



Retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen

Skattedirektoratet har utarbeidet retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen. Bestemmelsene om bokføringspålegg og tvangsmulkt er fastsatt i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingslovene av 1952 og 2005 ved lov av 14. desember 2007 nr. 100 med virkning fra 1. januar 2008.

1	Skattedirektoratets retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen.	
	Hjemmel.....	2
2	Innledning	2
3	Bokføringspålegg	2
3.1	Generelt	2
3.2	Bokføringspåleggets innhold og utsendelse	3
3.3	Frist for oppfyllelse	3
3.4	Krav til dokumentasjon	3
3.5	Tilbakemelding	4
3.6	Klage over pålegg	4
4	Betinget tvangsmulkt.....	4
4.1	Ileggelse av tvangsmulkt.....	4
4.2	Vedtak om tvangsmulkt.....	4
4.3	Mulktstørrelse	5
4.4	Klage over ilagt tvangsmulkt	5
5	Saksbehandlingsregler og klageadgang.....	5
6	Forholdet til EMK artikkel 6 og til EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4.	5

1 Skattedirektoratets retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen. Hjemmel.

Bestemmelser om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt er fastsatt i ligningsloven § 3-6 nr. 1, § 4-13 og § 10-6, merverdiavgiftsloven § 46a og § 52, ny skattebetalingslov § 5-13a, § 5-15 første ledd og § 5-16, skattebetalingsloven av 1952 § 47b nr. 1, § 47c nr. 2, § 47d og § 47e.

Det vises til Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 30.

2 Innledning

Det er lang praksis for at skatte- og avgiftsmyndighetene gir såkalte regnskapspålegg i forbindelse med bokettersyn eller annen kontroll. Regnskapspåleggene er utformet som anmodninger om å utbedre konkrete feil og mangler ved bokføringen. Med unntak av merverdiavgiftsloven var det tidligere ingen hjemler for å sanksjonere dersom regnskapspålegget ikke ble etterkommet. Regelverket hadde, og har fortsatt, hjemler for å ilegge sanksjoner for overtredelser av dokumentasjons- og opplysningskravene i regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen. Dette er imidlertid i all hovedsak bestemmelser om straff og administrative sanksjoner for allerede begåtte lovovertridelser. De nye reglene om å innføre en økonomisk reaksjon i form av tvangsmulkt for tilfeller hvor en næringsdrivende ikke innretter bokføringen sin i tråd med skatte- og avgiftsmyndighetenes pålegg, har til hensikt å bedre kvaliteten på de næringsdrivendes regnskaper og lignings- og avgiftsoppgaver for fremtiden.

De nye bestemmelsene er fastsatt både i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingslovene.

Regelendringene slår for det første fast at skatte- og avgiftsmyndighetene, ved skattekontoret, kan pålegge bokføringspliktige å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med bokføringsreglene. I tillegg kan de samme myndigheter ilegge den som ikke har etterkommet et slikt bokføringspålegg innen en fastsatt frist, en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Betinget tvangsmulkt er således ingen straff for konstaterte lovovertridelser i forbindelse med et bokettersyn eller annen kontroll, men en

økonomisk reaksjon som kan iverksettes dersom den bokføringspliktige ikke gjennomfører de tiltak som følger av et bokføringspålegg innen den fastsatte fristen.

3 Bokføringspålegg

3.1 Generelt

Skattekontoret kan gi bokføringspålegg ved brudd på bokføringsloven og bokføringsforskriften.

Adgangen til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt begrenses til de bokføringspliktige som er gjenstand for kontroll etter ligningsloven § 4-10 jf. § 4-2 og etter merverdiavgiftsloven § 46, dvs. de som har selvangivelsesplikt og de næringsdrivende med omsetning innenfor merverdiavgiftsområdet. Videre gjelder adgangen som nevnt ovenfor ved kontroll av arbeidsgivere og andre som har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk etter skattebetalingsloven av 2005 § 5-13.

Når skatteoppkreveren har foretatt kontroll med arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk og utleggstrekk, og skatteoppkreveren finner at det er grunnlag for å gi bokføringspålegg med varsel om tvangsmulkt, kan skatteoppkreveren anmode skattekontoret om å gjøre dette.

Ved ileggelse av bokføringspålegg bør det ikke stilles krav om at overtredelser av bokføringsregelverket skal være av en kvalifisert art, for eksempel at overtredelsene skal være vesentlige. Ordningen er likevel ikke ment å skulle benyttes ved mindre formalfeil. Hva som er mindre formalfeil må avgjøres konkret bl.a. ut fra hvilken type virksomhet det dreier seg om, og betydningen slike feil har i forhold til kontroll av den aktuelle virksomheten og dens kunder.

Eksempler

Et eksempel på feil som normalt vil medføre bokføringspålegg kan være at summeringsstrimler fra kassaapparat mangler klokkeslett, jf. bokføringsforskriften § 5-3-2. En slik feil reduserer muligheten for inntektskontroll. Andre eksempler på feil som normalt bør føre til bokføringspålegg er manglende kunde- og leverandørspefifikasjon, manglende eller uriktig utfylt varetellingsliste, manglende nummerering av salgsdokument og manglende dokumentasjon av privatuttak.

Manglende kontrollerbarhet og manglende

kontrollspor er et annet eksempel på feil som vil medføre bokføringspålegg, jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 10 annet ledd.

Et eksempel på en mindre formalfeil hvor bokføringspålegg normalt ikke bør gis, kan være at salgsdokumentene mangler opplysninger om betalingsforfall, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 6.

Skattedirektoratet legger imidlertid til grunn at også slike mindre formalfeil skal kunne omtales overfor den bokføringspliktige, men da mer som en anmodning om å korrigere bokføringen i samsvar med lovgivningen. Det må kunne forutsettes at den bokføringspliktige sørger for de nødvendige endringer, uten at det gis tilbakemelding til skattekontoret om dette.

Det kan også være hensiktsmessig å påpeke brudd på andre lover og regler. For eksempel kan brudd på aksjeloven eller regnskapsloven, direkte eller indirekte, resultere i feil eller mangelfull rapportering av inntekt eller avgift. Slike brudd kan imidlertid ikke være grunnlag for bokføringspålegg eller tvangsmulkt.

3.2 Bokføringspåleggets innhold og utsendelse

Bokføringspålegg skal gis i eget dokument som minst må inneholde:

- hjemmel for pålegget
- en frist for oppfyllelse
- varsel om at dersom pålegget ikke oppfylles innen fristen vil det bli ilagt en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer
- anmodning om skriftlig tilbakemelding og
- opplysning om klageadgang

Bokføringspålegg skal rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og skal i tillegg sendes til hvert styremedlem. Når det gjelder enkeltpersonforetak eller annet ansvarlig selskap skal pålegget rettes til eiere/innehavere og eventuelt også til daglig leder. Bokføringspålegg med varsel om tvangsmulkt kan sendes på vanlig måte i posten (ikke rekommandert).

3.3 Frist for oppfyllelse

Frist for oppfyllelse av pålegg kan ut fra en konkret vurdering settes fra fire uker til ett år, men skal normalt være to måneder.

På forespørsel fra den bokføringspliktige kan skattekontoret forlenge fristen.

I tilfeller hvor den bokføringspliktige har foretatt retting eller utbedring, men skattekontoret ikke finner rettingen eller utbedringen tilfredsstillende, skal det som hovedregel settes en ny frist.

Samlet fristlengde kan ikke være over ett år.

Hvilken frist som skal settes for retting/utbedring må undergis en konkret vurdering. Det skal settes en frist som er realistisk ut fra hvor lang tid som normalt vil være nødvendig for å gjennomføre forbedringene. Hvis den bokføringspliktige vil trenge tid til å gjøre større tilpasninger, installere systemer mv. for å kunne oppfylle bokføringspålegget, skal dette gjenspeiles i bokføringspåleggets frist for gjennomføring.

Minimumsfristen på fire uker skal benyttes for de helt enkle forhold.

Et eksempel på når minimumsfristen kan benyttes er en mindre virksomhet som driver kontantsalg med få varer og som ikke benytter kassaapparat.

Dersom den bokføringspliktige og skattekontoret er uenige om hva som er korrekt forståelse av bokføringsregelverket, bør skattekontoret vurdere om uenigheten skal få betydning for utbedringsfristen. I de tilfeller hvor det ikke blir satt noen ny frist kan skattekontoret fatte vedtak om at tvangsmulkten begynner å løpe. Den bokføringspliktige må da benytte seg av retten til å klage på tvangsmulkten.

I tilfeller hvor den bokføringspliktige gir tilbakemelding om at manglene ikke er utbedret innen den fastsatte frist pga sykdom eller andre unnskyldelige omstendigheter, kan det gis en forlenget frist. Det samme gjelder dersom den bokføringspliktige har gitt tilbakemelding innen fristen, men skattekontoret ikke finner at rettingen er dokumentert tilfredsstillende, eller at gjennomførte tiltak ikke er tilstrekkelige. Samlet fristlengde kan ikke være over ett år.

Dersom skattyter opptrer illojalt, bør det ikke gis en ny frist.

3.4 Krav til dokumentasjon

Skattekontoret kan kreve dokumentasjon for at pålegget er tatt til følge. Kravene til dokumentasjon vil avhenge av hva bokføringspålegget går ut på.

Det bør fremgå av pålegget hvilke bestemmelser i bokføringsloven og -forskriften som skattekontoret finner ikke er fulgt og hvilke tiltak den bokføringspliktige bør iverksette. I den forbindelse bør skattekontoret også angi hvilken dokumentasjon som kreves.

Hovedregelen er at den bokføringspliktige gir en skriftlig bekreftelse vedlagt den relevante dokumentasjonen på at de påtalte feil eller mangler er rettet. Rettingen eller utbedringen kan også bekreftes av autorisert regnskapsfører eller valgt revisor. Bare i de tilfeller hvor det er særlig påkrevd/anses nødvendig kan skattekontoret kreve at regnskapsfører eller revisor gir bekreftelse. Det er tilstrekkelig at det bekreftes at en rutine er endret i tråd med pålegget for å anse det etterkommet, og ikke at endringen har virket en tid.

Eksempel på dokumentasjon

Dersom bokføringspålegget gjelder manglende kassaapparat kan utbedringen av mangelen dokumenteres med bekreftelse fra den bokføringspliktige vedlagt kopi av kjøpsdokumentasjon for kassaapparat og utskrift av z-rapport. Et bokføringspålegg som gjelder mangelfull leverandørspefikasjon kan dokumenteres med bekreftelse fra den bokføringspliktige vedlagt utskrift av leverandørspefikasjonen.

Dersom bokføringspålegget gjelder brudd på for eksempel oppbevaringsbestemmelsene, kan utbedring dokumenteres ved at den bokføringspliktige gir en bekreftelse på at rutinene på dette området er endret. I slike tilfeller vil det sjelden være aktuelt med ytterligere dokumentasjon.

3.5 Tilbakemelding

Når skattekontoret har mottatt bekreftelse og dokumentasjon på at retting er foretatt, skal skattekontoret uten ugrunnet opphold gi tilbakemelding til den bokføringspliktige. Det skal gis tilbakemelding til den bokføringspliktige både i tilfeller hvor skattekontoret er enig i at feilene eller manglene er rettet og når kontoret ikke er enig i dette.

3.6 Klage over pålegg

Bokføringspålegg kan påklages til Skattedirektoratet dersom den bokføringspliktige mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme det.

Klagen må fremsettes innen tre dager etter at pålegget er mottatt.

Dette fremgår av ligningsloven § 3-6, skattebetalingsloven 1952 § 47b, skattebetalingsloven 2005 § 5-15. Da klagefristen kan synes uklar for pålegg gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven, har Finansdepartementet fremmet forslag om et nytt siste punktum i merverdiavgiftsloven § 46a, som sier at klagereglene i ligningsloven § 3-6 skal gjelde tilsvarende ved klage over bokføringspålegg gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven. Jf. Ot. prp. nr. 59 (2007-2008) kap. 10.

4 Betinget tvangsmulkt

4.1 Ileggelse av tvangsmulkt

Skattekontoret kan ilegge en daglig løpende tvangsmulkt dersom bokføringspålegg ikke er etterkommet innen fastsatt frist.

Det følger av dette at manglende oppfyllelse av et bokføringspålegg ikke automatisk fører til ileggelse av tvangsmulkt selv om det ble varslet om dette da pålegget ble ilagt.

Hovedregelen vil være at et vedtak om tvangsmulkt skal fattes dersom den bokføringspliktige innen fristen, etter skattekontorets oppfatning, ikke har dokumentert at manglene er rettet. Det samme gjelder når den bokføringspliktige ikke har besvart pålegget eller det på andre måter er klart at den bokføringspliktige ikke har foretatt retting i tråd med pålegget.

4.2 Vedtak om tvangsmulkt

Vedtaket om tvangsmulkt skal fattes uten ugrunnet opphold etter at utbedringsfristen er utløpt. Det skal fastslås hvilket tidspunkt tvangsmulkten løper fra, normalt fra vedtakets dato. Tvangsmulkten skal løpe til skatte- og avgiftsmyndighetene finner at feilene eller manglene er rettet på en tilfredsstillende måte.

Vedtaket om ileggelse av tvangsmulkt skal sendes rekommandert. Da hvert medlem i styret kan bli solidarisk ansvarlig for mulkten må dette vedtaket også sendes til det enkelte styremedlem i tillegg til den bokføringspliktige.

Når den bokføringspliktiges forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som han ikke kan lastes for, kan skattekontoret la være å ilegge tvangsmulkt. Selv om det fremstår som

klart at det ikke er noe aktuelt alternativ å gi utsatt frist, kan det likevel være aktuelt å unnlate å ilegge tvangsmulkt.

4.3 Mulktstørrelse

Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men begrenset oppad til 10 rettsgebyr per dag.

Ved fastsettelse av mulktens størrelse kan bl.a. den bokføringspliktiges økonomiske situasjon og regelbruddets alvorlighetsgrad tas i betraktning.

Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner eller ilegges for lengre tid enn ett år.

Dersom regelbruddet er svært grovt kan dette tilsi at en høyere sats bør benyttes. Eksempler på dette kan være at det er konstateret at manglende bokføring har skjedd for å unndra omsetning fra beskatning eller merverdiavgiftsbehandling, eller tilfeller hvor det viser seg at den bokføringspliktige har neglisjert tidligere regnskapspålegg eller bokføringspålegg. Det vil også kunne være i tilfelle hvor ett rettsgebyr ut i fra selskapets økonomi ikke forventes å være en reell økonomisk trussel, slik at gebyret av den grunn bør settes høyere.

Det vil unntaksvis kunne være tilfeller hvor ett rettsgebyr utgjør en urimelig stor belastning i forhold til den bokføringspliktiges økonomi, slik at gebyret av den grunn bør settes lavere.

Den bokføringspliktiges økonomiske situasjon kan således tas i betraktning når det gjelder gebyrstørrelse. I denne sammenheng vil det være naturlig å se hen til omsetningstall (bokført eller fastsatt ved skjønn), resultatmargin og eiendeler i den bokføringspliktige virksomheten.

Også andre særskilte forhold enn de som er nevnt ovenfor kan begrunne høyere eller lavere sats (listen er ikke uttømmende). Det bør begrunnes i det enkelte tilfellet hvis skattekontoret skal ilegge en lavere eller høyere sats.

4.4 Klage over ilagt tvangsmulkt

Vedtak om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet. Klagefristen er tre uker.

Det kan klages over alle sider av saken, også grunnlaget for ileggelse av tvangsmulkt.

5 Saksbehandlingsregler og klageadgang

Saker om bokføringspålegg og tvangsmulkt skal følge saksbehandlingsreglene og klagereglene i den loven som hjemler pålegget / tvangsmulkten, henholdsvis ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingslovene. For merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven av 2005 gjelder saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven utfyllende.

6 Forholdet til EMK artikkel 6 og til EMK tilleggsprotokoll 7 artikkel 4.

Finansdepartementet har vurdert betinget tvangsmulkt opp mot den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 6 om kravet til rettferdig rettergang ved straffesiktelse og mot tilleggsprotokoll 7 artikkel 4 om forbudet mot gjentatt straffeforfølgning.

Departementet har konkludert med at ilagt bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ikke kan anses som straffesiktelse verken etter norsk rett eller etter kriteriene som den europeiske menneskerettsdomstolen har lagt til grunn. Det vises i denne forbindelse til Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 30.5.9 hvor departementets vurderinger fremgår.

En anmeldelse av konstaterte lovbrudd utelukker ikke ileggelse av bokføringspålegg eller tvangsmulkt for samme forhold for manglende etterlevelse i fremtiden. Ved anmeldelse skal retningslinjene i anmeldelsesinstruksen følges på vanlig måte, jf. SKDmelding nr. 11/05, 28. november 2005.