bare foreligger anmeldelse for oppgaveforsømmelse, og at de fleste av disse får sin sak avgjort med forelegg eller påtaleunntatelse (Hedlund s 87—88, jf s 63 om bøtenes størrelse). Ingen av sakene endte med ubetinget fengsel. Andelen økonomisk sikre foretak er langt høyere i denne gruppe enn i de andre overtredelsesgruppene. Hedlund (s 88 og s 90) antyder som en forklaring på anmeldelses- og reaksjonspraksis for oppgaveforsømmelser at myndighetene nøyer seg med å anmelde for oppgaveforsømmelse i de tilfellene hvor de regner med å få inn skyldig avgift, og at hensikten med anmeldelsen først og fremst er å gi en alvorlig advarsel.

Unntatelse av registrering og unntatelse av å sende omsetningsoppgaver er i Rådets lovutkast omhandlet i § 72 nr 2. Andre overtredelser av merverdiavgiftsloven synes i praksis å spille mindre rolle. Også disse omfattes av § 72 nr 2 i utkastet. Man viser til bemerkningene til lovutkastet.

6. LOVGIVNINGSTEKNIKKEN

Den nåværende lov har i § 72 første ledd første punktum en generell straffetrussel mot den som overtrer loven eller forskrifter gitt i medhold av loven eller som medvirker til det. Straffen er bøter eller fengsel inntil ett år. De følgende bestemmelser i paragrafen handler om tilfelle hvor straffen er høyere eller lavere enn hovedregelen.

Å henge på en generell straffetrussel om overtredelse av lovens bestemmelser, er en lovgivningsteknikk som er meget brukt innenfor reguleringslovgivningen. Det kan imidlertid rettes prinsipielle innvendinger mot den. Den kan således føre til at overtredelse av rent

ordensmessige forskrifter rammes av bestemmelser som i første rekke tar sikte på mer alvorlige overtredelser. Innvendingene er særlig nærliggende når loven, slik som i dette tilfelle, har bestemmelser som dels er rettet til private og dels til myndighetene. Det har neppe vært tanken at straffebestemmelsen i § 72 første ledd første punktum skal brukes overfor representanter for avgiftsmyndighetene som f eks foretar beregninger som ikke er i overensstemmelse med lovens regler. Det gir også lettere oversikt over hva som er straffbart når dette er spesifisert i straffetrusselen.

Når loven nå likevel er under revisjon, har Straffelovrådet foretrukket å regne opp i selve straffetrusselen de forskjellige typer av overtredelser som er belagt med straff, og tilpasse straffesatsene under hensyn til overtredelsens art. Man viser til utkastet til ny formulering av § 72 og bemerkningene til utkastet.

7. LOV OM INVESTERINGSAVGIFT

Om investeringsavgiften under den nåværende ordning vises til s 32. Loven har i § 7 første ledd første punktum en bestemmelse som svarer til merverdiavgiftsloven § 72 første ledd første punktum.

Straffelovrådets forslag til omformulering av merverdiavgiftsloven § 72 må føre til tilsvarende endringer i loven om investeringsavgift. Man viser til utkastet til ny formulering av § 7 første ledd og bemerkningene til utkastet. At bestemmelsen om forsinkelsesavgift vil få anvendelse også på investeringsavgiften, følger av at lovens § 7 siste ledd henviser bl a til kap IX i merverdiavgiftsloven.

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

-medhold ved skatteforholdene. I den svenske lov er det fastslått at den som skulle ha sørget for betaling av avgiften, er ansvarlig for det tap som statskassen derved lider. Etter den nåværende lov kan dette krav overføres til den ansvarlige tas med i forbindelse med en straffesak mot ham for unnlatt avgiftsbetaling (se som eksempel Rt 1976 s 803). Etter Straffelovrådets forslag om avkriminalisering av betalingsmislighold, vil denne utvei ikke lenger stå åpen. Man vil være henvist til vanlig sivilt søksmål på samme måte som etter den svenske lov. Det ansvar som følger av vanlige erstatningsregler, vil omfatte det tap som staten har lidt ved at vedkommende ikke har sørget for å få avgiften betalt. Derimot vil det ikke omfatte forsinkelsesavgiften. Var avgiften blitt betalt i rette tid, ville det ikke ha oppstått noe krav på forsinkelsesavgift. Staten har med andre ord ikke på grunn av forsømmelsen lidt noe tap som svarer til forsinkelsesavgiften.

Til § 36

For å motvirke den svekkelse av betalingspresset som avkriminaliseringen av betalingsmislighold kan tenkes å medføre, foreslår man innført en forsinkelsesavgift i tillegg til morarenter. Den svenske lag om merværdeskatt av 6 juni 1968 har i § 47 bestemmelser om en «restavgift» på 4 prosent av det utestående beløp. Länsstyrelsen kan fritta fra restavgift når særlige omstendigheter gir grunn til det. Merverdiavgiftsloven har en bestemmelse i § 54 om forhøyelse av avgiftsbeløpet når omsetningsoppgave ikke er kommet inn i rett tid eller i foreskrevet form. Avgiften er her satt til 3 prosent av avgiftsbeløpet, minimum kr 100,— og maksimalt kr 2.000. Forhøyelsen er avhengig av at det blir truffet vedtak om det av avgiftsmyndighetene.

Straffelovrådet foreslår den samme sats som i lovens § 54, nemlig 3 prosent av avgiftsbeløpet, men uten noe bestemt maksimum. Gjelder det store avgiftsbeløp, vil forsinkelsesavgiften kunne gå opp til betydelige beløp, som vil komme i tillegg til morarenten. Man antar at dette vil gi de avgiftspliktige et sterkt motiv til å betale i rette tid. Mens forhøyelse av avgiften etter § 54 på grunn av forsinkelse med omsetningsoppgave forutsetter et vedtak av avgiftsmyndighetene, vil forsinkelsesavgift etter utkastets § 36 være en automatisk følge av forsinkelsen, på samme måte som morarenter. Det vil imidlertid være adgang til nedsettelse eller frafallelse av forsinkelsesavgiften hvis det ville virke særlig ubillig eller uforholdsmessig tyngende å fastholde hele avgiften, se utkastet til ny formulering av § 69 annet punktum.

Den svenske lov har som § 48 a også bestemmelse som tar sikte på det tilfelle at den skattepliktige er et selskap eller en annen juridisk person. Den som skulle ha sørget for skatteinnbetalingen, er her medansvarlig for avgift og restavgift hvis forsømmelsen skyldes forsett eller grov uaktsomhet. Kravet må gjøres gjeldende ved vanlig sivilt søksmål ved domstolene. Straffelovrådet har overveiet om man burde foreslå en tilsvarende bestemmelse hos oss. Det må antas å følge av vanlige erstatningsregler at den som forsettlig eller uaktsom forsømmer å sørge for at avgiften

blir betalt, er medansvarlig for det tap som statskassen derved lider. Etter den nåværende lov kan dette krav overføres til den ansvarlige tas med i forbindelse med en straffesak mot ham for unnlatt avgiftsbetaling (se som eksempel Rt 1976 s 803). Etter Straffelovrådets forslag om avkriminalisering av betalingsmislighold, vil denne utvei ikke lenger stå åpen. Man vil være henvist til vanlig sivilt søksmål på samme måte som etter den svenske lov. Det ansvar som følger av vanlige erstatningsregler, vil omfatte det tap som staten har lidt ved at vedkommende ikke har sørget for å få avgiften betalt. Derimot vil det ikke omfatte forsinkelsesavgiften. Var avgiften blitt betalt i rette tid, ville det ikke ha oppstått noe krav på forsinkelsesavgift. Staten har med andre ord ikke på grunn av forsømmelsen lidt noe tap som svarer til forsinkelsesavgiften.

Straffelovrådet antar at, et sivilt søksmål overfor den som skulle ha sørget for betaling på vegne av den juridiske person, vil være lite praktisk, og at det ikke er grunn til å gi noen løvbestemmelse om dette. Man kunne heller tenke seg en ordning hvor avgiftsmyndighetene fikk adgang til direkte å gå til inndrivning overfor den som skulle ha sørget for innbetaling, på samme måte som overfor den avgiftspliktige selv. Det er imidlertid vanskelig å ha oversikt over hvordan en slik ordning vil virke. Den som ble gjort ansvarlig, måtte selvsagt ha anledning til å få prøvet for domstolene om det foreligger grunnlag for ansvar, noe som især ved større selskaper vil kunne nødvendiggjøre en omfattende bevisførsel. Man har heller ikke noe tilsvarende system når det gjelder skatter og avgifter for øvrig, til tross for at den samme begrunnelse for ansvar kan gjøres gjeldende der. Straffelovrådet er blitt stående ved ikke å foreslå noen bestemmelse som nevnt. Man kan heller ha spørsmålet til observasjon, og i tilfelle ta det opp til ny vurdering når man har vunnet erfaring for hvordan et system med forsinkelsesavgift i stedet for straffansvar virker i praksis.

Til § 69

Det vises til bemerkningene til § 36.

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

Til § 72

Nr 1 svarer nærmest til nåværende § 72 annet ledd annet punktum, men er utformet vesentlig annerledes (jf Rådets alminnelige bemerkninger pkt 1). Om de uriktige oppgaver knytter seg til inngående eller utgående avgift, er uten betydning. Det er også uten betydning om de uriktige oppgaver fører til for lav avgift eller til uriktig tilbakebetaling av avgift. Bestemmelsen sonderer ikke mellom avgift av mottatt og ikke-mottatt vederlag.

Når det gjelder den vanlige inntekts- og formueskatt, er det hevdvunnen oppfatning at unndragelse av skatt ikke kan rammes som bedrageri. Ligningsloven 13 juni 1980 § 12—1 retter seg mot den som gir uriktig eller ufullstendig opplysning som kan føre til fastsetting av for lav skatt eller avgift, eller til uriktig tilbakebetaling eller nedsetting av skatt eller avgift. Straffen er bøter eller fengsel inntil 2 år eller begge deler.

Når det gjelder uriktige oppgaver om merverdiavgift, er det derimot antatt i rettspraksis at straffelovens bedrageribestemmelser kan komme til anvendelse (se Rt 1978 s 1142 og 1980 s 185 og fremstillingen foran s 20—21). Men så lenge forholdet bare bedømmes som vanlig bedrageri (strl § 270), er det bestemmelsen i merverdiavgiftsloven som kommer til anvendelse, siden strafferammen her er like streng som etter bedrageribestemmelsen (bøter eller fengsel inntil 3 år eller begge deler). For grovt bedrageri (strl § 271) kan derimot maksimumsstraffen gå opp til fengsel i 6 år, det er derfor denne bestemmelse som skal anvendes. Merverdiavgiftslovens § 72 siste ledd bestemmer nemlig at straffebestemmelsene i paragrafen gjelder for så vidt overtredelsen ikke rammes av strengere straffebestemmelser.

Utkastet fjerner denne forskjell ved å hen vise både til § 270 og § 271. Man har ikke i gjerningsbeskrivelsen tatt med at det skal foreligge vinnings hensikt og at det skal voldes tap eller fare for tap, slik som det kreves etter bedrageribestemmelsen i § 270. Det er vanskelig å tenke seg noen overtredelse av § 72 nr 1 hvor disse vilkår ikke vil foreligge, men det er ikke nødvendig i den enkelte sak å foreta noen prøvelse av dette. Gjerningsbeskrivelsen i § 72 nr 1 står på egne ben. Man har derfor valgt uttrykksmåten «straffes som for bedrageri etter §§ 270 og 271». Den riktige form i domsslutningen vil være at tiltalte dømmes for forbrytelse mot merverdiavgiftslovens § 72 nr 1, jf strl § 270 (eventuelt også § 271). — Henvisningen til §§ 270—271 gjelder bare straffen, ikke på-

talereglene i § 280. Påtalen vil fortsatt være ubetinget offentlig, slik som ved overtredelse av skatte- og avgiftslovgivningen for øvrig.

Det kan undertiden være tvil om hvordan grensen skal trekkes mellom forsøk og fullbyrdet forbrytelse. Ved alternativet «oppnår uberettiget tilbakebetaling av avgift», er forbrytelsen fullbyrdet når tilbakebetaling skjer. Hvis den avgiftspliktiges oppgave ikke blir godtatt, og utbetaling som følge herav ikke finner sted, foreligger bare forsøk på bedrageri. Ved alternativet «unndrar avgift» er tidspunktet for fullbyrdelse mindre klart. I motsetning til det som gjelder for inntekts- og formueskatt, blir avgiftsbeløpet normalt ikke fastsatt av skattemyndighetene, men regnet ut av den avgiftspliktige selv i omsetningsoppgaven. Samtidig skal det skyldige beløp innbetales. Straffelovrådet antar at fullbyrdet unndragelse må sies å foreligge når oppgaven er kommet inn og foreløpig godtatt, noe som i praksis normalt skjer ved at den blir registrert på EDB. Om oppgaven senere blir underkjent, f.eks. etter gjennomført bokettersyn, er unndragelsen likevel fullbyrdet.

Nr 2 svarer nærmest til den generelle straffetrusel mot overtredelse av lovens bestemmelser som finnes i nåværende § 72 første ledd første punktum. Man har imidlertid foretrukket å spesifisere i selve straffebudet de overtredelser det rammes (jf Rådets alminnelige bemerkninger pkt 6 om lovgivningsteknikken).

Overtredelsene vil ofte være av formell art, og skyldes ukyndighet, mangel på arbeids-hjelp eller andre mer eller mindre unnskyl-delige forhold. I disse tilfelle er det bestemmelsen i første ledd som vil komme til anvendelse. Når maksimumsstraffen er satt til fengsel i 3 måneder, medfører det at forholdet er å betrakte som forseelse, jf definisjonen av begrepene forbrytelse og forseelse i strl § 2. Det vil derfor være de enklere prosessuelle regler om behandlingen av forseelsessaker som kommer til anvendelse. Således vil politiet ha myndighet til å utferdige forelegg eller reise tiltale uten at saken behøver å forelegges for statsadvokaten.

Hvis hensikten har vært å unndra avgift eller oppnå uberettiget tilbakebetaling av avgift, er det annet ledd som kommer til anvendelse. Dette vil særlig være aktuelt ved unnlatt registrering (se Rådets alminnelige bemerkninger pkt 5). Når man for å unndra avgift unnlater å registrere seg eller å gi foreskrevne oppgaver, er det et bedragerilignende forhold, selv om det ikke kan rammes som bedrageri slik som når det er gitt uriktige oppgaver. Ved andre overtredelser som går inn under nr 2 annet ledd, f.eks. overtredelse

Straffebestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven

av regnskapsreglene, vil det gjerne være en forberedelse til momsbedrageri etter § 72 nr 1. Etter § 72 nr 2 vil forbrytelsen være fullbyrdet selv om det ikke er kommet så langt som til avgivelse av uriktig oppgave eller selv om avgiftsmyndighetene straks oppdager at oppgaven er uriktig.

Nr 3 om medvirking svarer til någjeldende lov, men er for å forenkle lovteksten skilt ut som egen bestemmelse.

Nr 4 svarer til bestemmelsen om uaktoms overtredelse i någjeldende § 72 første ledd annet punktum.

Nr 5 gjengir uforandret någjeldende § 72 tredje ledd. Den nåværende bestemmelse tok

særlig sikte på å gjøre det klart at bedrageribestemmelsene i den alminnelige straffelov kunne anvendes i den utstrekning de dekket forholdet, jf de uttalelser fra forarbeidene som er gjengitt foran s 20. Etter den utføring som utkastet har, vil bestemmelsen få mindre betydning. Størst praktisk betydning vil den antakelig ha i forhold til regnskapsbestemmelsene, jf de strengere bestemmelsene i strl § 286 og regnskapslovens § 23.

Lov om investeringsavgift

Det vises til de alminnelige bemerkninger pkt 7.

1-§ 1. Den nye investeringsavgiftsloven er innført med virkning fra 1. januar 1983. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982.

2-§ 1. Den nye investeringsavgiftsloven er innført med virkning fra 1. januar 1983. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982.

3-§ 1. Den nye investeringsavgiftsloven er innført med virkning fra 1. januar 1983. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982.

4-§ 1. Den nye investeringsavgiftsloven er innført med virkning fra 1. januar 1983. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982.

5-§ 1. Den nye investeringsavgiftsloven er innført med virkning fra 1. januar 1983. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982. Den gjelder for alle investeringer som er gjort etter 31. desember 1982.

Straffelovrådets lovutkast

I

I lov 19 juni 1969 nr 66 om merverdiavgift skal følgende bestemmelser lyde:

§ 36 første ledd, nytt annet punktum:

I tillegg betales en forsinkelsesavgift på 3 pst av beløpet, likevel minst kr 100.

§ 69 annet punktum:

Det samme gjelder renter, forsinkelsesavgift og tilleggsavgift som er ilagt noen etter denne lov.

§ 72:

1. Den som forsettlig gir uriktig eller ufullstendig opplysning i omsetningsoppgave eller i annen oppgave eller forklaring til avgiftsmyndighetene, og derved unndrar avgift eller oppnår uberettiget tilbakebetaling av avgift, straffes som for bedrageri etter straffelovens §§ 270 og 271.

2. Den som forsettlig unnlater å la seg registrere etter bestemmelsene i kap VII eller å sende omsetningsoppgave etter bestemmelsene i kap VIII eller kap X, eller overtrer

regnskaps- eller legitimasjonsreglene i kap XI eller bestemmelsene om opplysningsplikt i kap XII, straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder. Det samme gjelder overtredelse av forskrift gitt i medhold av disse bestemmelser.

Har hensikten vært å unndra avgift eller oppnå uberettiget tilbakebetaling av avgift, kan fengsel inntil tre år idømmes, og bot kan anvendes sammen med fengselsstraffen.

3. Medvirkning til overtredelse straffes på samme måte.

4. Er en overtredelse som nevnt i denne paragraf skjedd ved uaktsomhet, er straffen bøter.

5. Disse bestemmelser gjelder for så vidt overtredelsen ikke rammes av strengere straffebestemmelser.

II

I lov 19 juni 1969 nr 67 om avgift på investeringer m v skal § 7 første ledd lyde:

Ved overtredelse av denne lov eller av forskrifter gitt i medhold av loven får straffebestemmelsene i merverdiavgiftslovens § 72 tilsvarende anvendelse.

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

II

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..