

RUNDSKRIV

Del II — nr. 4/1980.

fra

RIKSADVOKATEN

Oslo, 5. november 1980.

R. 2988/80

*Statsadvokaten i
Politimesteren i*

STRAFFUTMÅLINGEN I SAKER OM MERVERDI- AVGIFT OG INVESTERINGSAVGIFT¹⁾

ANSVAR FOR REGNSKAPSFEIL

I. Manglende betaling av beregnet avgift av ikke mottatt vederlag.

Ved lov av 13. juni 1980 nr. 27²⁾ ble det bl.a. foretatt en endring i § 72, første ledds annet punktum i lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66. Straffen for unnlatt betaling av avgift av ikke mottatt vederlag (beregnet avgift av kredittomsetning m.v.) skal nå bare være bøter. Endringen trådte i kraft 1. september 1980, jfr. kgl. resolusjon av 13. juni 1980.³⁾

Bakgrunnen for endringen er at det anses mindre straffverdig å unnlate betaling av avgiftsbeløp som den avgiftspliktige ikke har mottatt fra kunden. Slik overtredelse er nå forseelse, og forelegg kan utferdiges av politiet.

For øvrig er merverdiavgiftslovens § 72, første ledd uendret med en strafferamme på bøter eller fengsel inntil ett år ved forsettlig overtredelse. Er betalingsunntakelsen etter § 72, første ledds annet punktum kombinert med f. eks. innlevering av forsettlig uriktige omsetningsoppgaver eller forsettlig unntakelse av å levere omsetningsoppgaver (forsøk på å skjule avgiftsforpliktelsen), er det fortsatt adgang til å nytte fengselsstraff etter § 72, første ledds første punktum.⁴⁾ Betalingsunntakelsen kan da bli en skjerpende omstendighet etter strl. § 63, annet ledd. Det bør alltid vurderes om det er grunnlag for å ta ut tiltale for slike forhold når påtalespørsmålet for manglende avgiftsbetaling skal avgjøres.

Slik straffebedet er bygget opp, øker straffverdigheten og straffbarheten i de tilfelle hvor betaling av avgift ikke finner sted når vederlag er mottatt. Selv om vederlaget fra kunden mottas etter forfallsdag for den aktuelle termin, kan den strengere bestemmelse i § 72, annet ledd, første punktum komme til anvendelse, jfr. Rt. 1975 s. 981, særlig midt på side 982, se også Rt. 1976 s. 1290, særlig nederst s. 1291.

¹⁾ Se rundskriv nr. 4/1972 og nr. 2/1976.

²⁾ Norsk Lovtidend avd. I nr. 20 av 4/7 -80 s. 439. Denne endrings forarbeid finnes bare i Innst. O. nr. 67 (1979—80).

³⁾ Norsk Lovtidend avd. I nr. 29 av 18/9 -80 s. 669.

⁴⁾ Dette er også tidligere tillagt avgjørende vekt, se Rt. 1980, s. 370, se særlig s. 372.

Manglende betaling av beregnet investeringsavgift omfattes formelt ikke av ovennevnte lovendring, idet § 7, første ledd i lov om avgift på investeringer m.v. av 19. juni 1969 nr. 67 er uendret. Det vil imidlertid ikke være rimelig å praktisere strengere straff for manglende betaling av investeringsavgift¹⁾ som er en beregnet avgift, enn for beregnet merverdiavgift av ikke mottatt vederlag. Manglende betaling av investeringsavgift bør derfor isolert bare kvalifisere til bøtestraff. Overtredelsen er forbrytelse på grunn av den generelle utforming av strafferammen i § 7. Men også her gjelder at fengselsstraff kan komme på tale når betalingsunnlåtelsen er kombinert med andre forsømmelser etter loven.

II. Bruk av betinget og ubetinget fengselsstraff ved manglende betaling av avgift av mottatt vederlag.

De avgiftspliktige har et klart ansvar for at det blir sendt riktige og rettidige omsetningsoppgaver til myndighetene. Selv om det ikke foreligger noen plikt til å holde avgiftsmidlene i egen kasse, har de avgiftspliktige ansvar for at de oppgitte beløp kan betales ved forfall. Almenpreventive grunner gjør det nødvendig å opprettholde bruk av ubetinget fengselsstraff som normalreaksjon ved unndragelse av merverdiavgift av mottatt vederlag når avgiftssummene er av *en viss størrelse*. Det kan vanskelig angis noe eksakt minstebeløp som grunnlag for påstand om ubetinget fengselsstraff. Beløpenes størrelse vil måtte vurderes sammen med andre formildende eller skjerpende momenter ved handlingen eller ved tiltaltes personlige forhold. Etter den senere tids avgjørelser i Høyesterett, synes imidlertid beløpsgrensen å måtte settes noe høyere enn tidligere. For avgiftsbeløp fra ca. kr. 25.000.— og opp mot kr. 60.000.— eller vel så det, er det i Høyesteretts vota kommet uttalelser om at beløp av denne størrelsesorden isolert, eller i seg selv, ikke er avgjørende for om straffen skal være betinget eller ubetinget. Foreligger det skjerpende²⁾ omstendigheter, kan det være grunnlag for å påstå ubetinget fengselsstraff selv om beløpene samlet er i nedre del av den nevnte beløpsramme. På den annen side kan det om særlig formildende³⁾ omstendigheter foreligger, være grunn til å overveie påstand om betinget fengselsstraff selv om beløpene ligger opp mot den øvre grense av den foran angitte ramme.

Når det er aktuelt å påstå betinget fengselsstraff, bør det vurderes i tillegg å påstå en ubetinget bøtestraff, jfr. strl. § 52 nr. 4. Dette gjelder selv om administrativ reaksjon i form av tilleggsavgift er fastsatt eller kan påregnes.

¹⁾ Se også Rt. 1979 s. 845, særlig uttalelse i første avsnitt s. 847.

²⁾ Se Rt. 1978 s. 295, Rt. 1979 s. 441 og s. 477. Se dog Rt. 1978 s. 723 og 833 og Rt. 1980 (dom av 10/10 — L.nr. 141 B) hvor formildende forhold ble tillagt størst vekt.

³⁾ Se Rt. 1980 s. 208, særlig s. 210 og Rt. 1980 s. 412, særlig første avsnitt s. 415. Se dog Rt. 1978 s. 1138 og Rt. 1979 s. 1213 hvor skjerpende forhold forelå.

III. Straffansvaret for regnskapsfeil.

Sentrale straffebestemmelser vedrørende regnskapsfeil m.v. ble revurdert ved lovendringer av 21. desember 1979. Endringene gjelder strl. § 286 (og opphevelse av strl. § 289, annet ledd og § 374), § 17—1 første ledd i lov om aksjeselskaper av 4. juni 1976 nr. 59 og § 23 i regnskapsloven av 13. mai 1977 nr. 35. Endringene er tatt inn i 1980-utgaven av Norges Lover og trådte i kraft straks. Forarbeider er Ot. prp. nr. 61 (1978—79)¹⁾ og Innst. O.nr. 5 (1979—80).

De nevnte straffebud i aksjeloven og regnskapsloven er knyttet til de regnskapsplikter m.v. som følger av den respektive lov med forskrifter. Strl. § 286 gjelder generelt for bestemmelser om bokføring, årsregnskap eller regnskapsoppbevaring ifølge lov eller forskrift. I tilfelle lovkonkurrens anvendes den mest spesielle bestemmelse, idet regnskapslovens § 23 anses spesiell i forhold til strl. § 286, og aksjelovens § 17—1 anses spesiell i forhold til begge de to øvrige bestemmelser.

Strafferammen er den samme i de tre omtalte straffebud, nemlig bøter eller fengsel i inntil 1 år eller begge deler, og ved særlig skjerpene omstendigheter fengsel i inntil 3 år (samt evt. bøter). Også uaktsom overtredelse er straffbar. Medvirkning rammes, slik at det ikke bør trekkes en for snever ramme for hvilke personer i en bedrift som en strafforfølgning rettes mot.

De tre bestemmelser har et felles preg også ved at bare *vesentlig tilsidesettelse*²⁾ av regnskapspliktene m.v. rammes. En tilsidesettelse kan være vesentlig på grunn av store formelle feil eller på grunn av realitetsfeil som gir et sterkt misvisende bilde av den økonomiske virksomhet eller stilling. Ofte vil det dreie seg om en kombinasjon av formelle feil og realitetsfeil. Det er viktig å slå ned ikke bare på tilfeller der et uriktig resultat kan ettervises, men også på tilfeller der regnskapsfeilene vanskeligjør eller endog umuliggjør kontrollen med at regnskapsresultatet m.v. er riktig.

Mindre vesentlige feil kan rammes av straffebestemmelser i spesiallovgivningen. Jeg peker særlig på regnskapspliktene vedrørende merverdiavgift og skattetrekk.

Magnar Flornes

Thorbjørn Gjelstad

¹⁾ Side 33 ff.

²⁾ Ot.prp. nr. 61 (1978-79) s. 36-37 og s. 42.