

Tollovgivningen deles opp

Tollovgivningen deles opp i vareførselsloven og tollavgiftsloven. I tillegg flyttes en rekke tollfritak til merverdiavgiftsloven. Flere sentrale høringsinstanser som har vært svært kritiske til å dele opp nåværende tollavgivning, har ikke blitt hørt av Finansdepartementet.



Advokat
Kjerstin Ongre
KPMG Law Advokatfirma

En del uheldige sider med oppsplittingen

Forslaget

Finansdepartementet har valgt å opprettholde forslaget som ble lagt frem i et omfattende høringsnotat 6. mai 2019 og har i liten grad tatt hensyn til innvendingene fra bl.a. Tolltaten som skal praktisere reglene. Både Advokatforeningen og flere rådgivere har gitt uttrykk for uheldige sider med denne oppsplittingen. Tolltaten har i sitt omfattende høringsnotat innledningsvis vist til at «Toll og vareførsel henger således tett sammen og vi mener at dette best reguleres i én lov. Oppsplittingen medfører kompliserte henvisningsteknikker og dette gjør regelverket mer fragmentert og mindre tilgjengelig». De to nye lovene er lagt frem i en samlet lovproposisjon (Prop. 237 L (2020-2021) som skal erstatte tolloven (Lov om toll og vareførsel av 21. desember 2007 nr. 119).

Det overordnede målet med forslaget er å etablere et oppdatert lovverk som er tilpasset Tolltatens ansvarsområder etter oppgaveoverføringen til Skatteetaten. Finansdepartementet viser til at dette både vil synliggjøre Tolltatens oppgaver etter eget regelverk og å klargjøre og forankre i loven at etaten også utfører en rekke andre oppgaver for andre myndigheter. I tillegg er det tatt



Det overordnede målet med forslaget er å etablere et oppdatert lovverk som er tilpasset Tolltatens ansvarsområder etter oppgaveoverføringen til Skatteetaten.

hensyn til at den norske tollavgivningen også må harmonisere bedre med tilsvarende bestemmelser i EU.

Få materielle endringer

Det er relativt få materielle endringer som fremmes og forslagene kan ved første øyekast se ut som departementet nøyer seg med en mer teknisk endring knyttet til fordeling av forvaltningsoppgaver mellom Skatteetaten og Tolltaten. Det er gjort et forsøk på å skille mellom vareførsel og fastsettelse av toll. Hvis lovforslagene vedtas i Stortinget,

betyr nok dette likevel at de fleste brukerne av regelverket vil oppfatte deler av tollregelverket som enda mindre tilgjengelig og mindre brukervennlig enn i dag. Her må vi bl.a. forholde oss til en lovteknikk med en rekke henvisninger til hverandre og som medfører regulering av omtrent like forhold i begge lovene. Det gjelder bl.a. bestemmelser om taushetsplikt, personvernopplysninger, bestemmelser om kontroll og sanksjonsbestemmelser, bokføringspålegg samt tollsamarbeid med annen stat. I en optelling ser det ut

Oppsummering av forslaget

- Det overordnede målet er å etablere et oppdatert lovverk som er tilpasset Tolletatens ansvarsområder etter oppgaveoverføringen til Skatteetaten.
- Ny definisjon av begrepet «deklarant» – Med deklarant menes den som leverer en deklarasjon i eget navn, eller den som deklarasjonen leveres på vegne av. Det omfatter både deklarasjon ved innførsel og ved utførsel.
- Ny definisjon av begrepet «deklarasjon» vil være «en melding om at en vare skal underlegges en bestemt tollprosedyre»
- Enkelte tollprosedyrer vil i større grad samsvare med EUs tollkodeks når det gjelder oppbygging og begrepsbruk. Innlegg på tolllager er blitt til en tollprosedyre.
- Bestemmelsene om klassifisering av varer og tollverdi er i all hovedsak en videreføring av gjeldende rett og tatt inn i vareførselsloven.
- I vareførselsloven er det inntatt bestemmelser om henholdsvis deklarantens og tollmyndighetenes adgang til å endre opplysninger i deklarasjonen.
- Fastsetting av tollavgift skal skje ved levering av «melding for tollavgift» som skal leveres som en del av tolldeklarasjonen. Regler om leveringsmåte, frist mv. er nevnt i vareførselsloven.
- Nytt for landbruksvarer er at også den som ved erverv av vare med nedsatt tollavgift på vilkår om at varen brukes på en bestemt måte, kan bli tollavgiftspliktig ved brudd på vilkårene.
- Reglene om tilleggstoll, omtalt som tilleggssavgift, er endret i samsvar med tilsvarende regler om tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven
- Stortinget bør være oppmerksom på at de foreslåtte lovforslagene kan fjerne det norske tollregelverket fra det som er en felles internasjonal forståelse av faget og innføre en kunstig sammensmelting med skatteretten.

som det er 38 henvisninger i tollavgiftsloven til vareførselsloven. I tillegg er mange av bestemmelsene direkte overlappende.

Ny definisjon av begrepet «deklarant»

Min erfaring med grensekryssende handel er at de fleste importører overlater fortellingen til store internasjonale befraktnings- og spedisjonsfirmaer hvor dette med å frigi varene raskt er sentralt, og med dette glemmer at leverandørkjedene bakover svært ofte er organisert i store konserner med mer komplisert selskapsstruktur. Sistnevnte medfører ofte at verken importøren eller speditøren har god nok kjennskap eller dokumentasjon for å deklare korrekt tollverdi, korrekt klassifisering av varene eller kjenner til om varene tilfredsstillende rett til tollfritak etter opprinnelsesreglene i frihandelsavtalene. En ny definisjon i begge lovene av begrepet «deklarant» kan i tillegg gi utfordringer.

Nedenfor gis det først en overordnet gjennomgang av regelverksstrukturen, herunder omtale av noen av de mest sentrale bestemmelsene i henholdsvis den nye vareførselsloven og den nye tollavgiftsloven. I denne artikkelen fremheves i hovedsak noe av det som

kan fremstå som materielt nytt. Reglene om kontroll, administrative reaksjoner og straff er ikke særlig nevnt. I min oppsummering kommer jeg tilbake til hvorfor det kan fremstå som uheldig å splitte opp regelverket.

Regelverksstrukturen

Dagens tollov dekker både toll og vareførsel slik det også er strukturert i mange andre land og bygger i stor grad både på internasjonale tollkonvensjoner og frihandelsavtaler.

I proposisjonen er det vist til at reglene om vareførsel og reglene om toll regulerer forskjellige forhold og med dette har ulike formål. Toll er en avgift på nærmere bestemte varer som importeres til Norge, og reglene om toll gjelder i hovedsak plikten til å svare toll, beregne toll og gi fritak for toll. Videre er det vist til at toll har den egenskapen å være et offentligrettslig pengekrav med klare likhetstrekk med merverdavgift og særavgifter som oppstår ved import av varer.

For vareførselsreglene er det i proposisjonen vist til at de har en mye bredere begrunnelse og gjelder som et generelt rammeverk for inn og utførsel av alle

varer og gjelder uavhengig av om det skal beregnes toll på importtidspunktet.¹

Nærmere om utkast til vareførselsloven (ny lov om inn- og utførsel av varer)

Vareførselslovens saklige virkeområde
Vareførselslovens saklige virkeområde omfatter i hovedsak innhenting av opplysninger om og kontroll med varer som importeres til og eksporteres fra det norske tollområdet, herunder regler om deklarasjonsplikt, tollbehandling og tollprosedyrer. I tillegg er også klassifisering av varer og beregning av tollverdi tatt inn i vareførselsloven.

Det er videre lagt opp til at forvaltningsloven skal gjelde generelt for Toll-etaten på vareførselsområdet, men også spesielle forvaltningsregler er tatt inn i vareførselsloven. Disse særskilte forvaltningsreglene er i hovedsak en videreføring av forvaltningsreglene i dagens tollov kapittel 12, men med noen endringer. Det foreslås at dagens regler om tvangsmulkt i tolloven § 12-1 videreføres uendret. Også dagens regler om overtredelsesgebyr i tolloven § 16-17

¹ Prop. 237 L (2020-2021) pkt. 1 s. 5 om proposisjonens hovedinnhold og gjentas i pkt. 5.4 s. 19 om vurderinger og forslag.

foreslås videreført, men med enkelte materielle endringer.

Harmonisering av EUs tollkodeks UCC

Sentralt i de nye bestemmelsene om plikter ved import og eksport av varer er at de enkelte tollprosedyrene i større grad vil samsvare med EUs tollkodeks når det gjelder oppbygging og begrepsbruk. Samtidig skal oppgavene Tolletaten alltid har hatt med å beskytte samfunnet mot ulovlig import og eksport synliggjøres bedre.

Med utgangspunkt i EU-retten gjennom EØS-avtalen, og derigjennom som en naturlig del av norsk rett, er det ikke overraskende at det gjøres et forsøk på harmonisering med EUs tollkodeks (UCC), dvs. letter tilgjengeligheten for næringslivet og gir godt grunnlag for samarbeid med andre tollmyndigheter, ikke minst i våre naboland Sverige og Finland. Sistnevnte gjelder ikke minst ved at det innføres lignende tollprosedyrer som benyttes av Norges viktigste handelspartnere. Dette gjelder særlig innføring av begrepet tollprosedyre for innleggelse av varer på tollager og tollprosedyrene for sluttbruken av varene.

Lovforslaget er inndelt i 14 kapitler og mange av kapitlene er som nevnt en direkte videreføring av gjeldende rett. Nedenfor gis det en kort omtale av enkelte deler av forslaget.

Lovens virkeområde – Kapittel 1 Innledende bestemmelser

Loven skal sikre riktige og fullstendige opplysninger om varer som importeres og eksporteres, som grunnlag for fastsetting av avgifter og til bruk for kartlegging og statistikk. Lovens virkeområde er tollområdet som utgjør det norske fastlandet og territorialfarvannet. Her er det gitt bestemmelser om lovens formål og noen nye definisjoner.

Loven gjelder ikke for Svalbard, Jan Mayen og Norges Biland. Det er derfor nytt at Finansdepartementet foreslår at det i forskriftsform kan gis hjemmel til at loven eller deler av den skal gjelde for Svalbard og Jan Mayen og at disse områdene hver for seg eller

Vareførselsloven

Kapittel 1:	Innledende bestemmelser
Kapittel 2:	Plikter ved ankomst til tollområdet
Kapittel 3:	Tollbehandling
Kapittel 4:	Tollprosedyrer ved innførsel mv.
Kapittel 5:	Plikter ved avreise fra tollområdet og prosedyren utførsel
Kapittel 6:	Klassifisering og tollverdi
Kapittel 7:	Særlige forvaltningsregler
Kapittel 8:	Kontroll
Kapittel 9:	Samarbeid med annen stat
Kapittel 10:	Kontroll med varer som gjør inngrep i immaterialrettigheter
Kapittel 11:	Tilbakehold og beslag av varer mv.
Kapittel 12:	Administrative reaksjoner og straff
Kapittel 13:	Handelstiltak
Kapittel 14:	Ikrafttredelse og endringer i andre lover

samlet skal kunne være et eget tollområde. I proposisjonens pkt. 9.1 s. 36 om Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget til vareførselsloven, er dette nevnt:

«I hvilken utstrekning vareførselsloven skal gjelde for disse områdene og om områdene i så fall hver for seg eller sammen skal være eget tollområde, må vurderes nærmere i et eventuelt forskriftsarbeid. Det må da også vurderes om det er behov for særskilte regler for Svalbard og Jan Mayen, innenfor forskriftshjemmelen i den enkelte lovbestemmelse som gjøres gjeldende. Som eksempel kan nevnes særlige regler om plikten til å forhåndsvarsle etter § 2-1 og om innholdet i deklarasjonen for prosedyren overgang til fri disponering etter § 4-1 og prosedyren utførsel etter § 5-9. Det kan også være behov for å gi særlige regler tilpasset forholdene på Svalbard som avviker fra lovens bestemmelser og forskriftshjemler, og loven gir hjemmel for det.»

Definisjonen av deklaratant og deklarasjon

Begrepet deklaratant

Mer sentralt er imidlertid innføringen av definisjonen om «deklaratant». Finansdepartementet viser til at tollloven ikke har noen definisjon av deklaratant, men at uttrykket i praksis brukes om den som leverer deklarasjonen. Departementet mener det er hensiktsmessig å definere uttrykket i loven, nettopp for å unngå uklarhet om inn-

holdet. I § 1-3 (a) er dette definert som «den som leverer en deklarasjon i eget navn, eller den som deklarasjonen leveres på vegne av.»

Definisjonen tilsvarer definisjonen av «deklaratant» nevnt i artikkel 5 nr. 15 i EUs tollkodeks. På side 39 i proposisjonen vises det til:

«I bokstav a defineres «deklaratant». Med deklaratant menes den som leverer en deklarasjon i eget navn, eller den som deklarasjonen leveres på vegne av. Det omfatter både deklarasjon ved innførsel og ved utførsel. Enkelte høringsinstanser har merknader til denne definisjonen. Advokatforeningen mener at forslaget til definisjon kan synes forvirrende, da uttrykket deklaratant i dag brukes om den som gjennomfører fortollingen, som oftest en speditør. Norsk Øko-forum skriver at det er «uheldig å endre begrep som er så godt innlemmet i handels- og transportbransjen», og at den foreslåtte endringen «kan føre til uklarheter og misforståelser». Også Statistisk sentralbyrå gir uttrykk for at definisjonen er uklar.»

Flere av høringsinstansene viser til at deklaratantbegrepet gis et annet innhold enn dagens forståelse av begrepet. Selv om forslaget stemmer overens med EUs definisjon, så definerer EU i tillegg «representant» (customs representative). Det er dermed en risiko for at det kan oppstå uklarheter siden «repre-

sentant» ikke er særskilt definert. I praktisk fortolling er det i dag gjerne speditøren som vi tenker på som deklarannten. Sistnevnte samstemmer i dag godt med slik tolldeklarasjonen er innmeldt hvor det i boks 8 på tolldeklarasjonen for innførsel skal fremgå den som er «mottaker» (importøren) av varene og hvor det i boks 14 oppgis deklaratant/representant. I de aller fleste tilfellene antas det at denne nye definisjonen fortsatt vil være i samsvar med dagens praksis. Utfordringen blir om det er mottakeren i boks 8 som ikke er gitt noen egen definisjon i lovforslaget eller om det er deklaratanten i boks 14 som er den reelle vareeier eller mottaker og som kan ha rett til å fradragføre innførselsmerverdiavgiften i sin skattemelding for merverdiavgift (MVA-meldingen).

Begrepet deklarasjon

Deklarasjon har også fått sin egen definisjon og vil være «en melding om at en vare skal underlegges en bestemt tollprosedyre» (§1-3 (b)). Det følger av § 3-2 at det for alle varer som skal underlegges en tollprosedyre, skal leveres en deklarasjon tilpasset den aktuelle prosedyren. Deklarasjonen skal inneholde alle opplysninger som er nødvendige for prosedyren varen skal underlegges. Det vi si at det skal leveres en melding og ikke lenger en søknad. For å forstå dette nye meldingssystemet for valg av tollprosedyre og i de tilfellene deklaratanten velger å benytte seg av en speditør, fremgår det av § 3-3 at dersom deklarasjonen leveres på vegne av deklaratanten, må det kunne godtgjøres at deklarasjonen leveres på vegne av denne. Hvordan dette skal godtgjøres, fremgår ikke direkte av lovbestemmelsen, men departementet viser i proporsjonen s. 45 til at EU-retten:

«I EUs tollkodeks er forholdet mellom deklaratanten og en fullmektig formalisert gjennom ordningen med tollrepresentant («customs representative»), som er en fullmektig som har fullmakt til å opptre og handle på vegne av andre. Dette er ikke på samme måte formalisert i vareførselsloven, men det fremgår av annet punktum at dersom deklarasjonen leveres på vegne av en

annen, må den som leverer deklarasjonen om nødvendig kunne godtgjøre at deklarasjonen leveres på vegne av denne. Det følger av tredje punktum at den som leverer deklarasjonen må kunne legge frem de aktuelle varene for tollmyndighetene. I praksis blir varene som oftest lagt frem av transportøren ved grensepassering.»

Ideelt sett bør importørene sikre seg at alle opplysninger som skal inngis på meldingstidspunktet kan dokumenteres i avtale med «tollrepresentanten» om deres bistand. I dag er det ikke alltid så enkelt for en importør og reell vareeier å få formalisert slike avtaler. Det er gjerne eksportøren som velger transportør og speditør i eksportlandet og som med dette påvirker hvem som vil ha rollen som transportør/speditør i importlandet. Mangelen av slike formelle avtaler gjør det ofte vanskelig for varemottaker/vareier/importør å dokumentere at ev. feil kan knyttes til slike medhjelpere som opptrer på deres vegne.

Tollprosedyrer og innleggelse på tollager

Det er positivt at tollprosedyrene er definert nærmere i vareførselsloven kapittel 4, herunder at innlegg av varer på tollager gjøres om til en tollprosedyre, noe som vil innebære deklareringsplikt.

I boks 1 på tolldeklarasjonen for import benyttes kode 7 for å synliggjøre innlegg på tollager. Alternativt benyttes transitteringsprosedyren med direkte innlegg på tollager med tildeiling av et godsregistreringsnummer for hva som legges inn på tollageret. Toll-etaten burde derfor som et utgangspunkt allerede i dag ha kunnskap om mengden av varer som legges inn på et tollager. I praksis er dette annerledes og med innføring av denne meldeplikten vil Tolletaten få et bedre virkemiddel og oversikt over varene plassert under tollprosedyren for tollager.

Tollagerholder er i dag pålagt å føre tollagerregnskap, som innebærer at lagerholder må ha løpende kontroll med varene på lageret. Varene blir først

deklarerert når de tas ut av tollageret for frigjøring eller for å legges under en annen tollprosedyre. I dag tillates det å opprette og drifte tollager A som i praksis innebærer lagring hos varemottaker, såkalt direktekjøring. Direktekjøring innebærer at varene etter import til Norge kjøres direkte til varemottaker for lossing og lagring, i stedet for at de legges inn på tollagerholderens lager. I proposisjonen vises det til at anslagsvis 95 % av alle varer under tollagerordningen blir direktekjørt. Hos varemottaker kan det mangle internkontrollsystem for om varene står til fri disposisjon og dermed kan videreselges eller om speditøren gir god nok informasjon om at varene er endelig fortollet og stilt til fri disposisjon for bruk hos mottaker.

Deklarering av varer under prosedyren tollager bør bidra til at Tolletaten vil få bedre kunnskap om den store mengden varer som innføres og legges på tollager, herunder å gi bedre muligheter for å motvirke ulovlig vareførsel, noe som vil bidra til bedre konkurransevilkår for lovlydige næringsdrivende.

Klassifisering og tollverdi

Feil lovteknikk?

Bestemmelsene om klassifisering av varer og tollverdi er i all hovedsak en videreføring av gjeldende rett og tatt inn i kap. 6 i vareførselsloven. Etter mitt skjønn fremstår dette som svært uheldig lovteknikk når bestemmelsene om klassifisering av varer og tollverdireglene er flyttet vekk fra bestemmelsene om fastsettelse av tollavgift.

Departementet har til tross for sterk kritikk opprettholdt forslaget i høringsnotatet og plassert bestemmelsene under vareførselsloven. Slik som i dag skal klassifisering av varer skje i samsvar med Konvensjonen om det harmoniserte system for beskrivelse og koding av varer (HS-konvensjonen) og HS-nomenklaturen. Korrekt klassifisering i tolltariffen vil spesielt for landbruksvarer være avgjørende for både spørsmål om avgiftsplikt og avgiftssats og hører etter mitt skjønn best hjemme i tollavgiftsloven.

En sentral bestemmelse i dagens tolllov § 7-20 om utsatt endelig verdifastsettelse skal videreføres i forskrift til vareførselsloven § 4-1 i. Det vil si at bestemmelsen er regulert bort i forskriftsbestemmelser gitt med hjemmel i bestemmelsene om prosedyren for overgang til fri disposisjon. Det er uheldig å flytte en så viktig bestemmelse fra lov til forskrift. Det er fortsatt ikke avklart om det i praksis kan gis slik forhåndsuttalelse om utsatt fastsettelse av tollverdi siden dette ikke er nevnt i vareførselsloven § 7-6.

Tollverdi og handel innenfor samme konsern

Retten til endelig utsatt tollverdi er svært sentral for mange importører. På vegne av en rekke konserner har jeg over mange år bedt om at selskapene gis anledning til utsatt fastsettelse av endelig tollverdi. Konserninterne internprisingsavtaler medfører ofte at prisen på varene ikke er kjent på innførselstidspunktet. Endelig fastsettelse skjer på et senere tidspunkt, gjerne ved avslutning av selskapets regnskapsår. Bestemmelsen er ikke en prosedyreregulering, men en regel som handler om fastsettelsen av tollverdi som gjennomfører artikkel 13 i WTO-avtalen om gjennomføring av artikkel VII i Generalavtalen om tolltariffer og handel 1994. For alle praktiske formål bør dette sikres gjennom retten til en forhåndsuttalelse for korrekt beregning av tollverdien. Dette vil også være sentralt for å beregne tollverdi av brukte varer eller varer som ikke skal eies av den som importerer varen.

Helst burde de etter hvert eldre bestemmelsene i WTO-avtalen korrigeres slik at tollverdibestemmelsene i langt større grad enn i dag er i takt med størstedelen av internasjonal handel ved å gi tydeligere bestemmelser om pris og verdisetting ved salg og overføring av varer over landegrensene innenfor samme konsern.

Særlige forvaltningsregler

De generelle forvaltningsreglene gitt i forvaltningsloven gjelder, men særlige regler for tollforvaltningen er tatt inn i utkast til kap. 7 i vareførselsloven. Det

vil si at kap. 7 har regler som erstatter eller delvis supplerer forvaltningsloven. Det er blant annet bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt, endring av opplysninger i deklarasjonen og bindende forhåndsuttalelser. Klagefristen foreslås forlenget fra tre til seks uker. Ordningen med AEOer (Authorized Economic Operators) videreføres.

I loven §§ 7-2 og 7-3 er det inntatt to nye bestemmelser om henholdsvis deklaratens og tollmyndighetenes adgang til å endre opplysninger i deklarasjonen. Dette er sentrale bestemmelser og som også i dag ofte benyttes når speditøren eller importøren oppdager feil informasjon i tolldeklarasjonen som godkjent i TVINN.

Nærmere om utkast til ny tollavgiftslov (tollavgiftsloven)

Tollinntektene

Tidligere hadde tollinntektene stor betydning som fiskalinntekter, men har i dag begrenset betydning. For industrivarer er det kun toll på enkelte klær og tekstilprodukter. For landbruksvarer har toll en langt større betydning og må ses i sammenheng med behovet for å beskytte norsk landbruk slik at tilbudet av norske landbruksvarer kan skje til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Tollinntektene for 2020 utgjorde 3,307 milliarder kroner som utgjør omtrent 0,3 % av statens fiskale inntekter.²

Fastsetting av tollavgift skal skje ved levering av «melding for tollavgift» som skal leveres som en del av tolldeklarasjonen. Regler om leveringsmåte, frist mv. er nevnt i vareførselsloven. Gjeldende regler om administrative reaksjoner, tvangsmulkt og overtredelsesgebyr, videreføres uendret. Det foreslås at dagens regler om tilleggstoll endres i tråd med reglene om tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven. Dette medfører at dagens krav om subjektiv skyld bortfaller. Det innføres en fast sats på 20 % tilleggstoll etter modell fra skatteforvaltningsloven, med mulighet til skjerpet tilleggstoll på inntil 40 %.

Lovforslaget er inndelt i 13 kapitler og mange av kapitlene er som nevnt en direkte videreføring av gjeldende rett. Nedenfor gis det en kort omtale av enkelte deler av lovforslaget.

Tollavgift og ansvarssubjekt

Tollavgiftsloven skal regulere plikten til å svare tollavgift, herunder regler om fastsettelse, fritak og refusjon. Som følge av nye prosedyrer i vareførselsloven, er vilkårene for når tollavgift skal beregnes, tidfesting og hvem som skal beregne tollavgift, utformet på en annen måte enn i gjeldende tolllov. Begrepet tollskyld som ble innført i gjeldende tolllov, er tatt ut og erstattes med «plikt til å beregne tollavgift». Her ønsker departementet å ta en bestemmelse som ligner mer på uttrykket skattepliktig etter skatteforvaltningsloven enn å følge EU-rettens innarbeidede begrep om «customs dept».

Tolleetaten vil i samsvar med tollavgiftsloven ha mulighet til å forholde seg til flere enn den som leverer meldingen om tollavgift. Det er gitt særlige bestemmelser om medansvar for tollavgift dersom vedkommende visste eller burde ha visst at opplysningene var uriktige eller ufullstendige. Det samme gjelder den som har ervervet eller oppbevart varen eller fremsto som representant for meldingen om tollavgiften. Solidaritetsansvaret trer inn dersom det er flere som plikter å beregne tollavgift for den samme varen.

Nytt er for øvrig at det også er den som ved erverv av vare med nedsatt tollavgift på vilkår om at varen brukes på en bestemt måte, kan bli tollavgiftspliktig ved brudd på vilkårene. Sistnevnte gjelder landbruksvarer hvor det er gitt individuell nedsettelse av tollavgiftssatser for landbruksvarer og for bearbejdede landbruksvarer etter søknad.

Tidfesting av tollavgift – Tollavgiftsloven § 2-2

Bestemmelsen regulerer hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for bruk av aktuelle regler og tollavgiftssatser, og er en videreføring av gjeldende tolllov § 1-7 om periodisering. Depar-

² Se Prop. 1 LS (2021 -2022) for budsjettåret 2022 Skatter, avgifter og toll 2022 pkt. 10.1 s. 207 om toll.

Tollavgiftsloven:

Kapittel 1:	Innledende bestemmelser
Kapittel 2:	Plikt til å svare tollavgift
Kapittel 3:	Satser og beregningsgrunnlag for tollavgift
Kapittel 4:	Preferansetoll
Kapittel 5:	Nedsettelse av tollavgift på landbruksvarer
Kapittel 6:	Tollavgiftsfritak
Kapittel 7:	Refusjon av tollavgift ved gjenutførsel
Kapittel 8:	Særlige forvaltningsregler
Kapittel 9:	Opplysningsplikt, fastsetting og beregning av tollavgift
Kapittel 10:	Kontroll
Kapittel 11:	Endring uten klage og endringsfrister
Kapittel 12:	Administrative reaksjoner, straff og søksmål
Kapittel 13:	Ikrafttredelse

deretter skal eksporteres til land Norge har en frihandelsavtale med. Korrekt håndtering av disse bestemmelsene kan i dag gi norske produsenter tollfrihet i mottakerlandet og har med dette et lovlig konkurransefortrinn sammenlignet med eksportland uten frihandelsavtale.

Unntak fra tilleggsavgift

Reglene om tilleggstoll omtalt som tilleggsavgift er endret i samsvar med tilsvarende regler om tilleggsatt i skatteforvaltningsloven §§ 14-3 til 14-6, så langt de passer. Det innebærer blant annet endringer i satsstrukturen og i reglene om hvem som kan ilegges tilleggsavgift og klarere unntaksregler. Standardsatsen på tilleggsavgiften kan ikke beregnes med en lavere sats enn 20 %, men det er gitt nye bestemmelser om unntak for fastsetting av tilleggsavgift. Gjeldende tolllov har ingen bestemmelser om unntak fra tilleggstoll, men tollmyndighetene har en skjønnsmessig adgang til å ilegge tilleggstoll ved overtredelse av regelver-

tementet har i proposisjonens kap. 10 om merknadene til de enkelte bestemmelsene også vist til at slik tidfesting er i samsvar med lignende bestemmelser i skatteloven og merverdiavgiftsloven hvor uttrykket «tidfesting» benyttes i istedenfor «periodisering».

Hovedregelen om tidfesting av tollavgift etter § 2-1 første ledd første punktum er at den skal beregnes etter de reglene og satsene som gjelder på det tidspunktet tollmyndighetene aksepterer deklarasjonen etter vareførselsloven.

I praksis er tidfestingsbestemmelsene i hovedsak en videreføring av gjeldende rett om at toll skal svares etter tollsatsen som gjelder på det tidspunkt «en fullstendig utfylt deklarasjon er mottatt av tollmyndighetene». Enkelt sagt vil det si når deklarasjonen er akseptert via TVINN-systemet når den er passert «input-kontrollen».

Om preferensielle opprinnelsesregler

Bestemmelser om opprinnelse er tatt inn i kap. 4 om når varer innføres til tollområdet. Bestemmelser om preferensiell opprinnelse har betydning for om det kan gis tollavgiftslettelse etter frihandelsavtale eller det generelle preferansesystemet for utviklingsland (GSP) og dagens bestemmelser er i all hovedsak videreført.

Den viktigste frihandelsavtalen er EØS-avtalen. Innenfor Europa, Midtøsten og Nord-Afrika er det fastsatt

like opprinnelsesregler i alle frihandelsavtalene, i medhold av Regional konvensjon om felles preferanseopprinnelsesregler for Europa og statene ved Middelhavet.

Bestemmelsene er særlig viktig for varer som produseres i Norge med input av råvarer fra hele verden og som



Standardsatsen på tilleggsavgiften kan ikke beregnes med en lavere sats enn 20 %

ket. I tillegg kan tollmyndighetene, ved utmåling av tilleggstollen, ta hensyn til formildende omstendigheter og sette satsen til null prosent. Det vil si at tollmyndighetene ikke fastsetter tilleggsavgift for tollavgift når:

- de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil
- den tollavgiftspliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt eller lagt til grunn tidligere, slik at det kan fastsettes riktig tollavgift. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk, eller ved opplysninger som tollmyndighetene har fått fra andre
- den tollavgiftspliktige er død
- tilleggsavgiften for det enkelte forhold vil bli under 1000 kroner

Tollmyndighetene kan også unnlate å ilegge tilleggsavgift når tollavgift er fastsatt med sats som er betydelig høyere enn det som er nødvendig for å ivareta nasjonale beskyttelsesbehov, og tollavgiften er av en slik størrelse at det er urimelig å ilegge tilleggsavgift.

Til slutt i kapittel 12 videreføres en bestemmelse om fristen for søksmål mot tollmyndighetenes vedtak, men slik at søksmålsfristen avbrytes dersom det omtvistede spørsmålet klages inn for Sivilombudet. Sistnevnte kan være svært praktisk i tilfeller der hvor det tas ut søksmål for å hindre at tilbakebetalingsbeløp ikke foreldes.

Merverdiavgift og fritak ved innførsel

Det følger av merverdiavgiftsloven at det skal beregnes merverdiavgift ved import av varer til merverdiavgiftsområdet. Gjeldende tolllov har bestemmelser om at det på tilsvarende måte skal svares toll ved innførsel av vare, som videreføres i tollavgiftsloven. Endringene i merverdiavgiftsloven innebærer i utgangspunktet ingen materielle endringer vedr. fastsettelse av merverdiavgift ved import og hvilke fritaksordninger som gjelder.

Grensen for tollområdet og merverdiavgiftsområdet er sammenfallende. Det er foreslått at det i merverdiavgiftsloven tas inn selvstendige rettsgrunnlag for å beregne merverdiavgift ved import mv. Nedenfor nevnes to eksempler på denne lovteknikken:

«I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 3-29 første ledd og nytt annet ledd skal lyde:

(1) Det skal beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet. *Tollavgiftsloven*

§ 2-1 om når tollavgift skal beregnes gjelder tilsvarende for merverdiavgift, ved innførsel.

(2) Tollavgiftsloven § 2-2 om tidfesting gjelder tilsvarende ved beregning av merverdiavgift ved innførsel.

§ 4-11 første ledd skal lyde:

(1) Ved innførsel av varer skal beregningsgrunnlaget fastsettes etter *vareførselsloven §§ 6-2 flg. om tollverdi. Tollavgift og andre avgifter som skal beregnes ved innførsel av varer, skal inngå i beregningsgrunnlaget.*»

På samme måte som i dag legges det fortsatt opp til en omfattende henvisningsteknikk. Denne gang slik at det må henvises til to forskjellige lover som i dag forvaltes av tollmyndighetene.

Mer interessant er at det nesten omvendt – for fritak for tollavgift i tollavgiftsloven § 6-2 – er vist til at for tollavgiftsfritak for varer kan departementet i forskrift bestemme at det ikke skal beregnes tollavgift ved innførsel av varer som omfattes av fritaket for beregning av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven §§ 7-3 til 7-5. Flere av tollfritakene her bygger på internasjonale tollkonvensjoner og lovteknikken fremtrer her ikke helt overbevisende. Sett fra mitt ståsted er mange av tollfritakene materielt sett knyttet til industrivarer som uansett er tollfrie ved import til Norge.

Forskjeller mellom tollrett og skatterett?

Oppsmuldring av tollretten?

I en anonym høringsuttalelse til lovreformen³ fra en person som definitivt har lang erfaring fra tollmyndighetene, er det i høringsvaret innledningsvis nevnt:

«Stortinget bør være oppmerksom på at de foreslåtte lovforslagene vil fjerne det norske tollregelverket fra det som er en felles internasjonal forståelse av faget og innføre en kunstig sammensmelting med skatteretten, noe det ikke er faglig eller praktisk grunnlag for. De største feilene i departementets forslag innebærer at tollene skilles ut i en egen tollavgiftslov som ikke tar utgangspunkt i tollretten, men i skatteforvaltningsloven, og flytting av tollfritak fra tollloven til merverdiavgiftsloven. Forslaget synes å bunne i et ønske om å tilpasse tollregelverket til skatteretten og innføre en skattefastsettelsesmodell på tollområdet, noe det ikke er faglig grunnlag for. Dette innebærer et stort drastisk skifte i hvordan man tilnærmer seg tollfaget, og det er oppsiktsvekkende at departementet ikke omtaler dette eksplisitt i høringsnotatet.

Tollfaget er internasjonalt, og det norske regelverket gjennomfører en lang rekke internasjonale konvensjoner. Det er svært viktig at Norge har et regelverk som er i samsvar med våre viktigste handelspartnere og hvordan disse forstår tollfaget. Å skille ut tollene i en egen lov og plassere tollfritakene i merverdiavgiftsloven vil skape et svært vanskelig tilgjengelig regelverk som i tillegg ikke har noe grunnlag i den praktiske virkeligheten.»

Tollfritakene

Siden mange av tollfritakene bygger på internasjonale avtaler, er jeg enig i at det å egentlig plassere en rekke tollfritak med å henvisne til merverdiavgiftsloven fremstår som ulogisk. Historisk sett bygger fritakene på tollrettslige og tollfaglige

³ Se høringsvar: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-til-ny-lov-om-inn--og-utforsel-av-varer-og-ny-lov-om-tollavgift/id2643938/?uid=f7e7697a-36ce-40dd-95e7-7f99ab56fb52>

vurderinger, men jeg innser at mye ser annerledes ut i dag, bl.a. ved at det handelspolitisk er valgt å ha fritak for toll for nesten alle industrivarer med unntak av enkelte klær og tekstilprodukter. Vi kan ikke undervurdere at tollfritakene i dag derfor har størst betydning for merverdiavgift ved innførsel.

Fastsettelsesbestemmelser på feil plass?

Det er samtidig vanskelig å få tak på hvorfor opprinnelsesreglene er tatt inn i tollavgiftsloven, mens klassifiseringsbestemmelsene og tollverdibestemmelsene er tatt inn i vareførselsloven. Nevnte tollregelverk bygger på internasjonale avtaler som samlet sett er grunnleggende for fastsettelse av tollavgiftene. Finansdepartementet har valgt å rette fokus på at tollavgiftsloven i størst mulig grad skal bruke samme betegnelser som for fastsettelse av skatt og merverdiavgift slik det er tatt inn skattebetalingsloven. Det kan være fristende å tro at departementet ikke helt har sett sammenhengen med at fastsettelse av tollavgift omfatter regler som er annerledes enn skatt som tollta-

riffing (klassifisering av varene), preferensielle opprinnelsesregler (frihandelsavtalene) og transaksjonsverdi (WTO-bestemmelser om tollverdi) har for fastsettelse av tollavgift ved innførsel. For meg som over mange år har gitt råd på hele fagområdet for indirekte beskatning, fremstår fastsettelse av toll som noe ganske annet enn fastsettelse av merverdiavgift.

Jeg er enig i at det å skille ut toll i en egen lov og plassere tollfritakene i merverdiavgiftsloven, kan skape et vanskelig tilgjengelig regelverk som i tillegg ikke har noe grunnlag i den praktiske utøvelsen av tollfaget. Tollretten og skatteretten (inkl. merverdiavgift) er tradisjonelt blitt oppfattet som forskjellige og kobles ikke med å dele gjeldende tollbestemmelser i to lover samt plassere deler av tollfritakene direkte inn i merverdiavgiftsloven.

Hva må vi huske på?

Selv om de fleste materielle bestemmelser videreføres fordelt på tre formelle lover, må vi ikke glemme at en dekla-

rasjon går fra å være en søknad til å bli en melding. Toll blir til tollavgift. Tollskyldner blir til tollavgiftspliktig. Hvem som er mottaker av varene eller den som er importør, er kanskje fremdeles åpent siden disse begrepene ikke er definert i noen av lovene.

Den digitale fremtiden

Det er nok ikke bare Tolletaten som skjønner at regelverksendringene er rigget til for å flytte all kompetanse om fastsettelse av tollavgifter til Skatteetaten. Om kort tid er det kanskje spedtørens tur. De kan komme til å møte utfordringen med at du og jeg som definerte «deklaranter» har fått et varsel på appen på mobilen om at meldingen for tollprosedyren for at en vare går over til fri disponering etter vareførselsloven § 4-1 er klar. Transportøren har allerede overført direkte til oss deklarerer all informasjon vi trenger for å sende meldingen.

BLI MEDLEM!

Fordeler for medlemmer:

- Gode rabatter på alle kurs, tidsskrifter og bøker
- Tilgang til vår faglige spørretjeneste
- Full tilgang til våre nettsider med relevant og nyttig faginformatjon
- God bankavtale – svært gode lånevilkår
- Rabatter på BMW og Mini

Hvorfor vente?

Meld deg inn i dag!

revisorforeningen