

# Tilleggsavgift ved manglende omsetningsoppgave

Dersom omsetningsoppgaver ikke blir levert innen oppgavefristen, kan avgiftsmyndighetene fastsette avgiften ved skjønn. Artikkelen ser på praktiseringen av samspillet mellom merverdiavgiftsloven §§ 21–2 og 21–3 som omhandler hhv. forhøyet utgående avgift og tilleggsavgift.



Artikkelen er forfattet av:

Skattejurist  
Geir Tollak Bjørndal Norri  
Avdeling for fastsetting, MVA,  
Skatt sør (Drammen)

Fastsetting av merverdiavgift skjer ved at avgiftssubjektene leverer omsetningsoppgave som viser inngående og utgående avgift for den aktuelle terminen. Dersom omsetningsoppgaven ikke blir levert innen oppgavefristen, kan avgiftsmyndighetene etter merverdiavgiftsloven § 18–1 første ledd bokstav a fastsette avgiften ved skjønn. Dersom omsetningsoppgaven ikke blir levert, er det to aktuelle administrative sanksjoner mot denne unnlåtelsen: Den første sanksjonen er å forhøye utgående avgift etter § 21–2, den andre sanksjonen er å ilegge tilleggsavgift etter § 21–3.

Formålet med denne artikkelen er å se nærmere på praktiseringen av samspillet mellom §§ 21–2 og 21–3 når omsetningsoppgaven ikke leveres innen oppgavefristen.

## Rettslige utgangspunkter

Forhøyet utgående avgift kan ilegges etter § 21–2 dersom omsetningsoppgaven ikke er kommet inn i rett tid eller ikke er utfylt på riktig måte. Utgående avgift kan i så fall forhøyes for terminen med minst 250 kroner, eller med inntil tre prosent av avgiftsbeløpet, men maksimalt med 5 000 kroner.

Tilleggsavgift kan ilegges etter § 21–3 dersom det foreligger en forsettlig eller uaktsom overtredelse av loven eller for-

skrifter gitt i medhold av loven, når overtredelsen har eller kunne ha påført staten tap. Tilleggsavgift kan ilegges med inntil 100 prosent av avgiften som fastsettes.

Så lenge rettssubjektet er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal omsetningsoppgave leveres, jf. § 15–1 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om det ikke har vært avgiftspliktig aktivitet i terminen, i så fall skal det leveres en nulloppgave. Dersom det ikke leveres en omsetningsoppgave, blir spørsmålet hvordan skattekontoret skal forholde seg til dette. Ofte vil manglende oppgave skyldes en forsinkelse, slik at skattekontoret får beskjed om at oppgaven vil bli levert. Det forekommer imidlertid at avgiftssubjektet ikke besvarer skattekontorets henvendelse, og at avgiftssubjektet for flere terminer ikke har levert omsetningsoppgave.

Dersom skattekontoret ønsker å fastsette avgiften ved skjønn etter § 18–1 første ledd bokstav a, så kan manglende kontakt med avgiftssubjektet være en utfordring. Når det ikke foreligger opplysninger om at virksomheten har opphørt eller lignende, må utgangspunktet være at avgiften kan fastsettes ved skjønn, der et forsvarlig skjønn vil bygge på tallene fra tidligere terminer eller sammenlignbare bransjetall. Sanksjonsspørsmålet kan imidlertid være vanskeligere. Skal unnlåtelsen av å levere lovpålagt omsetningsoppgave sanksjoneres med forhøyet utgående avgift eller tilleggsavgift?

## Praksis for ileggelse av tilleggsavgift ved manglende omsetningsoppgave

Fra Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift punkt 4.3 «Sats ved manglende terminoppgaver» siteres:

«Ved kontorskjønn pga manglende omsetningsoppgave fra registrert avgiftssubjekt, jf. mval § 18–1 første ledd 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.»

Ved manglende omsetningsoppgave blir det i praksis ilagt tilleggsavgift når det foretas en fastsetting av avgiften ved skjønn. Dersom omsetningsoppgaven blir levert etter at skjønnsfastsettelsen er foretatt, kan imidlertid den ilagte tilleggsavgiften oppheves og erstattes med forhøyet utgående avgift.

## Svakheter ved praksisen for ileggelse av tilleggsavgift

Både fastsetting av avgift ved skjønn etter § 18–1 første ledd bokstav a og ileggelse av tilleggsavgift etter § 21–3 er enkeltvedtak i forvaltningslovens forstand. Forvaltningsloven gjelder for saksbehandlingen av slike vedtak, jf. § 13–1. Dette innebærer blant annet at saken må være tilstrekkelig opplyst og at vedtaket skal begrunnes. Dertil kommer at tilleggsavgift anses som straff etter EMK. Varsel om tilleggsavgift er således en straffesiktelse etter EMK artikkel 6 nr. 1, som utløser ytterligere rettssikkerhetsgarantier for avgiftssubjektet.

For at skattekontoret skal kunne ilegge tilleggsavgift ved manglende omsetningsoppgave, må skattekontoret ha funnet det bevist med klar sannsynlighetsovervekt at det foreligger faktiske forhold som innebærer at avgiftssubjektet har hatt utgående avgift i terminen, og tilsvarende bevist at det har vært faktiske forhold som innebærer at unnlatelsen av å levere omsetningsoppgave kan bedømmes som uaktsom.

Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift punkt 6.3 angir at «Det skal fremgå klart av vedtaket hvordan de objektive og subjektive vilkår for bruk av tilleggsavgift er vurdert, herunder bevisvurderingen og skyldgraden ved valg av sats.»

Det sier seg selv at når skattekontoret ikke har oppnådd kontakt med avgiftssubjektet, og normalt heller ikke har øvrige opplysninger som kan si noe om aktiviteten i terminen (i alle fall så lenge oppgaven ikke er tatt ut til kontroll eller opplysninger er innhentet fra tredjeparter), så blir det vanskelig å begrunne tilleggsavgiften i slike tilfeller. I praksis blir det derfor heller ikke gitt noen begrunnelse for ileggelsen av

tilleggsavgift, utover at avgiftssubjektet får et brev om at det på bakgrunn av manglende oppgave er fastsatt avgift ved skjønn og samtidig ilagt tilleggsavgift.

Dersom avgiftssubjektet leverer en feilaktig nulloppgave, oppgave med for lav utgående avgift eller for høy inngående avgift, må skattekontoret utrede saken, foreta en bevisvurdering og begrunne et eventuelt varsel om endring slik retningslinjene legger opp til. Gjelder ikke de samme kravene når tilleggsavgift ilegges ved skjønnsfastsettelse grunnet manglende oppgave? Det er vanskelig å se at ileggelse av tilleggsavgift i det ene tilfellet kan være en automatisk prosess, mens ileggelse av tilleggsavgift i det andre tilfellet krever utredning av saken, bevisvurdering og begrunnelse av vedtaket.

At det ilegges tilleggsavgift ved skjønnsfastsettelse uten at det foretas en bevisvurdering eller at det gis en begrunnelse, rammer i realiteten bare de svakeste næringsdrivende, som gjerne driver virksomhet gjennom et enkeltpersonforetak og således hefter for avgiftsgjelden også etter en personlig konkurs. Systemet synes å bygge på

at tilleggsavgiften ved manglende oppgave kun er «midlertidig», og at den vil bli gjort om til forhøyet utgående avgift så fort oppgaven blir levert etter at skjønnsfastsettelsen er foretatt.

Det er imidlertid mange eksempler på næringsdrivende som ikke har levert omsetningsoppgaver over lengre tid, ofte ikke på flere år. Når den underliggende årsaken til at oppgavene ikke har blitt levert er ryddet opp i (jerne sykdom, vanskelig livssituasjon e.l.), vil *klagefristen* for å påklage skjønnsfastsettelsesvedtakene ofte være utløpt. Det vil da ikke lenger være mulig å levere endringsoppgaver for de aktuelle terminene. Tilleggsavgiften fra skjønnsfastsettelsene blir dermed stående, uten mulighet for at den kan gjøres om til forhøyet utgående avgift på den måten retningslinjene legger opp til.

Praktiseringen av tilleggsavgiften synes å reise en rekke problemstillinger som ikke har funnet sin løsning i dagens regelverk. Tiden vil vise om overgangen til tilleggs-skatt i en ny skatteforvaltningslov vil bedre rettstilstanden på dette området.

## Klagenemnda for merverdiavgift:

# Ikke akkurat Høyesterett

Klagenemndsvedtak utgjør en relevant rettskilde, men klagenemndsvedtak er bare **én av flere rettskildefaktorer. Tilstedeværelsen av flere rettskildefaktorer, som** etter juridisk metode skal tas i betraktning, tilsier at skattekontoret ikke kan legge avgjørende vekt på klagenemndsvedtak.



Artikkelen er forfattet av:

Jurist  
Kjetil Neset  
Fagsjef Mva skatt øst

I artikkel i RR nr. 6/2014 omtalte Skatt østs Buxrud og Løvgård erfaringer etter merverdiavgiftskontroller knyttet til fast

eiendom. Formålet med artikkelen var å orientere bransjeaktørene om merverdiavgiftsbestemmelser som skattekontorets kontroller har vist at det knytter seg risiko til. Et av temaene i artikkelen var hva som utgjør «justeringshendelser». Det ble vist til tre saker om overdragelse av fast eiendom (kapitalvare) mellom selskaper som var fellesregistrert med hverandre. Skattekontoret hadde for sine vedtak lagt til grunn at overdragelse av kapitalvaren utløste plikt til å foreta samlet justering, ettersom overdragelse ble ansett å utgjøre «justeringshendelse».

Selgerne av eiendommene hadde ikke inngått avtale om overføring av justeringsforpliktelsene. Klagenemnda for merverdiavgift opphevet vedtakene og ga uttrykk for at overdragelse mellom fellesregistrerte selskaper ikke utgjør justeringshendelse. I artikkelen tilrådet skattekontoret like fullt at «... den som overdrar kapitalvarer, selv gjør opp avgiftsforpliktelsene (tilbakeførings- / justeringsplikter) med mindre det subjektet som overtar kapitalvaren, påtar seg ansvaret for disse pliktene gjennom en justeringsavtale.»