

Bokføringspålegg, tvangsmulkt og tap av fradragsrett



Artikkelen er forfattet av:

Advokatfullmektig
Ola Fredriksen
Deloitte Advokatfirma AS
Trondheim

Merverdiavgiftsloven **inneholder bestemmelser som gir avgiftsmyndighetene adgang til å gi bokføringspålegg og ilegge betinget tvangsmulkt. Avgiftsmyndighetene praktiserer regelverket strengt og synes å ha stadig større fokus på anvendelse av disse bestemmelsene.**

Bestemmelsene har vært gjeldende i over tre år, og mange synes å ha behov for en påminnelse om konsekvensene ved brudd på bokføringsloven og tilhørende forskrift samt den nære sammenhengen til tap av fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Et komplisert bokføringsregelverk

Alle næringsdrivende som har plikt til å levere omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, har samtidig bokføringsplikt etter bokføringsloven. Bokføringsloven av 2004 med tilhørende forskrift inneholder detaljerte og tidvis kompliserte bestemmelser om hvordan bokføringen skal utføres. Med bokføring menes i lovens forstand registrering i et regnskapssystem av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. I et avgiftsregnskap handler det om bokføring av omsetning, uttak og fradragsberettigede anskaffelser.

Om ordningen med bokføringspålegg og tvangsmulkt

Avgiftsmyndighetene kan gi næringsdrivende pålegg om å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med de krav som fremgår av bokføringsloven og bokføringsforskriften. Dernest kan avgiftsmyndighetene ilegge bokføringspliktige en daglig løpende tvangsmulkt dersom pålegg ikke blir oppfylt innen en nærmere fastsatt frist. Ved ileggelse av tvangsmulkt skal størrelsen på mulkten normalt utgjøre ett rettsgebyr pr. dag, som for tiden utgjør kr 860. Tvangsmulkt kan ilegges med opptil ti ganger rettsgebyret hver dag, men er oppad begrenset til en million kroner og kan ikke ilegges for lengre tid enn ett år.

Min erfaring er at de som mottar bokføringspålegg og varsel om ileggelse av tvangsmulkt, ofte søker hjelp for sent. Næringsdrivende bør starte prosessen med å innrette seg etter bokføringspålegg i god tid før fristen for oppfyllelse utløper. Ett rettsgebyr pr. dag vokser til kr 25 800 i løpet av en måned, og har etter tre måneder vokst til kr 77 400. Dersom tvangsmulkt ilegges med høyeste sats, blir tallene henholdsvis kr 258 000 og kr 774 000. Disse beløpsstørrelsene viser at bokføringspålegg bør tas på alvor. Ved tvangsmulkt i denne størrelsesorden er det en mager trøst at samlet tvangsmulkt ikke kan overstige en million kroner. I denne sammenhengen skal også nevnes at bokføringspålegg og eventuell ileggelse av tvangsmulkt skal sendes til styret i et selskap, samvirkeforetak, innretning eller organisasjon fordi styremedlemmene er solidarisk ansvarlig for betaling av eventuell mulkt. Rekommandert brev fra avgiftsmyndighetene om ileggelse av tvangsmulkt er nok noe de aller færreste av styremedlemmene i større norske bedrifter vil sette pris på.

I forkant av lovfestingen av ordningen med bokføringspålegg og tvangsmulkt ga Finansdepartementet uttrykk for at ordningen ikke skal benyttes ved mindre formalfeil. Samtidig forutsatte departementet at ordningen med bokføringspålegg og tvangsmulkt må administreres etter retningslinjer gitt av Skattedirektoratet. I melding 10/08 av 13. juni 2008 gav direktoratet slike retningslinjer til skattekontorene. Det er påfallende at direktoratet har gitt syv eksempler på hvilke brudd på bokføringsregelverket som kan medføre tvangsmulkt og bare ett eksempel på brudd på bokføringsregelverket som ikke skal medføre tvangsmulkt.

Få klager

Avgiftsmyndighetenes vedtak om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet. I perioden 2009–12 har direktoratet bare hatt 32 klagesaker, hvorav 14 var klager på bokføringspålegg og 18 var klager på vedtak om tvangsmulkt. Antall saker hvor skattekontoret gir bokføringspålegg og ilegger tvangsmulkt, er langt høyere enn disse tallene. Tall for Skatt øst alene viser at det ble gitt bokføringspålegg i 484 saker i 2011. Det er trolig en sammensatt forklaring på hvorfor antall klager på dette området er beskjedent. En av forklaringene er trolig at bokføringsregelverket er komplisert og vanskelig tilgjengelig. Den svært korte klagefristen på tre dager er trolig en annen. Det er kanskje en forklaring, men det bør ikke være nedprioriteringer fra næringsdrivende som er årsak til at antall klager er såpass lavt. Inntrykket er at avgiftsmyndighetene har stadig større fokus på ordningen med bokføringspålegg og tvangsmulkt.

Klageavgjørelsene publiseres ikke, men stiftelsen Lovdata publiserer avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift hvor saker med bokføringspålegg er gjengitt

Avgift

i saksfremstillingen. Disse avgjørelsene viser at bokføringspålegg og tvangsmulkt ofte gis ved uriktig salgsdokumentasjon, manglende oppstilling over varelager, manglende føring av prosjektrekneskap, manglende varetellingslister og manglende ajourføring av bokførte opplysninger.

Erfaringer fra praksis

Bokføringspålegg fra skattekontorene har ved en del anledninger vist seg å være vagt utformet. Vi har bl.a. opplevd at pålegg kun består av henvisning til en bestemmelse i bokføringsloven eller bokføringsforskriften. I slike saker er det for det første vanskelig å forstå hva pålegget består i, og skattekontorets pålegg er for det andre i strid med direktoratets retningslinjer hvor det sies at pålegg må konkret utformes. I disse sakene bør pålegg enten påklages eller man bør gå den i utgangspunktet unødvendige runden med skattekontoret for å få klarhet i hva pålegget går ut på.

Ved enkelte anledninger har vi også erfart saker hvor det ilegges bokføringspålegg uten tilstrekkelig forankring i bokføringsloven og bokføringsforskriften. Som eksempel kan nevnes en sak hvor skattekontoret mente at det skulle ilegges tvangsmulkt fordi fakturaene til den avgiftspliktige var utstedt til innehaveren av et enkeltpersonforetaks private adresse, og ikke til den adressen som fremgikk av Brønnøysundregistrene. Den aktuelle hjemmelen for pålegget var bokføringsforskriften § 5-1-2. I denne forskriftsbestemmelsen heter det at angivelse av kjøper minst skal inneholde kjøpers navn og adresse eller organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til lov om Enhetsregisteret. Forskriften kan ikke forstås slik at

salgsdokumentasjon må utstedes til adresse registrert i Enhetsregisteret, og det fremstår i tillegg som svært strengt at det gjelder et bestemt adressekrav ved utstedelse av salgsdokumentasjon.

Returner faktura til selger

I praksis viser det seg at avgiftsmyndighetene ofte gir bokføringspålegg og varsler tvangsmulkt i saker hvor det foreligger salgsdokumentasjon som ikke oppfyller bokføringsforskriftens krav. Avgiftspliktige næringsdrivende risikerer i disse sakene ikke bare å bli ilagt tvangsmulkt, men også at skattekontoret nekter fradragrett for inngående merverdiavgift fordi salgsdokumentasjonen ikke anses tilstrekkelig. Det beste rådet til avgiftspliktige næringsdrivende som mottar inngående fakturaer som ikke tilfredsstiller bokføringsforskriftens krav, er at salgsdokumentasjonen bør returneres selger med krav om kreditnota og utferdigelse av ny og formriktig faktura. Dette kan høres noe formalistisk og omstendelig ut, men konsekvensene – som vi straks skal se nærmere på – kan bli store dersom man fradragsfører inngående merverdiavgift på anskaffelser som ikke kan legitimeres med tilstrekkelig salgsdokumentasjon.

Sammenhengen mellom bokføringspålegg og tap av fradragrett

Ved anskaffelser får kjøper ikke fradragrett for inngående merverdiavgift før salgsdokumentasjon er utstedt. Merverdiavgiftsloven § 15-10 bestemmer at inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget. Legitimeringen skjer oftest gjennom faktura. Bokføringsloven § 4 krever at bokførte

opplysninger skal være dokumentert på en måte som viser deres berettigelse. Krav til spesifikasjon ved kjøp og salg er ytterligere regulert i bokføringsforskriften kapittel 5 som stiller detaljerte krav til hvordan salgsdokumentasjon (faktura) skal utformes, herunder krav til nummerering og datering, angivelse av partene, ytelsens art og omfang, tidspunkt for utstedelse, betalingsforfall og merverdiavgift angitt i norske kroner.

Salgsdokumentasjon som ikke oppfyller bokføringsforskriftens krav, vil kunne medføre at avgiftsmyndighetene nekter fradrag for inngående merverdiavgift. En gjenganger fra praksis er kravet til at selger skal angis med organisasjonsnummer etterfulgt av bokstavene MVA. Ved mangelfull angivelse av selgers organisasjonsnummer og/eller bokstavene MVA kan kjøper nektes fradragrett.

Dersom selgers organisasjonsnummer og/eller bokstavene MVA ikke er angitt i salgsdokumentet og selger faktisk ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, vil det ikke være tilstrekkelig for kjøpers fradragrett at kjøper sjekker med selger hvorvidt selger er registrert. Kjøpers aktsomhetsplikt ved fradragsføringen av inngående merverdiavgift praktiseres strengt av avgiftsmyndighetene og domstolene. For å oppfylle aktsomhetsplikten må kjøper sjekke selgers registreringsforhold i offentlige registre. Dette sjekkes ved henvendelse til avgiftsmyndighetene. Det er å anbefale at næringsdrivende ber om skriftlig bekreftelse fra skattekontoret, slik at det senere kan dokumenteres overfor avgiftsmyndighetene at selgers registreringsforhold er undersøkt. I større kontraktsforhold er det vanlig å avtale at partene på forespørsel er forpliktet til å legge frem såkalt skatteattest og dokumentasjon for registrering i merverdiavgiftsregisteret. Dette kan også være en måte å sikre at fradragrett for inngående avgift ikke går tapt, men ved mangelfull salgsdokumentasjon er det viktig å være klar over at det kan få betydning dersom dokumentasjonen for registrering har blitt for gammel og selger ikke lenger er registrert i merverdiavgiftsregisteret.

Hvis selger de facto er registrert i merverdiavgiftsregisteret, går ikke fradragretten tapt selv om faktura mangler angivelse av selgers organisasjonsnummer og/eller bokstavene MVA. Også i disse tilfellene er det avgjørende at selgers registreringsforhold



TVANGSMULKT: Tvangsmulkt utgjør normalt ett rettsgebyr (kr 860) pr. dag.

er undersøkt og at kjøper kan sannsynliggjøre at slik undersøkelse er gjennomført.

Dersom faktura oppfyller kravene i bokføringsforskriften, foreligger det fradragrett også i de tilfellene selger de facto ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret. I sistnevnte typetilfelle trenger ikke kjøper undersøke selgers registreringsforhold i merverdiavgiftsregisteret forutsatt at kjøper er uvitende om at selger ikke er registrert. Salgsdokumentasjon som tilfredsstillende dokumentasjon for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 15-10.

En streng aktsomhetsplikt

Det er ikke bare avgiftsmyndighetene – gjennom bl.a. merverdiavgiftshåndboken og avgjørelsene til Klagenemnda for merverdiavgift – som gir anvisning på at kjøpers aktsomhetsplikt på dette området skal vurderes strengt. Borgarting lagmannsrett

uttalte i en dom av 26. april 2006 at merverdiavgiftslovens bestemmelser om legitimasjonsvirkning av salgsdokumenter må tolkes strengt i tilfeller hvor selger ikke er registrert og faktura mangler angivelse av organisasjonsnummer og/eller bokstavene MVA.

En annen dom som illustrerer hvor strengt legitimasjonsvirkningene av salgsdokumentasjon praktiseres, er Borgarting lagmannsretts avgjørelse av 28. april 2010. Saksforholdet var at en avgiftspliktig næringsdrivende hadde fradragført inngående merverdiavgift basert på salgsdokumentasjon utstedt av en dansk underentreprenør. Selger var i salgsdokumentasjonen angitt som org.nr.: mva 982 317 762. Staten anførte at fradragretten ikke var i behold fordi bokstavene mva var angitt med små bokstaver og foran organisasjonsnummeret. Lagmannsretten uttalte at rent formelle feil ved angivelsen av organisasjonsnummeret ikke er avgjørende for et salgsdoku-

ments legitimasjonsvirkning, men retten kom allikevel til at fradragretten ikke var i behold og fant at kjøperen ikke hadde utvist tilstrekkelig aktsomhet. Ved aktsomhetsvurderingen la lagmannsretten bl.a. vekt på at kjøperen burde kontrollert selgers registreringsforhold på bakgrunn av at det er et krav til at salgsdokumentasjon for utenlandske næringsdrivende registrert gjennom representant inneholder representantens navn og adresse. Dommen ble anket til Høyesterett og senere forlikt da det viste seg at den danske underleverandøren hadde vært registrert, men avgjørelsen viser hvor streng aktsomhetsvurderingen er på dette området.

Til sist gjentas anbefalingen: for å unngå tap av fradragrett bør avgiftspliktige næringsdrivende som mottar mangelfull salgsdokumentasjon gjøre som Elvis Presley sang i 1962: Return to sender.

Prosessoppdrag er hovedsakelig fjernleverbare

Vi mener at enkelte av synspunktene i artikkelen «Prosessoppdrag likevel hovedsakelig fjernleverbare?» i Revisjon og Regnskap nr. 1 2012 av Jim Krüger Olsen, er på kollisjonskurs med norsk lov og internasjonalt anerkjente prinsipper (OECD) og regelverk (EU).

Artikkelen er forfattet av:



Partner
Nils Eriksen
Advokatfirmaet Grette



Senioradvokat
Jørgen Grønlie
Advokatfirmaet Grette

I artikkelen tar Jim Krüger Olsen for seg Borgarting lagmannsretts dom av 3. november 2011. Dommen er påanket og saken skal behandles av Høyesterett 21. juni 2012. Krüger Olsen mener at lagmannsretten tar feil når den har lagt til grunn at advokaters arbeid frem til hovedforhandlingen kan fjernleveres og faktureres avgiftsfritt til næringsdrivende hjemmehørende i utlandet. I tillegg til å kommentere dommen fremmer Krüger Olsen en del synspunkter av mer generell karakter.

Vi mener synspunktene i artikkelen om:

- I. (i) hvor tjenester skal avgiftsbelegges; og
- II. (ii) spørsmålet om avgiftsbehandlingen av tjenester som inneholder flere elementer,

er på kollisjonskurs med norsk lov og internasjonalt anerkjente prinsipper (OECD) og regelverk (EU). Vi vil nedenfor nærmere redegjøre for vårt syn.