

Overføring av avgiftsoppgaver fra tolletaten til skatteetaten:

Nye regler om betaling av innførselsmerverdiavgift

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Karin Tømmerås Vik
Partner Tax & Legal advokattfirma



National Customs Manager
Ola Røynestad
Kuehne+Nagel

Det er vedtatt nye regler om betaling og rapportering av innførselsmerverdiavgift som reiser en rekke praktiske og juridiske problemstillinger. Jobben med å beregne, rapportere og betale korrekt innførselsmerverdiavgift overlates til den avgiftspliktige selv.

De nye reglene om betaling og rapportering av innførselsmerverdiavgift som ble vedtatt 14. desember 2015 innebærer at de avgiftspliktige ikke lenger vil få noen likviditetsmessig belastning i forbindelse med betaling av innførselsmerverdiavgift. Reglene trer i kraft 1. januar 2017.

Regjeringen har også fremlagt forslag til ny skatteforvaltningslov. Forslaget til ny skatteforvaltningslov forventes behandlet i Stortinget i løpet av høsten og forutsettes å tre i kraft samtidig som de nye reglene om innførselsmerverdiavgift trer i kraft. Fastsetting, egenretting, omgjøring og klage på vedtak om innførselsmerverdiavgift skal da gjennomføres iht. reglene i den nye skatteforvaltningsloven.

Tilsynelatende kan reglene implementeres uten videre. Reglene reiser imidlertid en rekke praktiske og juridiske problemstillinger. I det følgende vil vi kommentere

en del av disse uten at artikkelen på noen måte er ment som en uttømmende redegjørelse for reglene.

Forarbeidene til de nye reglene om innførselsmerverdiavgift er Prop. 1 LS. (2015–2016) og forarbeidene til den nye skatteforvaltningsloven er Prop. 38 L (2015–106).

Hva de nye reglene om innførselsmerverdiavgift går ut på

Etter de nye reglene er det den avgiftspliktige importøren som har plikt til å beregne, betale og eventuelt fradragføre innførselsmerverdiavgift i forbindelse med innleveringen av den ordinære avgiftsoppgaven – altså ved hjelp av såkalt egenfastsetting. Innførselsmerverdiavgiften skal da rapporteres som utgående merverdiavgift i avgiftsoppgaven og et tilsvarende beløp føres til fradrag i den samme oppgaven såfremt det foreligger fradragrett for den aktuelle anskaffelsen. Denne fremgangsmåten medfører at den avgiftspliktige ikke lenger vil få noen likviditetsmessig belastning i forbindelse med betaling av innførselsmerverdiavgift. I forarbeidene til de nye reglene er det forutsatt at ordningen med tollkreditt da «faller bort for alle som omfattes av ordningen» – ref. Prop. 15 LS side 254. Dette er ikke riktig ettersom mange virksomheter som omfattes av den nye ordningen, også i fremtiden vil ha behov for tollkreditt. For eksempel vil virksomheter som benytter sin tollkreditt i forbindelse med import av tollpliktige varer (eksempelvis næringsmidler og tekstiler), og virksomheter som midlertidig innfører varer til Norge og hvor tollkreditten benyttes som sikkerhet, fremdeles ha behov for tollkreditt. Det kan etter vår mening ikke ha vært meningen å avskjære muligheten for opprettelse/videreføring av tollkreditt for disse gruppene.

Hvem de nye reglene om egenfastsetting av innførselsmerverdiavgift på varer gjelder for

Lovteknisk er omleggingen gjennomført ved en endring av merverdiavgiftslovens

§ 11–1 første ledd slik at denne er utvidet til også å omfatte betaling av merverdiavgift ved avgiftssubjekters innførsel av varer. Det er altså kun «avgiftssubjekter» som er forpliktet til å beregne innførselsmerverdiavgift på varer ved via den ordinære avgiftsoppgaven.

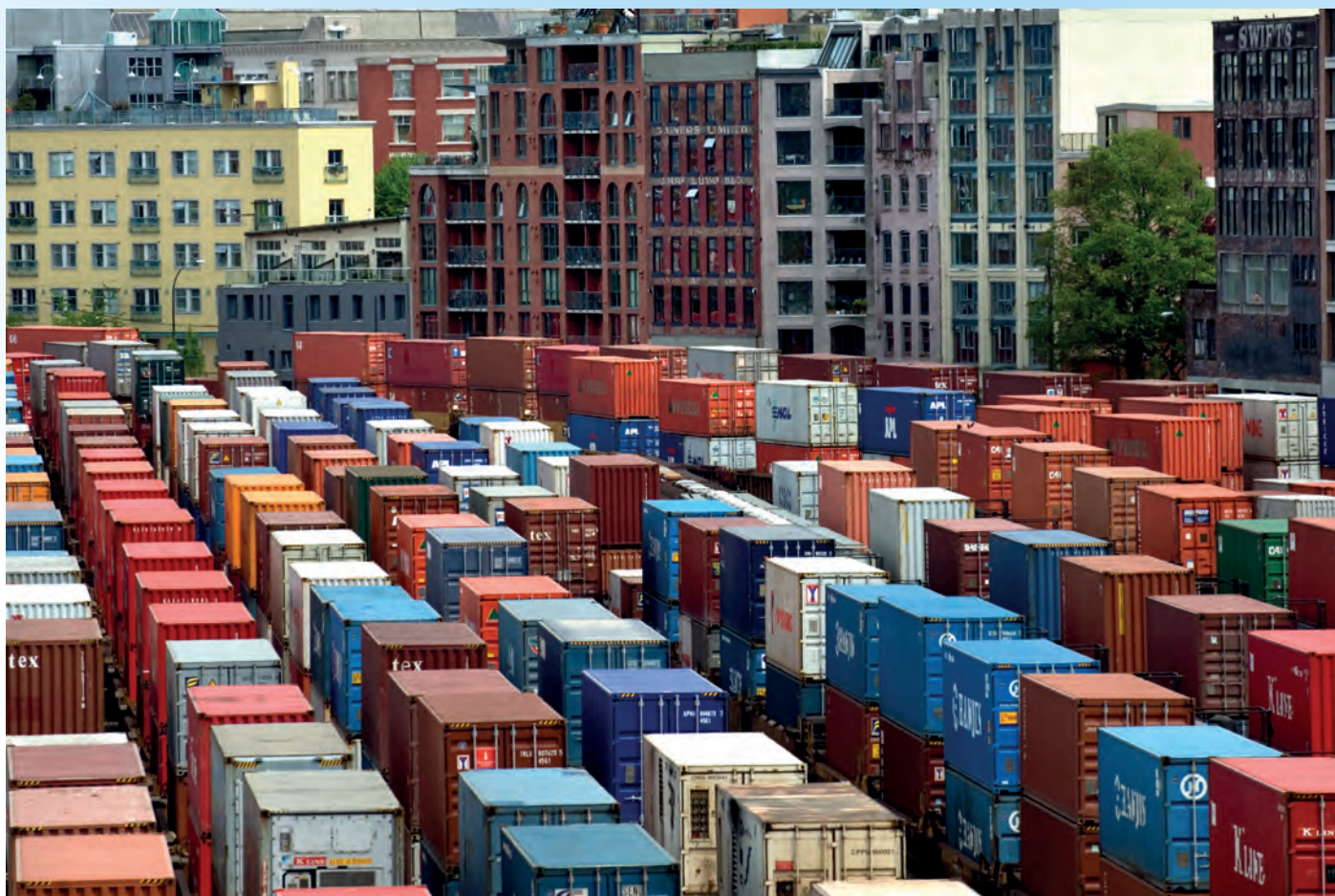
Ved kjøp av fjerntleverbare tjenester fra utlandet har derimot alle næringsdrivende og offentlige virksomheter plikt til selv å beregne innførselsmerverdiavgift på disse, enten disse er avgiftspliktige virksomheter eller ikke. Lovgiver har altså valgt å gå for en annen løsning når det gjelder kjøp av varer fra utlandet enn den som gjelder for beregning av merverdiavgift ved kjøp av fjerntleverbare tjenester fra utlandet.

Virksomheter som ikke er avgiftspliktige skal da selv beregne, rapportere og betale merverdiavgift ved kjøp av fjerntleverbare tjenester fra utlandet, men de skal ikke selv beregne og rapportere innførselsmerverdiavgiften ved kjøp av varer fra utlandet. Videre er det klart at offentlige virksomheter har plikt til å beregne, rapportere og betale merverdiavgift ved kjøp av fjerntleverbare tjenester fra utlandet, men de skal ikke nødvendigvis beregne og rapportere innførselsmerverdiavgift ved innførsel av varer.

Det er grunn til å tro at de ulike reglene som her gjelder, vil kunne medføre en del misforståelser i avgrensningen om når det skal benyttes egenfastsetting ved innførsel av varer.

Virksomheter som er «avgiftssubjekter»

«Avgiftssubjekter» som skal beregne og rapportere innførselsmerverdiavgift på varer i sin avgiftsoppgave er ifølge forarbeidene både de som faktisk er registrerte i Merverdiavgiftsregisteret og de som skulle ha vært registrerte i registeret. Norske og utenlandske virksomheter som er registrert i det ordinære norske Merverdiavgiftsregisteret, er avgiftssubjekter og omfattes av de nye reglene.



INGEN LIKVIDITETSBELASTNING: Nye regler gjør at den avgiftspliktige ikke lenger vil få noen likviditetsmessig belastning i forbindelse med betaling av innførselsmerverdiavgift.

Utenlandske virksomheter som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge, kan velge om de ønsker ordinær registrering i merverdiavgiftsregisteret eller i den forenklede registreringsordningen VOES. Virksomheter som velger registrering i VOES-registeret, anses ikke som et registrert avgiftssubjekt (ref. merverdiavgiftslovens § 14–4 og Merverdiavgiftshåndboken 2015 side 772) og kan da ikke benytte egenfastsetting ved eventuell innførsel av varer til Norge.

Virksomheter som er frivillig registrert som utleier av fast eiendom, omfattes av de nye reglene.

Kompensasjonsberettigede virksomheter

Av forarbeidene til de nye reglene fremgår det at ordningen med egenfastsetting også skal omfatte kommuner og virksomheter som kan kreve kompensasjon for innførselsmerverdiavgift i henhold til lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 108 («kompensasjonsloven»). Det følger av kompensasjons-

lovens § 2 at den i tillegg til kommuner og fylkeskommunal virksomhet også omfatter visse interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger, private eller ideelle virksomheter som produserer helse eller omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov, barnehager og kirkelig fellesråd. Det er imidlertid uttalt i forarbeidene at forutsetningen for at en kommune skal være omfattet av ordningen, er at «kommunen også er registrert i Merverdiavgiftsregisteret». Det er ikke gitt noen anvisning på hvorvidt det samme vil gjelde for øvrige typer av virksomheter som er omfattet av kompensasjonsloven, men antagelig må det samme gjelde disse.

Egenfastsetting av innførselsmerverdiavgift for varer som er til bruk i kompensasjonsberettigede, avgiftsregistrerte virksomheter, skal gjennomføres ved at innførselsmerverdiavgift beregnes og rapporteres som utgående avgift i den ordinære omsetningsoppgaven til den kompensasjonsberettigede virksomheten – mens kompensasjon kreves i kom-

pensasjonsoppgaven. Kommunenes innførsel av varer som skal brukes i ordinær avgiftspliktig virksomhet, og ikke i den kompensasjonsberettigede virksomheten, skal imidlertid beregnes, rapporteres og føres til fradrag i den ordinære avgiftsoppgaven til det aktuelle avgiftssubjektet.

Egenfastsetting av merverdiavgift i kompensasjonsberettigede kommunale virksomheter byr på særlige utfordringer. For eksempel ser en ofte at de forskjellige tjenesteleverende kommunale etater i større kommuner er registrerte som separate merverdiavgiftssubjekter. Innførselsmerverdiavgiften må da beregnes og rapporteres i avgiftsoppgaven til det korrekte avgiftssubjektet og kravet om kompensasjon må fremsettes i kompensasjonsoppgave innen de svært korte foreldelsesfristene som gjelder for kommunenes kompensasjonskrav. Det vil da være viktig å få på plass gode rutiner slik at speditør eller annen medhjelper sørger for rutinemessig og rask oversendelse av tolldeklarasjonene som skal benyttes som dokumentasjon både i forbindelse med rapportering

av utgående avgift og i forbindelse med levering av kompensasjonsoppgaven.

Virksomheter som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret samt privatpersoner

Virksomheter (offentlige og private) som ikke driver avgiftspliktig virksomhet, er ikke omfattet av de nye reglene og skal fremdeles beregne og rapportere innførselsmerverdiavgift i forbindelse med tolldeklarasjonen av varer som innføres fra utlandet. Det samme gjelder privatpersoner.

Delt virksomhet

Det fremgår av forarbeidene til de nye reglene om innførselsmerverdiavgift at disse også gjelder virksomheter som både driver avgiftspliktig og -unntatt virksomhet (såkalt delt virksomhet). Disse skal beregne og rapportere utgående merverdiavgift av hele verdien på de importerte varene i avgiftsoppgaven, men virksomheten kan likevel kun fradragføre den andelen av avgiften som relaterer seg til den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Det samme må antagelig gjelde fellesregistrerte virksomheter. Innførselsmerverdiavgift beregnes da for alle varer som importeres av samtlige virksomheter i fellesregistreringen. Den fellesregistrerte virksomheten kan da kun fradragføre den innførselsmerverdiavgiften som beregnes og rapporteres for varer som skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet i fellesregistreringen, og det tas forholdsmessig fradrag for innførselsmerverdiavgift på såkalte fellesanskaffelser.

Bruk av medhjelper

I henhold til den nye merverdiavgiftslovens § 11-1 (1) er det «avgiftssubjektet» som har plikt til å beregne og rapportere

innførselsmerverdiavgiften. I bestemmelsens annet ledd er det imidlertid presisert at «når andre enn avgiftssubjektet innfører varer, skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll (tollskyldneren), beregne og betale merverdiavgift». Tollovens § 2-2 bestemmer at tollskyldner er den som i tolldeklarasjonen er oppgitt som mottaker av varene («deklaranten»). Dette vil normalt være vareeier. I henhold til tolloven kan imidlertid speditør eller annen medhjelper som er oppnevnt av vareeier, opptre som deklarasjon. Dersom en medhjelper er oppført som mottaker, vil det derfor være han som er tollskyldner. Teoretisk sett er det altså ingen ting i veien for at vareeier overlater til f.eks. en speditør å deklarasjon varen inn i sitt eget (speditørens) navn. Det er imidlertid viktig å huske på at det er tolldeklarasjonen som (fremdeles) er dokumentasjon på at varen er importert fra utlandet, og egenfastsettingen av innførselsmerverdiavgift skal normalt kunne «matches» mot denne. Dersom tolldeklarasjonen er utstedt i speditørens navn vil en avgiftspliktig vareeier antagelig ikke tillates å fradragføre inngående merverdiavgift i forbindelse med egenfastsettingen og speditøren vil heller ikke kunne føre den beregnede innførselsmerverdiavgiften til fradrag i sitt avgiftsregnskap. Dette fordi de importerte varene ikke «er til bruk i» speditørens registrerte virksomhet, og merverdiavgiftslovens § 8-1 gir som kjent anvisning på at fradrag for inngående merverdiavgift kun kan kreves for anskaffelser til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet. Det vil derfor (fremdeles) være svært viktig å påse at vareeieren oppgis som korrekt avgiftssubjekt/importør i tolldeklarasjonen. Dette innebærer at speditør eller annen medhjelper ikke bør oppgis som deklarasjon i forbindelse med import av avgiftspliktige varer.

Ingen endring av avgiftspliktens omfang

Merverdiavgiftslovens § 3-29 gir (fremdeles) anvisning på at det skal beregnes merverdiavgift på varer som innføres til Norge fra utlandet. Iht. lovens § 1-3 bokstav b) omfatter «vare»: fysiske gjenstander, herunder fast eiendom, elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde. I merverdiavgiftslovens kapittel 7 er det imidlertid gitt anvisning på en rekke unntak fra avgiftsplikt på varer som innføres til Norge. Det skal for eksempel ikke betales innførselsmerverdiavgift av petroleum-produkter fra norsk sokkel og det skal heller ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av elektrisk kraft. Det er i skrivende

stund uklart om avgiftsfrie importerte varer skal rapporteres i avgiftsoppgaven – og i så fall hvordan.

De nye reglene innebærer heller ingen endringer i retten til å føre inngående merverdiavgift, herunder innførselsmerverdiavgift, til fradrag i avgiftsoppgaven. Merverdiavgiftslovens kapittel 8 gir anvisning på at registrerte avgiftspliktige som hovedregel har fradragrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i den registrerte virksomheten. Dersom de importerte varene bare delvis er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, er det forutsatt i forarbeidene at det skal beregnes innførselsmerverdiavgift for anskaffelsen i sin helhet – men at det kun kan tas fradrag for den andelen av avgiften som relaterer seg til den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Kapittel 8 gir også (fremdeles) anvisning på en rekke begrensninger i fradragretten. Dette innebærer at den avgiftspliktige ved egenfastsettingen ikke nødvendigvis har rett til å fradragføre all innførselsmerverdiavgift han rapporterer i avgiftsoppgaven.

Varene som ankommer Norge skal fremdeles tolldeklarerer

De nye reglene endrer ikke plikten til å tolldeklarerer alle varer som ankommer norsk territorium. Samtlige varer som importeres til Norge, skal i henhold til tollovens § 3-1 (1) fremdeles registreres som ankommet norsk territorium ved at det skal leveres en tolldeklarasjon og tolldeklarasjonen vil fremdeles være en del av den dokumentasjonen som danner grunnlaget for beregning av innførselsmerverdiavgiften.

I skrivende stund er det uklart hvilke felt som skal utfylles på tolldeklarasjonen f.o.m. 1. januar 2017. Skal det gjøres en avgiftsberegning i deklarasjonens rubrikk 47 slik om i dag? Trolig ikke. Sannsynligvis skal statistisk verdi fremdeles angis i rubrikk 46 og den vil kunne være til hjelp ved egenfastsettelsen ettersom statistisk verdi ofte vil være lik tollverdien.

Beregningsgrunnlaget ved import av varer skal som tidligere fastsettes i henhold til tollovens bestemmelser. Forskjellen består nå i at det er den avgiftspliktige selv som har ansvaret for å gjøre denne beregningen. Reglene for fastsettelse av varers tollverdi er relativt kompliserte og bruk av feil tollverdi kan medføre etterberegninger og administrative sanksjoner i form av tilleggsavgifter.



etter regelverket. Ikke minst er korrekt tollverdi viktig av hensyn til statistiske formål og over kontrollen med vareinnførselen til landet.

Tollverdien fastsettes i henhold til reglene i tollovens § 7–10 flg. og utfyllende bestemmelser er gitt i tollforskriftens kapittel 7. Reglene er svært spesifikke og skiller mellom de tilfellene hvor kjøper og selger er avhengige og de tilfellene kjøper og selger ikke er avhengige.

Transaksjonsverdien er utgangspunktet for fastsettelsen av tollverdien. Virksomhet som importerer varer fra utlandet, kan da som hovedregel ta utgangspunkt i innkjøpsprisen på varen. Det må imidlertid gjøres justeringer for transport- og forsikringskostnader samt eventuelle særavgifter og toll som måtte påløpe ved importen. Videre må det justeres for royalty eller lisensgebyr som betales iht. særskilt avtale til en annen enn selgeren av varen, osv. I rettspraksis er det også slått fast at importøren i enkelte tilfeller må benytte videresalgsprisen i Norge som tollverdi.

I de tilfellene hvor varen er omsatt mellom parter som er avhengige, må det undersøkes om prisen er påvirket av avhengigheten. I så fall må tollverdien fastsettes i henhold til særskilte bestemmelser som følger av tolloven.

Korrekt fastsettelse av tollverdien forutsetter inngående kjennskap til disse reglene. Med mindre den avgiftspliktige selv har – eller sørger for å tilegne seg – tilstrekkelig kjennskap til tollverdireglene, bør den avgiftspliktige innhente bistand fra tredjepart.

En kunne også tenke seg at det ved tvil kunne innhentes en bindende forhåndsuttalelse vedrørende en vares tollverdi. Dette vil imidlertid ikke være mulig ettersom reglene om tollverdi forvaltes i henhold til tollovens regler og i henhold til tolloven er det ikke anledning til å avgi bindende forhåndsuttalelser vedrørende tollverdien.

Egenretting

I de tilfellene hvor importøren oppdager at det er gjort feil i forbindelse med egenfastsettelsen, kan dette i stor utstrekning korrigeres ved bruk av såkalt egenretting.

Fristen for å gjennomføre en egenretting som er til gunst for det enkelte avgiftssubjektet, er tre år etter utløpet av den aktuelle terminen. Et eventuelt krav om



De nye reglene endrer ikke plikten til å tolldeklare alle varer som ankommer norsk territorium.

Når det gjelder fastsettelsen av tollverdien, er det viktig å være klar over at det overfor skattemyndighetene er den avgiftspliktige importøren som er ansvarlig for eventuelle feil i forbindelse med fastsettelsen av tollverdien. Importøren hefter også for sine medhjelpers feil. Ved beregningen av innførselsmerverdiavgift i merverdiavgiftsoppgaven vil en normalt ta utgangspunkt i de opplysninger som fremgår av tolldeklarasjon, faktura og eventuell annen dokumentasjon. De fleste importører benytter seg av speditør for gjennomføring av tolldeklarerer, og selv om innførselsmerverdiavgiften ikke lenger skal betales inn til tollvesenet, er det fremdeles viktig at den tollverdien som oppgis i tolldeklarasjonen beregnes på riktig måte. Ettersom speditøren ikke lenger skal beregne og betale innførselsmerverdiavgiften i forbindelse med tolldeklarerer, er det imidlertid en viss risiko for at speditør vil ha mindre fokus på å fastsette korrekt tollverdi. Dette vil typisk være tilfelle når det ikke skal betales toll ved importen. Muligens bør importørene vurdere å revidere sine speditøravtaler slik at det fremgår klart at speditøren også i fremtiden

skal bistå med å beregne korrekt tollverdi i henhold til gjeldende regler, også i de tilfellene hvor varene ikke er tollpliktige. I så fall bør det også fremgå av avtalen at importøren kan kreve erstattet det økonomiske tapet importøren eventuelt pådrar seg som følge av eventuelle feil som speditøren kan klandres for.

Hvordan beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgiften – tollverdien – fastsettes

Innførselsmerverdiavgiften beregnes som nevnt av varens tollverdi. Riktig beregning av tollverdien er viktig selv om registrerte avgiftspliktige i stor grad kan fradragsføre et tilsvarende beløp som inngående merverdiavgift i sitt avgiftsregnskap i samme avgiftsoppgave. Dersom innførselsmerverdiavgiften er beregnet av en for lav tollverdi, risikerer også registrerte avgiftspliktige importører at det gjennomføres etterberegning av avgift og tilleggsavgift. Tollverdien er imidlertid som nevnt tidligere også grunnlaget for beregning av eventuell toll som påløper ved import av klær og tekstilvarer, slik at tollverdien heller ikke bør settes høyere enn det som er nødvendig

Avgift

egenretting må være kommet frem til skattemyndighetene innen utløpet av fristen. For kompensasjonsberettigede kommuner/ virksomheter er det her viktig å være klar over at fristen for egenretting/ endring av fastsetting av merverdiavgiftskompensasjon for innførselsmerverdiavgift ikke kan tas opp til endring til gunst for den skattepliktige etter utløpet av foreldelsesfristen for kompensasjonskrav, jf. skatteforvaltningsloven § 12–6 (1), siste setning. Dette innebærer at det ikke er anledning til å gjennomføre egenretting eller fremme forslag om endring til gunst for den kompensasjonsberettigede virksomheten senere enn en måned og ti dager etter at innførselen fant sted (jf. merverdiavgiftskompensasjonslovens § 10 som gir anvisning på tidsfrist og sammenfallende foreldelsesfrister for kompensasjonskrav).

Når avgiftsmyndighetene mottar melding om egenretting, vil denne enten bli lagt direkte til grunn eller oppgaven følges opp med en kontroll. I saker hvor avgiftsmyndighetene konkluderer med at de ikke er enige med den avgiftspliktige om de endringene som er gjort ved hjelp av egenretting, vil myndighetene fatte et vedtak hvor nytt beregningsgrunnlag for innførselsmerverdiavgift blir fastsatt. Om den avgiftspliktige ikke er enig i dette vedtaket, må dette påklages i henhold til gjeldende regler om klage på forvaltningsvedtak. En eventuell senere endring av avgiftsmyndighetenes eget vedtak, på avgiftsmyndighetenes initiativ, må gjennomføres i henhold til reglene om myndighetenes adgang til å endre egne vedtak, mer om dette nedenfor.

Når den avgiftspliktige gjennomfører egenretting, har han i henhold til merverdiavgiftsloven ingen plikt til å informere tollmyndighetene om egenrettingen. Det er imidlertid viktig å være klar over at den avgiftspliktige også har dokumentasjonsplikt overfor tollvesenet i henhold til tollloven og bokføringsregelverket. Den avgiftspliktige må derfor også informere tollmyndighetene om egenrettingen. I dag kan dette gjøres på to måter:

- (i) Speditør eller andre som representerer importør, eller importør selv kan skriftlig søke Tollvesenet om refusjon eller tilleggsberegning, alternativt endring av andre statistiske opplysninger. Søknaden journalføres hos Tolletaten og saksbehandles som en ordinær søknad.
- (ii) Speditører som er godkjente for elektronisk beregning, kan gjøre selve

omberegningen elektronisk mot Tollvesenet. Den elektroniske meldingen (forslag til korrigerende) er da selve søknaden.

Forvaltningens adgang til å endre til ugunst – uten klage

Endring av fastsettingen

Innførselsmerverdiavgift beregnes og rapporteres pr. i dag i forbindelse med den tolldeklarerings som gjennomføres ved varens ankomst til Norge, og fastsettelsen skjer i henhold til tollens regler. I henhold til tollens § 12–10 har tollvesenet pr. i dag en omfattende adgang til å endre fastsettelsen som skjer i forbindelse med deklarerings til ugunst for den avgiftspliktige når det er gjort feil ved fortolling. Denne bestemmelsen har sin opprinnelse i den gamle tollloven § 58 og var begrunnet i at tollvesenet i stor utstrekning vil måtte endre toll/avgifter til ugunst ettersom den ordinære tollbehandlingen ved innførselen skjer ved selvdeklarerings (ref. Ot.prp. nr. 58 (2006–2007) side 100). Eventuell etterprøving fra tollvesenets side skjer da ved kontroller – og fastsettelsen vil da skje i form av et vedtak hvor fastsettingen endres. Tollens frist for å endre fastsettingen til ugunst for den avgiftspliktige er pr. i dag tre år etter fortolling, alternativt tre år etter at det ble avdekket at en vare ikke har blitt fortollet, men da senest ti år etter innførselstidspunktet.

Tilsvarende regel er foreslått videreført i den nye skatteforvaltningslovens § 12–1. Skattemyndighetene kan her endre enhver fastsetting når fastsettingen er uriktig eller det ikke foreligger en fastsetting. Fristen for å gjennomføre endring av fastsettingen er etter de nye reglene satt til fem år etter utgangen av avgiftsterminen, ti år dersom vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt eller forholdet anmeldes. Sammenlignet med de tidligere reglene innrømmes altså skattekontoret en utvidet adgang til å endre fastsettingen til den avgiftspliktiges ugunst. Det er også verdt å merke seg at avgiftsmyndighetene ikke har noen *plikt* til å korrigerende feilaktige fastsettinger, og den avgiftspliktige kan heller ikke med hjemmel i § 12–1 kreve at myndighetene korrigerer feilaktige fastsettinger.

Endring av skattekontorets egne vedtak til ugunst for den avgiftspliktige uten klage

Forvaltningens adgang til å endre egne enkeltvedtak (andre enn fastsetningsvedtak) til ugunst for den avgiftspliktige uten klage, er pr. i dag hjemlet i forvaltningslo-

vens § 35. Endring til ugunst kan i utgangspunktet kun gjøres dersom den avgiftspliktige ikke er underrettet om vedtaket og vedtaket heller ikke er offentlig kunngjort, eller det aktuelle vedtaket må anses som ugyldig i henhold til forvaltningslovens regler. I henhold til forvaltningslovens § 41 anses et vedtak som ugyldig dersom det foreligger saksbehandlingsfeil og denne har hatt betydning for vedtakets innhold. Tilsvarende bestemmelse er foreslått videreført i den nye skatteforvaltningsloven § 12–11.

Dette innebærer blant annet at et vedtak om innførselsmerverdiavgift normalt ikke kan omgjøres til ugunst for den avgiftspliktige uten å gå veien om klagebehandling alene av den grunn at skattekontoret har lagt til grunn feilaktig forståelse av materielle regler, for eksempel dersom skattekontoret i et vedtak har lagt til grunn feil forståelse av de materielle reglene for hvilke unntak som gjelder for innførselsmerverdiavgift. Det må i tillegg foreligge en saksbehandlingsfeil for at vedtaket skal kunne omgjøres – og saksbehandlingsfeilen må i tillegg ha påvirket vedtakets innhold.

Frister for rettinger

Fristen for den avgiftspliktiges adgang til å foreta såkalt egenretting av fastsettingen er tre år.

Skattemyndighetenes frist for å endre fastsettingen, både til gunst og til ugunst for den avgiftspliktige, er etter de nye reglene utvidet til fem år uavhengig av om den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt eller ikke. En utvidet frist på ti år gjelder dersom vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt er til stede, dvs. dersom forholdet vurderes som forsettlig eller grovt uaktsomt.

Fristen for endring av vedtak i endrings sak er også fem år. Unntak gjelder likevel endring av vedtak til ugunst for den avgiftspliktige. Med mindre det foreligger nye opplysninger i saken, kan ikke endring gjennomføres senere enn fire måneder etter at det opprinnelige vedtaket ble truffet.

De nye reglene innebærer med andre ord en klar asymmetri mellom myndighetenes endringsadgang og den skattepliktiges adgang til klage og egenretting, noe som ble påpekt fra flere hold i høringsrunden.

Endring etter klage

Både fastsettingen og skattekontorets eventuelle endring av fastsettingen kan påklages av både den avgiftspliktige og forvaltningen. Klagefristen er her seks uker.

Skatteklagenemnda vil etter den nye forvaltningslovens regler være korrekt klageinstans.

Korrekt forvaltningsorgan når det gjelder innførselsmerverdiavgift

Tidligere ble innførselsmerverdiavgift håndtert av tollvesenet. Etter de nye reglene skal innførselsmerverdiavgiften forvaltes av skattemyndighetene, det vil si skattekontoret og skatteklagenemnda. Skattekontoret kan treffe vedtak om endring av fastsettelsen og Skattekontoret kan til en viss grad omgjøre egne vedtak og Skattedirektoratet omgjøre vedtak truffet av underordnet forvaltningsorgan. Skatteklagenemnda er forvaltningsorgan i klagesaker.

Det er imidlertid verdt å merke seg at tollvesenet fremdeles har regelverks- og myndighetsansvaret for tollverdireglene. Tollvesenet kan altså på eget tiltak fatte vedtak om å endre den tollverdien som er lagt til grunn i forbindelse med fastsettelsen. Tollvesenet har også kompetanse til å fatte nytt vedtak om tollverdiens størrelse dersom de er uenige i avgiftsmyndighetenes vurderinger av denne. Om tollmyndighetene fatter vedtak om at en annen tollverdi må legges til grunn enn det skattekontoret har lagt til grunn, vil det i henhold til forarbeidene (Prop. 1 LS (2015–2016), s. 257) «være nødvendig/hensiktsmessig å oversende opplysninger om dette til avgiftsmyndighetene. Avgiftsmyndighetene må vurdere hvilken betydning dette skal få for fastsettingen av innførselsmerverdiavgift». Dette kan ikke være korrekt? Tollmyndighetene oppfordres altså her til å informere avgiftsmyndighetene, men Skattekontoret har tydeligvis ingen plikt til å korrigere beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgiften tilsvarende. Kan Skattekontoret da unnlate å korrigere innførselsmerverdiavgiften selv om tollvesenet kommer til at en vesentlig lavere tollverdi skulle ha vært benyttet? For den avgiftspliktige vil en lavere tollverdi ha stor økonomisk betydning, særlig i de tilfellene hvor importøren driver delt virksomhet slik at han ikke nødvendigvis vil ha fradragsrett for hele den beregnede innførselsmerverdiavgiften. Mye taler her for at Tollvesenet i henhold til forvaltningslovens

§ 27 må anses forpliktet til å varsle den avgiftspliktige om vedtaket slik at den avgiftspliktige kan ivareta sine rettigheter. Videre må det være klart at dersom Tollvesenet legger til grunn at tollverdien er høyere enn det som tidligere er antatt, vil en eventuell endring av fastsettelsen måtte gjennomføres i henhold til de begrensningene og fristene som følger av reglene om endring til ugunst for den avgiftspliktige.

Administrative reaksjoner

Tvangsmulkt

Innførselsmerverdiavgift skal rapporteres i avgiftsoppgaven for den måneden innførselen ble tolldeklart. Manglende rapportering av innførselsmerverdiavgift i avgiftsoppgaven vil være et brudd på den avgiftspliktiges plikt til å levere lovpålagte opplysninger til skattemyndighetene.

I den nye skatteforvaltningsloven er det foreslått innført en generell adgang for skattemyndighetene til å ilegge tvangsmulkt når skattepliktige og tredjeparter ikke gir pliktige opplysninger innen fastsatte frister. Ved manglende rapportering av innførselsmerverdiavgift vil den avgiftspliktige bli varslet om at han vil bli pålagt en tvangsmulkt med mindre rapportering gjennomføres i samsvar med gjeldende regler innen en frist som er fastsatt i vedtaket om tvangsmulkt. Formålet med en slik tvangsmulkt er med andre ord å legge et press på den avgiftspliktige slik at han oppfyller sin opplysningsplikt innen en fastsatt frist. Overholdes ikke fristen, vil den avgiftspliktige bli ilagt en tvangsmulkt.

Tvangsmulkt anses i praksis ikke som en straffereaksjon. Det er derfor ingen ting i veien for at myndighetene både ilegger en tvangsmulkt og senere en tilleggsavgift for det samme forholdet.

Tilleggsavgift

I henhold til dagens bestemmelser påløper tilleggsavgift i avgiftssaker utelukkende når den avgiftspliktige har overtrådt regelverket og skattyteren kan klandres for feilen, med andre ord når det foreligger forsett eller uaktsomhet på den avgiftspliktiges hånd. Dette fremgår av merverdiavgiftslovens § 21–3 for ordinær innenlandsk merverdiavgift og merverdiavgiftslovens § 11–2, jf. tollovens § 16–10 for innførselsmerverdiavgift.

I den nye skatteforvaltningsloven er det foreslått innført at tilleggsavgift påløper på et objektivt grunnlag. Tilleggsavgift skal

ilegges dersom den avgiftspliktige har misligholdt sin opplysningsplikt ved unnlatt levering/rapportering eller ved å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger og dette har eller kunne ha ført til avgiftsmessige fordeler. Unntak gjelder imidlertid dersom det foreligger en unnskyldningsgrunn.

Hva som skal anses som en unnskyldningsgrunn, må vurderes i det enkelte tilfellet. I forarbeidene er det blant annet henvisning til: «sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak», og det antydes at systemmessige misforståelser, som for eksempel at det gjøres tekniske feil ved innlevering i Altinn, i enkelte tilfeller kan tenkes å være en relevant unnskyldningsgrunn. Manglende erfaring og kunnskap hos virksomhetens personale, for eksempel som følge av nyansettelser eller bytte av personell i forbindelse med pensjonering eller flytting, vil antagelig ikke bli akseptert som unnskyldningsgrunn. Videre er det helt klart at rettsvillfarelse ikke godkjennes som unnskyldningsgrunn. Det er imidlertid antydning i forarbeidene at feil som følger av en ny eller uklar rettsregel i enkelte tilfeller kan bli akseptert som unnskyldningsgrunn.

Tilleggsavgiftens størrelse

Den foreslåtte satsen for tilleggsavgift, som vil påløpe på objektivt grunnlag, altså uavhengig av skyld, er 20 %.

I tilfeller der den avgiftspliktige har utvist skyld i form av forsett eller grov uaktsomhet, er det foreslått benyttet en skjerpet tilleggsavgift på 20 % i tillegg til den ordinære satsen – totalt 40 %. Skjerpet tilleggsavgift må påregnes f.eks. når en feil er påpekt ved et tidligere bokettersyn hos den avgiftspliktige, og det ved et senere bokettersyn viser seg at den avgiftspliktige fremdeles gjør samme feilen. Den skattepliktige identifiseres her med eventuelle medhjelperes feil. Dersom det foreligger planlagte og systematiske unndragelser, er det foreslått innført en skjerpet tilleggsavgift på 40 % i tillegg til den ordinære satsen – altså totalt 60 %.

I henhold til dagens praksis er det anledning til å begrense tilleggsavgiften til et bestemt beløp når en prosentmessig beregning medfører at tilleggsavgiften anses å bli for stor i forhold til den foreliggende uaktsomheten. Finansdepartementet har i forbindelse med utarbeidelsen av de nye reglene vurdert hvorvidt det bør innføres en øvre grense for tilleggsavgift, men konkluderte med at de ikke ønsket å innføre en øvre

Avgift

beløpsgrense for den tilleggsavgiften som kan ilegges fordi de mener at det var viktig at den tilleggs-skatten som ilegges reflekterer den skatten som kunne ha vært unndratt. Med mindre det foreligger unnskyldningsgrunner slik loven definerer disse, skal det altså etter de nye reglene beregnes tilleggsavgift med angitt proSENTSATS dersom vilkårene er til stede. Skyldkravet fjernes for illeggelse av tilleggs-skatt med 20 % – og en beløpsmessig begrensning er altså ikke lenger mulig. Om en skal kunne oppnå en reduksjon i tilleggsavgiften, må det etter de nye reglene foreligge en unnskyldningsgrunn – og denne unnskyldningsgrunnen må påberopes av den avgiftspliktige selv. I Prop. 38 L heter det riktignok at: «Skattemyndighetene bør imidlertid være oppmerksomme på muligheten for at det kan foreligge unnskydelige forhold og ta opp spørsmålet dersom de finner grunnlag for det i den enkelte saken. Skattekontoret kan også anvende regelen av eget tiltak dersom det fremgår av omstendighetene at vilkårene er oppfylt.» Dersom den avgiftspliktige ikke er klar over at han kan påberope seg en faktisk foreliggende unnskyldningsgrunn og sakens dokumenter heller ikke inneholder informasjon som antyder at det foreligger en unnskyldningsgrunn, har altså ikke avgiftsmyndighetene plikt til å undersøke om det foreligger en unnskyldningsgrunn.

Unntak fra tilleggsavgift

Innføring av objektivt ansvar for det laveste nivået av tilleggs-skatt, ingen mulighet til å begrense tilleggs-skatten til et spesifikt beløp, og det forhold at den avgiftspliktige selv må være klar over at han selv må påberope seg eventuelle unnskyldningsgrunner, kan i seg selv tyde på en fremtidig skjerpelse av skattemyndighetenes praksis når det gjelder tilleggsavgift. Det er likevel verdt å merke seg at det i den nye skatteforvaltningslovens § 14–4 bokstav c) er foreslått lovfestet flere unntak fra tilleggsavgift. Bl.a. er det i de såkalte inn/ut-tilfellene hvor «selger unnlater å beregne merverdiavgift av ordinær bokført omsetning, og det godtgjøres at kjøper har full fradragrett, eller kjøper vil ha rett til kompensasjon for merverdiavgiften etter merverdiavgifts-kompensasjonsloven» foreslått lovfestet det at det ikke skal beregnes tilleggsavgift. Det er imidlertid verdt å merke seg at dette unntaket etter bestemmelsens ordlyd kun gjelder for tilleggsavgift i de tilfellene hvor det foreligger omsetning med én selger og én kjøper. Innførselsmerverdiavgift omfattes med andre ord ikke av ordlyden i denne unntaksbestemmelsen, selv om importøren

som et registrert avgiftssubjekt vil ha full fradragrett i forbindelse med egenfastsettingen. Muligens kan en argumentere med at bestemmelsen må gis en analog anvendelse i forbindelse med egenfastsetting av innførselsmerverdiavgift. Spørsmålet bør i så fall tas opp med skattemyndighetene først, ettersom en på bakgrunn av ordlyden i forslaget ikke uten videre kan legge til grunn at bestemmelsen også omfatter innførselsmerverdiavgiften.

Etter den nye bestemmelsen i § 14–4 skal det heller ikke beregnes tilleggsavgift i de tilfellene hvor den skattepliktige selv tar initiativet til å korrigere feil (for eksempel ved å benytte egenretting) slik at det kan fastsettes riktig avgift og dette ikke er foranlediget av en kontroll/varsel om kontroll mv. Dersom en avgiftspliktig oppdager feil i forbindelse med fastsettingen, bør han derfor så raskt som mulig gjennomføre korrigerende ved hjelp av egenretting slik at tilleggsavgift unngås.

Oppsummering og anbefalinger

Jobben med å beregne, rapportere og betale korrekt innførselsmerverdiavgift overlates fra 1. januar 2017 til den avgiftspliktige selv. Korrekt beregning forutsetter detaljert kjennskap til merverdiavgiftslovens regler og reglene om fastsettelse av varers tollverdi.

Som alltid når det innføres nye regler på et område vil det nok også denne gangen oppstå en rekke uavklarte spørsmål og problemstillinger så snart reglene tas i bruk. For den enkelte avgiftspliktige er det da viktig å være klar over at feil eller manglende fastsetting på grunn av manglende kjennskap til regelverket ikke nødvendigvis fritar for illeggelse av tilleggsavgift. Som følge av reglene i ny skatteforvaltningslov vil nå tilleggsavgift på 20 % bli ilagt på objektivt grunnlag med mindre det foreligger en unnskyldningsgrunn. I tillegg utvides skattemyndighetenes adgang til å etterberegne avgifter til fem år. Det blir da svært viktig å sette seg inn i de nye reglene. Virksomheter som er i tvil om sine forpliktelser, bør i god tid før reglene trer i kraft avklare hvorvidt de nye reglene om egenfastsetting av innførselsmerverdiavgift omfatter dem og eventuelt etablere nødvendige rutiner for korrekt beregning, rapportering, fradragføring eller betaling av avgiften. Videre bør det antagelig nedfelles i avtale med speditør at speditør, også etter at de nye reglene trer i kraft, skal sørge for å oppgi korrekt tollverdi på tolldeklarasjonen slik at den avgiftspliktige

kan legge denne til grunn i forbindelse med fastsettingen.

Det er også verdt å merke seg at selv om tollverdien er korrekt beregnet ut fra de opplysningene som foreligger på innførselstidspunktet og innførselsmerverdiavgift er rapportert på dette grunnlaget, er det likevel ingen garanti for at rapportert avgift er korrekt. Som i dag må det for eksempel også tas høyde for at leverandøren i utlandet kanskje sender en tilleggsfaktura til den norske kjøperen. Kanskje er det en proforma faktura som følger varen ved ankomst Norge? Dette kan for eksempel være tilfellet når «commercial invoice» ennå ikke var produsert på det tidspunktet varene ble sendt til norsk kjøper, for eksempel fordi den endelige prisen på leveransen ennå ikke var avklart, eller at det på forsendelsestidspunktet ennå ikke var avklart hvilke volumrabatter som vil oppnås i en periode. Er det da avvik mellom det som rapporteres ved innførselen og det som faktisk betales til utlandet, oppstår det avvik. Det er også en rekke andre scenarioer som kan føre til tilsvarende utfordringer, og det må da gjennomføres en korrigerende av tidligere oppgitt tollverdi ved at den innførselsmerverdiavgiften som er rapportert i avgiftsoppgaven, korrigeres ved egenretting. Tollvesenet må også varsles om forholdet (se ovenfor).

Vår erfaring er at importører bare unntaksvis har kjennskap til tollverdi-bestemmelser.

I alle år har avgiftspliktige mer eller mindre ukritisk rapportert og fradragført det som er angitt på tolldeklarasjonen. Når man nå kommer i den situasjonen at importøren og dennes regnskapsmedarbeider selv må ta stilling til hva som er korrekt tollverdi og innførselsmerverdiavgift – med eller uten støtte av en tolldeklarasjon – må importøren, hans interne eller eksterne regnskapsmedarbeidere og faktisk også revisorer i sterkere grad enn tidligere tillegge seg detaljert kjennskap til de nye reglene om innførselsmerverdiavgift og tollverdireglene.