



Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift

Skattedirektoratet har den 10. januar 2012 fastsatt retningslinjer for behandling av saker der det kan ilegges tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Retningslinjene er gitt i medhold av Skattedirektoratets instruksjonsmyndighet og erstatter Skattedirektoratets retningslinjer av 12. oktober 1987.

1 Innledning

2 Vilkår for ileggelse av tilleggsavgift

- 2.1 Objektive vilkår
 - 2.1.1 Overtredelse av merverdiavgiftsloven eller merverdiavgiftsforskriften
 - 2.1.2 Har eller kunne ha påført staten tap
- 2.2 Det subjektive vilkåret
 - 2.2.1 Uaktsomhet
 - 2.2.2 Grov uaktsomhet
 - 2.2.3 Forsett
 - 2.2.4 Ansvar for medhjelperes handlinger
- 2.3 Krav til bevisets styrke – klar sannsynlighetsovervekt

3 Unntak fra tilleggsavgift

- 3.1 Adgang til å unnlate å ilegge tilleggsavgift
- 3.2 Tyveri, svik og utroskap hos ansatte
- 3.3 Den avgiftspliktige er død
- 3.4 Regne- eller skrivefeil
- 3.5 Forklarende vedlegg til oppgave
- 3.6 Frivillig retting
- 3.7 Periodisering/forskyvning i bokføringen
- 3.8 Inn/ut tilfeller

4 Satser for tilleggsavgift

- 4.1 Sats ved uaktsomhet
- 4.2 Satser ved grov uaktsomhet eller forsett
- 4.3 Satser ved manglende terminoppgaver
- 4.4 Formildende omstendigheter
 - 4.4.1 Særlig unnskyldende forhold
 - 4.4.2 Fastsetting av tilleggsavgift med et bestemt beløp

5 Grunnlaget for beregning av tilleggsavgift

6 Saksbehandlingsregler mv.

- 6.1 Frister
- 6.2 Varsel
- 6.3 Vedtak om tilleggsavgift
- 6.4 Klage
- 6.5 Innkreving
- 6.6 Renter
- 6.7 Lempning
- 6.8 Forholdet til den ligningsmessige behandlingen
- 6.9 Anmeldelse
- 6.10 Forholdet til EMK
- 6.11 Rettslig prøving

7 Ikrafttredelse

1 Innledning

Retningslinjene gjelder for ileggelse av tilleggsavgift etter lov av 19. juni 2009 nr 58 om merverdiavgift (mval).

Avgiftssystemet er basert på at avgiftssubjektet selv beregner og innberetter skyldig merverdiavgift. Tilleggsavgiften er primært et virkemiddel for å sikre at avgiftssubjektene foretar en korrekt beregning og innberetning av avgiften. Tilleggsavgift ilegges administrativt av avgiftsmyndighetene. Tilleggsavgift anses som straff etter Den Europeiske Menneskerettskonvensjon.

Merverdiavgiftsloven § 21-3 gir hjemmel for å ilegge tilleggsavgift med inntil 100 % som en reaksjon på overtredelser av merverdiavgiftsloven og forskrifter gitt i medhold av loven.

Retningslinjene skal sikre lik behandling, herunder enhetlig bruk av satser, i saker om tilleggsavgift.

Tilleggsavgift skal benyttes i samme omfang – og etter de samme kriterier – ved oppgavekontroll (kontroll av terminoppgaver) som ved etterkontroll (for eksempel endring som følge av bokettersyn).

2 Vilkår for ileggelse av tilleggsavgift

Det følger av mval § 21-3 at den som "*forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap*" kan ilegges tilleggsavgift.

Tilleggsavgift skal kun ilegges der avgiften er fastsatt med hjemmel i mval § 18-1 og § 18-4 første og annet ledd. Både fastsatt avgift som følge av etterkontroll, oppgavekontroll, samt skjønn på grunn av manglende omsetningsoppgave kan medføre bruk av tilleggsavgift, jf. mval § 18-4 første ledd.

Der avgiftssubjektet sender inn uriktig oppgave med krav om endring av avgiftsoppgjør etter mval § 18-3, skal avgiftsmyndighetene fatte vedtak hvis kravet ikke tas til følge, mval jf § 18-3 fjerde ledd. Vedtak fattes da etter mval § 18-1, og det kan samtidig ilegges tilleggsavgift.

Det kan ikke anvendes tilleggsavgift for beløp som uriktig er betegnet som merverdiavgift men ikke oppgitt i omsetningsoppgaven, jf. mval § 18-2.

Både objektive og subjektive vilkår må være oppfylt for at tilleggsavgift kan ilegges. I vedtaket om tilleggsavgift må det tas stilling til om samtlige vilkår for ileggelse av tilleggsavgift er oppfylt.

2.1 Objektive vilkår

2.1.1 Overtredelse av merverdiavgiftsloven eller merverdiavgiftsforskriften

Det objektive vilkåret for bruk av tilleggsavgift er at det rent faktisk foreligger en overtredelse av merverdiavgiftsloven eller tilhørende forskrifter.

2.1.2 Har eller kunne ha påført staten tap

Tilleggsavgift kan kun ilegges dersom overtredelsen "*har eller kunne ha påført staten tap*", jf. mval § 21-3. Vilkåret er oppfylt dersom overtredelsen objektivt sett har eller kunne ha påført staten tap.

Tapsvilkåret skal vurderes for det enkelte avgiftssubjekt.

Uttrykket "*har eller kunne ha påført staten tap*" rammer ikke bare de aktive handlinger som for eksempel å føre et annet avgiftsbeløp i omsetningsoppgaven enn det regnskapet viser, men også unnlater, som for eksempel unnlattelse av å beregne og innberette utgående avgift ved omsetning eller uttak av varer eller tjenester fra virksomheten.

Overtredelse anses skjedd når omsetningsoppgaven er registrert i merverdiavgiftssystemet. I praksis vil det si når en oppgave er kommet inn via elektroniske kanaler, eller papiroppgave er maskinelt lest eller kodet i systemet.

Det forhold at regnskapsåret ikke er avsluttet eller at regnskapet ennå ikke er revidert, er uten betydning for spørsmålet om loven er overtrådt og om staten er påført tap.

2.2 Det subjektive vilkåret

I tillegg til at overtredelsen har eller kunne ha påført staten tap, må det fra avgiftssubjektets side foreligge forsett eller uaktsomhet for at tilleggsavgift skal kunne anvendes.

Skyldkravet refererer seg kun til overtredelsen av lov eller forskrift, og ikke til følgen – ”*har eller kunne ha påført staten tap*”.

Ved vurderingen av om tilleggsavgift skal anvendes, er det ikke nødvendig å ta stilling til graden av skyld, så lenge det foreligger uaktsomhet hos avgiftssubjektet. Skyldgraden er imidlertid et forhold av betydning ved fastsettelse av satsen for tilleggsavgift, se punkt 4.

2.2.1 Uaktsomhet

Den nedre grensen for uaktsomhet, er såkalt simpel uaktsomhet.

Det foreligger uaktsomhet når avgiftssubjektet burde forstått at handlingen kunne medføre overtredelse av lov eller forskrift.

Enhver som driver virksomhet plikter å sette seg inn i de regler som gjelder for beregning av avgift for sin egen virksomhets del, og en unnlattelse av å søke kunnskap om regelverket, eventuelt unnlate å sørge for å engasjere den nødvendige hjelp, kan i seg selv anses som uaktsomt.

Om unntak fra tilleggsavgift eller valg av sats der det foreligger forhold som medfører at det ikke ilegges tilleggsavgift eller lavere grad av uaktsomhet, se punkt 3 og punkt 4.4.

2.2.2 Grov uaktsomhet

Det foreligger grov uaktsomhet der overtredelsen av lov eller forskrift anses som kvalifisert klanderverdig og avgiftssubjektet er sterkt å bebreide for den manglende aktsomheten. Grov uaktsomhet er typisk aktuelt der det ikke foreligger dokumentasjon for forsettlig overtredelse men den avgiftpliktige ”måtte forstå” at handlingen/unnlattelsen medførte overtredelse av lov eller forskrift.

2.2.3 Forsett

Forsett foreligger når avgiftssubjektet er klar over at han har overtrådt loven ved for eksempel enten å ha sendt en uriktig oppgave eller ved at han er klar over at han ikke har sendt inn oppgave for en eller flere terminer.

2.2.4 Ansvar for medhjelperes handlinger

Et avgiftssubjekt svarer for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger, jf. mval § 21-3 annet ledd. Identifikasjonsregelen gjelder også tilbydere i forenklet registreringsordning.

Avgiftssubjektet kan ikke fri seg fra ansvaret ved å overlate til andre å forestå regnskapsførsel mv. De vilkår som mval § 21-3 første ledd stiller for bruk av tilleggsavgift, gjelder tilsvarende for disse.

Det skal ikke foretas identifikasjon ved forsettlig eller grov uaktsom opptreden hos medhjelper. Ved valg av sats for tilleggsavgift ved forsett eller grov uaktsomhet (se punkt 4) må vurderingen av skyldgraden knyttes til avgiftssubjektets valg av- og/eller oppfølging av medhjelper, eller avgiftssubjektets kjennskap til overtredelsen av lov eller forskrift.

2.3 Krav til bevisets styrke – klar sannsynlighetsovervekt

Beviskravet for ileggelse av tilleggsavgift er klar sannsynlighetsovervekt. Beviskravet gjelder uavhengig av skyldgraden og hvilken sats for tilleggsavgift som benyttes.

Beviskravet knytter seg både til de objektive og subjektive vilkårene, dvs. faktum, herunder beregningsgrunnlaget og skyldkravet.

3 Unntak fra tilleggsavgift

3.1 Adgang til å unnlate å ilegge tilleggsavgift

Merverdiavgiftsloven § 21-3 er en "kan" bestemmelse. Selv om vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift er til stede, betyr ikke det at tilleggsavgift tilsiktes anvendt ved enhver uaktsom overtredelse. Det må vurderes om den aktuelle overtredelsen er så vidt klanderverdig at en reaksjon i form av tilleggsavgift er på sin plass. Det kan således ses bort fra bagatellmessige feil hos det ellers aktsomme og lojale avgiftssubjekt. Det er likevel ikke slik at avgiftssubjektet har en "tabbevot" som kan fylles før tilleggsavgift ilegges.

3.2 Tyveri, svik og utroskap hos ansatte

Tyveri av varer fra virksomheten anses ikke som avgiftspliktig omsetning etter mval § 1-3.

Avgiftsplikten er imidlertid utløst når det foreligger tyveri eller underslag mv. av penger som er betalt for varer eller tjenester. Der avgiftssubjektet godtgjør at det er utsatt for tyveri eller svik fra medarbeidere eller ansatte mv. og selv ikke kan bebreides for manglende oppfølging og kontroll, skal det som hovedregel ikke ilegges tilleggsavgift for det aktuelle forholdet.

3.3 Den avgiftspliktige er død

Tilleggsavgift skal ikke ilegges der overtredelsen ble begått av innehaver av et enkeltpersonforetak, og vedkommende er død. Der tilleggsavgift er ilagt før innehaverens død kan tilleggsavgiften opprettholdes. Arvingene har imidlertid tilsvarende klagerett som innehaveren ville hatt.

3.4 Regne- eller skrivefeil

Tilleggsavgift skal ikke ilegges ved åpenbare regne- eller skrivefeil i regnskap eller omsetningsoppgave. Tilleggsavgift ilegges likevel der feilen er av en slik art at feilen burde vært oppdaget i ettertid og avgiftssubjektet har unnlatt å gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feilen av eget tiltak.

3.5 Forklarende vedlegg til oppgave

Foreligger det berettiget tvil med hensyn til den avgiftsmessige behandlingen og virksomheten har sendt inn en omsetningsoppgave hvor det på en utfyllende måte er redegjort for hvordan faktum og regelverk er vurdert, skal det ikke ilegges tilleggsavgift selv om skattekontoret er uenig i avgiftssubjektets vurdering av avgiftsplikten.

3.6 Frivillig retting

Tilleggsavgift skal ikke ilegges når feil i tidligere innsendt omsetningsoppgave rettes av avgiftssubjektet selv, og rettingen skjer uten at avgiftssubjektet hadde grunn til å regne med at forholdet ville ha blitt oppdaget av avgiftsmyndighetene ved kontroll eller lignende.

3.7 Periodisering/forskyvning i bokføringen

Der det foreligger forskyvning av avgiftsberegningen ved at omsetning eller uttak er bokført for sent eller fradragsberettiget inngående avgift er bokført for tidlig, ilegges ikke tilleggsavgift der periodiseringsfeilen ikke fremstår som bevisst for å oppnå uberettiget kreditt. Dette gjelder også der periodiseringsfeilen avdekkes ved oppgavekontrollen dersom det fremstår som sannsynlig at avgiftssubjektet selv ville reversert feilen i en senere termin.

3.8 Inn/ut tilfeller

Der selger har fakturert og bokført salget, men har unnlatt å beregne merverdiavgift og hvor selgeren godtgjør at kjøperen er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og ville hatt fradragsrett for avgiften, skal det normalt ikke ilegges tilleggsavgift for selgeren. Det er et vilkår at selger eller partene i fellesskap har vært i berettiget tvil med hensyn til om lovens unntaks- eller fritaksbestemmelser kommer til anvendelse.

4 Satser for tilleggsavgift

Tilleggsavgift kan fastsettes med inntil 100 % av det beløp som er eller kunne vært påført staten tap.

Der tilleggsavgiften gjelder flere forhold, skal satsen vurderes særskilt for det enkelte forhold.

Tvil om det faktiske grunnlaget for etterberegningen, for eksempel om vilkårene for å anvende skjønn er til stede eller bevistvil, skal ikke innvirke på valg av sats.

4.1 Sats ved uaktsomhet

Der avgiftssubjektets overtredelse anses som uaktsom er satsen for tilleggsavgift 20 %.

4.2 Satser ved grov uaktsomhet eller forsett

Der avgiftssubjektets overtredelse anses som grovt uaktsom eller forsettlig, er satsen for tilleggsavgift 40 % eller 60 %.

Satsene ved grov uaktsomhet og forsett er i utgangspunktet de samme. Valg av sats på 40 % eller 60 % avgjøres ut fra en totalvurdering av avgiftssubjektets forhold, herunder om det foreligger skjerpene omstendigheter. Bruk av sats på 60 % er særlig aktuelt der forholdet kvalifiserer til anmeldelse, men forholdet ikke anmeldes eller et anmeldt forhold returneres fra politiet.

Eksempler på forhold som anses som skjerpene:

- unnlatt registrering
- avgiftssubjektet har ikke ført regnskap
- bruk av falske dokumenter, og dokumenter med uriktig innhold
- avgiftsunndragelsen er gjennomført på en planmessig måte
- gjentakelse av tidligere påtalte forsettlige eller grovt uaktsomme forhold hos avgiftssubjektet
- regnskapsmangler har vanskeliggjort kontrollen
- gjennomgående feil og mangelfulle rutiner
- det unndratte avgiftsbeløpet er betydelig ut fra virksomhetens art og omfang

Opplistingen er ikke i prioritert rekkefølge eller uttømmende. Individuelle forhold hos avgiftssubjektet skal hensyntas når grovheten av forholdet vurderes.

I helt særlige tilfeller kan det benyttes høyere sats enn 60 %, der dette begrunnes særskilt i vedtaket.

4.3 Satser ved manglende terminoppgaver

Ved kontorskjønn pga manglende omsetningsoppgave fra registrert avgiftssubjekt, jf. mval § 18-1 (1) bokstav a, skal satsen for tilleggsavgift være:

1. gang – 10 %,
2. gang – 20 %
3. gang eller flere – 30 %

Der omsetningsoppgave mottas etter vedtaket om skjønnsfastsettelse, anses dette som en klage etter forvaltningsloven. Dersom skattekontoret omgjør et kontorskjønn i samsvar med klagen (innkommet oppgave), kan vedtak om tilleggsavgift oppheves og det kan i stedet ilegges forhøyet utgående merverdiavgift for forholdet, jf. mval § 21-2.

4.4 Fastsetting av tilleggsavgift med et bestemt beløp

Der avgiftssubjektets uaktsomhet anses som forholdsvis liten, men hvor det likevel er grunnlag for å reagere på forholdet med tilleggsavgift, jf. punkt 3.1, kan tilleggsavgift beregnet i prosent medføre en uforholdsmessig streng reaksjon. Skattekontoret kan i slike tilfeller utmåle tilleggsavgiften med et bestemt beløp.

Tilsvarende gjelder der manglende beregning av avgift kan tilskrives data-, regnskapstekniske- eller annen systemfeil som ikke kan bebreides avgiftssubjektet eller noen dette svarer for. Dette gjelder likevel ikke dersom feilen er av en art som burde vært oppdaget i ettertid og avgiftssubjektet har unnlatt å gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feilen av eget tiltak.

5 Grunnlaget for beregning av tilleggsavgift

Grunnlaget for tilleggsavgiften er det beløp som skattekontoret med klar sannsynlighetsovervekt kan fastsette etter mval § 18-1 eller § 18-4 første og annet ledd.

I saker hvor omsetning ikke er innberettet, og det må skjønnes over grunnlaget for både utgående og inngående avgift, beregnes tilleggsavgiften av netto fastsatt avgift.

Den omstendighet at avgiftssubjektet ellers har begått feil i sin disfavør i andre forhold gir ikke grunnlag for å fastsette tilleggsavgiften med et nettobeløp.

6 Saksbehandlingsregler mv.

Ileggelse av tilleggsavgift er å anse som et eget vedtak. Etter forvaltningslovens alminnelige regler skal således et vedtak om bruk av tilleggsavgift på vanlig måte både varsles og begrunnes. I dette kapitlet omtales saksbehandlingsregler som gjelder særskilt for saker om tilleggsavgift. Det vises for øvrig til melding SKD 2011/11 om saksbehandlingen i skatte- og avgiftssaker.

6.1 Frister

Tilleggsavgift kan ilegges inntil 10 år etter utløpet av aktuelle termin, jf. mval § 21-3 første ledd annet punktum.

Ileggelse av tilleggsavgift foretas normalt samtidig med avgiftsfastsettelsen, men kan også skje senere. Det siste kan være aktuelt hvor spørsmålet om tilleggsavgift nødvendiggjør ytterligere undersøkelser, mens avgiftsfastsettelsen ikke bør utstå for eksempel på grunn av økt rentebelastning jf. skattebetalingsloven § 11-2.

6.2 Varsel

Der det vurderes å ilegge tilleggsavgift, skal skattekontoret gi skriftlig varsel til avgiftssubjektet.

I varselet skal det klart fremgå hvilke forhold skattekontoret vurderer å bruke tilleggsavgift på og det nærmere grunnlaget for tilleggsavgiften. Det er ikke nødvendig å ta stilling til sats for tilleggsavgiften i varselet, men der skattekontoret vurderer å benytte sats for grov uaktsomhet eller forsett, skal varselet angi hvilke forhold som tilsier dette. Varselet skal vise til hjemmel (mval § 21-3) og disse retningslinjene.

Avgiftssubjektet skal gis en rimelig frist til å uttale seg. I bokettersynsaker bør fristen være minimum 3 uker.

Når avgiftssubjektet er varslet om tilleggsavgift skal tilleggsavgiftssaken alltid avsluttes med enten vedtak om illeggelse av tilleggsavgift eller underretning om at tilleggsavgiftssaken henlegges.

6.3 Vedtak om tilleggsavgift

Vedtak om tilleggsavgift skal være skriftlig. Tilleggsavgift kan fastsettes i eget vedtak eller sammen med avgiftsvedtaket.

Gjelder tilleggsavgiften flere forhold, skal de ulike forholdene vurderes hver for seg. Det skal fremgå klart av vedtaket hvordan de objektive og subjektive vilkår for bruk av tilleggsavgift er vurdert, herunder skyldgraden ved valg av sats. Beregningen av tilleggsavgift skal fremgå av vedtaket.

God forvaltningsskikk tilsier at alle anførselene fra avgiftssubjektet skal behandles i vedtaket og at det gis begrunnelse der anførselen ikke fører frem.

6.4 Klage

Vedtak om tilleggsavgift kan påklages etter vanlige regler, jf mval § 19-1 første og annet ledd. Det er ikke et vilkår at det samtidig klages over den fastsatte avgiften.

Beløpsgrensen på kr 4 000 i mval § 19-1 annet ledd gjelder ikke for klage over tilleggsavgift.

6.5 Innkreving

For tilleggsavgift gjelder de vanlige regler for betaling og innkreving, jf. skattebetalingsloven kapittel 9 og 10.

Ved konkurs er tilleggsavgiften en etterprioritert fordring, jf dekningsloven § 9-7 nr. 4 bokstav a.

Som for fastsatt avgift, kan det fremmes krav om erstatning for tilleggsavgift etter reglene om borgerlige rettskrav i straffeprosessloven § 3, jf. kap 20. Se Skattedirektoratets Rettssaksinstruks av 1. desember 2011, punkt 10.

6.6 Renter

Regler om renter i avgiftssaker står i skattebetalingsloven kapittel 11 og forsinkelsesrenteloven av 17. desember 1976.

Det skal ikke beregnes renter av tilleggsavgift, jf skbtl. § 11-2, jf. skattebetalingsforskriften § 11-2-1.

Det skal likevel beregnes forsinkelsesrenter av tilleggsavgift som er forfalt, jf. skattebetalingsloven § 11-1.

Rentesatsene fremgår av skbtl. § 11-6 og Skattebetalingsforskriften § 11-6-1.

6.7 Lempning

De vanlige regler for lempning gjelder også for tilleggsavgiften, jf. mval § 19-3 annet ledd og tilhørende praksis.

6.8 Forholdet til den ligningsmessige behandlingen

Tilleggsavgift er ikke fradragsberettiget ved ligningen.

Forsinkelsesrenter pga for sen innbetaling av fastsatt tilleggsavgift er derimot fradragsberettiget.

6.9 Anmeldelse

Før tilleggsavgift ilegges må det tas stilling til om forholdet skal anmeldes til politiet. Retningslinjer for skattekontorets anmeldelser i saker om merverdiavgift er regulert i anmeldelsesinstruksen av 6. september 2011.

6.10 Forholdet til EMK

Ileggelse av tilleggsavgift er å anse som straff etter EMK.

Varsel om tilleggsavgift er å anse som en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 nr. 1 og medfører at avgiftssubjektet får rettigheter etter EMK. Rettighetene etter EMK er i sin natur av variert art og ikke alle rettigheter inntreer nødvendigvis umiddelbart etter at avgiftssubjektet anses som siktet ved varselet. Der avgiftssubjektet er ilagt tilleggsavgift vil forbudet mot dobbeltstraff i EMK, tilleggsprotokoll 7-4, normalt være til hinder for anmeldelse av forholdet. Det vises til anmeldelsesinstruksen av 6. september 2011 for nærmere gjennomgang av de ulike rettighetene etter EMK, herunder sporvalg.

Varsel om tilleggsavgift anses ikke som en straffesiktelse etter intern norsk rett (straffeprosessloven).

6.11 Rettslig prøving

Se Skattedirektoratets Rettssaksinstruks av 1. desember 2011.

7 Ikrafttredelse

Retningslinjene gjelder for saker om ileggelse av tilleggsavgift der varsel om tilleggsavgift er sendt etter 1. januar 2012. Retningslinjene erstatter Skattedirektoratets retningslinjer av 12. oktober 1987.