

Sak:14/5076
12.05.2015

Høringsnotat -

Overføring av forvaltningsoppgaver fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten – særavgift for uregistrerte og innførselsmerverdiavgift

Innhold

1	Overføring av oppgaver fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten	6
2	Overføring av forvaltningen av særavgifter ved innførsel av varer – Ikke registrerte særavgiftspliktige.....	14
2.1	Gjeldende rett.....	15
2.1.1	Innledning	15
2.1.2	Avgiftsmyndighet	16
2.1.3	Fastsetting.....	17
2.1.4	Avgiftssubjekt	19
2.2	Departementets forslag.....	19
2.2.1	Innledning	19
2.2.2	Fastsetting.....	21
2.2.3	Avgiftsmyndighet	23
2.2.4	Avgiftssubjekt	25
2.2.5	Opplysningsplikt.....	26
2.2.6	Ordinær fastsetting	28
2.2.7	Endring av egenfastsetting.....	29
2.2.8	Klage og endring	30
2.2.9	Informasjonsutveksling og personvern.....	32
2.2.10	Etterkontroll.....	37
2.2.11	Økonomiske og administrative konsekvenser Feil! Bokmerke er ikke definert.	
3	Overføring av forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel av varer	39
3.1	Gjeldende rett.....	39
3.1.1	Innenlands merverdiavgift.....	39
3.1.2	Innførselsmerverdiavgift	41
3.2	Utenlandsk rett	46
3.2.1	EU	46
3.2.2	Sverige.....	47

3.2.3	Danmark.....	48
3.2.4	Storbritannia	49
3.3	Rapport fra 2006	50
3.4	Rapport fra 2015 fra etatene	51
3.5	Departementets vurderinger og forslag	55
3.5.1	Innledning	55
3.5.2	Innberetting og betaling av innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet	57
3.5.2.1	Innledning	57
3.5.2.2	Avgiftsmyndighet	58
3.5.2.3	Subjektavgrensning	60
3.5.2.4	Opplysningsplikt	63
3.5.2.5	Fastsetting.....	67
3.5.2.6	Avgiftspliktiges adgang til retting av egen fastsetting	69
3.5.2.7	Klage.....	72
3.5.2.8	Myndighetenes endringsadgang.....	73
3.5.2.9	Kobling av Tolletatens TVINN-system og Skatteetatens MVA-system	74
3.5.2.10	Nye opplysninger i merverdiavgiftsoppgaven.....	75
3.5.2.11	Etterkontroll	77
3.5.2.12	Innkrevning.....	77
3.5.2.13	Svindelrisiko og risiko for restanseoppbygging herunder provenytap	78
3.5.3	Tiltak for å forebygge restanseoppbygging og svindel	82
3.5.3.1	Kortere terminer ved oppgavesvikt eller som preventivt tiltak knyttet til ulike bransjer	82
3.5.3.2	Styrket grensekontroll.....	85
3.5.3.3	Økt kontroll.....	87
3.5.3.4	Kvalifikasjonsperiode for bruk av årstermin	88
3.5.3.5	Øvrige tiltak	92

3.5.4	Forvaltningen av skattepliktige som ikke skal være registrert i	
	Merverdiavgiftsregisteret.....	94
3.5.4.1	Innledning.....	94
3.5.4.2	Valg av fastsettingsmodell.....	95
3.5.4.3	Avgiftssubjekt.....	96
3.5.4.4	Opplysningsplikt.....	96
3.5.4.5	Fastsetting.....	98
3.5.4.6	Endring av egenfastsetting, myndighetenes endringsadgang og klage	100
3.5.4.7	Informasjonsutveksling.....	100
3.5.4.8	Etterkontroll.....	101
3.5.5	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	101
3.6	Lovendringer.....	107

1 OVERFØRING AV OPPGAVER FRA TOLL- OG AVGIFTSETATEN TIL SKATTEETATEN

1.1 Innledning

Regjeringen vil gjennomføre en rekke endringer i de etatene som håndterer skatt, avgift, toll og innkreving, og oppgavefordelingen mellom dem. Hovedformålet er å styrke arbeidet mot svart økonomi, styrke grensekontrollen, forenkle for innbyggere og næringsliv og redusere ressursbruken. Endringene innebærer en rendyrking av oppgavene både til Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten. Toll- og avgiftsetaten skal rendyrkes som grenseetat og Skatteetaten vil få samlet ansvar for at riktig skatt og avgift blir fastsatt, innkrevd og kontrollert. Se nærmere omtale av dette i Prop. 120 LS (2014-2015).

Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet fikk 28. mars 2014 i oppgave å utrede hvordan disse målene i størst mulig grad kan nås gjennom en overføring av ansvaret for forvaltningen av særavgifter og innførselsmerverdiavgift fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Direktoratenes hovedrapport ble levert 8. januar 2015. Samtidig ble det levert delrapport om alternative grensesnitt knyttet til vareførsel og saks- og klagebehandling, mens delrapport om etterkontroll ble levert 18. februar 2015. Som ledd i overføringen av forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel ble direktoratene bedt om å utrede hvordan en ordning der merverdiavgift ved innførsel oppgis og betales via den innenlandske omsetningsoppgaven, såkalt «utsatt avregning», kan innføres. En egen rapport om dette ble levert 23. februar 2015.

Videre fikk Toll- og avgiftsdirektoratet 28. mars 2014 i oppdrag å utrede og foreslå tiltak for styrking av grensekontrollen, herunder vurdere nye virkemidler, nye fullmakter og nye oppgaver på grensen. Direktoratet leverte sin rapport 15. november 2014. Enkelte av de foreslåtte tiltakene for styrking av grensekontrollen vil være av betydning ved vurderingen av risiko for avgiftsunndragelse og oppbygging av restanser som følge av en ordning der merverdiavgift ved innførsel oppgis og betales via den innenlandske omsetningsoppgaven.

Som omtalt i Prop. 120 LS (2014-2015) skal forvaltningen av særavgiftene overføres fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Det samme gjelder forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel. Skatteetaten skal også overta innkreving av alle typer avgiftskrav fra Toll- og avgiftsetaten. Sistnevnte skal skje fra 1. januar 2016.

Overføringen av særavgiftsforvaltningen skal skje i to omganger. Forvaltningen av særavgifter for registrerte virksomheter og motorvognavgiftene overføres fra 1. januar 2016 og nødvendige lovendringer er omtalt i proposisjonen nevnt foran. Ved import av varer fra registrerte særavgiftspliktige virksomheter er avgiftsplikten ikke knyttet til vareførselen, men oppstår ved uttak fra godkjent lager. Dersom en importør av særavgiftspliktige varer ikke er registrert som avgiftspliktig må særavgiften føres opp på tolldeklarasjonen og betales ved innførselen sammen med merverdiavgift og eventuell toll. Overføringen av særavgiftsforvaltningen for uregistrerte avgiftspliktige reiser derfor flere spørsmål om oppgavefordelingen mellom Toll- og avgiftsetaten og Skatteetaten og forslag til oppgavefordeling og lovendringer som følge av dette er omtalt i dette høringsnotatet.

En forutsetning for å overføre forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel til Skatteetaten på en hensiktsmessig måte vil være at hoveddelen av de merverdiavgiftspliktige innberetter, beregner (og avregner) og betaler innførselsmerverdiavgiften i det innenlandske systemet. Forslag til en slik omlegging og tiltak for å redusere risikoen for restanseoppbygging og svindel som følge av omleggingen og tilhørende forslag til lovendringer, er omtalt i dette høringsnotatet. Avgiftspliktige som ikke omfattes av en omlegging til å innberette og betale innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet, må fortsatt føre opp og beregne innførselsmerverdiavgift på tolldeklarasjonen og betale ved innførsel. Det oppstår derfor for disse tilsvarende spørsmål om oppgavefordelingen mellom Toll- og avgiftsetaten og Skatteetaten som for de uregistrerte særavgiftspliktige. Forslag til oppgavefordeling og nødvendige lovendringer for denne gruppen merverdiavgiftspliktige er også omtalt i dette høringsnotatet.

På grunn av behov for tid til tilpasninger i Skatteetatens IT systemer og for å legge til rette for utveksling av informasjon mellom Toll- og avgiftsetatens vareførselssystem og Skatteetatens IT systemer, er det lagt opp til at overføringen av forvaltningen av innførselsmerverdiavgiften og forvaltningen av særavgifter for uregistrerte avgiftspliktige skal skje fra 1. januar 2017.

1.2 Sammendrag – forvaltning av særavgifter som oppstår ved innførsel

Forvaltningsansvaret for særavgifter skal overføres fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Med unntak for dokumentavgift og særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige vil dette skje fra 1. januar 2016. I dette høringsnotatet foreslår departementet hvordan forvaltningen av særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige skal overføres.

Forslaget bygger på at forvaltningsreglene for særavgifter for uregistrerte også skal reguleres av ny skatteforvaltningslov som har vært på høring. Avgiftsmyndighet vil som for registrerte særavgiftspliktige være skattekontoret og Skattedirektoratet. Det foreslås imidlertid at avgiftsgrunnlaget skal innrapporteres i tolldeklarasjonen og at tollmyndighetene derfor tildeles en begrenset kompetanse som avgiftsmyndighet. Denne oppgaven vil bestå av å være mottaker av opplysninger om avgiftsgrunnlaget og å treffe vedtak om avgiftsplikt i første instans dersom det oppstår tvil om omfanget av avgiftsplikten før fortolling av varen har skjedd.

For øvrig vil skatteforvaltningslovens generelle forvaltningsregler gjelde for særavgifter for uregistrerte særavgiftspliktige. Dette gjelder for eksempel bestemmelsene om egenretting, klage og endring, sanksjoner mv. Siden tollmyndighetene gis en begrenset kompetanse til å treffe vedtak foreslås det enkelte særlige bestemmelser som regulerer hvordan klager på slike vedtak skal behandles. Skattedirektoratet foreslås som klageinstans også for slike vedtak.

Både overføringen av forvaltningsmyndigheten for uregistrerte særavgiftspliktige og den tilsvarende overføringen av forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel, jf. punkt 1.3 nedenfor, innebærer behov for utvidet samarbeid mellom Toll- og avgiftsetaten og Skatteetaten. Som en følge av dette foreslår departementet at adgangen for de to etatene til å bruke informasjon innsamlet av den annen etat utvides.

1.3 Sammendrag – forvaltning av merverdiavgift ved innførsel

Forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift skal overføres fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Departementet foreslår her hvordan dette skal skje.

Departementet foreslår at utkast til ny skatteforvaltningslov skal gjelde for innførselsmerverdiavgift, og at skattekontoret og Skattedirektoratet skal være myndighet for denne avgiften. Det foreslås at virksomheter som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav d, skal oppgi, beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer i den ordinære innenlandske omsetningsoppgaven, såkalt egenfastsetting. I det videre er denne avgiftsgruppen benevnt som «registrerte avgiftspliktige» eller «registrert i Merverdiavgiftsregisteret», mens øvrige avgiftspliktige er omtalt som «ikke registrerte avgiftspliktige» eller «ikke registrert i Merverdiavgiftsregisteret». I utkast til ny skatteforvaltningslov er det lagt opp til at opplysningene som i dag gis i omsetningsoppgaven skal gis i en egen skattemelding for merverdiavgift. I henhold til forslaget her skal også opplysninger om innførselsmerverdiavgift gis i denne skattemeldingen. Videre vil også de øvrige reglene i utkastet til skatteforvaltningslov, for eksempel bestemmelsene om egenretting, klage og endring, tilleggsskatt mv. komme til anvendelse i saker om innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Forslaget innebærer at denne gruppen av avgiftspliktige ikke lenger skal forholde seg til Toll- og avgiftsetaten for beregning og betaling av innførselsmerverdiavgift.

Registrerte avgiftspliktige får én etat å forholde seg til for så vidt gjelder merverdiavgift. I tillegg til at forslaget fører til en mer helhetlig avgiftsforvaltning, vil forslaget også innebære en likviditetsfordel for næringslivet, samt reduserte administrative kostnader for denne gruppen. En følge av forslaget vil være at næringsdrivende som omfattes av ordningen ikke lenger vil ha behov for å benytte seg av tollkredittordningen for å betale innførselsmerverdiavgift. Regelverket for næringsdrivendes import av varer vil med dette i stor grad bli harmonisert med det regelverket som praktiseres hos våre største handelspartnere innen EØS-området.

Merverdiavgiftssystemet med egendeclarering og samtidig betaling er innrettet på en måte som gjør at det kan være utsatt for illojale avgiftspliktige som ønsker å unndra avgift. Departementet legger til grunn at endringer i systemet for å innberette/beregne og betale merverdiavgift ved innførsel vil kunne endre fremgangsmåtene for svindel. Fordi tiden fra avgiftsplikten oppstår frem til betaling skal skje øker i den nye ordningen, fører dette til en risiko for oppbygging av restanser i merverdiavgiftssystemet. Departementet foreslår på denne bakgrunn enkelte tiltak som vil virke forebyggende på svindelpotensialet og faren for restanseoppbygging i merverdiavgiftssystemet. I tillegg til utveksling av informasjon mellom tollmyndighetenes TVINN-system og Skatteetatens MVA-system, samt nødvendige utvidelser av opplysninger som skal gis i skattemeldingen for merverdiavgift, foreslår departementet adgang for skattemyndighetene til å fastsette kortere terminer ved oppgavesvikt, kvalifikasjonsperiode for rett til bruk av årstermin og en styrking av Skatteetatens etterkontroll av merverdiavgiftsområdet. Departementet vil understreke at varene det her gjelder fortsatt skal gjennom ordinære tollprosedyrer knyttet til vareførselen, herunder grensekontrollen, som vil bli styrket som et ledd i overføringen av forvaltningsoppgaver. Dette vil også kunne virke forebyggende på omfanget av svindel og faren for restanseoppbygging. Videre vil en helhetlig avgiftsforvaltning i seg selv gi positive effekter, både for så vidt gjelder materielle problemstillinger knyttet til avgiftsfastsettingen, og for gjennomføringen av fastsettingen og kontrollen av om denne er riktig.

For ikke registrerte avgiftspliktige (hovedsakelig privatpersoner og virksomheter som ikke skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret) foreslår departementet at disse fortsatt skal oppgi grunnlaget for innførselsmerverdiavgift via tolldeklarasjonen. Dette foreslås løst ved at det i forskrift til ny skatteforvaltningslov blir fastsatt at tollmyndighetene overfor denne gruppen av avgiftspliktige skal utføre enkelte oppgaver på vegne av Skatteetaten fram til en vare er frigitt. Løsningen vil for denne gruppen avgiftspliktige bli lik som for ikke registrerte særavgiftspliktige, jf. punkt 1.2 ovenfor.

Departementet vil på sikt vurdere om avgiftspliktige for innførselsmerverdiavgift som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret også skal kunne oppgi grunnlaget for avgiften i en melding til Skatteetaten. Dette vil forenkle forvaltningen av innførselsmerverdiavgift ytterligere. Tilsvarende vil gjelde for forvaltningen av uregistrerte særavgiftspliktige.

1.4 Om innførsel av varer

Alle som innfører varer til Norge har i utgangspunktet plikt til å gi forhåndsvarsel til toll- og avgiftsmyndighetene om varen, og melde fra og fremlegge eller oppgi varen for kontroll, jf. tolloven § 3-1 og tollforskriften §§ 3-1-2 flg. En vare som innføres til Norge skal videre tollbehandles ved innførselen, jf. tolloven § 4-1. Det mest vanlige er at dette skjer umiddelbart, altså på grensen i forma av en tollekspedisjon, eller at varen legges inn på et tollager for så å tollekspederes når varen skal tas ut fra tollageret. Ved tollbehandlingen søker den som innfører en vare til Norge om tillatelse fra toll- og avgiftsmyndighetene til å disponere over varen. Dette gjøres ved at det inngis en tolldeklarasjon til toll- og avgiftsmyndighetene. Toll- og avgiftsmyndighetene gir tillatelse til fri disponering over varen ved at denne fortolles. Når en vare eksporteres fra Norge foreligger som hovedregel også varslings-, melde- og fremleggelsesplikt, samt deklareringsplikt.

Deklarering av varer kan foregå manuelt eller elektronisk via TVINN¹. For næringsdrivende som har fått en generell tillatelse til elektronisk deklarerer er det en plikt til elektronisk deklarerer. Rundt 98 prosent av deklarasjonene ved inn- og utførsel leveres i dag elektronisk. Tolldeklarasjonen inneholder en rekke rubrikker, som må være korrekt fylt ut for at deklarasjonsplikten skal være overholdt. I tollforskriften § 4-20-1 er det angitt hvilke opplysninger som kreves. Det skal bl.a. oppgis vareslag, samlet mengde og verdi i norske kroner, preferansetoll, leveringsmåte mv. Ved ervervsmessig innførsel (som det er mest av) skal det i tillegg gis opplysninger om hvert vareslag forsendelsen omfatter, jf. tollforskriften § 4-20-1 annet ledd. Dette inkluderer opplysninger om avsenderland og opprinnelsesland, varens tollverdi, varenummer i henhold til tolltariffen, beløp som skal betales mv. Tolldeklarasjonen og dens innhold er i stor grad knyttet til internasjonale avtaleforpliktelser Norge har. De ulike avgiftene som påløper på varen oppgis på tolldeklarasjonen ved hjelp av koder knyttet til de ulike avgiftene. Grunnlaget og satsen for de ulike avgiftene, herunder særavgift og innførselsmerverdiavgift, fremkommer også av deklarasjonen. Det samme gjør de ulike avgiftsbeløpene som skal betales. Eventuell toll, særavgift og andre avgifter som påløper ved innførselen inngår i beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift. Selve beregningen av de ulike avgiftene skjer automatisk i TVINN ved å multiplisere beregningsgrunnlaget med den aktuelle sats. Opplysningene om toll, innførselsmerverdiavgift, særavgift og eventuelt andre innførselsavgifter fremgår i dag av rubrikk 47 på tolldeklarasjonen.

I 2013 ble det levert inn ca. 5,5 millioner innførselsdeklarasjoner og 1,7 millioner utførselsdeklarasjoner gjennom TVINN. For innførsel utgjør dette ca. 15 000 deklarasjoner per dag. I 2013 ble det fastsatt ca. 122 milliarder i innførselsmerverdiavgift, ca. 3 milliarder i toll og ca. 1 milliard i særavgifter. Av 122 milliarder fastsatt i innførselsmerverdiavgift sto privatpersoner for ca. 1,2 prosent av dette, inkludert samlefortolling fra Posten.

¹ Tollvesenets informasjonssystem med næringslivet

For at det skal kunne disponeres over varene må toll- og avgiftsmyndighetene ha friggitt varen (godkjent deklarasjonen), jf. tolloven § 4-20 første ledd. Slik godkjenning anses som et enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2 bokstav b. Når varene fortolles oppstår det en plikt til å betale toll og de ulike avgiftene som er påløpt. Dette skjer enten kontant, via dagsoppgjørordningen for speditører, eller ved at beløpet belastes tollkreditt. Se kort om de ulike oppgjørsformene nedenfor. Overholdelse av vareførselspliktene etter tolloven og pliktene til å gi opplysninger om grunnlaget for innførselsavgifter, herunder innførselsmerverdiavgift, samt betaling av disse skjer i dag i en og samme prosess. I noen tilfeller skjer også betaling samtidig.

Selve tollekspedisjonen skjer som nevnt enten på grensen, eller når en vare tas ut fra tollager. Tollager er et lagringssted for ufortollede varer, som skal godkjennes av toll- og avgiftsmyndighetene på forhånd. Ved bruk av tollager skal fortsatt melde- og fremleggelsesplikten oppfylles, men opplysningsplikten om grunnlaget for toll, særavgifter og merverdiavgift ved innførsel (deklarasjonsplikten) oppstår først når varen tas ut fra tollager, enten fordi varen blir solgt eller skal tas i bruk.

Tillatelse til tollager kan også inkludere en rett til at varen lagres for en kortere periode hos varemottakeren, såkalt direktekjøring. For vare som er lagret hos varemottaker, skal det legges frem en fullstendig utfylt deklarasjon innen ti dager etter registrering på tollager etter tollforskriften § 3-1-17.

Betaling av toll, særavgifter og merverdiavgift på grensen benevnes som *kontant fortolling*. Det er hovedsakelig privatpersoner og små næringsdrivende som betaler kontant på grensen. Ved innførsel av varer er det videre vanlig å benytte seg av speditører. Speditørene deklarerer varer på vegne av både privatpersoner og næringsdrivende. Disse kan søke om å få benytte seg av dagsoppgjørordningen for speditører, jf. skattebetalingsloven § 14-20. Ordningen innebærer at speditørforetak som deklarerer varer på vegne av andre, betaler for alle fortollinger som er gjennomført

i løpet av en dag, den påfølgende virkedag. For å kunne benytte seg av ordningen må speditørforetaket som hovedregel være registrert i Foretaksregisteret og Merverdiavgiftsregisteret. Videre blir speditørene kredittvurdert ved søknad, og senere kredittovervåkes så lenge adgangen til dagsoppgjør består.

Næringsdrivende importører kan videre søke om å få innvilget tollkreditt etter skattebetalingsloven § 14-20, jf. skattebetalingsforskriften §§ 14-20-1 flg. I stedet for å betale toll, særavgifter og merverdiavgift per deklarasjon/vareparti, samles alle tolldeklarasjoner levert i løpet av en kalendermåned. Om lag to dager etter utløpet av fortollingsmånedens gjør toll- og avgiftsetaten en kontoutskrift tilgjengelig i Altinn for de som har innvilget tollkreditt. Innførselsavgifter belastet tollkreditten forfaller så til betaling den 18. i denne måneden (kalendermånedens etter fortollingsmånedens). Tollkreditt gis bare til virksomheter som innfører varer i eget navn og som deklarerer elektronisk. Tollkreditt gis derfor ikke til speditører. Som hovedregel må virksomheten for å få tollkreditt være registrert i Foretaksregisteret og Merverdiavgiftsregisteret. Ved søknaden kredittvurderes foretaket med utgangspunkt i kredittbehovet. Etter denne vurderingen tas det stilling til om virksomheten helt eller delvis må stille sikkerhet for å få innvilget kreditt. I underkant av 10 pst. av tollkredittkundene er avkrevd slik sikkerhet. Virksomhetene som er innvilget kreditt, kredittovervåkes så av toll- og avgiftsetaten. Overvåkingsinformasjonen kan føre til at toll- og avgiftsmyndighetene stiller krav til økt sikkerhet eller at kontoen stenges, med eller uten forhåndsvarsel.

2 OVERFØRING AV FORVALTINGEN AV SÆRAVGIFTER VED INNFØRSEL AV VARER – IKKE REGISTRERTE SÆRAVGIFTSPLIKTIGE

2.1 Gjeldende rett

2.1.1 Innledning

Særavgifter er indirekte skatter som legges på bestemte varer og tjenester.

Særavgiftene oppkreves av importører eller innenlandske produsenter, men forutsetningsvis veltes belastningen av avgiftene over i omsetningskjeden, slik at de som endelig belastes avgiften som regel er forbrukerne. Særavgiftene skiller seg fra merverdiavgiften som i utgangspunktet gjelder alle varer og tjenester, ved at det avgiftspliktige produktet er nærmere definert og at særavgiftene som nevnt bare oppkreves i ett ledd, mens merverdiavgiften oppkreves i alle omsetningsledd fram til forbruk. Provenyet fra særavgiftene utgjør i dag 87 mrd. kroner, hvorav om lag en tredel kommer fra motorvognavgiftene. Toll- og avgiftsetaten forvalter i dag 20 ulike særavgifter med hjemmel Stortingets årlige plenarvedtak om de enkelte særavgiftene. Med hjemmel i særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og dokumentavgiftsloven er det fastsatt nærmere regler om fastsetting og forvaltning av særavgiftene i forskrift. Forskriftene inneholder blant annet bestemmelser om når avgiftsplikten oppstår, avgiftspliktens omfang, og som avgrenser og utfyller avgiftsvedtakene, samt bestemmelser om plikt eller adgang til registrering av de avgiftspliktige, oppgaveplikt, betaling, regnskapsføring og kontroll, samt sanksjoner og reaksjoner. Forvaltningslovens regler om saksbehandling gjelder med unntak for enkelte særlige bestemmelser. Skattebetalingsloven gjelder for betaling og innkreving.

Avgiftsplikt oppstår som hovedregel ved innførsel og innenlands produksjon av den avgiftsbelagte varen. Den som er registrert som særavgiftspliktig etter reglene i særavgiftsforskriften kapittel 5 skal normalt ikke svare særavgifter ved innførsel av varen. Registrerte virksomheter legger normalt varen som innføres inn på godkjent lokale, jf. særavgiftsforskriften § 5-7, og avgiftsplikten oppstår da ved uttak fra lager eller ved opphør av registrering, se særavgiftsforskriften § 2-1 første ledd. Det skal sendes oppgave over avgiftspliktens omfang. Oppgave sendes som hovedregel for hver kalendermåned den 18 i måneden etter. Samtidig skal avgiften betales til tollregionen. Departementet sendte 21. november 2014 forslag til ny skatteforvaltningslov på

alminnelig høring. I lovforslaget er forvaltningsreglene for særavgifter som svares av registrerte virksomheter foreslått omfattet av loven, dvs. flyttet fra særavgiftsloven og særavgiftsforskriften til skatteforvaltningsloven.

For den som ikke er registrert som særavgiftspliktig oppstår avgiftsplikten av varer som tas inn i landet ved innførselen, se særavgiftsforskriften § 2-1 annet ledd. I særavgiftsforskriften § 2-6 er det bestemt at tollovens regler om innførsel av vare gjelder så langt de passer og ikke annet er bestemt i medhold av denne forskrift. Tollovens forvaltningsregler gjelder derfor utfyllende for særavgifter når avgiftsplikten oppstår ved innførsel.

Avgiftene kan grupperes i følgende fire hovedkategorier etter hvordan avgiftene er bygget opp, og hva som utløser avgiftsplikt: 1) vareavgifter hvor avgiftsplikten i utgangspunktet oppstår ved innførsel og innenlandsk produksjon, for eksempel alkohol, tobakk, mineraloljer, sukker, sjokolade, 2) utskrivningsavgifter til eier av kjøretøy som årsavgiften og vektårsavgiften, 3) registreringsavgifter som engangsavgiften, omregistreringsavgiften knyttet til motorvogner og dokumentavgiften knyttet til omsetning av fast eiendom og 4) utslippsavgifter, som avgift på utslipp av NOX.

2.1.2 Avgiftsmyndighet

Særavgiftsloven har ingen egen bestemmelse om hvem som er avgiftsmyndighet for særavgifter, men særavgiftsforskriften forutsetter at tollregionen er avgiftsmyndighet i første instans. Enkelte bestemmelser i særavgiftsloven og særavgiftsforskriften angir at oppgavene ligger til tollregionene. Toll- og avgiftsdirektoratet er overordnet organ for tollregionene, og det følger da av forvaltningsloven at de er klageorgan, og av alminnelig forvaltningsrett at de har instruksjonsmyndighet over tollregionene. Toll- og avgiftsdirektoratet er derfor overordnet myndighet for særavgiftene.

Det følger videre av tolloven § 1-5 at tollmyndighetene, i tillegg til å beregne og fastsette toll, skal beregne og fastsette andre avgifter i den utstrekning det følger av lov eller instruks.

2.1.3 Fastsetting

Ved fastsettingen bestemmes omfanget av avgiftsplikten og det oppstår et avgiftskrav. Fastsettingen består grovt sett av to deler. Først fastsettes avgiftsgrunnlaget ved anvendelse av avgiftsreglene på faktum, og på dette grunnlaget foretas deretter en avgiftsberegning. I norsk skatte- og avgiftsrett opereres det med tre ulike modeller for fastsetting, henholdsvis vedtaksmodell, egenfastsettingsmodell og trekkmodell, se omtale i Finansdepartementets høringsnotat av 21. november 2014 om ny skatteforvaltningslov kapittel 15. Verken særavgiftsloven eller særavgiftsforskriften har bestemmelser om hvordan fastsettingen skal skje for særavgifter ved innførsel. Henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6 må forstås slik at med mindre annet er bestemt er det tollovens forvaltningsregler om fastsetting som gjelder, herunder reglene om oppgaveplikt, kontroll, klage mv.

Tolloven bygger på at den som fører en vare inn i landet har melde- og fremleggelsesplikt, jf. tolloven § 3-1. Varer som innføres til Norge, skal også tollbehandles i medhold av tolloven kapittel 4 (§ 4-10). Tollbehandling skjer ved at det gis opplysninger om varen i eget skjema, omtalt som tolldeklarasjon. Tolldeklarasjonen inneholder 54 rubrikker, hvorav en av rubrikkene referer seg til beregning av avgifter, herunder type avgift, avgiftsgrunnlag og sats. På bakgrunn av den deklareringspliktiges opplysninger i tolldeklarasjonen skjer avgiftsberegningen i tollvesenets elektroniske deklarasjonssystem (TVINN). Beregnet avgift fremkommer av samme rubrikk i tolldeklarasjonen som avgiftsgrunnlaget (ordinær fastsetting).

I praksis har fastsettingssystemet for særavgifter ved innførsel likhetspunkter med en egenfastsettingsmodell, dvs. et system hvor avgiften fastsettes på grunnlag av

opplysninger den avgiftspliktige selv gir uten at forvaltningen treffer vedtak. Langt på vei de fleste tolldeklarasjoner sendes inn elektronisk via Toll- og avgiftsetatens elektroniske system (TVINN). Det er bare ved ervervsmessig innførsel at opplysninger skal gis på denne måten. Privatpersoner og ikke-kommersielle organisasjoner mv. har bare plikt til å gi opplysninger om selve varen og legge fram relevante dokumenter som fraktdokumenter, faktura og opprinnelsesbevis. Tolloven § 4-10 tredje ledd åpner for at reisende kan deklarere reisegods til personlig bruk muntlig. Opplysningsplikten er den samme uavhengig av om deklareringsplikten oppfylles ved levering av papiroppgave eller muntlig når det er adgang til det.

Til forskjell fra en ren egenfastsettingsmodell treffer tollmyndighetene vedtak om avgiftsberegningen når tolldeklarasjonen godkjennes og varen fortolles. Samtlige tolldeklarasjoner går gjennom flere maskinelle kontroller før de godkjennes. I praksis er det slik at omlag 85 pst. av deklarasjonen ikke er gjenstand for ytterligere kontroll og avgiftskravet blir i slike tilfeller fastsatt i samsvar med opplysningene som avgis. Det følger imidlertid av tolloven § 4-20 at fri disponering av en ufortollet vare er betinget av «tollmyndighetenes tillatelse».

I enkelte tilfeller blir fastsettingen ikke riktig ved den ordinære fastsettingen, enten ved at den ordinære fastsettingen er uriktig, eller ved at det ikke er foretatt noen ordinær fastsetting. Er det den avgiftspliktige selv som avdekker feilen og henvender seg til toll- og avgiftsmyndighetene for å rette feilen, omtales disse sakene som omberegningssaker som tollmyndighetene fortløpende behandler. Tas endringen til følge utsteder toll- og avgiftsmyndighetene ny tolldeklarasjon, evt. med nytt avgiftsgrunnlag og ny avgiftsberegning, på bakgrunn av de nye opplysningene. Toll- og avgiftsmyndighetenes kompetanse til å treffe vedtak i slike tilfeller antas omfattet av særavgiftsforskriften § 6-6 som bestemmer at det kan foretas «etterberegning ved manglende eller mangelfull beregning av avgift». Bestemmelsen gir også toll- og avgiftsmyndighetene adgang til å treffe vedtak i tilfeller hvor de avdekker feilen.

2.1.4 Avgiftssubjekt

Verken særavgiftsloven, særavgiftsforskriften eller avgiftsvedtakene har bestemmelser som direkte fastslår hvem som er avgiftssubjekt for særavgifter som oppstår ved innførsel av en vare. Forutsetningsvis følger det av særavgiftsloven § 2-1 første ledd at en registrert virksomhet er avgiftssubjekt. Hvem som har plikt og adgang til å registrere seg følger av særavgiftsforskriften §§ 5-1 og 5-2. Importører av avgiftspliktige varer kan registrere seg etter reglene i § 5-2 og ved slik registrering er de avgiftssubjekt, jf. særavgiftsforskriften § 2-1. Med dette følger også en oppgaveplikt, jf. særavgiftsforskriften § 6-1.

For ikke registrerte importører følger det av § 2-1 at avgiftsplikten oppstår ved innførsel. Sammenholdt med henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6 til at i slike tilfeller gjelder tolloven tilsvarende gir bestemmelsen anvisning på at reglene i tolloven om avgiftssubjekt (tollskyldner), skal gjelde tilsvarende for særavgifter når avgiftsplikten oppstår ved innførsel.

Hvem som plikter å svare toll ved innførsel reguleres av tolloven kapittel 2 om tollskyld. Hovedregelen er at det for fortolledede varer er den deklarerende mottaker av varen, dvs. den som i tolldeklarasjonen oppgis å være mottaker av varen, som er tollskyldner (avgiftssubjekt), jf. tolloven § 2-2. Tolloven § 2-2 til § 2-5 har imidlertid flere bestemmelser som utvider kretsen av hvem som er tollskyldner, eller pålegger andre enn deklarerende mottaker solidaransvar for tollkravet. Bestemmelsene anvendes tilsvarende for særavgifter som oppstår ved innførsel.

2.2 Departementets forslag

2.2.1 Innledning

Forvaltningsansvaret for særavgifter som oppstår ved innførsel av varer skal overføres fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten.

Selv om forvaltningen, herunder oppgavene som avgiftsmyndighet, formelt overføres fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten vil Toll- og avgiftsetaten være den myndighet som i første linje er i kontakt med denne gruppen avgiftspliktige. Dette fordi de er ansvarlig myndighet for vareførselen, jf. oppgavene de er tillagt etter tolloven kapittel 3 *Trafikken til og fra tollområdet* og kapittel 4 *Tollbehandling*. Det vil derfor være hensiktsmessig at Toll- og avgiftsetaten utfører enkelte forvaltningsoppgaver på vegne av Skatteetaten overfor disse avgiftspliktige. Toll- og avgiftsetatens kjerneoppgave, grense- og vareførselkontrollen, vil fortsatt ha en viktig funksjon for å hindre ulovlig innførsel av varer til landet, herunder å gardere/sikre provenyet for særavgiftene. Dette innebærer at det må lages et nytt grensesnitt for oppgavefordelingen mellom de to etatene. Hensikten er at det klarere framstår at etatene har kjerneoppgaver. For Toll- og avgiftsetaten betyr dette å sikre vareførselen inn til landet og å utøve grensekontroll. Skatteetaten skal ha det samlede forvaltningsansvaret også for indirekte skatter (særavgifter og merverdiavgift). Finansdepartementets forslag bygger på en omfattende kartlegging og vurdering av den fremtidige oppgavefordelingen, foretatt av de to etatene.

Overføringen av særavgiftsforvaltningen medfører behov for en gjennomgang av forvaltningsreglene for særavgifter generelt. Den gjeldende ordning følger av henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6. Det er forvaltningsreglene i tolloven som langt på vei gjelder for fastsettingen av særavgifter. Dette må etter departementets vurdering endres når Skatteetaten skal overta forvaltningsansvaret for særavgifter i sin helhet. Selv om forvaltningsloven som utgangspunkt gjelder for både saker som følger særavgiftsloven og tolloven, er det på mange områder gitt særlige forvaltningsregler i både særavgiftsloven og tolloven. Som eksempel nevner departementet at reglene om endring av tidligere fastsettelser er forskjellige, avhengig av om det er reglene i tolloven eller reglene i særavgiftsloven med særavgiftsforskriften som kommer til anvendelse.

I utkast til ny skatteforvaltningslov er det som nevnt foreslått at loven skal gjelde for særavgifter for registrerte virksomheter, herunder særavgift av varer som innføres av registrerte virksomheter. Departementet mener at det er hensiktsmessig at skatteforvaltningsloven også skal gjelde for særavgifter som *oppstår* ved innførsel. Det vil si at henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6 til tolloven ikke videreføres for så vidt gjelder henvisningen til de forvaltningsrettslige reglene i tolloven. I stedet foreslår departementet at de forvaltningsrettslige reglene i utkast til ny skatteforvaltningslov, med enkelte justeringer, skal gjelde også for særavgifter som oppstår ved innførsel. Utkastet til § 1-1 bokstav g i skatteforvaltningsloven inneholder en bestemmelse om at loven gjelder for fastsetting av «særavgifter etter særavgiftsloven, med unntak av særavgift som skal betales av uregistrert avgiftspliktig virksomhet ved innførsel». Departementet foreslår å endre utkastet slik at loven gjelder for særavgifter uten unntak. Det vises til utkast til revidert § 1-1 bokstav g i skatteforvaltningsloven.

Departementet foreslår videre at henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6 til at tollovens regler om innførsel gjelder tilsvarende om «ikke annet er bestemt i eller i medhold av denne forskrift», gis en tilføyelse slik at tollovens regler om innførsel ikke gjelder når annet er bestemt i skatteforvaltningsloven.

2.2.2 Fastsettingsmodell

I utkast til ny skatteforvaltningslov er det foreslått å kodifisere og harmonisere fastsettingsmodellene på skatte- og avgiftsområdet. I høringsnotatet er det vist til at enkelte lover har detaljerte bestemmelser om hvordan fastsettingen skjer, mens fastsettingsbestemmelsene nærmest er fraværende i andre lover. Videre er det pekt på at en del lovbestemmelser ikke lenger gir et representativt bilde av hvordan fastsettingen skjer i praksis. På denne bakgrunn er det foreslått en kodifisering av praksis for særavgifter (for registrerte virksomheter) som i liten grad har kommet til uttrykk i lovs form.

Når forvaltningsansvaret for særavgifter som oppstår ved innførsel skal overføres til Skatteetaten og det foreslås at ny skatteforvaltningslov skal gjelde også for disse avgiftspliktige, må fastsettingen av særavgifter som oppstår ved innførsel skje i tråd med systemet i den nye skatteforvaltningsloven. Forslaget innebærer i realiteten langt på vei en kodifisering av gjeldende praksis på området, men forslaget vil likevel ha konsekvenser ved at fastsettingsprosessen må betraktes fra en annen vinkel, og prosessen vil omtales med begreper som gir en bedre beskrivelse av hva som i realiteten skjer.

Utgangspunktet vil være at grunnlaget som særavgiften skal beregnes av ved innførsel skal egenfastsettes av den skattepliktige, jf. forslaget i punkt 2.2.5 om plikt for skattepliktige til å levere skattemelding. Departementet foreslår imidlertid at tolldeklarasjonen benyttes som skattemelding slik at forslaget ikke vil føre til noen endring av måten opplysningene skal gis på, eller hvilke opplysninger som skal gis. At plikten til å gi opplysninger følger av skatteforvaltningsloven og ikke av tolloven, og reglene der om innholdet i tolldeklarasjonen, får betydning på flere måter. For eksempel vil reaksjons- og sanksjonssystemet ved opplysningssvikt, dvs. at det gis uriktige og ufullstendige opplysninger om særavgiftsgrunnlaget, være bestemmelsene om dette i skatteforvaltningsloven og ikke reglene i tolloven. Tilsvarende vil reglene om klage og endring følge bestemmelsene i skatteforvaltningsloven og de alminnelige saksbehandlingsregler i skatteforvaltningsloven vil gjelde.

Mange av opplysningene om varen som indirekte er bestemmende for særavgiftsgrunnlaget skal oppgis i tolldeklarasjonen også i tilfeller hvor det ikke skal svares særavgifter. Toll- og avgiftsmyndighetene skal som i dag utføre oppgavene i tolloven knyttet til tollbehandlingen og vareførselkontrollen. Som i dag skal fri disponering av ufortollet være betinget av toll- og avgiftsmyndighetenes tillatelse, jf. tolloven § 4-20. Vedtak om slik frigivelse vil imidlertid ikke omfatte fastsettelse av avgiftsgrunnlaget for særavgifter fordi dette som nevnt skal egenfastsettes av skattepliktige.

Toll- og avgiftsmyndighetene vil som i dag kunne bruke reaksjons- og sanksjonssystemet i tolloven dersom andre opplysninger enn opplysningene om avgiftsgrunnlaget for særavgifter er uriktige eller ufullstendige. Dette kan for øvrig gjøres uavhengig av om det skal svares særavgifter eller ikke. Opplysningssvikt etter tolloven er sanksjonert med straff, jf. tolloven § 16-2, men departementet vil i tillegg vurdere en ordning med overtredelsesgebyr i slike tilfeller, og vil komme tilbake til dette i en egen høring. Det vil særlig være behov for en administrativ sanksjon i form av overtredelsesgebyr når feilen gjelder opplysninger som ikke har direkte betydning for toll eller andre avgifter som oppstår ved innførsel. Korrekte opplysninger om varer som innføres til landet har en verdi ut over eventuell fastsettelse av toll eller avgifter. Opplysningene gir grunnlag for tollmyndighetenes kontrollvirksomhet og opplysningene benyttes til statistikkformål.

Departementet foreslår også å videreføre ordningen med at mindre tollovertredelser, herunder opplysningssvikt for særavgifter som oppstår ved innførsel, kan sanksjoneres av tollmyndighetene på stedet ved illeggelse av forenklet forelegg, jf. tolloven § 16-9.

Som for fastsettingsmodellen som foreslås i utkast til ny skatteforvaltningslov for inntekts- og formuesskatt skal imidlertid avgiftsberegningen, som i dag, foretas av myndighetene.

2.2.3 Avgiftsmyndighet

Departementet foreslår at utgangspunktet skal være at Skatteetaten er avgiftsmyndighet for særavgifter som oppstår ved innførsel. Utkast til § 2-5 i skatteforvaltningsloven inneholder en bestemmelse om at myndighet for særavgifter er tollregionen og Toll- og avgiftsdirektoratet. Departementet foreslår å endre bestemmelsen slik at avgiftsmyndigheten for særavgifter er skattekontoret og Skattedirektoratet.

Det vises til utkast til revidert § 2-5 i skatteforvaltningsloven.

Som nevnt i avsnitt [2.2.1](#) ovenfor vil toll- og avgiftsmyndighetene, og da særlig tollregionene, fortsatt ha visse oppgaver knyttet til særavgifter som oppstår ved innførsel. Utkast til § 2-13 i skatteforvaltningsloven gir departementet adgang til i forskrift «å bestemme at andre organer enn de som nevnt i dette kapittel kan utøve myndighet etter denne loven». Departementet foreslår at det med hjemmel i denne bestemmelsen gis regler om hvilke oppgaver toll- og avgiftsmyndighetene skal ha. Slike bestemmelser vil bli utformet senere og sendt på alminnelig høring sammen med forslag til samleforskrift til utkast til ny skatteforvaltningslov. Hovedtrekkene i hvilke oppgaver som er tenkt lagt til toll- og avgiftsmyndighetene omtales imidlertid i det følgende.

Det følger av forslaget til fastsettingsmodell at ved den ordinære fastsettelsen skal avgiftsgrunnlaget fastsettes av den skattepliktige. Dersom tolldeklarasjonen blir tatt ut i kontroll og toll- og avgiftsmyndighetene finner at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger vil de ikke treffe vedtak om å frigi varen, jf. tolloven § 4-20. For å få varen frigitt må deklaranten, den som gir opplysningene i tolldeklarasjonen, levere en korrigert tolldeklarasjon med nye korrekte opplysninger. I et system med egenfastsetting legger departementet til grunn at avgiftsgrunnlaget da ikke er egenfastsatt, fordi den opprinnelige egenfastsettingen ikke legges til grunn. Toll- og avgiftsmyndighetene har da i praksis truffet vedtak om at avgiftsgrunnlaget skal være et annet enn det deklaranten har opplyst. Departementet legger opp til at Toll- og avgiftsetaten tildeles myndighet til å treffe vedtak i slike tilfeller. Dette vil være et vedtak etter utkast til § 12-1 i skatteforvaltningsloven som kan påklages.

Dersom Toll- og avgiftsetatens avgjørelse om at det må leveres korrigert oppgave bygger på at avgiftsgrunnlaget er feil bør de, forutsatt at feilen ikke er åpenbar, kontakte Skatteetaten for veiledning om avgiftsplikten. Departementet foreslår at klage

på denne type vedtak skal behandles på ordinær måte etter reglene i skatteforvaltningsloven. Det vil si at klagen skal fremmes for skattekontoret med Skattedirektoratet som klageinstans selv om det er tollmyndighetene som anses å ha truffet vedtaket. Det vil være naturlig at skattekontoret ved forberedelse av saken tar kontakt med Toll- og avgiftsetaten for å klarlegge sakens faktum. Departementet legger også opp til at skattekontoret skal ha samme kompetanse i klagebehandlingen som om vedtaket var truffet av skattekontoret. Det vil for eksempel si at de kan omgjøre vedtaket dersom de finner klagen begrunnet, jf. utkastet til ny skatteforvaltningslov § 13-6 tredje ledd.

Det vises til forslag til en ny bestemmelse i utkast til skatteforvaltningslov § 13-5 om at departementet får adgang til å gi særlige regler om klagebehandlingen i slike saker, jf. omtalen i punkt 2.2.8.

Det vises til forslag til ny § 13-5 i utkast til ny skatteforvaltningslov.

2.2.4 Avgiftssubjekt

Departementet foreslår ingen materielle endringer i reglene om hvem som skal anses som avgiftssubjekt for særavgifter som oppstår ved innførsel. For registrerte virksomheter følger det av særavgiftsforskriften § 5-2, jf. § 2-1 første ledd at disse er avgiftssubjekt og for disse er det ikke behov for nye regler.

For avgiftspliktige som ikke er registrert for særavgifter er det tollovens bestemmelser om avgiftssubjekt for toll som gjelder tilsvarende som følge av henvisningen i særavgiftsloven § 2-6. Departementet vil vurdere å ta inn en bestemmelse i særavgiftsforskriften som klargjør at avgiftssubjektet for særavgifter som oppstår ved innførsel er den som etter tolloven er ansvarlig for toll, og som har plikt til å deklare varen på grensen, jf. tolloven § 4-10. Det vises til utkastet til tilsvarende bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 11-1 nytt fjerde ledd for uregistrerte næringsdrivende og

privatpersoner, samt speditører som skal beregne og betale innførselsmerverdiavgift til toll- og avgiftsmyndighetene på grensen.

2.2.5 Opplysningsplikt

Departementet foreslår at oppgaveplikten, plikten til å levere skattemelding, for særavgifter som oppstår ved innførsel tas inn i skatteforvaltningsloven kapittel 8. Bestemmelsene i kapittel 8 om skattemelding inneholder regler om hvem som har oppgaveplikt og om omfanget (innholdet) av opplysningsplikten. I medhold av utkastet til skatteforvaltningsloven § 8-14 er det lagt opp til at nærmere regler om innholdet i skattemeldingen, leveringsmåte, signatur, leveringsfrist og leveringssted skal gis i forskrift.

Skatteforvaltningsloven er bygget opp slik at kapittel 8 har regler om skattepliktiges egen opplysningsplikt, mens kapittel 7 har regler om opplysningsplikt for tredjeparter. Skattepliktige er i utkastet til § 1-2 i skatteforvaltningsloven definert til «fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt». Det følger av videre av bestemmelsens bokstav a at begrepet skatt er ment å omfatte de skatter og avgifter som er nevnt i § 1-1 i loven og som loven dermed gjelder for. Det vises til avsnitt [2.3.4](#) hvor det uttales at departementet vil vurdere en bestemmelse i særavgiftsforskriften § 2-6 om at den som skal svare særavgifter som oppstår ved innførsel (avgiftspliktig/avgiftssubjekt), er den som er tollskyldner etter tollovens kapittel 2. Hovedregelen vil etter dette være at mottaker av varen skal svare særavgifter ved innførsel og som hovedregel vil mottaker av varen også være «skattepliktig» etter reglene i skatteforvaltningsloven.

Departementet foreslår i samsvar med dette at utgangspunktet skal være at skattepliktig er den som har plikt til å levere skattemelding for særavgifter som oppstår ved innførsel. Som nevnt legges det imidlertid opp til at opplysninger om særavgiftsgrunnlaget i første omgang, som i dag, skal gis samtidig med og i tolldeklarasjonen. Bestemmelsen om plikt til å levere skattemelding i

skatteforvaltningsloven må derfor samordnes med bestemmelsene i tolloven om plikt å levere tolldeklarasjon.

Plikt til å levere tolldeklarasjon har «enhver som vil disponere over vare som ikke er fortollet», jf. tolloven § 4-10 første ledd, jf. annet ledd. Mottakeren av varen (skattepliktig) vil normalt være den som selv, eller via medhjelper, fører varen inn i landet og vil dermed normalt også ha plikt til å levere tolldeklarasjonen. Departementet foreslår ingen endring i reglene i tolloven om tollskyld eller hvem som har plikt til å levere tolldeklarasjon. Dette gjør det nødvendig å presisere i skatteforvaltningsloven at også andre enn skattepliktig har plikt til å levere skattemelding for særavgifter som oppstår ved innførsel når dette følger av tolloven § 4-20.

Plikten for registrerte virksomheter til å levere skattemelding er særlig regulert i utkastet til § 8-4 i skatteforvaltningsloven og foreslås videreført. I skattemeldingen legges det opp til at det skal gis opplysninger om avgiftsgrunnlaget og andre opplysninger av betydning for avgiftsberegningen. Departementet foreslår å samle bestemmelsen om plikt til å levere skattemelding for både registrerte virksomheter og uregistrerte. For uregistrerte oppstår plikten til å svare særavgifter ved innførselen, mens plikten til å svare særavgifter for registrerte først oppstår ved uttak fra lager.

Forslaget innebærer ingen praktiske endringer i hvordan den som har plikt til å gi opplysninger skal forholde seg. Departementet vil med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 8-14 fastsette forskriftsbestemmelser om at tolldeklarasjonen, herunder opplysningene i post 47, i praksis vil være skattemeldingen, og at den skal leveres etter reglene i tolloven kapittel 4 som gjelder for levering av tolldeklarasjonen.

Det vises til forslag til endring av utkast til § 8-4 i skatteforvaltningsloven.

2.2.6 Ordinær fastsetting

En presisering av at en egenfastsettingsmodell også skal gjelde for særavgifter innebærer at første gangs fastsettelse av avgiftsgrunnlaget fastsettes av den skattepliktige (deklaranten) selv ved levering av skattemeldingen (tolldeklarasjonen).

Når anvendelsesområdet for skatteforvaltningsloven endres til også å omfatte særavgifter for ikke registrerte særavgiftspliktige, jf. forslaget til revidert utkast til skatteforvaltningsloven § 1-1 bokstav g, innebærer dette at det vil følge av utkastet til skatteforvaltningsloven § 9-1 første ledd at grunnlaget for særavgifter fastsettes av den skattepliktige. I praksis vil skattemeldingen som nevnt foran også kunne leveres av andre enn den som er mottaker av varen og disse kan være skattepliktig, men vil ikke alltid være det. Departementet mener imidlertid det ikke er nødvendig å endre ordlyden i utkastet til bestemmelsen fordi det ved henvisningen i § 9-1 første ledd til «skattemeldingen som nevnt i kapittel 8» fremkommer at også i slike tilfeller fastsettes skattegrunnlaget på grunnlag av skattemeldingen.

Utkastet til skatteforvaltningslov § 9-2 bestemmer at skattepliktige beregner krav på blant annet særavgifter. Departementet foreslår at det i bestemmelsen gjøres unntak for særavgifter som oppstår ved innførsel. Det vil da følge av skatteforvaltningsloven § 9-2 tredje ledd at skattemyndighetene beregner særavgifter som oppstår ved innførsel. At dette i praksis vil skje automatisk i TVINN, som forvaltes av toll- og avgiftsmyndighetene, antar departementet ikke har formell betydning. Skatteetaten vil være de som har det formelle ansvaret for at beregningen blir riktig og må eventuelt gjennom avtaler med Toll- og avgiftsetaten sørge for at eventuelle feil i beregningen blir rettet. Eventuelle feil i konkrete saker må rettes ved at det treffes nytt vedtak av skattemyndighetene etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 12 eller 13.

Det vises til forslag til endring av utkast til skatteforvaltningsloven § 9-2 første ledd.

2.2.7 Endring av egenfastsetting

Departementet foreslår videre at adgangen til endring av egen fastsetting i skatteforvaltningsloven § 9-4 skal gjelde også for særavgifter som oppstår ved innførsel. Som følge av forslaget til revidert utkast til skatteforvaltningsloven § 1-1 bokstav g følger dette av utkastet til skatteforvaltningsloven § 9-4 som omtalt i høringsnotatet om forslag til ny skatteforvaltningslov. Slik endring kan i noen tilfeller foretas ved levering av endringsmelding. Det er en begrenset adgang i dag til å levere en såkalt elektronisk omberegning i TVINN. For de som har slik adgang vil det utredes nærmere om løsningen også kan benyttes til den skattepliktiges endring av egen fastsetting. For andre vil endringsmelding i utgangspunktet også kunne fremsettes for toll- og avgiftsmyndighetene.

Departementet legger opp til at toll- og avgiftsmyndighetene gis kompetanse til å legge endringsmeldingen til grunn dersom den ikke tas ut til kontroll. Langt de fleste saker vil dermed kunne behandles av toll- og avgiftsmyndighetene. Ofte vil en eventuell endring også innebære endringer i andre deler av tolldeklarasjonen enn det som har med avgiftsgrunnlaget å gjøre. Det er derfor hensiktsmessig at også spørsmål som har med avgiftsgrunnlaget å gjøre i første omgang håndteres av tollmyndighetene. Toll- og avgiftsetaten og Skatteetaten vil samarbeide for å avklare hvilke saker som skal tas ut til kontroll mv. Eventuelle bestemmelser om tollmyndighetenes kompetanse vil bli gitt i forskrift med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 2-13. Tas endringsmeldingen ut til kontroll og toll- og avgiftsmyndighetene finner at kravet om endring ikke kan tas til følge legger departementet i utgangspunktet opp til at saken skal oversendes skattekontoret, som i tilfelle vil vurdere saken og treffe vedtak etter bestemmelsene i skatteforvaltningsloven kapittel 12. Departementet vil i samarbeid med de to direktoratene vurdere om det kan være praktisk og hensiktsmessig at Toll- og avgiftsetaten også kan treffe vedtak i enkelte andre tilfeller enn når endringen legges til grunn. Bestemmelser om dette vil i tilfelle også kunne fastsettes i medhold av skatteforvaltningsloven § 2-13.

Skattekontorets vedtak vil kunne påklages etter reglene i utkast til skatteforvaltningslov kapittel 13. Det vises til omtalen av reglene om klage og endring nedenfor.

2.2.8 Klage og endring

Utkast til ny skatteforvaltningslov har regler om klage i kapittel 13, og departementet legger i utgangspunktet opp til at disse skal gjelde ved klager på vedtak om særavgifter som oppstår ved innførsel. Det vil imidlertid være behov for enkelte særlige regler i de tilfeller hvor tollmyndighetene, med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 2-13, er gitt myndighet til å treffe vedtak om skattegrunnlaget.

Utkastet til ny skatteforvaltningslov § 13-3 bestemmer i tråd med alminnelig forvaltningsrett at klageinstansen er det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det forvaltningsvedtak som har truffet enkeltvedtaket (underinstansen). I tilfeller hvor tollregionen har truffet vedtak om avgiftsgrunnlaget vil utgangspunktet etter bestemmelsen være at Toll- og avgiftsdirektoratet er klageinstans. Departementet mener imidlertid at klagen i slike tilfeller skal behandles av Skattedirektoratet som klageinstans. For andre vedtak enn vedtak om avgiftsgrunnlaget som toll- og avgiftsmyndighetene treffer i vareførselen innebærer forslaget ingen endringer. Slike saker skal behandles som i dag etter reglene i tolloven.

Videre bestemmer lovutkastet § 13-5 at klagen skal sendes det organet som har fattet vedtaket som påklages. Også her mener departementet at klagen bør sendes skattekontoret. Departementet foreslår at dette løses ved at det tas inn et nytt ledd i denne bestemmelsen som slår fast at departementet i forskrift kan bestemme hvor klagen skal sendes når vedtak i medhold av utkast til skatteforvaltningsloven § 2-13 er truffet av andre organ enn de som er nevnt i lovens kapittel 2. Som ledd i saksforberedelsen, jf. utkastet til skatteforvaltningsloven § 13-6, vil det imidlertid i mange tilfeller være naturlig at skattekontoret i slike saker tar kontakt med tollregionen for å få informasjon av betydning for behandling av klagen. Denne ordningen bryter i utgangspunktet med det som er alminnelig forvaltningsrett slik at tollregionen i sine

vedtak må gi parten underretning om at klagen skal fremsettes for skattekontoret. En slik plikt vil følge av utkastet til skatteforvaltningsloven § 5-5 annet ledd som fastslår at i underretningen om enkeltvedtak skal det gis opplysninger om blant annet fremgangsmåten ved klage.

Det vises til forslag til nytt femte ledd i utkast til § 13-5 i skatteforvaltningsloven.

I praksis kan det være slik at en sak om særavgifter som oppstår ved innførsel vil måtte behandles av både Toll- og avgiftsetaten og Skatteetaten. Selv om skattegrunnlaget fremkommer i en egen post i tolldeklarasjonen bygger den på opplysningen om varens egenskaper som er opplysninger som skal leveres toll- og avgiftsmyndighetene med hjemmel i tolloven uavhengig av plikten til å gi opplysninger i skattemeldingen. Er det for eksempel angitt feil volum på en vare er dette en opplysning som ikke bare har betydning for avgiftsgrunnlaget, men en opplysning som også har betydning for toll- og avgiftsmyndighetene og deres oversikt over omfanget av vareførselen til landet.

Departementet mener at det formelt ikke er noe i veien for at saken behandles av de to etatene uavhengig av hverandre. Toll- og avgiftsetatens formål med behandlingen vil være å ha oversikt over og kontrollere vareførselen til landet, eventuelt å fastsette riktig tollkrav. Skatteetatens formål med behandlingen vil være å fastsette riktig særavgift. For å unngå et for komplisert system med detaljerte saksbehandlingsrutiner mener departementet at uavhengig behandling i de to etatene bør være utgangspunktet.

Når man har fått erfaring med hvordan denne type saker kan behandles mest effektivt og med tilstrekkelig rettssikkerhet for den det gjelder, vil departementet vurdere om det er behov for å lage formelle regler for saksgangen i enkelte type saker.

2.2.9 Informasjonsutveksling og personvern

2.2.9.1 Innledning

For å oppnå en effektiv oppgaveløsning som følge av overføringen av forvaltningen av særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten er det nødvendig med et omfattende og forsterket samarbeid og informasjonsutveksling mellom de to etatene. Et slikt forsterket samarbeid fordrer at forholdet til de respektive etatenes taushetspliktbestemmelser er avklart, og at personopplysningslovens bestemmelser om blant annet krav til behandlingsgrunnlag er ivare tatt ved overføring og videre bruk av personopplysninger.

2.2.9.2 Hvilke grupper av avgiftssubjekt omfattes

I personopplysningsloven § 2 nr. 1 er personopplysninger definert som opplysninger og vurderinger som kan knyttes til en enkeltperson. Også næringsopplysninger kan i noen sammenhenger betegnes som personopplysninger hvis opplysningene er av slik karakter at de beskriver eieren av virksomheten som person. Dette kan for eks. forekomme for enkeltpersonforetak og enmannsaksjeselskap. Forvaltningen av særavgifter og innførselsmerverdiavgift vil gjelde behandling av både personopplysninger og rene virksomhetsopplysninger.

Departementet foreslår å endre utkastet til skatteforvaltningsloven § 1-1 bokstav g slik at loven skal gjelde for alle særavgifter, dvs. både for ikke-registrerte og registrerte virksomheter/importører. Regelverket vil følgelig regulere behandling av opplysninger som gjelder virksomheter og privatpersoner, noe som vil medføre at det i tilknytning til særavgiftssaker og innførselsmerverdiavgiftssaker vil bli behandlet personopplysninger. Tilsvarende vil gjelde for saker om innførselsmerverdiavgift, jf. forslag til endring i § 1-1 bokstav e i utkast til ny skatteforvaltningslov hvor det fremgår at loven skal gjelde for all merverdiavgift.

I tillegg vil det behandles opplysninger om speditører som fortoller varer på vegne av privatpersoner og næringsdrivende.

2.2.9.3 Behandlingsansvarlig mv.

For overføring og utveksling av virksomhetsopplysninger må det sørges for at disse ikke er i strid med etatenes taushetspliktbestemmelser. Der opplysningene som overføres også er personopplysninger, må i tillegg personopplysningslovens krav oppfylles.

Departementet foreslår at forvaltningsansvaret og oppgavene som avgiftsmyndighet overføres fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Skatteetatens kjerneoppgaver i denne sammenheng vil omfatte det samlede forvaltningsansvaret for indirekte skatter, herunder å overholde formålet som gjelder å fastsette riktige særavgifter. Skatteetaten vil følgelig være behandlingsansvarlig for den behandling som skjer både som systemeier og i forbindelse med bruk av opplysningene i saksbehandlingen.

Toll- og avgiftsetatens kjerneoppgaver vil fortsatt gjelde sikring mot ulovlig vareinnførsel, og de vil bli gitt myndighet til å treffe vedtak om skattegrunnlaget. Dette innebærer at Toll- og avgiftsmyndighetene også vil være behandlingsansvarlig for særavgifter som oppstår i forbindelse med innførsel og innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Selv om en del av forvaltningsansvaret overføres til Skatteetaten, vil det være et stort behov for samarbeid mellom Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten på flere områder, både for å få til en mest mulig effektiv oppgaveløsning og for å få et tilstrekkelig godt opplysningsgrunnlag ved utføring av oppgavene. Et slikt samarbeid vil for eksempel kunne bestå i at Toll- og avgiftsetaten, fordi den fortsatt vil være den myndighet som avgiftssubjektene kommer først i kontakt med i forbindelse med vareførselen, ivaretar

noe av Skatteetatens veiledningsansvar. Det vil også være hensiktsmessig at Toll- og avgiftsetaten utfører noen forvaltningsoppgaver på vegne av Skatteetaten.

2.2.9.4 Hvilke opplysninger skal overføres

Overføring av oppgaver fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten innebærer behov for to ulike typer overføringer av opplysninger.

For det første er det nødvendig å overføre hele eller deler av enkelte av Toll- og avgiftsetaten sine fagsystemer til Skatteetaten. Her må hjemmelen for å behandle opplysningene gå over fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Videre må det sikres at Skatteetaten får tilgang til nødvendige historiske opplysninger for å kunne behandle klager mv. Omfanget av behovet for historiske opplysninger må klargjøres nærmere. Videre må også Toll- og avgiftsetatens behov for fortsatt å ha en kopi av de samme opplysningene vurderes. Departementet antar at når Skatteetaten overtar oppgaven som avgiftsmyndighet, innebærer dette også at de som utgangspunkt vil kunne overta historiske opplysninger uten at dette trenger særlig regulering. Dette vil være nødvendig for å ivareta oppgavene som avgiftsmyndighet i endringssaker som gjelder fastsatte avgifter før overføringen. Overføringen endrer etter departementets vurdering heller ikke toll- og avgiftsmyndighetenes adgang til å behandle opplysninger de har innhentet før overføringen. Dersom det gjennom arbeidet med den praktiske gjennomføringen av myndighetsoverføringen oppstår behov for særlig lovregulering, vil dette vil bli løst med overgangsbestemmelser.

For det andre vil det være nødvendig med økt samarbeid mellom etatene, fordi disse etter omorganiseringen – i større grad enn tidligere – må ha tilgang til mange av de samme opplysningene. Dette er en konsekvens av at ansvaret for noen av de oppgavene som tidligere bare var tillagt Toll- og avgiftsetaten, nå vil bli delt mellom de to etatene. Det er viktig at denne utvekslingen av opplysninger har tilstrekkelig hjemmel. Hjemmelen må omfatte både adgang til utveksling av opplysninger, og hjemmel til den

etterfølgende bruken i de respektive etatene. Opplysningene som ønskes overført og utvekslet vil omfatte både rene virksomhetsopplysninger og personopplysninger.

Skatteetaten vil få overført oppgaver innenfor avgiftsfastsettelse, herunder klagebehandling, innkreving og etterkontroll. Skatteetaten vil hovedsakelig ha behov for tilgang til de samme opplysningene som Toll- og avgiftsetaten benytter i dag for å utføre denne delen av sine oppgaver.

Tolldeklarasjonen inneholder en rekke rubrikker som må fylle ut ved tollbehandlingen, jf. tollforskriften § 4-20-1 *Opplysninger i deklarasjon mv. ved fortolling*. Listen over opplysninger som kan etterspørres er ikke uttømmende. Tolletatens skjema for deklarasjon (tolldeklarasjon) inneholder i dag 54 poster. Opplysningene som etterspørres er omtalt ovenfor i punkt 1.4. Hvilke opplysninger Skatteetaten har behov for i sin oppgaveløsning, må avgjøres særskilt for særavgiftene og for innførselsmerverdiavgift. For særavgiftsberegningen benyttes primært opplysninger fra post 47 i tolldeklarasjonen. Ved eventuelle klager, kontroller og etterberegninger vil imidlertid Skatteetaten ha behov for ytterligere opplysninger fra tolldeklarasjonsskjemaet for å kontrollere de selvfastsatte opplysningene. Tilsvarende gjelder for innførselsmerverdiavgift.

Der toll- og avgiftsmyndighetene skal beregne innførselsmerverdiavgift for de som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, vil de gjøre dette på vegne av skattemyndighetene. Toll- og avgiftsetaten må da benytte opplysninger Skatteetaten har anledning til å benytte (behandlingsgrunnlag), og kan ikke legge til grunn opplysninger som Skatteetaten selv ikke har hjemmel for å benytte. Skatteetaten må videre ha tilgang til opplysningene som Toll- og avgiftsetaten har benyttet ved fastsettingen, for eksempel i forbindelse med klager.

Toll- og avgiftsetaten kan motta tips innenfor samtlige avgiftsområder. Disse vil også kunne være relevante for Skatteetaten. Det anses hensiktsmessig at tips som kun

gjelder forhold på Skatteetatens område, alternativt begge etater, kan overføres til Skatteetaten. Dette er i tråd med utkast til skatteforvaltningslov § 5-1 annet ledd: "Dersom noen henvender seg til urette myndighet, skal det organet som mottar henvendelsen om mulig vise vedkommende til rett organ eller av eget initiativ videresende henvendelsen til rett organ. Avsenderen skal orienteres dersom henvendelsen videresendes."

2.2.9.5 Taushetsplikt, utleveringsadgang og behandlingsgrunnlag

Departementet legger som nevnt til grunn at ny skatteforvaltningslov gis anvendelse for særavgifter som oppstår ved innførsel, slik at loven vil gjelde også for Toll- og avgiftsetaten når de ved sin myndighetsutøvelse utfører oppgaver tillagt dem med hjemmel i skatteforvaltningsloven. Selv om det er to selvstendige etater som utfører oppgavene må det legges til grunn at de ved utøvelsen av myndighet kan utlevere og motta informasjon fra hverandre når opplysningene er hentet inn i tilknytning til oppgaver pålagt i skatteforvaltningsloven. Den annen etat vil i relasjon til taushetspliktbestemmelsen i utkastet til ny skatteforvaltningslov ikke være å anse som «uvedkommende», se utkastet til skatteforvaltningslov § 3-1 første ledd.

For å få til en hensiktsmessig og effektiv oppgaveløsning er det videre behov for at de to etatene kan utveksle informasjon ut over dette. Det vil bli aktuelt å overføre opplysninger om økonomiske transaksjoner, informasjon om import og eksport av varer, leveringsvilkår, pris, mengde osv. Skatteetaten vil for eksempel ha behov for å få automatisk tilgang til informasjon fra tolldeklarasjonen som ikke direkte gjelder avgiftsgrunnlaget, og Toll- og avgiftsetaten vil kunne ha behov for å få opplysninger om konkrete avgiftspliktige. Taushetspliktsbestemmelsen i tolloven § 12-1 annet ledd bokstav a og utkast til skatteforvaltningslov § 3-3 bokstav a har omtrent likelydende bestemmelser om at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger gis til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll mv. Selv om taushetsplikten ikke er til hinder for slik informasjonsutveksling følger det av

personopplysningsloven § 11, jf. §§ 8 og 9, visse begrensninger i adgangen til å utlevere personopplysninger, når det ikke foreligger et eget behandlingsgrunnlag for opplysningene i etaten som mottar disse. Med grunnlag i utkastet til skatteforvaltningslov § 7-9 og § 10-5 første og annet ledd vil det kunne utleveres en del opplysninger fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Departementet mener imidlertid det er behov for en særlig bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-5 om at toll- og avgiftsmyndighetene plikter å gi opplysninger om vareførselen til og fra landet til skattemyndighetene.

Tolloven § 12-2 har bestemmelser om plikt for andre offentlige myndigheter til å gi opplysninger til toll- og avgiftsmyndighetene. Det følger av annet ledd at skattemyndighetene skal gi opplysninger om «fastsatte, innkrevde eller utbetalte [skatte- og avgifts]beløp og om grunnlaget for disse». Departementet foreslår å utvide bestemmelsen slik at skattemyndighetene også får plikt til å gi opplysninger av betydning for toll- og avgiftsmyndighetenes arbeid med fastsetting av skatter og avgifter og kontrollen med vareførselen.

Det reviderte forslaget til § 10- 5 i ny skatteforvaltningslov og forslaget til endring av § 12-2 i tolløven vil klargjøre det rettslige grunnlaget for den informasjonsutveksling som er nødvendig for en hensiktsmessig oppgavefordeling mellom de to etatene.

2.2.10 Etterkontroll

Som følge av at skatteforvaltningsloven gis anvendelse for særavgifter som oppstår ved innførsel vil også kontrollbestemmelsene i kapittel 10 gjelde og gi skattemyndighetene adgang til å gjennomføre alminnelige kontroller hos den skattepliktige eller tredjepart. Det er ingen begrensning i når slike kontroller kan gjennomføres. Toll- og avgiftsetaten vil ikke drive kontroller med det formål å avdekke unndragelse av særavgifter, med unntak for den kontroll de skal foreta som ledd i arbeidet som avgiftsmyndighet før varen frigis, se omtalen i avsnitt [2.3.2.3](#). Når varen er frigitt fra toll- og

avgiftsmyndighetene opphører deres oppgaver knyttet til avgiftsforvaltningen, og overtas fullt ut av skattemyndighetene. Det vil si at toll- og avgiftsmyndighetene ikke skal avholde kontroller etter varen er frigitt, såkalte etterkontroller, med det formål å kontrollere at særavgifter som oppstår ved innførsel er korrekt fastsatt.

Toll- og avgiftsmyndighetene vil imidlertid fortsatt utøve kontrollvirksomhet ut over den kontroll som foregår ved grensepassering (grensekontrollen) innenfor eget forvaltningsområde. Dette innebærer at toll- og avgiftsmyndighetene fortsatt skal drive kontroll (etterkontroll) for å sikre korrekt fastsettelse av toll. Denne kontrollvirksomheten er hjemlet i tolloven kapittel 13, og da særlig tolloven § 13-3a. Videre skal toll- og avgiftsmyndighetene fortsatt drive etterkontroll med hjemmel i tolloven kapittel 13 for å kontrollere at det ved innførsel av varer er gitt korrekte opplysninger, se tolloven § 13-4. Slik kontroll kan gjennomføres både for å kontrollere om varer er ulovlig innført, om det uten tillatelse er innført restriksjonsbelagte varer eller om det er gitt gale opplysninger om varer som lovlig kan innføres. Dette kan for eksempel være kontroll knyttet til opprinnelsesregler, at varene er deklarerert med riktige varenummer, samt kontrollere at andre tollprosedyrer som midlertidig innførsel av varer, transitt mv er korrekt håndtert.

Både toll- og avgiftsmyndighetene og skattemyndighetene vil ved sine kontroller, som har ulikt formål, kunne avdekke eller få mistanke om forhold av betydning for den annen etats ansvarsområde. I slike tilfeller vil informasjon om dette kunne utveksles etter de regler som gjelder. Departementet viser videre til omtalen i avsnitt 2.2.9 om informasjonsutveksling og personvern hvor det foreslås en utvidelse av adgangen til informasjonsutveksling.

3 OVERFØRING AV FORVALTNINGEN AV MERVERDIAVGIFT VED INNFØRSEL AV VARER

3.1 Gjeldende rett

Etter merverdiavgiftsloven § 1-1- skal det beregnes avgift ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester.

3.1.1 Innenlands merverdiavgift

Næringsdrivende som har avgiftspliktig omsetning som overstiger 50 000 kroner i en tolv måneders periode, har plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1, jf. § 14-1. Registrerte merverdiavgiftspliktige skal beregne merverdiavgift (utgående merverdiavgift) ved omsetning av varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1. Videre gis det fradrag for merverdiavgift betalt på anskaffelser til bruk i virksomheten (inngående merverdiavgift), jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Fradragsretten gjelder både ved kjøp fra leverandør i Norge og fra leverandør i utlandet. Merverdiavgiften er en generell avgift på omsetning av varer og tjenester. Avgiften oppkreves i alle omsetningsledd. På grunn av fradragsrett ved anskaffelser til næringsdrivende vil avgiften endelig bli belastet ved omsetning til forbruker, og merverdiavgiften betegnes derfor som en generell forbruksavgift.

Omsetning av nærmere bestemte varer og tjenester er unntatt fra merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven §§ 3-2 til 3-20, eksempelvis omsetning av fast eiendom og omsetning av finansielle tjenester. Ved omsetning av slike tjenester vil de næringsdrivende ikke beregne utgående merverdiavgift. Det foreligger imidlertid heller ingen fradragsrett ved anskaffelser til slik virksomhet. Videre er også visse typer omsetning fritatt for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven kapittel 6, eksempelvis eksport av varer til utlandet. Enkelte fritak gjelder også ved innenlands omsetning, eksempelvis aviser og bøker. Næringsdrivende med slik omsetning skal registrere seg og har fradragsrett for anskaffelser til virksomheten, det skal imidlertid ikke beregnes utgående merverdiavgift (eller satsen er 0). Om en næringsdrivende både har omsetning som er avgiftspliktig og omsetning som er unntatt fra merverdiavgift (delt virksomhet), vil den næringsdrivende kun ha fradragsrett for inngående merverdiavgift

på anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-2.

Registrert avgiftspliktig skal levere omsetningsoppgave elektronisk i Altinn til skattemyndighetene, jf. merverdiavgiftsloven § 15-1 og § 15-7 tredje ledd. All utgående og inngående merverdiavgift som den avgiftspliktige har i en bestemt termin, innberettes i omsetningsoppgaven. Er differansen mellom utgående og inngående merverdiavgift positiv (betalingsoppgave), betaler den næringsdrivende nettobeløpet til skattemyndighetene etter reglene i skattebetalingsloven, jf. § 10-30. Er differansen negativ (til gode oppgave), skal skattemyndighetene utbetale beløpet til avgiftssubjektet, jf. merverdiavgiftsloven § 11-5, jf. skattebetalingsloven § 10-60.

Hovedregelen i det innenlandske merverdiavgiftssystemet er at det registrerte avgiftssubjektet beregner og betaler inn merverdiavgiften ved sin omsetning og uttak, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd. I enkelte tilfeller er det imidlertid mottaker som skal beregne og betale avgiften, benevnt som omvendt avgiftsplikt. Eksempelvis ved omsetning av klimakvoter og gull til mottagere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, så skal disse beregne og betale merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 annet og tredje ledd.

Omsetningsoppgaver leveres som hovedregel seks ganger i året (to månedlige terminer), jf. merverdiavgiftsloven § 15-2. Dersom merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak i løpet av et kalenderår ikke overstiger en million kroner, kan skattekontoret samtykke til at omsetningsoppgave skal levers en gang i året, jf. merverdiavgiftsloven § 15-3. Videre skal næringsdrivende i primærnæringen i utgangspunktet levere omsetningsoppgave en gang i året, jf. merverdiavgiftsloven § 15-4. Når inngående merverdiavgift regelmessig overstiger utgående merverdiavgift med minst 25 prosent, kan skattekontoret samtykke i at den avgiftspliktige leverer månedlige oppgaver, jf. merverdiavgiftsloven § 15-5 første ledd. Dersom inngående avgift regelmessig overstiger utgående merverdiavgift med minst 50 prosent, kan skattekontoret samtykke

i kortere terminer enn en måned, men ikke kortere enn en uke, jf. merverdiavgiftsloven § 15-5 andre ledd. Av de registrerte avgiftspliktige har 65 prosent i dag to-månedlige terminer. Om lag 30 prosent av disse er registrert med merverdiavgift påløpt ved import. (Tallene har fremkommet ved å sammenstille tall fra TVINN og MVA-systemet per 1. november 2014.)

Utgående merverdiavgift (omsetningen for selgeren) og inngående merverdiavgift (anskaffelsen for kjøperen) skal som hovedregel tidfestes til den terminen omsetningen blir fakturert, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd. I oppgaven innberettes samlet omsetning, herunder omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven og omsetning som er fritatt for beregning av utgående merverdiavgift. Det framgår ikke av omsetningsoppgaven om den inngående merverdiavgiften er påløpt ved kjøp innenlands eller ved innførsel. Omsetningsoppgaver skal leveres senest innen en måned og ti dager etter utløpet av terminen, jf. merverdiavgiftsloven § 15-8 første ledd første punktum. Fristen for næringsdrivende i primærnæringen som har årsoppgave er tre måneder og ti dager etter kalenderårets utløp, jf. merverdiavgiftsloven § 15-8 første ledd tredje punktum, mens virksomheter med lav omsetning som har kalenderåret som termin skal levere to måneder og ti dager etter utløpet av terminen, jf. merverdiavgiftsloven § 15-8 første ledd fjerde punktum. Ved betalingsoppgaver utgjør fristen for levering av oppgaven også forfallstidspunktet for betaling av merverdiavgiften, jf. skattebetalingsloven § 10-30 første ledd. Ved til gode oppgaver skal beløpet betales ut til avgiftssubjektet innen tre uker fra omsetningsoppgaven er mottatt, jf. skattebetalingsloven § 10-60.

3.1.2 Innførselsmerverdiavgift

Merverdiavgiftsloven § 3-29 og § 3-30, jf. § 1-1 slår fast at det skal beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer og tjenester til merverdiavgiftsområdet. Videre følger det av merverdiavgiftsloven § 12-1 annet ledd at tollregionen er avgiftsmyndighet i første instans når merverdiavgift skal beregnes ved innførsel av varer og ved refusjon

av merverdiavgift betalt ved innførsel. Toll- og avgiftsdirektoratet er sentrale avgiftsmyndigheter, jf. § 12-2 første ledd. Dette innebærer at Toll- og avgiftsdirektoratet behandler saker knyttet til innførselsmerverdiavgift håndtert av tollregionene i andre instans.

Ved innførsel av tjenester fremgår det av merverdiavgiftsloven § 11-3 at mottaker av tjenestene skal beregne og betale merverdiavgift. Avgiftspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal oppgi dette på vanlig måte i omsetningsoppgaven. Innførselen innebærer at det skal beregnes avgift (beregnes utgående avgift i omsetningsoppgaven), mens videre omsetning medfører at beløpet skal fradragsføres (inngående avgift). Når mottakeren ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal det først beregnes og betales merverdiavgift når det samlede kjøp for en termin overstiger 2000 kroner (merverdiavgift ikke medregnet). Ved kjøp av elektroniske tjenester er det tilbyderer av slike tjenester som skal oppgi og beregne merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3 annet ledd. Merverdiavgift ved innførsel av tjenester oppgis og betales til skatte- og avgiftsmyndighetene, jf. skattebetalingsloven § 2-2. Merverdiavgiften forfaller til betaling samme dag som det skal leveres omsetningsoppgave til avgiftsmyndighetene etter merverdiavgiftsloven § 15-8, jf. skattebetalingsloven § 10-30. Ved innførsel av tjenester er det ikke deklareringsplikt til toll- og avgiftsmyndighetene, følgelig har ikke toll- og avgiftsmyndighetene forvaltningsoppgaver knyttet til innførsel av tjenester.

Merverdiavgiftsloven § 4-11 har regler om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved innførsel av varer. Av bestemmelsens første ledd fremgår det at ved innførsel av varer skal beregningsgrunnlaget fastsettes etter tolloven kapittel 7 om grunnlag for beregning av toll. Videre går det fram at toll og andre avgifter som oppkreves ved innførselen inngår i beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift. Tolloven § 7-10 første ledd tar utgangspunkt i at det har foregått et vanlig salg til norsk importør, og at tollverdien er den prisen som importøren har betalt eller skal betale for varen. I den utstrekning det ikke er inkludert i prisen, skal det for å komme frem til tollverdien,

legges til enkelte kostnader, for eksempel provisjoner (ikke innkjøpsprovisjoner), royalties og transportkostnader, jf. tolloven § 7-17. Det fremgår av § 7-18 hvilke kostnader som ikke skal inngå i tollverdien.

Merverdiavgiftsloven kapittel 7 har regler om varer det ikke skal beregnes merverdiavgift av ved innførsel. Etter merverdiavgiftsloven § 7-2 annet ledd kan det gis fritak for innførselsmerverdiavgift ved midlertidig innførsel. Bestemmelsen gjelder også for privatpersoner og næringsdrivende som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

For innførselsmerverdiavgift gjelder de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven kapittel 8 om fradrag for inngående merverdiavgift. Dette innebærer bl.a. at registrerte næringsdrivende som innfører varer, i samme utstrekning som ved innenlandske anskaffelser, kan føre merverdiavgift påløpt og innbetalt til toll- og avgiftsmyndighetene ved innførsel til fradrag som inngående avgift i sin innenlandske omsetningsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Merverdiavgift påløpt ved innførsel skal tas med som inngående avgift i omsetningsoppgaven i den termin varen ble fortollet. Dette gjelder selv om varen ble innført i en tidligere termin. Dette innebærer at beløpet skal føres opp som inngående avgift uavhengig av om avgiften ble betalt på fortollingstidspunktet eller om importøren har tollkreditt og dermed får utsatt betalingen til den 18. i påfølgende måned, jf. skattebetalingsloven § 10-41 annet ledd. Tolldeklarasjonen med tilhørende grunnlagsdokumenter er dokumentasjon for omsetningsoppgaven, jf. bokføringsforskriften § 5-5-2.

I merverdiavgiftsloven kapittel 10 er det egne regler om refusjon av merverdiavgift påløpt ved innførsel, jf. § 10-7 *Varer som gjenutføres eller er feildeklart*, § 10-8 *Varer som innføres midlertidig – delvis refusjon* og § 10-9 *Refusjon til avgiftssubjektet*. I § 10-7 annet ledd fremgår det at Tollregionen kan forlenge fristen for gjenutførsel. Mens det i § 10-9 er bestemt at avgiftssubjektet kun kan få refundert betalt innførselsmerverdiavgift når

varen er deklarerert på feil mottaker eller dersom merverdiavgiften er betalt både av vareeier og vedkommende sin fullmektig.

Merverdiavgiftsloven kapittel 11 har regler om beregning og betaling av merverdiavgift. Det følger av merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd at det er avgiftssubjektet som skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak. Ved innførsel av varer er den som etter tolloven er ansvarlig for toll, avgiftssubjektet, og derfor den som skal beregne og betale merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-2. Tolloven kapittel 2 har regler om hvem som har plikt til å svare toll. Regelverket skiller mellom hvem som kan ha tollskyld for ufortollet vare og hvem som har tollskyld for fortollet vare. For fortollende varer er det i utgangspunktet den deklarererte mottageren av varen som er tollskyldner, jf. tolloven § 2-2 første ledd. Andre som har representert mottageren kan også være tollskyldner, jf. tolloven § 2-2 annet ledd.

Videre slår merverdiavgiftsloven § 13-3 første ledd fast at merverdiavgiftsloven § 13-2 om taushetsplikt, kapittel 14 om registrering i Merverdiavgiftsregisteret mv. og forenklet registreringsordning, kapittel 15 om opplysningsplikt om egne forhold, kapittel 17 om bindende forhåndsuttalelser, kapittel 18 om fastsetting av merverdiavgift ved skjønn og endring av avgiftsoppgjøret mv., § 19-1 om klage, § 19-2 om sakskostnader, søksmålsfristen i § 20-1 tredje ledd, § 20-2 om søksmål fra staten, § 21-2 om forhøyet utgående merverdiavgift, samt § 21-3 om tilleggsavgift ikke gjelder for merverdiavgift som påløper ved innførsel av varer. Samme bestemmelse annet ledd gir anvisning på at den som er ansvarlig for innførselsmerverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-2, skal tollbehandle varene etter reglene i tolloven. I siste punktum er det uttrykt at tolloven § 12-1 om taushetsplikt, § 12-1 a om opplysningsplikt om egne forhold, §§ 12-10 til 12-12 om endring av vedtak, § 12-14 om frist for søksmål mot tollmyndighetenes vedtak og § 16-10 om tilleggstoll gjelder tilsvarende for innførselsmerverdiavgift. For øvrig gjelder forvaltningsloven utfyllende på tollområdet. Siden tolloven ikke har egne klageregler innebærer dette bl.a. at forvaltningslovens

klageregler gjelder for vedtak etter tolloven, og således også for vedtak om innførselsmerverdiavgift.

Reglene i merverdiavgiftsloven § 13-3 innebærer bl.a. at reglene i merverdiavgiftsloven om fastsetting av merverdiavgift ved skjønn og endring av avgiftsoppgjør og reglene om klage ikke kommer til anvendelse i saker om innførselsmerverdiavgift. Tolloven har egne regler om endring av vedtak til ugunst og vedtak til gunst, som kommer til anvendelse i saker om innførselsmerverdiavgift. Som det fremkommer av punkt 1.4 gis det opplysninger om innførselsmerverdiavgift på varer i tolldeklarasjonen som gis tollmyndighetene ved innførselen (egendeklarasjon). Tollmyndighetenes godkjenning av deklarasjonen i TVINN er et enkeltvedtak, og det er da ikke lenger mulig å endre oppgitte opplysninger. Tolloven § 12-10 til § 12-12 regulerer adgangen/plikten til å endre et vedtak når det henholdsvis er beregnet for lite toll/innførselsmerverdiavgift og for mye toll/innførselsmerverdiavgift. Tollmyndighetene gjør også endringer som ikke endrer toll- eller avgiftsberegningen, men anses som statistiske opprettinger. Sistnevnte er ikke regulert i lov eller forskrift, men følger av alminnelig forvaltningspraksis.

Tolloven har ikke egne regler om klage. De alminnelige reglene i forvaltningsloven kommer dermed til anvendelse for klager over innførselsmerverdiavgift. Klagen sendes til organet som har fattet vedtak i første instans. Dersom klagen ikke tas til følge, sendes klagen videre til nærmeste overordnede organ, jf. forvaltningsloven § 28. Det er Toll- og avgiftsdirektoratet som er klageinstans for avgjørelser truffet av tollregionen.

Skattebetalingsloven § 2-4 første ledd bestemmer at toll, samt særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel, innkreves av tollregionene. Som det fremkommer i innledningen til høringsnotatet her vil innkrevingen av innførselsmerverdiavgift og særavgifter bli overført til Skatteetaten fra 1. januar 2016, jf. egen sak om dette i forslag til revidert nasjonalbudsjett for 2015. Innkrevingssiden av forslaget her vil derfor i mindre grad bli omtalt her. Videre er det slik at merverdiavgift ved innførsel av tjenester fra utlandet, allerede i dag kreves opp av skattemyndighetene,

jf. merverdiavgiftsloven § 15-6 første ledd hvor det fremgår at mottakere av fjernleverbare tjenester skal levere særskilt merverdiavgiftsoppgave til skattemyndighetene. Tilsvarende skal mottakere av klimakvoter levere særskilt merverdiavgiftsoppgave til skattemyndighetene, jf. merverdiavgiftsloven § 15-6 annet ledd.

3.2 Utenlandsk rett

3.2.1 EU

EU regnes som én avgiftsunion og vareførsel mellom landene i EU regnes ikke som import/eksport og det gjennomføres derfor ingen tollekspedisjon ved grensen. Ved omsetning av varer fra registrert selger i et EU-land til forbruker i et annet EU-land, er hovedregelen at merverdiavgift beregnes og innberettes av selger. Skjer omsetningen fra registrert selger i et EU-land til registrert kjøper i et annet EU-land, og varen skal transporteres til kjøper, er hovedregelen at kjøperen skal beregne og innberette merverdiavgiften i sin omsetningsoppgave. Dette betegnes gjerne som *omvendt avgiftsplikt* eller *reverse charge*. Eventuell fradragsrett for kjøper følger de alminnelige reglene.

Først når en vare innføres fra et tredjeland (land utenfor EU) oppstår plikt til å betale innførselsmerverdiavgift i EU-land. Plikten oppstår i utgangspunktet ved grensepassering, og innbetaling skal skje til tollmyndighetene. Flere EU-land har imidlertid innført en ordning hvor merverdiavgiften ikke innberettes til Toll- og avgiftsmyndighetene ved innførsel, men i stedet innberettes som utgående merverdiavgift på den innenlandske omsetningsoppgaven. Denne ordningen gjelder kun for importører som er registrerte som merverdiavgiftspliktige. Disse vil ha fradragsrett for denne utgående merverdiavgiften. Fordi utgående merverdiavgift og inngående merverdiavgift tidfestes til samme betalingstermin, oppstår det ingen faktisk betaling for den konkrete importen selv om varene på vanlig måte må deklarerer og undergis grensekontroll. Dette blir derfor oppfattet som en fordel for de

næringsdrivende fordi det ikke oppstår en kredittulempe knyttet til at innførselsmerverdiavgiften forfaller til betaling tidligere enn fradrag retten oppstår. Denne ordningen betyr at innførselsmerverdiavgiften innberettes av kjøper/importør i den innenlandske omsetningsoppgaven, slik som ved anskaffelser fra et annet EU-land. Eventuell fradagsrett følger de alminnelige reglene i det aktuelle EU-landet. Ordningen er valgfri for medlemsland og følger av merverdiavgiftsdirektivet (Rådets direktiv 2006/112/EU) artiklene 211 og 260.

Av de i dag 28 EU-landene har 18 land innført en slik ordning ved innførsel av varer fra tredjeland. Ordningene er ulikt utformet i landene. Tre av landene har ordninger som er svært begrenset, mens ti av landene har ordninger hvor denne innvilges etter søknad og på nærmere angitte vilkår. Seks av de 18 landene har innført en ordning som ikke krever søknad eller nærmere godkjenning. Dette er Tsjekkia (obligatorisk), Danmark (hovedregel), Latvia (for annet enn anleggsmidler – for anleggsmidler kan utsatt avregning oppnås etter søknad og på vilkår), Litauen (obligatorisk), Luxembourg (obligatorisk) og Sverige (obligatorisk).

3.2.2 Sverige

Sverige innførte med virkning fra 1. januar 2015 en ordning hvor Skatteverket også blir beskatningsmyndighet ved innførsel av varer fra tredjeland. Alle virksomheter som er registrert for merverdiavgift skal nå innberette merverdiavgift som oppstår ved innførsel i sine ordinære innenlandske omsetningsoppgaver. Det samme avgiftsbeløpet kan trekkes fra som inngående avgift på samme oppgave, i den grad anskaffelsen gir rett til fradrag.

I deklarasjonen som leveres til tollmyndighetene ved innførsel skal det ikke angis noe merverdiavgiftsbeløp. I tolldeklarasjonen skal det som tidligere angis en tollverdi på varen. Avgiftsbeløpet som skal beregnes skal innberettes i omsetningsoppgaven til skattemyndighetene for den termin tolldeklarasjonen er fastsatt av tollmyndighetene. Beregningsgrunnlaget er det samme som i den tidligere ordningen hvor

tollmyndighetene var beskatningsmyndighet, og består av tollverdi inkludert eventuell toll, skatter eller avgifter, samt eventuelle tilleggs kostnader som provisjon, emballasje og transport- og forsikringskostnader som ikke allerede inngår i tollverdien.

Fordi det er tollmyndighetene som skal fastsette, og derfor også har tilgang til tollverdien, er det forutsatt at relevant informasjon gis fra «Tullverket» til «Skatteverket», slik at skattemyndighetene kan benytte denne informasjonen i sine kontrollrutiner. De som ikke er registrert for merverdiavgift, skal fortsette å betale merverdiavgift ved innførsel av varer til tollmyndighetene, slik som ordningen var før 1. januar 2015. Tollmyndighetene har derfor behov for informasjon fra skattemyndighetene, slik at de kan avgjøre hvem som er pliktig til å innbetale innførselsmerverdiavgift til dem.

I forbindelse med innføringen av ordningen ble det bl.a. vurdert kortere terminer enn det som gjelder ellers i Sverige. Terminlengdene er 1 måned, kvartalsvis levering av oppgaver eller årsterminer. Bakgrunnen for dette var at det generelt anses som en fordel med lange terminer når det foreligger hensikt om å unndra avgift, særlig ved profesjonell merverdiavgiftssvindel, ofte benevnt som karusellsvindel («Missing Trader Fraud»). Dette ble ikke foreslått med begrunnelsen at virksomhetene allerede benytter omvendt avgiftsplikt i handelen EU-landene imellom, slik at et krav om kortere terminer ville gi unionsintern import en konkurransefordel sammenlignet med import fra tredjeland. I tillegg har skattemyndighetene allerede mulighet til å kreve kortere terminer ved særskilte omstendigheter, samt at det i den nye svenske lovgivingen er åpnet for at det kan kreves kortere terminer ved mistanke om skatteunndragelser fra tollmyndighetene.

3.2.3 Danmark

For å kunne ta inn varer til Danmark fra tredjeland som næringsdrivende, skal man registrere seg som importør, i tillegg til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. I Danmark er hovedregelen at merverdiavgift ved innførsel fra tredjeland i likhet med

kjøp av merverdiavgiftspliktige varer fra EU-land, skal oppgis på den innenlandske omsetningsoppgaven for registrerte virksomheter.

Ved registrering i Merverdiavgiftsregisteret kan skattemyndighetene i enkelte tilfeller kreve sikkerhetsstillelse. Dette kan blant annet gjøres når eier i løpet av de siste fem årene har hatt vesentlig innflytelse i annen virksomhet som har gått konkurs. Videre kan det kreves sikkerhetsstillelse fra virksomheter som ikke har forretningssted i Danmark og som er etablert i et annet EU-land, Grønland, Færøyene, Island eller Norge. Det kan også kreves sikkerhetsstillelse fra allerede registrerte virksomheter, dersom virksomheten fire ganger i løpet av de 12 siste oppgaveterminene ikke har betalt skatte- og avgiftskravene rettidig. Om ikke sikkerhet stilles kan skattemyndighetene slette virksomheten fra registeret.

Virksomheter som importerer varer fra EU-land/tredjeland, og som er registrerte brukere av «Toldsystemer» får hver måned tilgjengelig en elektronisk spesifikasjon som detaljerer merverdiavgift per deklarasjon. Spesifikasjonen er ikke ulik kontoutskriften i Altinn for tollkredittkunder i Norge.

3.2.4 Storbritannia

Registrerte næringsdrivende som importerer varer til Storbritannia, hadde frem til 1984 tillatelse til å rapportere merverdiavgift ved innførsel i det innenlandske merverdiavgiftsregnskapet. Fra 1984 har merverdiavgift ved innførsel blitt oppkrevd via tolldeklarasjonen. I 2002 vurderte Storbritannia på nytt å gå tilbake til en ordning hvor innførselsmerverdiavgift skulle innberettes i det innenlandske oppgjøret, men falt i stedet ned på å innføre enkelte forenklede prosedyrer knyttet til gjeldende ordning.

I den svenske Regjeringens proposisjon; «2013/14:16 Förändrad hantering av mervärdeskatt vid import» er det uttrykt følgende om hvorfor Storbritannia gikk bort fra ordningen i 1984:

«Regjeringen har fått oppgifter från finansdepartementet i Storbritannien angående denna fråga. Enligt dessa oppgifter var anledningen till att Storbritannien återgick till redovisning i tulldeklaration bortfall av skatteuppbörd p.g.a. att importörer försvann innan betaling skulle erläggas. Ändringen resulterade dock också i en positiv engångslikviditetseffekt för staten på 1,2 miljarder pund, vilket, enligt oppgifter från Storbritannien som Tullverket fått, även tycks ha resulterat i en årlig ränteinntäkt på 120 miljoner pund. Den senare summan framstår därmed inte som någon årlig intäkt för minskade bedrägerier utan en ränteinntäkt p.g.a. systemomläggningen. I en rapport från Skatteverket som utredningen tar opp nämns också budgetskäl som anledning till att Storbritannien återgick till redovisning av mervärdesskatt i tulldeklaration (RSV Rapport 1993:8 Mervärdessbeskattningen i ett EG-perspektiv s. 81).»

3.3 Rapport fra 2006

I mai 2005 traff Stortinget et anmodningsvedtak (vedtak nr. 358) hvor Regjeringen ble bedt om å vurdere om et system med *snudd avregning* kunne innebære forenkling av merverdiavgiftssystemet ved import for næringslivet og myndighetene. Vurderingene skulle legges fram for Stortinget på en egnet måte i løpet av 2006.

For å følge opp Stortingets anmodningsvedtak satte Finansdepartementet ned en intern arbeidsgruppe i oktober 2005. Arbeidsgruppen avga sin rapport 22. desember 2006.

Innledningsvis i rapporten fremkommer det at arbeidsgruppen mener at *snudd avregning* ikke er en riktig betegnelse på det systemet de ble bedt om å utrede.

Arbeidsgruppen ble bedt om å utrede et system hvor kjøper/importør fortsatt skulle være ansvarlig for merverdiavgiften ved innførsel, men det skulle vurderes om merverdiavgift ved innførsel skulle påløpe og betales på et senere tidspunkt.

Merverdiavgiften skulle i stedet tas med i omsetningsoppgaven til skatte- og avgiftsmyndighetene som utgående avgift. Arbeidsgruppen mente derfor det ble mer riktig å benytte begrepet *utsatt avregning* om det systemet de var bedt om å utrede.

Arbeidsgruppen la til grunn en rekke avgrensninger/forutsetninger i vurderingene av om det burde innføres en ordning med utsatt avregning. En forutsetning var at merverdiavgiftsbeløpet fortsatt skulle deklarerer til Toll- og avgiftsetaten, slik at det var kun selve betalingsfunksjonen som skulle overføres til Skatteetaten. Virksomhetene skulle således ikke selv behøve å oppgi merverdiavgiftsbeløpet på omsetningsoppgaven, da dette skulle overføres automatisk fra TVINN til MVA-systemet. Rapporten la til grunn at virksomheter registrert i Merverdiavgiftsregisteret skulle inngå i ordningen, også de med delt virksomhet. For å kunne omfattes av ordningen skulle virksomhetene gjennomgå en kredittvurdering.

Arbeidsgruppen konkluderte med at det ikke var tilrådelig å innføre et system med utsatt avregning. I korte trekk var begrunnelsen for konklusjonen at det årlige ressursbehovet ved innføring av utsatt avregning ville øke med en million kroner, samtidig som gruppen vurderte at en omlegging til utsatt avregning ved innførsel av varer ikke ville innebære en vesentlig forenkling av merverdiavgiftssystemet, verken for næringslivet eller for myndighetene. I tillegg mente arbeidsgruppen at en slik omlegging kunne reise spørsmål om økt unndragelsesrisiko.

På bakgrunn av arbeidsgruppens rapport og konklusjoner tilrådet Finansdepartementet overfor Stortinget at det ikke ble innført et system med utsatt avregning. Stortingets finanskomité tok tilrådommen til etterretning, jf. Innstilling S. nr. 1 (2007-2008) side 68.

3.4 Rapport fra 2015 fra etatene

Som nevnt innledningsvis ble Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet i Finansdepartementets oppdragsbrev om overføring av oppgaver fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten, bl.a. bedt om å utrede hvordan ansvaret for forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel skal overføres. Som en del av dette ble direktoratene bedt om å utrede hvordan en ordning med utsatt avregning for innførselsmerverdiavgift kan innføres. I oppdragsbrevet ble direktoratene særlig bedt om å vurdere de hensyn

som i 2006 begrunnet ikke å innføre systemet – da særlig risikoen for avgiftsunndragelse og administrative konsekvenser for næringsliv og myndighetene. Departementet har i oppdragsbrevet understreket at hensynet til å motvirke avgiftssvindel må ses i sammenheng med at overføringen av særavgifter og innførselsmerverdiavgift vil gi Skatteetaten et helhetlig ansvar for skatter og avgifter. Denne forutsetningen lå ikke til grunn for vurderingene i 2006.

Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet oversendte sin rapport til Finansdepartementet 23. februar 2015. Rapporten beskriver to modeller; en universell modell og en vilkårsbasert modell. Direktoratene anbefaler at det innføres en vilkårsbasert modell fra 1. januar 2017, og at det ut i fra erfaringene med en slik løsning siden vurderes om det bør innføres en universell modell.

I rapporten angis potensiell økning i provenytap knyttet til uerholdelige restanser, samt unndragelser og organisert svindel som de største risikoene i et system hvor innførselsmerverdiavgift skal oppgis og betales i det innenlandske merverdiavgiftssystemet.

Hovedforskjellen på de to modellene er at den universelle modellen omfatter alle næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, mens den vilkårsbaserte modellen tar utgangspunkt i de samme subjektene, men at det i tillegg gjennomføres en risiko- og kredittvurdering av avgiftssubjektene og at bare de som godkjennes kan få utsatt avregning. I rapporten tas det ikke stilling til om den vilkårsbaserte løsningen skal være frivillig (etter søknad) eller obligatorisk. Hensikten med den vilkårsbaserte løsningen er i størst mulig grad å dempe risiko for restanseoppbygging og svindel. I tillegg behandler rapporten flere andre risikoreduserende tiltak.

De risikoreduserende tiltakene som behandles i rapporten og som antas å kunne iverksettes samtidig med innføringen av ordningen er; analyse av løpende etterlevelse, samarbeid om etterretning og analyse, styrket grensekontroll, økt og forbedret

deklarasjonskontroll, saksbehandling i MVA-systemet, ulike kontrolltiltak herunder økte etterkontroller, samt solidaransvar for manglende innbetalt merverdiavgift for kjøper. Tiltakene er i utgangspunktet de samme for begge modeller, men i en universell løsning anbefaler arbeidsgruppen at tiltak relatert til kontroll tilføres mer ressurser enn i en vilkårsbasert løsning. Arbeidsgruppen presiserer at de risikoreduserende tiltakene med tilhørende ressurser må ses i sammenheng med de øvrige endringene i Skatteetatens forvaltningsansvar som følger av at de skal ha et helhetlig ansvar for skatte- og avgiftsforvaltningen.

Videre drøfter arbeidsgruppen enkelte risikoreduserende tiltak som bl.a. stiller store krav til tekniske løsninger og endret kommunikasjon med de næringsdrivende, tredjeparter og andre forvaltningsorganer. Tiltakene vurderes derfor ikke som realistiske for innføring samtidig med ordningen, men må ses på i et lenger tidsperspektiv. Tiltakene er; mer automatisert saksbehandling i MVA-systemet, begrensning av varegrupper som omfattes av utsatt avregning, bedre beskrivelse av næringsdrivendes status og virksomhet, risikobasert saksbehandling basert på utarbeidelse av profiler i stedet for historiske opplysninger som i dag, risikobasert registrering og oppfølging i Enhetsregisteret og Merverdiavgiftsregisteret, samt ny innrapporteringsløsning. Sistnevnte innebærer at Skatteetaten i større grad selv henter ut relevant og nødvendig informasjon fra de næringsdrivendes regnskaper.

Forutsetninger for både den universelle og vilkårsbaserte modellen er at merverdiavgiftsoppgaven utvides slik at utgående innførselsmerverdiavgift, inngående innførselsmerverdiavgift og eksport av varer fremkommer i egne rubrikker, og at det skjer en kobling av tollmyndighetenes TVINN-system og skattemyndighetenes MVA-system. Dette slik at det legges til rette for automatisk informasjonsutveksling.

Videre foreslår arbeidsgruppen at det i den universelle løsningen skal være adgang til å sanksjonere ved å pålegge månedstermin for levering av omsetningsoppgave og tvangsoppløsning overfor avgiftspliktige som misligholder rapporterings- eller

betalingsplikten. Sistnevnte tiltak angis som en mulig sanksjon for de som notorisk ikke leverer omsetningsoppgaver, eller der det avdekkes grove eller vedvarende brudd på selvdeklareringsplikten. For å falle inn under den vilkårsbaserte løsningen har arbeidsgruppen foreslått at det skal være et vilkår at den avgiftspliktige har overholdt sin oppgave- og betalingsplikt de siste tolv månedene. Sanksjonen ved at pliktene ikke overholdes vil være at den avgiftspliktige mister retten til utsatt avregning.

Arbeidsgruppen har beregnet likviditetsgevinsten for næringslivet ved en ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal oppgis og betales i det innenlandske systemet til henholdsvis 314 millioner kroner i universell løsning og 291 millioner kroner i den vilkårsbaserte løsningen. Videre er administrative besparelser for næringslivet vurdert til å bli 215 millioner kroner i den universelle løsningen og 86 millioner kroner i den vilkårsbaserte løsningen. Beregningen er gjort med forutsetning om at beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift og avgiftsbeløpet skal fremgå av tolldeklarasjonen som i dag. Likviditetsgevinsten for næringslivet har sin motsats i et tilsvarende likviditetstap for staten. Arbeidsgruppen har stipulert en restanseoppbygging med et mulig provenytab for staten i den universelle løsningen til 300 millioner kroner per år. Tilsvarende estimat er 100 millioner kroner i den vilkårsbaserte løsningen. Tallene reflekterer ikke virkningen av eventuelle risikoreduserende tiltak. Engangskostnader for næringslivet for å tilpasse regnskapssystemer og interne rutiner er ikke tallfestet. Forvaltningens engangskostnader for å innføre en ordning med utsatt avregning er beregnet til 37,5 millioner kroner. Avslutningsvis har arbeidsgruppen beregnet de forventede varige kostnadsøkningene i forvaltningen til 66,2 millioner kroner per år i den universelle løsningen og 41,5 millioner kroner i den vilkårsbaserte løsningen. Se nærmere om dette i punktet om økonomiske og administrative kostnader avslutningsvis.

3.5 Departementets vurderinger og forslag

3.5.1 Innledning

Det er besluttet at forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift skal overføres fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. En forutsetning for å gjennomføre dette på en hensiktsmessig måte vil være at hoveddelen av de merverdiavgiftspliktige innberetter, beregner (og avregner) og betaler inn innførselsmerverdiavgiften i det innenlandske systemet. Som det framkommer i punkt 3.4 om rapporten fra februar 2015, er dette omtalt som en ordning med utsatt avregning. Departementet mener begrepet til dels er upresist, og benytter ikke dette i den videre framstillingen. Heller ikke Sverige opereres det med et slikt begrep om den tilsvarende ordningen som nylig er innført der. Departementet omtaler i stedet dette som et system hvor innførselsmerverdiavgiften innberettes og betales til Skatteetaten i det innenlandske merverdiavgiftssystemet, eventuelt bare «innberettes i det innenlandske systemet», eller «innberettes i skattemeldingen for merverdiavgift».

Når avgiftspliktige skal innberette og betale innførselsmerverdiavgiften ved levering av opplysninger til Skatteetaten, skal de ikke lenger forholde seg til Toll- og avgiftsetaten for beregning og innbetaling av innførselsmerverdiavgift. En konsekvens av dette vil være at tollkreditt for merverdiavgift faller bort for alle som omfattes av ordningen. Dette vil stille seg annerledes for importører som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og dermed ikke kan ta med innførselsmerverdiavgift i forbindelse med innlevering av opplysninger i det innenlandske systemet. Selv om forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift skal overføres til Skatteetaten også for disse avgiftspliktige, vil Toll- og avgiftsetaten være den myndighet som i første linje er i kontakt med denne gruppen i kraft av å være ansvarlig myndighet for vareførselen, jf. oppgavene de er tillagt etter tolloven kapittel 3 *Trafikken til og fra tollområdet* og kapittel 4 *Tollbehandling*. Det vil derfor være hensiktsmessig at Toll- og avgiftsetaten utfører enkelte oppgaver på vegne av Skatteetaten overfor disse avgiftspliktige. I 2013 var det ca.13000 virksomheter som betalte innførselsmerverdiavgift og som ikke var registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Se nærmere om forslagene relatert til

avgiftspliktige som ikke kan ta med innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet i punkt 3.5.4 nedenfor.

I rapporten fra 2015 er det trukket fram at en ordning hvor innførselsmerverdiavgift beregnes og betales i det innenlandske systemet vil føre til en betydelig økning av svindelpotensialet. Til dette vil departementet bemerke at merverdiavgiftssystemet med egendeklarering og samtidig betaling er innrettet på en måte som gjør at det vil kunne være utsatt for illojale avgiftspliktige som ønsker å unndra avgift. Enten ved at det betales inn for lite avgift, eller ved at det kreves for mye refundert. Dette gjelder både for innenlands merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift i dag. Muligheten for svindel blir håndtert gjennom målrettede kontroller. Departementet legger til grunn at endringer i systemet for å innberette/beregne og innbetale merverdiavgift, herunder innførselsmerverdiavgift, vil kunne endre fremgangsmåtene for svindel. Ut i fra den kunnskap og informasjon som foreligger på området, er det imidlertid etter departementets oppfatning ikke grunnlag for å konkludere med at innføring av en ordning der merverdiavgift ved innførsel innberettes og betales på den ordinære omsetningsoppgaven vil føre til en *betydelig økning* av svindelen på dette området, slik det kan se ut til at arbeidsgruppen legger til grunn. Departementet mener likevel det vil være nødvendig å vurdere enkelte risikoforebyggende tiltak i sammenheng med innføring av en slik ordning, se nærmere om forslag til slike tiltak i punkt 3.5.3. I tillegg legger departementet til grunn at Skatteetaten, også i samarbeid med Toll- og avgiftsetaten, skal overvåke situasjonen for avgiftspliktige som inngår i en slik ordning nøye, slik at eventuelle tendenser til endring i unndragelsesmønstre mv. fanges opp og ytterligere tiltak/endringer i systemet og regelverket kan vurderes og eventuelt iverksettes. Departementet vil også understreke at de varene det her gjelder fortsatt skal gjennom ordinære tollprosedyrer knyttet til vareførselen, herunder grensekontrollen, som vil bli styrket som et ledd i omorganiseringen.

Ved at Skatteetaten får et helhetlig ansvar for forvaltningen av merverdiavgiftsområdet vil det oppstå effektiviseringsgevinster, både relatert til materielle problemstillinger og

særlig for så vidt gjelder gjennomføringen av fastsettingen av merverdiavgiften og kontrollen av at denne er riktig, samt en helhetlig innfordring. Se nærmere omtale av effektene av overføringen av forvaltningsansvaret under punkt 3.5.5 om økonomiske og administrative konsekvenser.

3.5.2 Innberetting og betaling av innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet

3.5.2.1 Innledning

Som følge av at forvaltningsansvaret for merverdiavgift ved innførsel overføres til Skatteetaten foreslår departementet at innførselsmerverdiavgiften skal innberettes (som utgående innførselsmerverdiavgift) i omsetningsoppgaven for den termin tolldeklarasjonen er ekspedert, og at merverdiavgiften fradragsføres (som inngående innførselsmerverdiavgift) i samme termin (helt eller delvis). Dette innebærer en senere innbetaling av innførselsmerverdiavgiften sammenlignet med i dag. Avgiften innbetales i dag kontant på grensen, via dagsoppgjørordningen for speditører eller ved belastning av tollkreditten. Ved uttak fra tollager belastes normalt tollkreditten. Innførselsmerverdiavgiften kommer så i ettertid til fradrag som inngående avgift i den avgiftspliktiges omsetningsoppgave.

Forslaget innebærer imidlertid at den avgiftspliktige ikke lenger skal oppgi avgiftsgrunnlaget og satsen for merverdiavgift til toll- og avgiftsmyndighetene, for så å få fastsatt denne på tolldeklarasjonen. De skal heller ikke innbetale innførselsmerverdiavgiften til toll- og avgiftsmyndighetene ved selve innførselen av de aktuelle varene. Den avgiftspliktige skal isteden selv innberette, beregne og betale inn avgiften via den innenlandske omsetningsoppgaven, som omtalt foran. Forslaget endrer ikke utgangspunktet om at det er innførselen som utløser merverdiavgift. En konsekvens av forslaget her er at innførselsmerverdiavgiften (utgående avgift) vil forfalle til betaling samtidig som fradragsretten for denne avgiften (inngående avgift). Dette vil gi en likviditetsfordel for de næringsdrivende sammenlignet med i dag, hvor

avgiften innbetales etter de kredittider som gjelder etter skattebetalingslovens bestemmelser.

En slik omlegging av systemet for beregning og betaling av innførselsmerverdiavgift krever endringer i gjeldende forvaltningsregler om innførselsmerverdiavgift. Selve hjemmelen for å beregne merverdiavgift ved innførsel til Norge er nedfelt i merverdiavgiftsloven § 3-29. Bestemmelsen vil være nødvendig også etter forslaget her, og departementet foreslår ingen endringer i denne.

Som gjort rede for i punkt 2.2.1 har Finansdepartementet sendt på høring et forslag om en ny skatteforvaltningslov. Hensikten med lovforslaget er å harmonisere og samordne forvaltningsregelverket på skatte- og avgiftsområdet. Når forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift overføres til Skatteetaten, legger departementet til grunn at ny skatteforvaltningslov også bør gjelde for innførselsmerverdiavgift. Forslag til lovendringer som følge av en ordning der innførselsmerverdiavgift skal beregnes og betales i det innenlandske systemet er derfor tatt inn i utkastet til bestemmelser i ny skatteforvaltningslov, i tillegg til nødvendige endringer merverdiavgiftsloven. Tilsvarende er regelendringer for innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke omfattes av ordningen også foreslått i utkastet til ny skatteforvaltningslov, jf. punkt 3.5.4 nedenfor.

3.5.2.2 Avgiftsmyndighet

I dag er tollregionen avgiftsmyndighet når merverdiavgift skal beregnes ved innførsel av varer og ved refusjon av merverdiavgift, og Toll- og avgiftsdirektoratet er sentral avgiftsmyndighet. I utkastet til ny skatteforvaltningslov er det i § 2-1 foreslått en felles bestemmelse om hvem som er skattemyndigheter for formues- og inntektsskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, særavgift og merverdiavgift. Den nye bestemmelsen skiller ikke mellom hvem som er myndigheter i første instans og sentrale avgiftsmyndigheter, men slår fast at skattekontoret, Skattedirektoratet og

Skatteklagenemnda er skattemyndigheter. I forslag til § 1-1 om lovens virkeområde er det i bokstav e) angitt at loven gjelder for fastsetting av innenlands merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven.

Overføring av forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift til Skatteetaten innebærer at Toll- og avgiftsetaten i utgangspunktet ikke lenger skal ha et myndighetsansvar for denne avgiften. I forslaget til ny skatteforvaltningslov er det utformet myndighetsbestemmelser for innenlands merverdiavgift. Når det foreslås at utkast til ny skatteforvaltningslov også skal gjelde for innførselsmerverdiavgift må begrensningen til «innenlands» merverdiavgift i lovens § 1-1 bokstav e) tas ut. Loven vil dermed gjelde for all merverdiavgift, både innenlands merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift. I utkastet til ny skatteforvaltningslov er kapittel 12 i merverdiavgiftsloven om avgiftsmyndighetene foreslått opphevet. Departementet viderefører dette forslaget her. Toll- og avgiftsetaten vil etter dette ikke være myndighet for innførselsmerverdiavgift.

Avgiftspliktige som ikke skal beregne og betale innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet, skal fortsatt beregne og innbetale innførselsmerverdiavgiften i forbindelse med grensepassering. Enten ved at de selv deklarerer og innbetaler på grensen, eller dette skjer via dagsoppgjørordningen for speditører eller at tollkreditten belastes. Selv om forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift overføres til Skatteetaten, vil det være behov for at Toll- og avgiftsetaten kan utøve myndighet når innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i forbindelse med grensepassering. Departementet mener at dette bør løses på samme måte som reguleringen av Toll- og avgiftsetatens utøvelse av myndighet ved innførsel av varer fra andre enn registrerte særavgiftspliktige virksomheter, jf. punkt 2. Departementet foreslår at hvilke oppgaver som skal legges til Toll- og avgiftsetaten skal fremgå av forskrift. En hjemmel til å fastsette i forskrift at andre organer enn de som er nevnt i skatteforvaltningsloven kapittel 2 om skattemyndigheter kan utøve myndighet etter loven, er foreslått i ny skatteforvaltningslov § 2-13. Det vil således ikke være behov for noen ytterligere

bestemmelse om dette i skatteforvaltningsloven. Forslag til forskrift til ny skatteforvaltningslov vil bli sendt på separat høring. Forslag til utforming av bestemmelse om Toll- og avgiftsetatens myndighetsutøvelse ved innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som fortsatt skal innberette og betale innførselsmerverdiavgift i forbindelse med grensepassering vil bli nærmere omtalt i høringen av forskriften. Se for øvrig punkt 3.5.4 for nærmere omtale av avgiftspliktige som ikke skal innberette og betale innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet, og hvilke bestemmelser som foreslås fastsatt i forskrift.

Det vises til forslag til endring i utkast til ny skatteforvaltningslov § 1-1 bokstav e).

3.5.2.3 Subjektavgrensning

Alle næringsdrivende som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret har i dag plikt til å levere omsetningsoppgave. En ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet vil derfor bare kunne omfatte *registrerte avgiftspliktige*. En forutsetning må være at avgiftssubjektet innfører varen som del av sin egen næringsvirksomhet. En speditør, som innfører varer for andre, vil således ikke kunne inngå i ordningen for denne delen av sin virksomhet.

Departementet foreslår et system hvor innførselsmerverdiavgift innberettes og betales i det innenlandske systemet skal omfatte alle de som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Forslaget krever endringer i merverdiavgiftsloven § 11-1 og § 11-2. I § 11-1 første ledd er det bestemt at «avgiftssubjektet» skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak (innenlands). Av lovens § 1-3 første ledd bokstav d går det fram at med «avgiftssubjektet» menes den som er eller skulle vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Paragraf 11-2 slår fast at ved innførsel av varer skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll, beregne og betale merverdiavgift. Dette er således en særlig bestemmelse om hvem som er avgiftssubjekt ved innførsel av varer.

I rapporten fra 2015 anbefales det at ikke alle avgiftspliktige som skal være registrert omfattes av ordningen, men kun de som etter en nærmere (risiko- og kreditt)vurdering anses å kvalifisere. Dette skyldes arbeidsgruppens vurderinger knyttet til økt risiko for restanseoppbygging, herunder provenytap, og økt risiko for feil, unndragelser og systematisk svindel om alle registrerte avgiftspliktige omfattes av ordningen.

Departementet er ikke enig i forslaget fra arbeidsgruppen om å knytte nærmere vilkår til hvem som skal omfattes av ordningen, utover at avgiftssubjektet skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Se nærmere om departementets vurderinger knyttet til de anførte risikoene nedenfor i punkt 3.5.2.15. Departementets hovedbegrunnelse for ikke å følge opp arbeidsgruppens forslag her, er at systemet som arbeidsgruppen foreslår blir uoversiktlig og komplisert å håndtere, både for de avgiftspliktige og for Skatteetaten, samtidig som anslagene over de ulike risikoenes størrelse er usikre.

Departementet viser også til at det ikke gjelder tilsvarende krav ved innenlands omsetning, dvs. for å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Departementet anbefaler i stedet at det innføres enkelte andre risikoforebyggende tiltak. Samtidig understreker departementet at det er viktig at Skatteetaten følger utviklingen på området nøye.

Videre har departementet lagt vekt på at systemet skal være forutsigbart, og innebære en forenkling for de næringsdrivende sammenlignet med dagens system.

Etter departementets forslag skal de som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret være avgiftssubjekt for innførselsmerverdiavgift på samme måte som for innenlands merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1. Departementet foreslår på denne bakgrunn å endre merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd, slik at denne også omfatter innførsel av varer for avgiftspliktige som er registrert. Dette foreslås gjort ved at overskriften i bestemmelsen endres til også å omfatte innførsel av varer, og ved at det i bestemmelsens første ledd tas inn at det også skal beregnes og betales merverdiavgift ved innførsel av varer. Avgiftspliktige som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal etter dette ikke lenger omfattes av § 11-2 for

så vidt gjelder merverdiavgift som påløper ved innførsel av varer. Se nærmere om forslag relatert til avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret i punkt 3.5.4.

Merverdiavgiftspliktige kan drive såkalt «delt» virksomhet. Dette innebærer at deler av virksomheten består av avgiftspliktig omsetning slik at virksomheten er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, mens deler av virksomheten ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår at avgiftspliktige som driver delt virksomhet skal innberette og betale innførselsmerverdiavgift også for den ikke avgiftspliktige delen av virksomheten i den innenlandske omsetningsoppgaven. Innførselsmerverdiavgift knyttet til den delen av virksomheten som ikke er avgiftspliktig skal således føres som utgående avgift uten en korresponderende inngående avgift, fordi denne delen av anskaffelsen ikke vil være fradragsberettiget.

Når vareimport knyttet til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten skal omfattes av ordningen, vil det kunne gi en likviditetsfordel å importere varer, i stedet for å kjøpe varene i Norge. Departementet antar imidlertid at denne, i utgangspunktet utilsiktede fordelene av forslaget, ikke vil innebære vesentlige endringer i handelsmønsteret. Det samme gjelder for antallet virksomheter som kan velge å la seg registrere for avgiftspliktig omsetning på grunn av den mulige likviditetsfordelen ordningen gir. Departementet viser til at forslag om at innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet for den totale vareimporten for disse virksomhetene, utvilsomt vil gi den enkleste og mest praktikable løsningen, både for den avgiftspliktige og for Skatteetaten.

Tilsvarende foreslår departementet at kommuner mv. som er kompensasjonsberettigede for innførselsmerverdiavgift etter lov om kompensasjon for merverdiavgift og som også er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for avgiftspliktig virksomhet, skal omfattes av ordningen. Forslaget innebærer for eksempel at en kommune som innfører en vare som ikke er til bruk i den avgiftspliktige delen av

virksomheten, skal føre utgående avgift i omsetningsoppgaven, og så kreve tilsvarende avgift refundert i kompensasjonsoppgaven. I tilfeller hvor importen av en vare er knyttet til både avgiftspliktig virksomhet og kompensasjonsberettiget virksomhet må den som importerer varen selv foreta en fordeling. Det må avklares hvor mye som skal føres i omsetningsoppgaven (utgående og inngående avgift) relatert til den avgiftspliktige delen av innførselen, og hvor mye som skal føres som utgående avgift uten en korresponderende inngående avgift, men som så kreves refundert i kompensasjonsoppgaven relatert til den ikke avgiftspliktige delen av innførselen.

Forslaget om at delte virksomheter og avgiftspliktige virksomheter som også har krav på kompensasjon for innførselsmerverdiavgift skal omfattes av ordningen hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet, medfører ikke behov for ytterligere endringer i merverdiavgiftsloven § 11-2 om hvem som bl.a. er avgiftssubjekt ved innførsel av varer. Disse virksomhetene skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og vil dermed omfattes av den nye ordningen. Det vil imidlertid være nødvendig å vurdere om det er behov for å fastsette nærmere regler om at disse virksomhetene også skal innberette innførselsmerverdiavgift for den delen av virksomheten som ikke er avgiftspliktig, herunder den delen av virksomheten hvor det er krav på kompensasjon, i bestemmelsene om opplysningsplikt (omsetningsoppgave/skattemelding) for avgiftspliktige som skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Se nærmere om dette nedenfor.

Det vises til forslag til endringer i overskriften til merverdiavgiftsloven § 11-1 og forslag til endring i bestemmelsens første ledd.

3.5.2.4 Opplysningsplikt

Som en følge av at registrerte avgiftspliktige skal oppgi og avregne merverdiavgift ved innførsel av varer i det innenlandske merverdiavgiftssystemet, må reglene om innholdet i omsetningsoppgaven endres. Omsetningsoppgaven reguleres i dag i

merverdiavgiftsloven § 15-1 og særskilt omsetningsoppgave i § 15-6. I utkast til ny skatteforvaltningslov er det foreslått en samling og delvis harmonisering av reglene om opplysningsplikt om egne forhold på skatte- og avgiftsområdet. I forslaget til ny skatteforvaltningslov er bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 15 om opplysningsplikt om egne forhold på denne bakgrunn foreslått opphevet. I ny skatteforvaltningslov er det foreslått bestemmelser om opplysningsplikt for skattepliktige, som inkluderer merverdiavgiftspliktige, i kapittel 8. I forslag til § 8-1 er det foreslått en felles hovedregel om innholdet i den alminnelige opplysningsplikten. Nærmere regler om blant annet innholdet i opplysningsplikten og på hvilken måte plikten skal oppfylles, er foreslått regulert i egne bestemmelser om skattemelding for de ulike skatte- og avgiftsartene. I lovens § 8-3 er det tatt inn forslag til en egen bestemmelse om «skattemelding for merverdiavgift». Begrepet «skattemelding» erstatter «omsetningsoppgave» i nåværende merverdiavgiftslov. Bestemmelsen i § 8-3 bygger på merverdiavgiftsloven § 15-1 og § 15-6, men har en mindre detaljert regulering av hva skattemeldingene skal inneholde enn gjeldende bestemmelser. De mer tekniske og detaljert reglene om opplysningsplikt er i ny skatteforvaltningslov foreslått regulert i forskrift, jf. forslag til forskriftsbestemmelse i § 8-14.

For at innførselsmerverdiavgift skal rapporteres i skattemeldingen for merverdiavgift er det i utgangspunktet nødvendig å gjøre en tilføyelse i forslaget til § 8-3 i ny skatteforvaltningslov. I bestemmelsen slik den er sendt på høring fremgår det bl.a. at meldingen skal inneholde opplysninger om utgående merverdiavgift og fradragsberettiget inngående avgift, samt avregning av utgående og inngående avgift. Den nye bestemmelsen har videre et tillegg i første ledd om at skattemeldingen også skal inneholde «andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift», og videre at mer spesifikke krav til oppgavenes utforming og innhold kan reguleres i forskrift, jf. forslag til § 8-14. Kravet om at også andre opplysninger av betydning for fastsettingen skal gis, er tatt med for å gjøre bestemmelsen mer generell, slik at det ikke er behov for å regulere alle punkter som skal inngå i skattemeldingen direkte i lovteksten. På denne bakgrunn kan det reises spørsmål ved om opplysninger

om utgående innførselsmerverdiavgift og inngående innførselsmerverdiavgift, samt en avregning av disse størrelsene kan inngå i denne posten.

En ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet innebærer en annerledes håndtering av innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret enn i dag. Etter departementets mening bør det fremgå eksplisitt av bestemmelsen at skattemeldingen skal ha opplysninger om merverdiavgift ved innførsel av varer. Det vil være nødvendig for skattemyndighetene å få opplysninger om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved innførsel av varer og merverdiavgiftsbeløpet (inngående innførselsmerverdiavgift), samt opplysninger om utgående innførselsmerverdiavgift, og en avregning av disse to. Dette innebærer at skattemeldingen må inneholde flere poster enn i dag. Se nærmere om dette nedenfor i punkt 3.6.2.7. Departementet foreslår at forannevnte tilføyer tas inn i bestemmelsen om skattemelding for merverdiavgift i utkastet til ny skatteforvaltningslov § 8-3 første ledd.

Endringene er foreslått formulert slik at det kommer klart fram at utgående og inngående innførselsmerverdiavgift ikke skal inngå i postene for utgående og inngående innenlands merverdiavgift. Bakgrunnen for forslaget om at utgående og inngående innførselsmerverdiavgift skal føres i egne poster i skattemeldingen for merverdiavgift er at merverdiavgift ved innførsel ikke er å anse som utgående merverdiavgift knyttet til virksomhetens innenlandske omsetning og uttak. For det tilfellet at innførselsmerverdiavgift tas med i de alminnelige postene for utgående avgift ville dette gi et uriktig bilde, samt en uriktig statistikk, over innenlands omsetning. I tillegg vil det være et behov for å kontrollere dette området særskilt, noe som vil bli betydelig vanskeligere om dette ikke skilles ut i egne poster.

Delte virksomheter og kommuner mv. registrert i Merverdiavgiftsregisteret som er kompensasjonsberettigede for merverdiavgift, skal etter departementets forslag også oppgi innførselsmerverdiavgift som ikke har sammenheng med den avgiftspliktige

virksomheten i skattemeldingen for merverdiavgift. For å tydeliggjøre dette foreslår departementet at det tas inn et nytt annet punktum i utkast til § 8-3 annet ledd i ny skatteforvaltningslov som slår fast at all merverdiavgift som oppstår ved innførsel av varer for delte virksomheter og kompensasjonsberettigede, skal oppgis i skattemeldingen. Dette innebærer at en virksomhet som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og kompensasjonsberettiget for deler av sin virksomhet, skal føre utgående innførselsmerverdiavgift i skattemeldingen for merverdiavgift også for den kompensasjonsberettigede delen av virksomheten, for så å kreve kompensasjon i skattemeldingen for kompensasjon som er foreslått regulert i ny skatteforvaltningslov § 8-7, jf. omtale av dette i punkt 3.5.2.3.

Det vises til forslag til endring av utkast til § 8-3 i ny skatteforvaltningslov.

Merverdiavgiftsloven § 7-2 første ledd har regler om varer det ikke skal beregnes merverdiavgift av ved innførsel. I bestemmelsen vises det til tolloven kapittel 5 som har regler om varer det er tollfritak for. For disse bestemmelsene hvor det ikke er toll på varene, skal det heller ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel. Overføringen av forvaltningsansvaret fra toll- og avgiftsmyndighetene til skattemyndighetene medfører ikke behov for endringer i denne bestemmelsen. Annet ledd i merverdiavgiftsloven § 7-2 slår fast at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved midlertidig innførsel av varer nevnt i tolloven § 6-1 til § 6-4. Av annet ledd annet punktum fremkommer det at tollregionen kan kreve sikkerhetsstillelse for varer som innføres midlertidig etter tolloven §§ 6-2 til 6-4. Når forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift flyttes over til skattemyndighetene må sistnevnte bestemmelse endres. Departementet foreslår derfor at «tollregionen» endres til «det» i bestemmelsen.

Privatpersoner, organisasjoner og virksomheter som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal fortsatt innberette og betale innførselsmerverdiavgift i tolldeklarasjonen i forbindelse med grensepassering. I disse tilfellene er det praktisk at tollmyndighetene utfører myndighetsoppgaver på vegne av skattemyndighetene. Som

gjort rede for ovenfor er det i forslag til ny skatteforvaltningslov foreslått en forskriftshjemmel i lovens § 2-13 hvor det kan bestemmes at andre organer enn de som er nevnt i loven kan utøve myndighet etter ny skatteforvaltningslov. Virkeområdet for ny skatteforvaltningslov følger av § 1-1, og vil på merverdiavgiftsområdet etter forslaget her være «fastsetting av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven». Departementet legger til grunn at dette også innebærer at det i forskrift kan bestemmes at tollregionen skal kunne utøve myndighet etter merverdiavgiftsloven § 7-2 annet ledd, slik at tollregionen kan kreve sikkerhetsstillelse etter denne bestemmelsen overfor avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Forslag til forskriftsbestemmelse vil bli sendt på høring som del av ny samleforskrift til skatteforvaltningsloven.

Det vises til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 7-2 annet ledd annet punktum.

3.5.2.5 Fastsetting

I det innenlandske systemet fastsettes merverdiavgiften på bakgrunn av opplysninger som den avgiftspliktige selv gir, og uten at skattemyndighetene fatter vedtak. Den avgiftspliktige gjennomfører selv beregningen og fyller ut om det er avgift til gode eller avgift skyldig. Dette omtales som «egenfastsettingsmodellen» i forslaget til ny skatteforvaltningslov. Det er i dag ikke egne regler i merverdiavgiftsloven om selve fastsettingen, men at det er en egenfastsetting fremgår av reglene i lovens kapittel 15 om hvilke opplysninger som skal gis til myndighetene, og hvordan disse skal gis. I forslag til ny skatteforvaltningslov foreslås det å videreføre gjeldende fastsettingsmodell for merverdiavgift, også for så vidt gjelder selve beregningen. Reglene om fastsetting, herunder for merverdiavgift, er foreslått tatt inn i kapittel 9 i ny skatteforvaltningslov. Etter departementets forslag her vil reglene få anvendelse også for innførselsmerverdiavgift, jf. forslaget foran om at loven skal gjelde for innførselsmerverdiavgift. Se forslag til endring i utkast til § 1-1 bokstav e. For merverdiavgiftspliktige som ikke skal innberette og betale innførselsmerverdiavgiften i

det innenlandske systemet, skal innførselsmerverdiavgiften beregnes i TVINN. Se nærmere om dette i punkt 3.5.4.

Beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift er fastsatt i merverdiavgiftsloven § 4-11. Bestemmelsen slår fast at ved innførsel av varer skal beregningsgrunnlaget fastsettes etter tolloven kapittel 7 om grunnlag for beregning av toll. Toll og andre avgifter som oppkreves ved innførselen inngår i beregningsgrunnlaget. Tolloven § 7-10 flg. har særlige regler om tollverdi. Dette er regler som er knyttet til vareførselen. Regelverks- og myndighetsansvaret for reglene skal fortsatt ligge hos tollmyndighetene etter en eventuell overføring av forvaltningen for innførselsmerverdiavgift til Skatteetaten. Når innførselsmerverdiavgift skal tas med i det innenlandske systemet skal den avgiftspliktige selv deklare og beregne innførselsmerverdiavgiften. Den avgiftspliktige skal som i dag, når beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift oppgis i tolldeklarasjonen, følge tollovens regler om beregning av tollverdi slik merverdiavgiftsloven § 4-11 bestemmer. Det må imidlertid ikke fattes et formelt vedtak om tollverdi etter reglene i tolloven av toll- og avgiftsmyndighetene for å komme fram til korrekt beregningsgrunnlag i avgiftsfastsettelsen. Det er den skattepliktige selv, og i en eventuell endrings- eller klagesak skattemyndighetene, som tar stilling til alle elementene i beregningsgrunnlaget. Se nærmere om dette nedenfor, særlig i punkt 3.5.2.6 om den skattepliktiges adgang til selv i ettertid å endre elementer i beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift, for eksempel tollverdien.

Merverdiavgiftsloven kapittel 10 har regler om refusjon av merverdiavgift. Paragrafene 10-1 til og med 10-6 gjelder merverdiavgift påløpt ved innenlands omsetning, mens §§ 10-7 til og med 10-9 gjelder merverdiavgift betalt ved innførsel. Sistnevnte bestemmelser vil ikke lenger være aktuelle for virksomheter som skal innberette og betale innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet. Merverdiavgiftsloven § 10-7 gjelder refusjon når varer gjenutføres eller er feildeklart. Første ledd inneholder de nærmere vilkår for refusjon, mens det i annet ledd bl.a. er bestemt at for varer som gjenutføres, så er det et vilkår for refusjon at dette skjer innen ett år etter innførselen.

Videre slås det fast at Tollregionen i særlige tilfeller kan forlenge fristen. Når forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift overføres til Skatteetaten foreslår departementet at «Tollregionen» tas ut av bestemmelsen, og at det isteden gis uttrykk for at «Fristen kan i særlige tilfeller forlenges». Hvordan denne typen saker skal håndteres i praksis må vurderes nærmere av de to etatene, herunder nødvendig samarbeid i slike saker.

For så vidt gjelder merverdiavgiftsloven § 10-9 vil heller ikke den bestemmelsen være aktuell for avgiftspliktige som skal fortsette å oppgi og betale innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene ved grensepassering, jf. punkt 3.5.4, slik at departementet foreslår at hele bestemmelsen oppheves. Bestemmelsen regulerer refusjon av merverdiavgift til avgiftssubjekt. Hvem som er avgiftssubjekt er i merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav d), definert som «den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret». Disse skal etter forslaget her være omfattet av ordningen hvor innførselsmerverdiavgift skal tas med i det innenlandske systemet. Eventuell for mye innbetalt innførselsmerverdiavgift vil for disse bli korrigert i skattemeldingen for merverdiavgift. Bestemmelsen vil ikke være aktuell for avgiftspliktige som ikke faller inn under definisjonen i merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav d.

Det vises til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 10-7 annet ledd annet punktum, samt forslag om å oppheve merverdiavgiftsloven § 10-9.

3.5.2.6 Avgiftspliktiges adgang til retting av egen fastsetting

I dag er det adgang for avgiftssubjektet til å kreve endring i beløpet for inngående merverdiavgift og utgående merverdiavgift etter reglene i merverdiavgiftsloven § 18-3. Krav om endring til gunst for avgiftssubjektet må være kommet fram til avgiftsmyndighetene senest tre år etter utløpet av terminen som kreves endret. Krav om endring fremsettes ved innsending av ny omsetningsoppgave.

I forslag til ny skatteforvaltningslov er det foreslått en generell regel som gir alle skattepliktige en adgang til å endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger. I tillegg til at en slik regel er praktisk slik at det ikke brukes for mye ressurser på små feil som enkelt lar seg rette opp, er regelen begrunnet i hensynet til en korrekt skattefastsetting og skattepliktiges rettsikkerhet. Endringen skal gjøres ved at det leveres en endringsmelding, jf. forslag til ny skatteforvaltningslov § 9-4. Når grunnlaget allerede er fastsatt av myndighetene er det foreslått at det ikke skal være adgang til slik egenretting. Endringsmelding – for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, og særavgifter – må være kommet fram senest to år etter leveringsfristen for den opprinnelige skattemeldingen.

Departementets forslag om at innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet krever ingen endringer i de foreslåtte reglene i ny skatteforvaltningslov om adgang til egen endring av grunnlaget for fastsetting. Regelen vil etter forslaget her også komme til anvendelse for innførselsmerverdiavgift. Som gjort rede for i punktet over, skal tollovens regler om fastsetting av tollverdi legges til grunn for å finne beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift ved innførsel av varer, jf. merverdiavgiftsloven § 4-11. Det er skattepliktig selv som anvender reglene i forbindelse med innsending av skattemeldingen. I saker hvor den skattepliktige mener han har lagt til grunn feil tollverdi eller andre uriktige opplysninger om beregningsgrunnlaget i skattemeldingen, kan det i samsvar med den foreslåtte regelen i ny skatteforvaltningslov § 9-4 sendes inn en endringsmelding om dette. I henhold til reglene om innførsel av varer har skattepliktig allerede ved innførselen av varen fylt ut en tolldeklarasjon og oppgitt aktuell tollverdi til tollmyndighetene. Selv om det er toll- og avgiftsmyndighetene som har forvaltningsansvaret for regelverket knyttet til tollverdi, skal ikke skattepliktig i slike tilfeller først kontakte toll- og avgiftsmyndighetene for å få et vedtak om korrekt tollverdi, før endringsmelding kan leveres til skattemyndighetene. Heller ikke skattemyndighetene vil ha plikt til å kontakte toll- og avgiftsmyndighetene for å høre deres syn, når de mottar endringsmeldinger knyttet til tollverdi eller klassifisering av varer i forbindelse med

innførselsmerverdiavgift. Ved mer kompliserte vurderinger knyttet opp til tollverdi er det naturlig at toll- og avgiftsmyndighetens vurdering innhentes.

Det vil imidlertid være slik at tolldeklarasjonen med eventuelle underbilag er dokumentasjon for opplysningene som oppgis i skattemelding, herunder endringsmelding, til Skatteetaten. Dette innebærer at den skattepliktige for å overholde dokumentasjonsplikten som følger av bokføringsregelverket i denne typen saker, vil måtte henvende seg til toll- og avgiftsmyndighetene for å få endret tolldeklarasjonen tilsvarende. Departementet gjør også oppmerksom på at det følger av tollregelverket at den som har plikt til å gi opplysninger etter tolloven bl.a. har en plikt til å gjøre toll- og avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved tollekspederingen, jf. tolloven § 12-1a. Dette innebærer at selv om en eventuell feil/endring av tollverdien først og fremst får betydning for fastsettingen av innførselsmerverdiavgift for den skattepliktige, så skal den skattepliktige også informere toll- og avgiftsmyndighetene om dette.

Når skattemyndighetene mottar endringsmeldinger vil disse enten umiddelbart bli lagt til grunn, eller på ulike grunnlag bli tatt ut til en nærmere kontroll. I saker hvor skattemyndighetene ikke er enig med den skattepliktige i endringene, vil det bli fattet vedtak hvor nytt beregningsgrunnlag for innførselsmerverdiavgift og selve avgiftsbeløpet blir fastsatt. For det tilfellet at det er tollverdien eller andre deler av beregningsgrunnlaget skattemyndighetene ikke er enig med den skattepliktige om, skal skattemyndighetene (prejudisielt) fastsette dette i henhold til reglene i tolloven. For det tilfellet at fastsettelsen av tollverdi reiser prinsipielle spørsmål vil det som nevnt over ofte være nødvendig at skattemyndighetene tar kontakt med toll- og avgiftsmyndighetene for å få deres syn på spørsmålet. Videre må skattemyndighetene varsle toll- og avgiftsmyndighetene når de fatter vedtak om elementer som har betydning for vareførselen, slik at toll- og avgiftsmyndighetene kan vurdere om de finner grunn til å endre opplysningene i tolldeklarasjonen.

For det tilfellet at toll- og avgiftsmyndighetene i en sak om endring av tollverdi – enten som følge av opplysninger om dette fra skattemyndighetene eller fra dem skattepliktige selv – ikke er enig i skattemyndighetenes eller skattepliktiges vurderinger, så har toll- og avgiftsmyndighetene slik som i dag, full kompetanse til å fatte nytt vedtak om tollverdi. I tilfeller hvor toll- og avgiftsmyndighetene endrer tollverdi knyttet til varer importert av skattepliktige hvor innførselsmerverdiavgift innberettes og betales i det innenlandske systemet, vil det være nødvendig/hensiktsmessig å oversende opplysninger om dette til skattemyndighetene. Skattemyndighetene må vurdere hvilken betydning dette skal få for fastsettingen av innførselsmerverdiavgift.

3.5.2.7 **Klage**

I forslag til ny skatteforvaltningslov er det foreslått regler om klage i lovens kapittel 13. Det er foreslått at avgjørelser som er å anse som «enkeltvedtak» kan påklages. For saker om merverdiavgift, herunder innførselsmerverdiavgift, innebærer dette at skattemyndighetenes vedtak om endring av skattefastsettingen kan påklages. På merverdiavgiftsområdet vil det imidlertid ikke være adgang til å påklage selve skattefastsettingen, herunder beregningen, da det er den skattepliktige selv som fastsetter denne. Her må adgangen til egenretting benyttes. Forslaget til klageregler i den nye skatteforvaltningsloven viderefører i hovedsak gjeldende system for klage på merverdiavgiftsområdet.

Forslaget om at innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet medfører ikke behov for tilpasninger og endringer i reglene om klage som er foreslått i ny skatteforvaltningslov. Dette innebærer at Skatteklagenemnda også skal behandle klager i saker om innførselsmerverdiavgift. For så vidt gjelder klage over elementer i beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift hvor det overordnede forvaltningsansvaret ligger hos toll- og avgiftsmyndighetene, for eksempel tollverdien på varer eller klassifiseringen av varer, så vil skattemyndighetene ha kompetanse til å avgjøre dette spørsmålet dersom disse er relatert til fastsettingen av innførselsmerverdiavgift. Skattemyndighetene vil i slike saker, på samme måte som den

skattepliktige, anvende reglene om tollverdi i tolloven, jf. merverdiavgiftsloven § 4-11. Løsningen vil her bli lik som for tilsvarende spørsmål i en sak om egenretting, se nærmere det som er uttalt om dette ovenfor i punkt 3.5.2.6. Også i klagesaker som involverer prinsipielle spørsmål knyttet til tollverdi, vil det kunne være behov for at skattemyndighetene ber om toll- og avgiftsmyndighetens syn på det aktuelle spørsmålet. Det vil videre være behov for at skattemyndighetene informerer toll- og avgiftsmyndighetene om en eventuell endring av tollverdien på varer som følge av vedtak i klagesak. For det tilfellet at toll- og avgiftsmyndighetene når de blir orientert om endret tollverdi fra skattemyndighetene, ikke er enig i avgjørelsen knyttet til tollverdi, vil toll- og avgiftsmyndighetene ha kompetanse etter tollregelverket til å beholde eller endre denne i samsvar med det de mener er korrekt. I saker hvor skattemyndighetene blir orientert om at toll- og avgiftsmyndighetene har en annen vurdering av korrekt tollverdi, vil det bli opp til skattemyndighetene å avgjøre hvilken betydning dette skal få for fastsettelsen av grunnlaget for innførselsmerverdiavgift og selve merverdiavgiftsbeløpet.

3.5.2.8 Myndighetenes endringsadgang

I forslaget til ny skatteforvaltningslov kapittel 12 er det tatt inn regler om endring uten klage. I § 12-1 er det foreslått en bestemmelse om at skattemyndighetene skal kunne ta skattefastsettingen opp til endring dersom fastsettingen er «uriktig» og når «skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endringer i andre tilfeller». Videre er det i § 12-2 foreslått en bestemmelse om adgang til å fastsette det faktiske skattegrunnlaget ved skjønn når det ikke foreligger noen skattefastsetting. Sistnevnte vil blant annet være aktuelt når skattepliktig ikke har levert skattemelding for merverdiavgift. Merverdiavgiftsloven §§ 18-1 og 18-2 har i dag tilsvarende regler om adgang for skattemyndighetene til å fastsette merverdiavgiften ved skjønn, samt å endre feil i innsendte oppgjør, herunder å fastsette beløp uriktig oppgitt som merverdiavgift.

De foreslåtte reglene i ny skatteforvaltningslov innebærer i hovedsak en videreføring av gjeldende regler på merverdiavgiftsområdet. Forslaget om en ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal innberette og betales i det innenlandske systemet krever ingen endringer i de foreslåtte reglene. For så vidt gjelder endringer i beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift vises til det som er sagt om dette ovenfor i punktene 3.5.2.6 og 3.5.2.7.

3.5.2.9 Kobling av Tolletatens TVINN-system og Skatteetatens MVA-system

I TVINN utføres i dag en beregning av innførselsmerverdiavgiften som danner grunnlaget for betalingsplikten. Når innførselsmerverdiavgift skal tas med i det innenlandske systemet skal avgiftsgrunnlaget og avgiftsbeløpet innrapporteres i skattemeldingen for merverdiavgift, og det skal ikke være noen plikt for avgiftspliktige til å disse opplysningene før dette tidspunktet. Tolldeklarasjonen vil imidlertid fortsatt inneholde opplysninger om deler av avgiftsgrunnlaget (tollverdi), som det vil være relevant for Skatteetaten å få tilgang til. Gjennom kobling av TVINN og MVA-systemet vil innrapportert vareførsel, herunder tollverdien på en vare, og omsetning rapportert i skattemeldingen for merverdiavgift kunne ses i sammenheng. En sammenkobling av systemene, eventuelt deler av det, vil åpne for bl.a. muligheter for en automatisert oppfølging av innrapporteringen til Toll- og avgiftsetaten, i Skatteetaten. Departementet legger til grunn at en kobling av systemene vil være innenfor rammen av de nye bestemmelsene om informasjonsdeling som er foreslått i tolloven § 12-2 og skatteforvaltningsloven § 10-5, se nærmere om dette i punkt 2.2.9.

Videre vil det, basert på dagens tekniske løsning i TVINN, kunne tilbys en foreløpig beregning av innførselsmerverdiavgiften i tolldeklarasjonen, som kan brukes til støtte for den senere innberetningen i merverdiavgiftssystemet. Beregning av særavgifter foretas i dag maskinelt i TVINN gjennom oppgitt tolltariffkode og mengde. Oppføres fraktkostnader og andre utgifter i tillegg, noe som det ikke vil være en plikt til i den nye ordningen hvor dette skal rapporteres i merverdiavgiftssystemet, vil avgiftspliktig

kunne få presentert en oversikt over innførselsmerverdiavgift til støtte for senere utfylling av skattemeldingen, herunder som støtte for den avgiftspliktiges regnskaper. For forvaltningen vil en sammenstilling av samlet innførsel i perioden på sikt gi mulighet for å foreta en automatisert avstemning på om selvdeklarert innførselsmerverdiavgift samsvar med samlet innførsel i rapporteringsperioden.

Det vil bli arbeidet videre med denne problemstillingen og det foreslås ingen løsning nå. I utgangspunktet vil også en slik frivilling utfylling av tolldeklarasjonen med etterfølgende informasjonsdeling, etter departementets vurdering ligge innenfor rammene av det regelverket som foreslås her.

3.5.2.10 Nye opplysninger i merverdiavgiftsoppgaven

I forslag til ny skatteforvaltningslov er reglene om levering av skattemelding for merverdiavgift foreslått samlet i en bestemmelse. Bestemmelsen angir hvem som skal levere skattemelding og hva den skal inneholde. Som det fremgår ovenfor i punkt 3.5.2.4 om opplysningsplikten foreslår departementet at bl.a. utgående innførselsmerverdiavgift og inngående innførselsmerverdiavgift, samt en avregning av disse postene skal fremgå i skattemeldingen for merverdiavgift. En følge av at innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet er at skattemeldingen må utvides, slik at den får flere felt enn den har i dag. Et spørsmål i denne sammenheng vil bl.a. være om det skal være en felles rubrikk for all utgående innførselsmerverdiavgift, eller om det bør tilrettelegges poster for alminnelig og redusert sats, samt nullsats.

Dagens omsetningsoppgave skiller ikke mellom eksport og innenlands omsetning med 0-sats. Etatene har erfart at svindel knyttet til merverdiavgift ofte er knyttet til re-eksport. Det kan derfor være hensiktsmessig med en egen rubrikk om beregningsgrunnlaget for utgående avgift (her er det nullsats) ved utførsel av varer. Dette vil blant annet være viktig av hensyn til etterkontrollen, for eksempel for å

avdekke om virksomheten som eksporterer varer er deltaker i grenseoverskridende karusellsvindel.

Hvilke opplysninger skattemeldingen for merverdiavgift skal inneholde skal som foreslått foran fremgå av forslaget til lovbestemmelse i ny skatteforvaltningslov § 8-3. Videre vil det kunne fastsettes nærmere forskriftsbestemmelser om innholdet i skattemeldingen. For det tilfellet at det bør fastsettes forskriftsbestemmelser om de nærmere opplysningene som skal fremgå av skattemeldingen for merverdiavgift, vil disse fremmes i en egen høring om en felles forskrift til den nye skatteforvaltningsloven.

Departementet forutsetter at Skatteetaten vurderer hvilke utvidelser av skattemeldingen for merverdiavgift som er nødvendige som en følge av at innførselsmerverdiavgift skal oppgis og beregnes i skattemeldingen istedenfor i tolldeklarasjonen, herunder om det er nødvendig å fastsette bestemmelser i forskrift om dette. I vurderingen av hvilke poster/rubrikker som anses nødvendig vil det særlig være viktig å ta hensyn til en hensiktsmessig og effektiv kontroll av innførselsmerverdiavgift.

Det vil fremgå av tolldeklarasjonen om en virksomhet er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og derved ikke skal oppgi og beregne innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering. I tolldeklarasjonen rubrikk 47 fylles i dag bl.a. avgiftsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift ut, hvilken merverdiavgiftssats som skal benyttes, og så beregnes selve innførselsmerverdiavgiftsbeløpet automatisk i TVINN. Denne fremgangsmåten skal fortsatt benyttes for de som ikke skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Virksomheter som skal opplyse om avgiftsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift, sats og innførselsmerverdiavgiftsbeløpet i skattemeldingen for merverdiavgift, skal ikke lenger ha plikt til å fylle ut de samme opplysningene i rubrikk 47 i tolldeklarasjonen. Departementet legger til grunn at det ikke er behov for

endringer i regelverket som følge av dette. Som veiledning til de som innfører varer kan det være hensiktsmessig at det fremkommer av selve tolldeklarasjonen at virksomheter som skal innberette og betale innførselsmerverdiavgift i skattemeldingen for merverdiavgift, ikke skal fylle ut hele rubrikk 47 i tolldeklarasjonen.

En utvidelse av feltene i skattemeldingen for merverdiavgift forutsetter elektronisk innlevering av skattemeldingen. I dag er det plikt til å levere oppgave elektronisk, men det er mulig å søke om adgang til å levere oppgave på papir, jf. merverdiavgiftsloven § 15-7 tredje og fjerde ledd, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-7-3. I dag er det ca. 2000 som leverer på papir av de som har to-månedlige terminer. Departementet vurderer et forslag om plikt til elektronisk innlevering av blant annet omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven. Forslaget innebærer en endring av merverdiavgiftsloven § 15-7 med tilhørende forskriftsbestemmelse. I forslag til ny skatteforvaltningslov er det ikke foreslått bestemmelser om leveringsmåte for skattemeldinger i selve loven, men i lovens § 8-14 er det foreslått en bestemmelse som sier at departementet kan gi forskrift om blant annet innholdet og leveringsmåte for skattemeldinger etter kapittel 8.

3.5.2.11 Etterkontroll

I en ordning hvor innførselsmerverdiavgiften skal innberettes og betales i det innenlandske merverdiavgiftssystemet vil det være skattemyndighetene som skal ha ansvaret for å kontrollere at de skattepliktige har gitt korrekte opplysninger og at skattefastsettingen er riktig. Se nærmere nedenfor i punkt 3.5.3 om blant annet kontroll som forebyggende tiltak. Toll- og avgiftsmyndighetenes grensekontroll, herunder kontroll med vareførselen, vil fortsatt være et viktig bidrag for å sikre innkrevingen av innførselsmerverdiavgiften.

3.5.2.12 Innkreving

Skattebetalingsloven § 10-30 inneholder en bestemmelse om når innenlands merverdiavgift forfaller til betaling, mens det i lovens § 10-41 er bestemt når

merverdiavgift som oppstår ved innførsel forfaller til betaling. Sistnevnte bestemmelse omfatter således i dag all innførselsmerverdiavgift. I henhold til forslaget her skal innførselsmerverdiavgift ved import av varer for avgiftspliktige som skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret oppgis i skattemeldingen for merverdiavgift. Departementet foreslår derfor endringer i skattebetalingsloven § 10-30 slik at forfallsbestemmelsen også omfatter innførselsmerverdiavgift for denne gruppen avgiftspliktige. Forslaget medfører også behov for å endre avsnittsoverskriften i loven, samt overskriften på selve bestemmelsen, slik at det fremgår at bestemmelsene i avsnittet omfatter all merverdiavgift for de som skal levere skattemelding for merverdiavgift, og ikke bare innenlands merverdiavgift. For å tydeliggjøre at for øvrige avgiftspliktige så skal forfallsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-41 fortsatt gjelde, foreslår departementet at dette fremkommer ved en henvisning til sistnevnte bestemmelse i § 10-30.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 10-30.

3.5.2.13 Svindelrisiko og risiko for restanseoppbygging herunder provenytab

Merverdiavgift er en avgift som påløper på forbruk. Merverdiavgiften i Norge og andre land oppkreves imidlertid i alle omsetningsledd, med tilhørende fradragsrett. Dette gjør systemet mer robust og merverdiavgiftssystemet sikrer også at betalingsforpliktelsen for avgiften spres på alle omsetningsledd knyttet til varen. Betaling av innførselsmerverdiavgift til Toll- og avgiftsetaten ved innføring av en vare til Norge har i denne sammenheng samme virkning som et omsetningsledd. Ved innføring av et system hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet vil dette leddet bestå, men opplysnings/oppgaveplikten, terminlengden og betalingstidspunktet for innførselsmerverdiavgiften flyttes tilsvarende det som praktiseres ved det innenlandske oppgjøret. Dette innebærer at fradragsretten oppstår i samme termin som den utgående merverdiavgiften og det oppstår ingen separat betalingsplikt for innførselsmerverdiavgiften. Utsettelsen kan i seg selv føre til økt

risiko for at merverdiavgiften ikke betales til rett tid, slik at restanser knyttet til utestående merverdiavgift bygges opp. Denne restanseoppbyggingen kan igjen føre til en økning av risikoen for at restansene ikke blir betalt, altså en endring av risiko for et endelig provenytap. Departementet vil i denne sammenheng bemerke at for de registrerte merverdiavgiftspliktige er det også etter dagens regelverk full fradragsrett for innbetalt innførselsmerverdiavgift. Merverdiavgift ved innførsel innebærer derfor ikke noen inntekt for staten for så vidt gjelder denne gruppen av importører av varer. Forslaget her medfører derfor ikke bortfall av skatteinntekter. Forslaget vil imidlertid føre til en viss likviditetsfordel for de næringsdrivende. Denne likviditetsfordelen motsvares av en likviditetsulempe for staten, sammenlignet med dagens system.

Merverdiavgiftssystemet er basert på tillit mellom myndighetene og næringslivet. Systemet innebærer at næringsdrivende i alle ledd selv deklarerer den avgift som skal betales inn, eventuelt avgift til gode, og som skal betales ut. Systemet åpner derfor på generelt grunnlag for en risiko for unndragelser, både i det innenlandske systemet og for innførselsmerverdiavgift. En endring av tidspunktet for opplysnings- og betalingstidspunkt for innførselsmerverdiavgift kan også få betydning for risikoen for svindel i merverdiavgiftssystemet. Det er imidlertid vanskelig å si noe sikkert om en slik endring i seg selv vil føre til en økning av det totale omfanget av merverdiavgiftssvindel, eller om denne endringen vil føre til en vridning av fremgangsmåten for svindel på merverdiavgiftsområdet, eventuelt en kombinasjon av dette. Den som innfører varer skal fortsatt gjennom ordinær grensekontroll og de ordinære vareførselsprosedyrene. Det legges også til grunn at det skal foretas en kobling av IKT-systemene til tollmyndighetene og Skatteetaten, noe som vil innebære bedre kontroller, se nærmere om dette i punkt 3.5.2.9 foran. Ved innføringen av det svenske systemet ble disse hensynene vektlagt, og departementet mener dette er elementer som innebærer at risikoen for svindel ikke øker vesentlig.

Arbeidsgruppen har i sin rapport fra 2015 lagt til grunn at de to forannevnte risikoene, er de vesentligste risikoelementene ved en ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal

innberettes og betales i det innenlandske systemet. For så vidt gjelder svindel har arbeidsgruppen skilt mellom det de omtaler som risiko for unndragelser og feil, og svindel i nettverk. I tillegg har arbeidsgruppen sett en fare for at det kan oppstå en konkurransevridding fra kjøp av varer innenlands i retning av mer import av varer, risiko for lavere innrapporteringsgrad og dermed økt skjønnsfastsetting av merverdiavgift, samt risiko for dårligere kvalitet i tolldeklarereringen. I rapporten gjøres det på denne bakgrunn vurderinger av en rekke mulige risikoreduserende tiltak, herunder en anbefaling av om tiltaket bør innføres eller ikke. Tiltakene er hovedsakelig rettet mot de to vesentligste risikoelementene.

I sin rapport legger arbeidsgruppen til grunn at en universell løsning for innførselsmerverdiavgift vil innebære en risiko for restanseoppbygging med påfølgende provenytap på inntil 300 millioner kroner. Det tilsvarende tallet for en vilkårsbasert løsning er anslått til inntil 100 millioner kroner. Se nærmere omtale av innholdet i de to ulike modellene i punkt 3.4. Arbeidsgruppen har ikke tallfestet svindelpotensialet i de to modellene, da de mener dette er svært vanskelig. De peker på enkelte momenter som taler for en økning. Blant annet mener arbeidsgruppen at flere varegrupper og flere opprinnelsesland kan bli aktuelle for nettverkssvindel (merverdiavgiftskaruseller). Dette fordi et system hvor innførselsmerverdiavgiften ved import av varer skal innberettes og betales i det innenlandske systemet, vil være mindre ressurskrevende og risikofylt for virksomhetene. Videre vil risikoen for at Norge blir en del av de kompliserte MTIC-nettverkene som involverer svindel mot flere europeiske land samtidig, kunne øke. Her antar arbeidsgruppen at Norge involveres for å bryte sporbarheten i VIES-systemet (EU-system for registrering/sporing av hvor varer befinner seg). Dette blir mer attraktivt når innførselsmerverdiavgift skal beregnes og betales først i forbindelse med levering av skattemeldingen, og ikke i forbindelse med grensepassering. Samtidig antar arbeidsgruppen at det er momenter som taler for at økningen i svindelrisiko er begrenset. For det første skal toll- og avgiftsmyndighetene fortsatt være tilstede og kontrollere vareførselen. I EU er det ikke slik kontroll av vareførselen i handelen mellom EU-land. Isteden har de et system – VIES – som skal

sørge for digital sporbarhet av varene i EU-landene. Systemet er imidlertid i motsetning til vareførselkontrollen basert på ettertidsrapportering, og i tillegg mindre detaljert enn kontrollen av vareførselen. Myndighetene kan følge med på vareførselen til og fra Norge og på den måten søke å avdekke potensielle nettverk. Siden den norske økonomien er relativt liten og oversiktlig med et begrenset antall aktører, er det i tillegg vanskeligere for potensielle svindlere å forsvinne i mengden. Arbeidsgruppen anslår at svindel- og unndragelsesrisikoen vil være høyere i en universell løsning, enn i en vilkårsbasert løsning.

På denne bakgrunn har arbeidsgruppen anbefalt en vilkårsbasert løsning (risiko- og kredittvurdering av virksomhetene) for så vidt gjelder hvilke virksomheter som skal kunne oppgi og beregne innførselsmerverdiavgift i skattemeldingen for merverdiavgift.

Departementet er ikke enig i arbeidsgruppens forslag om en subjektavgrensning knyttet til hvem som skal kunne benytte ordningen, begrunnet i økt fare for svindel. Se nærmere om dette i punkt 3.5.2.3 Subjektavgrensning. Etter departementets vurdering vil en slik subjektavgrensning ha begrenset verdi for det totale svindelpotensialet i merverdiavgiftssystemet. Forslaget om å avgrense subjektene i ordningen til registrerte merverdiavgiftspliktige som kvalifiserer for tollkreditt, blir i tillegg unødvendig komplisert å håndtere. I tillegg til at Skatteetaten her må bruke ressurser på å behandle og vurdere søknader om å få delta i ordningen, vil man risikere at en virksomhet på tidspunktet for import av en vare er usikker på om opplysninger om innførselsmerverdiavgift skal gis i tolldeklarasjonen eller i skattemeldingen for merverdiavgift. Grunnen til dette kan bl.a. være uklarheter relatert til når søknaden om å få delta i ordningen har gått igjennom. Videre foreslår arbeidsgruppen at en virksomhet som ikke oppfyller sine plikter, skal kunne miste retten til å delta i ordningen. Dette vil igjen føre til uklarheter rundt hvor opplysninger om innførselsmerverdiavgift skal gis, noe som får betydning for om opplysningspliktene etter merverdiavgiftsloven anses oppfylt, herunder om vilkårene for å ilegge administrative sanksjoner og straff anses oppfylt. Det vil også kunne oppstå unødvendig

klagebehandling som følge av dette. Videre vil det, som følge av at ikke alle får innvilget den foreslåtte ordningen, eller mister retten til den på grunn av mislighold, være to systemer for håndteringen av innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dette vil i seg selv være ressurskrevende, samtidig som det i mindre grad vil oppnå effekter av en helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning, fordi en større gruppe fortsatt vil måtte innberette og betale innførselsmerverdiavgift ved grensepassering. De administrative kostnadene for næringslivet vil også kunne øke i et slikt vilkårsbasert system.

Departementet foreslår imidlertid to andre forebyggende tiltak. Disse er kortere terminer for innlevering av skattemelding ved oppgave- eller betalingssvikt og innføring av en kvalifikasjonsperiode for rett til bruk av årstermin. Se nærmere om departementets forslag til forebyggende tiltak nedenfor under punkt 3.5.3. Videre vil andre viktige forebyggende elementer ved forslaget være arbeidsgruppens anbefalinger om å integrere Toll- og avgiftsetatens og Skatteetatens it-systemer, innføre nye felt i skattemeldingen for merverdiavgift, styrking av grensekontrollen, samt å øke antallet etterkontroller.

3.5.3 Tiltak for å forebygge restanseoppbygging og svindel

3.5.3.1 Kortere terminer ved oppgavesvikt eller som preventivt tiltak knyttet til ulike bransjer

Departementet foreslår at skattemyndighetene ved gjentatte brudd på plikten til å sende skattemelding, skal få adgang til å kreve at virksomheter med to-månedlige oppgaveterminer leverer skattemelding hver måned. Dette foreslås som en generell ordning, som innebærer at tiltaket kan ha virkning utover mislighold av plikter relatert til innførselsmerverdiavgift.

Reglene om terminlengde er i dag regulert i merverdiavgiftsloven §§ 15-2 til og med 15-5. Den alminnelige terminlengden er to måneder. Videre er det adgang til å samtykke til levering av årlig omsetningsoppgave ved lav omsetning. I tillegg skal avgiftssubjekt innen fiske, skogbruk eller jordbruk med binæringer levere oppgave en gang i året. Det samme gjelder de som er frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Avgiftssubjekt hvor inngående avgift regelmessig overstiger utgående avgift med 25 prosent eller mer kan få samtykke til å levere omsetningsoppgave hver måned. Overstiger inngående avgift regelmessig utgående avgift med mer enn 50 prosent kan det samtykkes i kortere terminer enn en måned. Det er i tillegg enkelte andre særregler. I forslag til ny skatteforvaltningslov er reglene om terminlengde, leveringsfrister og myndighetenes adgang til å innvilge avvikende terminlengder foreslått regulert i forskrift, jf. lovutkastet § 8-14. Dette innebærer at det allerede er hjemmel i forslaget til ny skatteforvaltningslov til å fastsette avvikende terminlengder i forskrift.

Som nevnt vil forslag til forskrift til ny skatteforvaltningslov bli sendt på egen høring. I forbindelse med høringen av ny forskrift vil det som følge av forslaget her være aktuelt å foreslå at skattemyndighetene skal ha adgang til å kreve at virksomheter med to-månedlige terminer leverer månedlig skattemelding for merverdiavgift på grunn av mislighold av plikten til å levere skattemelding. Som et utgangspunkt skal det kun være mislighold av plikten til å levere skattemelding som utløser adgang til å kreve månedstermin. Departementet er videre av den oppfatning at ikke enhver overtredelse av oppgaveplikten bør utløse adgang til å overføre en virksomhet til månedsterminer. Departementet ser for seg at det bør være snakk om «vesentlige» overtredelser av oppgavefristen. Departementet antar eksempelvis at overtredelser med mer enn to uker som et utgangspunkt kan anses som vesentlig. Videre bør det heller ikke være slik at kun *en* overtredelse skal være nok til å utløse adgangen til å overføre til månedsterminer, gjentatte overtredelser på under to uker bør på den annen side også kunne føre til at regelen kommer til anvendelse. Videre antar departementet at overtredelsene av plikten til å sende skattemelding ikke bør være skjedd for langt tilbake i tid.

Adgangen til å kreve levering av skattemelding månedlig foreslås utformet som en «kan» regel. Dette innebærer at skattemyndighetene ikke får noen plikt til å kreve månedlig levering. Som det fremkommer i avsnittet foran skal det utløsende vilkåret for adgangen til å ilegge månedsterminer være to eller flere vesentlige overtredelser av oppgaveplikten i løpet av de to siste årene. Departementet legger til grunn at det i avgjørelsen av om det bør ilegges månedsterminer, også kan tas hensyn til eventuelle andre momenter i saken. For eksempel kan det være av betydning om virksomheten i tillegg har misligholdt plikten til å betale skyldig merverdiavgift. Et slikt forhold skal imidlertid aldri på selvstendig grunnlag kunne begrunne overføring til månedsterminer. Videre foreslår departementet at det skal være opp til skattemyndighetene å vurdere hvor lenge den enkelte virksomhet skal pålegges å levere månedlig skattemelding, men at dette ikke skal kunne pålegges i lenger enn ett år. For at virksomheten skal komme tilbake på ordinære to-månedlige terminer må virksomheten ha levert de månedlige skattemeldingene til rett tid i den perioden de har vært pålagt månedlige terminer. Dette innebærer at om en virksomhet som er pålagt månedlige terminer i seks måneder, ikke overholder fristene for levering i denne perioden, så vil ikke virksomheten være tilbake på to-månedlige terminer etter seks måneder, men først når virksomheten har levert månedlige terminer til rett tid i seks måneder. Viser det seg at en virksomhet etter å være tilbake på to-månedlige terminer, på nytt misligholder plikten til å levere skattemelding, må det foretas en ny vurdering av om virksomheten skal overføres til månedlige skattemeldinger.

Vedtak fra skattemyndighetene om månedsterminer vil på vanlig måte kunne påklages etter forslaget til reglene om klage i ny skatteforvaltningslov kapittel 13.

Departementet mener det også kan være grunn til å vurdere nærmere om det skal være adgang til å kreve månedlige terminer som et preventivt virkemiddel overfor bransjer hvor det avdekkes mye unndragelser. Et nærmere forslag om dette vil eventuelt bli

utformet i forbindelse med at forslag til forskrift til ny skatteforvaltningslov sendes på høring.

3.5.3.2 **Styrket grensekontroll**

Toll- og avgiftsetaten har bred kompetanse på grensekryssende handel og aktivitet. Denne kompetansen er sentral for å kunne forstå og motvirke de incitamenter og muligheter som smuglere og de som vil unndra avgift kan tenke seg å benytte. Toll- og avgiftsetatens arbeid med å gjennomføre risikovurderinger og velge ut kontrollobjekter i vareførselkontrollen, vil også fremover være et viktig hjelpemiddel for å identifisere risikoobjekter i ordningen hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske merverdiavgiftssystemet. Et viktig element i denne ordningen vil således være kontrollimpulser fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten.

Et av hovedmålene med overføringen av forvaltningsoppgaver knyttet til fastsetting av særavgifter og innførselsmerverdiavgift fra toll- og avgiftsmyndighetene til skattemyndighetene er å rendyrke grensekontrollen, herunder styrke denne. Videre har Toll- og avgiftsdirektoratet 28. mars 2014 fått i oppdrag å utrede og foreslå tiltak for styrking av grensekontrollen, herunder å vurdere nye virkemidler, økt kontrollomfang, samt nye oppgaver på grensen. Som en følge av dette ble rapporten «Styrking av Tollvesenets grensekontroll» overlevert Finansdepartementet 18. november 2014. I rapporten er det foreslått en rekke tiltak for å styrke kontrollen med vareførselen, herunder styrket kontrollkapasitet på grensen. Rapporten er nå til behandling i Finansdepartementet.

Allerede dagens grensekontroll vil som nevnt generere kontrollimpulser til skattemyndighetene av betydning for å avdekke svindel relatert til bl.a. innførselsmerverdiavgift. Videre omhandler rapporten «Styrking av Tollvesenets grensekontroll» konkrete forslag til tiltak i grensekontrollen som samtidig kan virke

risikoforebyggende i et system hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet.

I rapporten fra Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet hvor en ordning med innberetting og betaling av innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet er utredet, er det uttalt at en slik ordning vil kunne føre til dårligere kvalitet i tolldeklarasjonen. Dette bl.a. fordi det ikke vil være like betydningsfullt for den avgiftspliktige å deklare korrekte opplysninger allerede på tolldeklarasjonen ettersom innførselsmerverdiavgiften ikke lenger skal fastsettes og innkreves i forbindelse med grensepassering. Av samme grunn vil den avgiftspliktiges motivasjon til i ettertid å melde fra om feil i fortolling av varer kunne reduseres. Flere av forslagene til tiltak i rapporten om en styrket grensekontroll, vil på den annen side bidra til å heve kvaliteten på tolldeklarasjonene. Etter departementets syn vil således den forestående oppfølgingen av rapporten om styrket grensekontroll minske risikoen for dårligere kvalitet i tolldeklareringsen. Dette selv om ikke alle forslagene følges opp. I dette arbeidet vil det være naturlig å se nærmere på behovet for en egen sanksjonshjemmel for tollmyndighetene ved brudd på vareførselspliktene. Det er etter departementets mening svært viktig at det også i fremtiden deklarerer riktige opplysninger, ikke bare som ledd i kontrollen med vareførselen, men også for å sikre riktig statistikkgrunnlag hvor toll- og avgiftsmyndighetene leverer svært viktige grunnlagsdata.

Når ansvaret for å kontrollere at fastsettingen av særavgifter og innførselsmerverdiavgift har blitt korrekt, overføres til Skatteetaten, så vil Toll- og avgiftsetaten i større grad kunne konsentrere seg om kontrollen av vareførselen, herunder at tolldeklarasjonene gir et riktig bilde av innførselen. Feil som oppdages ved økt og forbedret vareførselkontroll – og som har betydning for fastsettingen av avgifter – kan rapporteres til Skatteetaten for videre oppfølging der. Eksempelvis vil deklarasjonskontrollen kunne fange opp unaturlige avvik (økning) i import/eksport av enkelte vareslag, samt identifisere aktiviteten til nystartede virksomheter og virksomheter som endrer aktivitet.

Økt kontrollkapasitet ved grensepassering og i deklarasjonskontrollen vil også bidra til å øke den opplevde oppdagelsesrisikoen, og derved også kunne forebygge unndragelser av merverdiavgift og særavgifter ved svart omsetning og karusellsvindel.

Departementet legger til grunn at den varslede styrkingen av grensekontrollen vil være et viktig tiltak, som også kan forebygge eventuell økt risiko for svindel og restanseoppbygging i en ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske merverdiavgiftssystemet.

3.5.3.3 Økt kontroll

I rapporten fra Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet om et nytt system for innberetting og betaling av innførselsmerverdiavgift er det lagt til grunn at ordningen vil føre til en økning av merverdiavgift som skal betales av merverdiavgiftspliktige til Skatteetaten som videreselger importerte varer, i det innenlandske merverdiavgiftssystemet, stipulert til ca. 100 milliarder per år. Tallet er basert på innrapportert innførselsmerverdiavgift i 2013. Dette vil gi en vesentlig økning av summen av skatter som Skatteetaten skal ha ansvar for å sikre korrekt og rettidig beregning og innbetaling av. Innføring av en slik ordning gjør det i følge rapporten samtidig nødvendig å øke kontrollen på merverdiavgiftsområdet betydelig, og da særlig kontroller rettet mot innførselsmerverdiavgift. Det vil være nødvendig å øke både den enkle oppgavekontrollen i MVA-systemet og etterkontrollen (bokettersyn). I tillegg vil det være hensiktsmessig å gjennomføre enkelte mer avgrensede stedlige kontroller (etterkontroller) relatert til innførselsmerverdiavgift.

Departementet peker på at det i denne sammenheng er viktig å ta hensyn til at en økning av i utgangspunktet avgrensede/enklere kontroller også vil generere behov for flere grundigere etterkontroller. Videre må kontrollen av innførselsmerverdiavgift ses i sammenheng med behov for kontroll av særavgifter. Når Skatteetaten får ansvar for å

gjennomføre etterkontroller av innførselsmerverdiavgift og særavgifter, vil etaten samtidig få mulighet til å se alle skatter og avgifter i sammenheng ved gjennomføring av kontroller. En helhetlig tilnærming til hele skatteområdet, vil kunne gi økt oppdagelsesrisiko for unndragelser totalt. Ved en helhetlig tilnærming vil Skatteetaten også få større muligheter for å avdekke og følge opp de mer alvorlige tilfellene av svart økonomi/økonomisk kriminalitet. Departementet vil for øvrig bemerke at det å samle etterkontroll av alle skatter og avgifter i en etat vil kunne føre til at belastningen for de som kontrolleres reduseres noe, ved at kontrollene samordnes og ikke foretas avhengig av skattetype.

Ved en innføring av et system hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet vil det på denne bakgrunn være nødvendig for Skatteetaten å utarbeide nye kontrollstrategier bl.a. på merverdiavgiftsområdet. I denne sammenheng vil det være naturlig å fortsette samarbeidet med Tolletaten, herunder intensivere dette, for å sikre at kontrollimpulser fra dem blir ivaretatt, samt vurdere behovet for felles kontrollinnsats.

Økt kontroll som tiltak for å forebygge restanseoppbygging og unndragelser og svindel fører ikke i seg selv til behov for regelendringer.

3.5.3.4 Kvalifikasjonsperiode for bruk av årstermin

Som omtalt over i punkt 3.5.3.1 er reglene om terminlengde i dag regulert i merverdiavgiftsloven §§ 15-2 til og med 15-5. Virksomheter med merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak som ikke overstiger en million kroner i løpet av et kalenderår kan få samtykke fra skattekontoret til å levere omsetningsoppgave en gang i året, jf. merverdiavgiftsloven § 15-3, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-3-3. Bakgrunnen for reglene er at det ble ansett som lite hensiktsmessig for mindre virksomheter med lav omsetning å måtte sende omsetningsoppgave annenhver måned. Skattemyndighetene kan videre avslå søknad om årsterminoppgave, samt tilbakekalle adgangen til å levere

årsterminoppgave dersom den næringsdrivende ikke har overholdt sine plikter etter merverdiavgiftsloven. Dette gjelder når avgiftssubjektet ikke har overholdt oppgave- eller betalingsplikten, i vesentlig grad har overtrådt andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven, eller at omsetningen i løpet av kalenderåret overstiger beløpsgrensen. Begrunnelsen for adgangen til å avslå søknad og muligheten til å trekke adgangen tilbake, er å forhindre at næringsdrivende som disponerer feil eller bevisst unnlater å betale avgift, skal ha adgang til å levere årsterminoppgave. Dette fordi faren for et endelig provenytab for staten da blir større.

Skatteetaten har gjennom sin kontrollvirksomhet avdekket omfattende misbruk knyttet til retten til å levere årsterminoppgave. Misbruket gjelder særlig for nyregistrerte virksomheter, hvor gjeldende regelverk verken gir adgang til eller grunnlag for å nekte årstermin. Det fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 15-3-1 annet ledd at nyregistrerte virksomheter kan søke om årsterminoppgave fra registrering. For så vidt gjelder nyregistrerte virksomheter vil det derfor ikke være mulig å nekte bruk av årstermin når virksomheten sannsynliggjør at den forventer omsetning under 1 million kroner i løpet av kalenderåret.

Misbruk av årsterminoppgaver for å unndra avgift er særlig avdekket i Skatteetatens såkalte fiktiv faktureringsprosjekt, som pågikk i perioden 2009 til og med 2012. Her er det avdekket flere nettverk hvor virksomheter som har rett til å levere årsterminoppgave utgjør et sentralt element i unndragelsesregimet. En nyregistrert virksomhet med innvilget adgang til å levere årsterminoppgave skal ikke levere denne før 10. mars året etter. Dette innebærer en meget lang kredittid hvor det er mulig å svindle til seg uberettiget merverdiavgift, før virksomheten eventuelt blir plukket ut til kontroll. Perioden blir lenger jo tidligere i et kalenderår virksomheten registrerer seg. Fremgangsmåten i sakene er at virksomhetene med årstermin utsteder faktura og oppkrever merverdiavgift, noe som gir mottaker av fakturaen legitimasjon til å fradragføre merverdiavgift. På tidspunktet for levering av årsterminoppgave leveres ikke denne, og både den avgiftspliktige og den oppkrevde avgiften er som regel borte.

Eventuelt oppgis for lav omsetning i oppgaven, eller skyldig avgift blir ikke betalt. Videre opplever Skatteetaten etter å ha purret på oppgavene, ofte at virksomhetene er registrert med deltakere med falsk identitet, samtidig som den registrerte adressen som er oppgitt kun er en postkasse med firmanavnet på. I mange saker er de utstedte fakturaene også fiktive. Virksomhetene fakturerer gjerne for flere millioner på kort tid for arbeid som ikke er utført. Betaling av fakturaene skjer via bank, men pengene blir ofte tatt ut umiddelbart etter at disse er godskrevet på konto.

I tillegg til at ordningen med årsterminoppgaver blir benyttet i nettverk med fiktiv fakturering, er Skattedirektoratet av den oppfatning at slike virksomheter også blir benyttet i svindel knyttet til innførsel av tjenester. Som det fremkommer i punktet om gjeldende rett skal beregning og betaling av merverdiavgift ved *innførsel av tjenester*, i motsetning til ved innførsel av varer skje i det innenlandske merverdiavgiftssystemet, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3. Når departementet nå foreslår en ordning hvor innførselsmerverdiavgift ved import av varer skal innberettes og betales i det innenlandske systemet, vil direktoratets antagelser om at virksomheter med årstermin blir benyttet i svindel knyttet til innførsel av tjenester, gjelde også for disse virksomhetene.

En rekke land i Europa tillater bruk av årstermin. Det kan imidlertid se ut til at retten til årstermin i flere land begrenses ved at det stilles spesielle vilkår, eller at det er lavere omsetningsgrense enn i Norge. Eksempelvis forutsetter årstermin i Storbritannia riktig levering av merverdiavgiftsoppgaver i ett år. I Nederland gjennomføres en risikovurdering som bl.a. medfører at årsoppgave normalt ikke gis ved oppstart, og ikke gjelder for utenlandske aktører. Grensen for årsoppgave er nå 24 000 euro i Sverige, som tilsvarer rundt 200 000 NOK.

Departementet er av den oppfatning at muligheten for å bli registrert med årsterminoppgave bør bestå. Ordningen fungerer etter hensikten for mange små næringsdrivende. På den annen side mener departementet det er et klart behov for å

innføre en kvalifikasjonsperiode for å få adgang til å benytte årstermin. Med kvalifikasjonsperiode menes at de som søker om årstermin må ha vært registrert med to måneders terminer i minst ett år før virksomheten kan levere årlig skattemelding. Departementet antar at årlig skattemelding som verktøy i organisert svindelvirksomhet som beskrevet ovenfor, dermed vil bli mindre attraktivt.

Innføring av en slik kvalifikasjonsperiode vil være et virkemiddel som retter seg direkte mot nystartede virksomheter, som er kjernen i svindelproblematikken knyttet til misbruk av adgangen til å levere årsterminoppgave. Det er grunn til å anta at denne gruppen vil vente ett år før de kan starte svindelvirksomheten. Det er også nærliggende å anta at de fleste aktørene heller ikke vil ta sjansen på å være ordinært registrert i ett år med økt risiko for å bli kontrollert. Tiltaket er således målrettet og vil etter departementets oppfatning kunne være effektivt for å bekjempe den omfattende svindelvirksomheten som har oppstått i kjølvannet av innføringen av adgangen til å levere årsterminoppgave. Når det nå foreslås en ordning hvor innførselsmerverdiavgift ved import av varer skal innberettes og betales i det innenlandske systemet, som i svindeløyemed kan medføre en utvidelse av mulighetene for å misbruke retten til å levere årsterminoppgave, anser departementet dette tiltaket som desto viktigere. Selv om tiltaket kan påføre små næringsdrivende en ekstra oppgaveplikt en periode, mener departementet at hensynet til å forebygge og bekjempe svindel av merverdiavgift må veie tyngre. I denne sammenheng er det viktig å understreke at de administrative byrdene vil gjelde en svært begrenset periode.

Nåværende bestemmelser om terminlengder mv. i merverdiavgiftsloven § 15-3 med tilhørende forskriftsbestemmelser, er tenkt tatt inn i forskrift til ny skatteforvaltningslov. I forbindelse med høring av en slik forskrift vil det som følge av forslaget her være nødvendig å ta inn en bestemmelse om en kvalifikasjonsperiode for å få adgang til å levere årsterminoppgave. Departementet foreslår at innholdet i en slik bestemmelse skal være at samtykke til å levere skattemelding for merverdiavgift en gang i året først kan gis etter at avgiftssubjektet har vært ordinært registrert i

Merverdiavgiftsregisteret i minst ett år, og i denne perioden har overholdt sin oppgaveplikt etter skatteforvaltningsloven og betalingsplikt etter skattebetalingsloven. Bestemmelsen er i utgangspunktet ikke tenkt å omfatte primærnæringenes adgang til å levere årlig skattemelding for merverdiavgift.

3.5.3.5 Øvrige tiltak

I punktene foran har departementet omtalt forslag til tiltak som vil virke forebyggende på restanseoppbygging, herunder provenytap, og muligheter for unndragelser og svindel i den nye ordningen for innførselsmerverdiavgift ved import av varer.

Departementet vil understreke at Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten ved en ev. innføring av en slik ordning, må følge utviklingen i denne nøye. Dette innebærer at særlig Skatteetaten aktivt må gjennomføre ulike analyser av etterlevelsen på området. Analysene kan brukes både i planleggingen av kontroller og for å vurdere behov for endringer eller nye tiltak i ordningen. Videre er det i forbindelse med utredningsarbeidet som er gjort i Toll- og avgiftsetaten og Skatteetaten knyttet til overføringen av forvaltningsoppgaver til Skatteetaten, laget en rapport om ulike modeller for framtidig samarbeid om analyse og etterretning. Målet for samarbeidet er at de to etatene får et mer helhetlig bilde av organisert økonomisk kriminalitet og grensekryssende kriminalitet. De strategiske analysene er tenkt å kunne gi beslutningsgrunnlag for prioritering av innsatsen mot økonomisk kriminalitet og grensekontrollen, samt etablere grunnlag og innspill til styringssignaler i kontrollarbeidet. Det må gjennomføres videre utredninger før et slikt etterretnings- og analysesamarbeid kan settes i gang. Et slikt framtidig samarbeid vil kunne få generell effekt for innsats mot svindel i merverdiavgiftssystemet, herunder innførselsmerverdiavgift.

For det tilfelle at den nye ordningen utvikler seg i negativ retning, kan det være behov for å vurdere ytterligere forebyggende tiltak. Ett tiltak i så måte kan være å vurdere å

innføre generelle regler om kjøpers solidaransvar for manglende innbetalt merverdiavgift.

Denne typen regler er innført i noen land, og diskuteres i andre land. Innholdet i reglene varierer, men de er hovedsakelig rettet mot såkalt karusellsvindel. I Danmark og Storbritannia er det innført regler om solidaransvar for kjøper ved «missing trader fraud», som er en type karusellsvindel. Etter de danske reglene kan solidaransvar gjøres gjeldende etter at virksomheten har fått en advarsel. I Storbritannia gjelder solidaransvar ved omsetning av avgiftspliktige varer mellom registrerte næringsdrivende og er begrenset til visse varetyper. I Sverige er regler om solidaransvar diskutert, men det er ikke funnet grunn til å innføre dette. Departementet ser at det kan reises spørsmål ved om et slikt tiltak vil ha effekt overfor bevisste unndragelser og svindel, og mener dette på nåværende tidspunkt ikke er et aktuelt tiltak.

Et annet tiltak som eventuelt kan vurderes på et senere tidspunkt er tvangsoppløsning av virksomheter som gjentatte ganger unnlater å levere skattemelding, eller der hvor det avdekkes grove og/eller vedvarende brudd på opplysningsplikten. Dette vil primært være et «renoverende» tiltak og det bør trolig gjelde generelt og ikke være begrenset til innførselsmerverdiavgift. Tiltaket vil også kunne virke preventivt overfor virksomheter som ligger i grenseland mellom etterlevelse og unndragelse. Dette forutsetter at de skattepliktige opplever at det er en risiko for at svikt i plikten til å gi opplysninger, samt at disse skal være korrekte, vil bli avdekket. Også for dette tiltaket kan det reises spørsmål ved om tiltaket vil ha effekt overfor de som bevisst ikke etterlever eller bevisst svindler. Det vil således være nødvendig med nærmere utredninger om eventuelle effekt av et slikt tiltak. Departementet foreslår ikke å starte opp en slik utredning nå.

Et tredje tiltak som kan vurderes ved eventuelt behov, er adgang for tollmyndighetene til å holde tilbake varer på grensen når det tidligere ikke er levert skattemelding for merverdiavgift, selv om import er dokumentert. Departementet går ikke nærmere inn

på dette nå, men legger til grunn at dette er et tiltak som også kan ha effekt overfor virksomheter som bevisst ikke etterlever, eller bevisst unndrar.

3.5.4 Forvaltningen av avgiftspliktige som ikke skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret

3.5.4.1 Innledning

Forvaltningen av avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal overføres til Skatteetaten. I motsetning til avgiftspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og som kan innberette og betale innførselsmerverdiavgift i det innenlandske systemet, vil disse avgiftspliktige fortsatt måtte beregne og betale innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering. Enten ved at de selv deklarerer og betaler kontant på grensen, at dette skjer via dagsoppgjøringsordningen for speditører, eller ved å belaste tollkreditt. Som det framkommer i punkt 3.5.2.2. er det på denne bakgrunn foreslått at det med hjemmel i ny skatteforvaltningslov § 2-13 skal fastsettes i forskrift hvilke nærmere arbeidsoppgaver tollmyndighetene skal utføre for Skatteetaten på grensen. Departementet legger til grunn at toll- og avgiftsmyndighetene i utgangspunktet skal utføre oppgaver på vegne av Skatteetaten fram til varene fristilles, men likevel slik at toll- og avgiftsmyndighetene skal kunne motta og legge til grunn endring av tidligere egenfastsetting, jf. punkt 3.5.4.5 nedenfor.

Saker om innførselsmerverdiavgift skal etter forslaget her følge reglene i ny skatteforvaltningslov, jf. forslaget til endring i lovutkastet § 1-1 bokstav e. For så vidt gjelder toll- og avgiftsmyndighetenes utøvelse av myndighet, fastsatt med hjemmel i ny skatteforvaltningslov § 2-13, så vil også deres saksbehandling skje etter reglene i skatteforvaltningsloven.

Merverdiavgiftsloven § 13-3 har i dag nærmere regler om hvilke saksbehandlingsregler som skal gjelde for merverdiavgift påløpt ved innførsel av varer. Bestemmelsens første ledd gir uttrykk for hvilke bestemmelser i merverdiavgiftsloven som ikke gjelder i slike

saker, mens annet ledd lister opp hvilke regler i tolloven som gjelder tilsvarende. I tillegg fremgår det av bestemmelsens annet ledd at den som er ansvarlig for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-2 skal tollbehandle reglene etter reglene i tolloven. Sistnevnte bestemmelse har ingen selvstendig betydning, da denne plikten allerede følger av reglene i tolloven. Som følge av forslaget her vil det ikke lenger være behov for noen av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 13-3. I forbindelse med høring av forslag til ny skatteforvaltningslov er kapittel 13 i merverdiavgiftsloven foreslått opphevet. Departementet viderefører dette forslaget her.

3.5.4.2 Fastsettingsmodell

I utkast til ny skatteforvaltningslov er det foreslått å kodifisere og harmonisere fastsettingsmodellene på skatte- og avgiftsområdet. Grunnlaget for innførselsmerverdiavgift fastsettes i dag på grunnlag av opplysninger i tolldeklarasjonen, jf. punkt 1.4 om vareførselen og punkt 3.1.2 om gjeldende rett for innførselsmerverdiavgift. Det er den avgiftspliktige selv som oppgir grunnlaget, slik at gjeldende system for denne delen av fastsettingen bygger på en egenfastsettingsmodell. Videre beregnes selve innførselsmerverdiavgiftsbeløpet automatisk i TVINN. Innførselsmerverdiavgift som skal innberettes og betales i det innenlandske systemet etter forslaget her skal følge fastsettingsmodellen for innenlands merverdiavgift, som er egenfastsettingsmodellen både for avgiftsgrunnlaget og selve beregningen av avgiftsbeløpet.

Departementet foreslår at avgiftsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret fortsatt gis ved egenfastsetting (deklarerer) i tolldeklarasjonen, og at selve beregningen skal skje automatisk i TVINN. Forslaget tilsvarende forslaget for ikke registrerte særavgiftspliktige. Se nærmere om dette i punkt 2.2.2 om fastsettingsmodell for ikke registrerte særavgiftspliktige. Fastsettingsmodellen vil være lik den som er foreslått for formues-

og inntektsskatt i forslag til ny skatteforvaltningslov, og vil således passe inn i systematikken i utkast til ny skatteforvaltningslov.

3.5.4.3 Avgiftssubjekt

I systemet hvor innførselsmerverdiavgift skal innberettes og betales i det innenlandske systemet vil det være den som skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret som er avgiftssubjekt (skattepliktig), jf. forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd, og som dermed har plikt til å sende skattemelding for merverdiavgift, jf. utkast til ny skatteforvaltningslov § 8-3. For avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret – det vil si uregistrerte næringsdrivende og privatpersoner, samt speditører – som skal beregne og betale innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene, vil dette stille seg annerledes. For disse vil det fortsatt være behov for en bestemmelse i merverdiavgiftsloven om hvem som er avgiftssubjekt for innførselsmerverdiavgift. Departementet foreslår at det framgår av samme bestemmelse i merverdiavgiftsloven, § 11-1, hvem som er ansvarlig for å innberette og betale innførselsmerverdiavgift når importøren ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Departementet foreslår et nytt fjerde ledd i merverdiavgiftsloven § 11-1 om at dette skal være den som etter tolloven er ansvarlig for toll, og som har plikt til å deklare varen på grensen, jf. tolloven § 4-10. Innholdet i forslaget er det samme som fremgår av merverdiavgiftsloven § 11-2 i dag. Denne bestemmelsen gjelder i dag for all innførselsmerverdiavgift, mens forslag til nytt fjerde ledd i § 11-1 kun vil gjelde innførselsmerverdiavgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i merverdiavgiftsloven § 11-1. Videre foreslås det å oppheve merverdiavgiftsloven § 11-2.

3.5.4.4 Opplysningsplikt

Merverdiavgiftspliktige som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal levere skattemelding for merverdiavgift i henhold til ny skatteforvaltningslov § 8-3. Som det

fremkommer i punkt 3.5.2.4 foreslår departementet at skattemeldingen for disse avgiftspliktige også skal inneholde opplysninger om innførselsmerverdiavgift. Videre vil det være nødvendig med en egen bestemmelse i ny skatteforvaltningslov for merverdiavgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, som pålegger denne gruppen en plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift som påløper ved innførsel av varer. Departementet foreslår at det tilføyes et nytt ledd i bestemmelsen om skattemelding for merverdiavgift i lovutkastet § 8-3 om dette. Bestemmelsen er utformet i tråd med tilsvarende bestemmelse om skattemelding for ikke registrerte særavgiftspliktige, jf. punkt 2.2.5.

Bestemmelsen om plikt til å levere skattemelding for innførselsmerverdiavgift som skal innberettes og betales i forbindelse med grensepassering er foreslått tatt inn i ny skatteforvaltningslov kapittel 8 om skattepliktiges egen opplysningsplikt. Skattepliktig er i lovutkastet § 1-2 bokstav b) definert til «fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt». Av samme bestemmelse bokstav a) følger det at begrepet «skatt» er ment å omfatte de skatter og avgifter som er nevnt i § 1-1 i loven, og som loven dermed gjelder for. Avgiftssubjekt (skattepliktig) for innførselsmerverdiavgift som skal innberettes og betales i forbindelse med grensepassering, vil være den som er tollskyldner etter tolloven kapittel 2, jf. punkt 3.5.4.2. Tollskyldner vil som hovedregel være mottager av varen, jf. tolloven § 2-2 første ledd, og dermed også skattepliktig etter reglene i skatteforvaltningsloven.

Som nevnt flere ganger vil det være praktisk for denne gruppen av avgiftspliktige, uregistrerte næringsdrivende og privatpersoner, å kunne innberette og betale innførselsmerverdiavgift til tollmyndighetene i forbindelse med grensepassering. Departementet mener det vil være hensiktsmessig at dette fortsatt gjøres via tolldeklarasjonen. I forslag til ny skatteforvaltningslov er det i § 8-14 foreslått en forskriftshjemmel om bl.a. leveringsmåte for skattemeldinger etter lovens kapittel 8. Departementet foreslår at det med hjemmel i denne bestemmelsen fastsettes en forskriftsbestemmelse om at uregistrerte avgiftspliktige kan levere skattemelding for

innførselsmerverdiavgift via tolldeklarasjonen til tollmyndighetene ved grensepassering. Utkast til bestemmelse vil bli sendt på høring.

Plikt til å levere tolldeklarasjon har «enhver som vil disponere over vare som ikke er fortollet», jf. tolloven § 4-10 første ledd, jf. annet ledd. Som det framkommer i punkt 2.2.5 om opplysningsplikt for ikke registrerte særavgiftspliktige må plikten til å levere skattemelding etter forslag til ny skatteforvaltningslov samordnes med plikten til å levere tolldeklarasjon. Dette fordi subjektene i enkelte særskilte tilfeller ikke vil være identiske. For ikke registrerte særavgiftspliktige foreslår departementet at dette løses ved at det i forslag til ny skatteforvaltningslov presiseres at også andre enn skattepliktig skal ha plikt til å levere skattemelding for særavgifter som oppstår ved innførsel, når det følger av tolloven § 4-10 at plikten til å levere tolldeklarasjon ligger hos en annen enn den skattepliktige selv. Problemstillingen vil være lik for innførselsmerverdiavgiftspliktige som skal innberette og betale innførselsmerverdiavgift ved grensepassering, og departementet foreslår en tilsvarende løsning for denne gruppen.

Det vises til forslag til nytt tredje ledd i utkast til ny skatteforvaltningslov § 8-3.

3.5.4.5 Ordinær fastsetting

I utkast til ny skatteforvaltningslov legges det til grunn at den skattepliktige selv, både for innenlands særavgift og innenlands merverdiavgift, skal fastsette grunnlaget for avgiftene ved levering av skattemelding. Videre legges det i lovutkastet opp til at registrerte særavgiftspliktige og merverdiavgiftspliktige som skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret (både for innenlands merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift) selv skal foreta beregningen av avgiftene. Dette er en videreføring av gjeldende system for avgiftspliktige som skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret for så vidt gjelder innenlands merverdiavgift.

Når anvendelsesområdet for utkast til ny skatteforvaltningslov endres til også å omfatte innførselsmerverdiavgift, herunder innførselsmerverdiavgift som skal svares av merverdiavgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, innebærer dette at denne gruppen skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget for innførselsmerverdiavgift, jf. forslag til ny skatteforvaltningslov § 9-1 første ledd. Tilsvarende vil være tilfelle for ikke registrerte særavgiftspliktige, jf. punkt 2.2.6.

Videre vil beregningen av særavgift ved innførsel og innførselsmerverdiavgift for disse avgiftspliktige, som i dag, skje automatisk i TVINN. Det vil ikke være de skattepliktige selv som foretar beregningen. I ny skatteforvaltningslov er det i § 9-2 foreslått en egen bestemmelse om hvem som skal foreta skatteberegningen når skatte- og avgiftskrav fastsettes. Av bestemmelsens første ledd fremgår det at det er den skattepliktige selv som skal beregne krav på merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. Departementet foreslår at det gjøres unntak for innførselsmerverdiavgift som skal svare av skattepliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. For disse vil det således være skattemyndighetene som skal foreta beregningen, jf. forslag til § 9-2 tredje ledd i utkast til ny skatteforvaltningslov hvor det fremgår at «skattemyndighetene beregner øvrig skatt». Sistnevnte bestemmelse vil for øvrig gjelde også for beregning av formues- og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt. Som gitt uttrykk for i punkt 2.2.6 om fastsetting av særavgift for ikke registrerte avgiftspliktige antar departementet at det er uproblematisk at selve beregningen skjer automatisk i TVINN. Det vil være skattemyndighetene som har det formelle ansvaret for at beregningen blir korrekt, og som eventuelt gjennom avtaler med toll- og avgiftsmyndighetene må sørge for at eventuelle feil i beregningsmodulen blir endret.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i utkast til § 9-2 første ledd i ny skatteforvaltningslov.

3.5.4.6 Endring av egenfastsetting, myndighetenes endringsadgang og klage

I utkast til ny skatteforvaltningslov § 9-4 er det foreslått en adgang for skattepliktig til å endre tidligere gitte opplysninger (endring av egen fastsetting). Departementet foreslår at bestemmelsen også skal gjelde for merverdiavgift ved innførsel av varer for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Tilsvarende er foreslått for særavgifter som oppstår ved innførsel. Se nærmere omtale av denne problemstillingen i punkt 2.2.7 ovenfor som vil være felles for disse gruppene av avgiftspliktige.

Regler om klage er foreslått i utkast til ny skatteforvaltningslov kapittel 13.

Departementet foreslår at disse i utgangspunktet skal gjelde ved klage på innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Som for særavgifter som oppstår ved innførsel, er det behov for enkelte særlige regler i de tilfeller hvor tollmyndighetene, med hjemmel i utkast til skatteforvaltningsloven § 2-13, er gitt myndighet til å treffe vedtak om skattegrunnlaget. Det vises til omtale og forslag til et nytt femte ledd i utkast til ny skatteforvaltningslov § 13-5 i punkt 2.2.8 foran. Forslaget vil omfatte innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Det vises til forslag til nytt femte ledd i utkast til skatteforvaltningsloven § 13-5.

3.5.4.7 Informasjonsutveksling

For å oppnå en effektiv oppgaveløsning som følge av overføringen av forvaltningen av innførselsmerverdiavgift knyttet til avgiftspliktige som ikke skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten, vil det være nødvendig med omfattende samarbeid og informasjonsutveksling mellom de to etatene. Denne problemstillingen er felles med overføringen av forvaltningen av særavgifter som oppstår ved innførsel fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Se omtale av dette under punkt 2.1.13 ovenfor. Forslagene til endring av utkast til § 10-5 i ny skatteforvaltningslov og forslag til endring av tolloven § 12-2 som omtales i dette

punktet vil gjelde også for innførselsmerverdiavgift for avgiftspliktige som ikke skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Det vises til forslag til endring i utkast til ny skatteforvaltningslov § 10-5 og endring i tolloven § 12-2.

3.5.4.8 Etterkontroll

Problemstillingen er felles med særavgifter som oppstår ved innførsel av varer. Se omtale i punkt 2.1.14 ovenfor.

3.5.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte endringene er en del av Regjeringens arbeid med en samordnet skatte- og avgiftsforvaltning. I tillegg til overføringen av særavgifter og innførselsmerverdiavgift og at Skatteetaten overtar all innkreving fra Toll- og avgiftsetaten, omfatter arbeidet overføring av skatteinnkrevingen fra de kommunale skatteoppkreverne til Skatteetaten og overføring av ansvaret for dokumentavgifta fra Kartverket og Toll- og avgiftsdirektoratet til Skatteetaten. Innlemming av Statens innkrevingssentral i Skatteetaten ble gjennomført fra 1. januar 2015. Det arbeides også med å erstatte årsavgiften med en avgift på trafikksforsikringer. Dette forslaget har vært på høring vinteren 2015.

3.5.5.1 Konsekvenser for næringslivet

Betaling av innførselsmerverdiavgiften i det innenlandske systemet vil innebære vesentlige besparelser for næringsdrivende. Den samlede besparelsen er anslått til 547 mill. kroner årlig, fordelt på følgende områder:

Likviditetsfordel

I direktoratenes utredning av en ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal oppgis i den innenlandske omsetningsoppgaven er det gjort beregninger av hvilken

likviditetsfordel virksomheter registrert i merverdiavgiftregistret vil få, som følge av andre (senere) forfallstidspunkter enn dagens ordning. Beregningene viser at likviditetsfordelen for næringslivet med den løsning som departementet foreslår blir om lag 314 mill. kroner (2013). Oppdatert med tall for 2014 anslås likviditetsgevinsten til om lag 332 mill. kroner.

For beregningene i rapporten er det lagt til grunn at den overveiende andelen av innførselsmerverdiavgiften i dag betales med tollkredittordningen hvor forfallsdatoen er den 18. i måneden etter at avgiftsplikten oppsto. Antallet kreditt dager varierer derfor både med hvor tidlig i måneden avgiftsplikten oppsto, antall dager i måneden og en eventuell forskyvning av forfallsdato hvis den 18. er en lørdag, søndag eller helligdag. I beregningene er det for enkelhets skyld forutsatt at kravet er 15 dager gammelt ved månedens utløp og deretter lagt til 18 dager, slik at gjennomsnittlig antall kreditt dager i tollkredittordningen blir 33 dager. Uten tollkreditt forfaller innførselsmerverdiavgiften når avgiftsplikten oppstår.

Forfallstidspunktet for merverdiavgift som oppgis i omsetningsoppgaven varierer med virksomhetens terminlengde. Som for tollkreditten vil antallet kreditt dager variere med antall dager i måneden og forfallsdato for terminen. Også her er det i rapporten lagt til grunn gjennomsnittsbetraktninger med 30 dager i måneden og et fast antall dager til forfall etter periodens utløp.

Det store flertallet av virksomheter som blir berørt av den nye ordningen av har to-måneders terminer. I gjennomsnitt er da kredittiden 30 dager ved periodens utløp, og i tillegg kommer en måned og ti dager frem til forfallstidspunktet for den enkelte termin. Gjennomsnittlig kredittid er beregnet til 70 dager. Forskjellen i antall kreditt dager blir da 37 dager (70-33 dager).

De fleste virksomheter med høy andel omsetning knyttet til utførsel, vil regelmessig ha tilgodeoppgaver, og har derfor kortere terminer enn to måneder. Fordelen med kortere

terminer er at utbetaling av til gode merverdiavgift regnes fra tidspunktet for innlevering av terminoppgaven. I praksis skjer utbetalingen 8-14 dager etter mottatt oppgave. Ved beregningen er det lagt til grunn at tilgodeoppgaven sendes inn to dager etter terminens utløp og utbetales 11 dager senere, til sammen 13 dager etter terminslutt.

Virksomheter med korte terminer vil få et likviditetstap sammenlignet med dagens ordning fordi til gode merverdiavgift i følge omsetningsoppgaven utbetales før forfallstidspunktet for tollkreditten. Virksomheter med månedstermin hvor innførselsmerverdiavgiften overstiger dagens tilgodebeløp i omsetningsoppgaven vil imidlertid få en likviditetsfordel ved å gå fra månedlig til to-månedlig termin med utsatt avregning. Dette fordi omsetningsoppgaven for disse ikke lenger vil gi grunnlag for tilbakebetaling, men avgifter å betale. Ved beregningen av likviditetsgevinsten er gevinsten for disse virksomheter til halvdelen av med to-måneders termin og betalingsoppgave (19 dager). Virksomheter med årstermin vil med utsatt avregning få den lengste betalingsutsettelsen i forhold til tollkreditt med utsatt avregning. Utsettelsen er beregnet til 220 dager for alminnelig oppgaveplikt og 250 dager ved primærnæringsoppgave, som forfaller 10. april neste år. For beregning av likviditetsgevinsten næringslivet vil få ved utsatt avregning, er årlig rentesats satt til tre prosent.

For staten vil den likviditetsgevinsten næringslivet oppnår som følge av betalingsutsettelse ha sin motsats i et likviditetstap. I rapporten fra direktoratene om en ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal oppgis i den innenlandske omsetningsoppgaven er likviditetstapet for staten beregnet til om lag 131 mill. kroner (2013) i den løsning som departementet foreslår. Oppdatert med tall for 2014 anslås likviditetsgevinsten til om lag 138 mill. kroner. For beregning av likviditetstapet for staten er det tatt utgangspunkt i styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar 2015 på 1,25 prosent. Ulik rentesats forklarer forskjellen i beløp mellom likviditetsgevinsten for næringslivet og likviditetstapet for staten.

Administrative besparelser

Etatene har utredet de administrative besparelsene for næringslivet. Besparelsene omfatter faktureringsgebyr, tidsbesparelser knyttet til innbetaling og dagsoppgjør, kostnader til bankgarantier og generell administrasjon av tollkredittordningen. Samlet har etatene anslått besparelsen for næringslivet til 215 mill. kroner. PwC har i sin samfunnsøkonomiske analyse anslått næringslivets administrative besparelser til 202 mill. kroner årlig, jf. omtale under.

3.5.5.2 Konsekvenser for staten

Administrative konsekvenser

Betaling av innførselsmerverdiavgiften i det innenlandske systemet innebærer at kostnader til administrasjon av tollkredittordningen blir vesentlig redusert som følge av at merverdiavgift ikke lenger vil bli belastet denne for så vidt gjelder virksomheter registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Innføring av en universell ordning vil innebære at Skatteetaten bør styrke innfordringen noe for å hindre restanseoppbygging. Dette må sees i sammenheng med den øvrige styrkingen av Skatteetatens innkrevingsmiljø.

Likviditetstap

For staten vil den likviditetsgevinsten næringslivet oppnår som følge av betalingsutsettelse ha sin motsats i et likviditetstap, jf. omtale over. I rapporten fra direktoratene om en ordning hvor innførselsmerverdiavgift skal oppgis i den innenlandske omsetningsoppgaven er likviditetstapet for staten beregnet til om lag 131 mill. kroner (2013) i den løsning som departementet foreslår. Oppdatert med tall for 2014 anslås likviditetstapet til om lag 138 mill. kroner. For beregning av likviditetstapet for staten er det tatt utgangspunkt i styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar 2015 på 1,25 prosent. Ulik rentesats forklarer forskjellen i beløp mellom likviditetsgevinsten for næringslivet og likviditetstapet for staten.

Restanseoppbygging

Etatene har i sin utredning anslått et mulig provenytab som følge av uerholdelige restanser opp mot 300 millioner kroner årlig (uten tiltak), dels som følge av økt risiko for tap på krav ved bortfall av garantiordninger for de som er innvilget tollkreditt og dels på grunn av bortfall av kontant betaling for de som ikke er innvilget denne kreditten i dag. Det forventes at innkreving av restanser ut over dagens nivå krever en større ressursinnsats.

Unndragelsesrisiko

Etatene har i sin utredning pekt på en risiko som hvis den ikke adresseres kan medføre en økning i enkelte typer unndragelse og svindel. Konsekvensen av dette er ikke tallfestet. Forslaget til en ny ordning for innførselsmerverdiavgift innebærer at etterkontrollen på merverdiavgiftsområdet i Skatteetaten må styrkes.

Overføring av ansatte mellom etatene

Overføring av forvaltningen av innførselsmerverdiavgift innebærer i seg selv kun mindre administrative konsekvenser for etatene. Kun ett årsverk er knyttet til overføringen av ansvaret, mens årsverk knyttet til administrasjon av kredittordninger omfatter om lag 10 årsverk. For overføringen av forvaltningen av særavgiftene er det snakk om et noe større antall årsverk. Til sammen skal 358 årsverk overføres fra Toll- og avgiftsetaten Skatteetaten. Om lag en tredjedel av disse kan knyttes til arbeid med særavgifter (motorvognavgifter unntatt). Hvor mange av disse som er direkte knyttet til forslagene i dette høringsnotatet og hvor mange som knyttes til særavgifter for registrerte avgiftspliktige er vanskelig å tallfeste, da organisering og arbeidsmetoder ikke nødvendigvis følger samme skillelinjer. Overføring av ansatte fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten gjennomføres fra 1. januar 2016, jf. omtale i Prop. 120 LS (2014-2015).

IKT-kostnader

IT-messige tilpasninger i Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten for å kunne håndtere innførselsmerverdiavgift i det innenlandske mva.-systemet er samlet anslått til i underkant av 40 mill. kroner. Disse ikt-endingene omfatter både nødvendige grep for gjennomføring av omleggingen, i tillegg til systemstøtte for de mest grunnleggende tiltakene for å redusere risikoen for restanseoppbygging og unndragelse, jf. over.

3.5.5.3 Gevinster/samfunnsøkonomisk analyse

PwC har utarbeidet en samfunnsøkonomisk analyse som har vurdert de samfunnsøkonomiske gevinstene ved overføringen av oppgaver til Skatteetaten. Formålet med analysen er å se på effekter på tvers av omstillingsprosessene i regjeringens reform for å sikre en helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning. Analysen omfatter innlemming av Statens innkrevingssentral og overføring av oppgaver fra Toll- og avgiftsetaten, dokumentavgiften fra Kartverket og skatteoppkreverfunksjonen fra kommunene til Skatteetaten. Analysen viser at reformen samordning av skatte- og avgiftsforvaltningen er samfunnsøkonomisk svært lønnsom. De samlede prissatte virkningene av ny avgiftsforvaltning er beregnet til om lag 2,8 mrd. kroner.

Minst like viktige er de ikke prissatte virkningene som også bidrar i positiv retning på reformens samfunnsøkonomiske lønnsomhet. Disse effektene er vurdert ut fra hva som er regjeringens formål med reformen; styrket bekjempelse av svart økonomi, redusert ressursbruk, forenkling, bedre grensekontroll og bedre rettssikkerhet. Analysen fastslår at reformen har positive konsekvenser for alle disse områdene. Administrative besparelser i dialogen med det offentlige og økt likebehandling er viktige ikke-prissatte virkninger som kommer som følge av endret organisering. Det trekkes også frem i analysen at det blir lettere å sikre at like forhold behandles likt for alle skattytere og avgiftspliktige, uansett hvor en bor i landet. Virksomheter eller privatpersoner som sliter med å ivareta sine forpliktelser overfor skatte- og avgiftsmyndighetene vil også slippe å gå i dialog med flere offentlige etater.

Analysen konkluderer også med at reformen vil gi styrket bekjempelse av svart økonomi. Årsaken er bedre risikoforståelse og mer effektiv kontroll. Dette oppnås blant annet gjennom en sterkere kobling mellom myndighetenes kontrollvirksomhet av innførsel og utførsel og andre kontrolltiltak innenlands. Analysen fastslår at en effektiv kamp mot svart økonomi bidrar samfunnsøkonomisk til mindre konkurransevridding i næringslivet og styrker legitimiteten til skattesystemet og tilliten til forvaltningen.

3.6 Lovendringer

Skattebetalingsloven

Avsnittsoverskriften foran lovens § 10-30 skal lyde:

Merverdiavgift og arveavgift

§ 10-30 skal lyde:

§ 10-30 Merverdiavgift

(1) *Merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres skattemelding til skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven § 8-3. Merverdiavgift som ikke skal oppgis i skattemelding som nevnt foran, forfaller til betaling etter bestemmelsene i § 10-41.*

(2) Beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4 annet ledd forfaller til betaling samme dag som det skal leveres melding etter merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd.

Tolloven

§ 12-2 annet ledd skal lyde:

Uten hinder av taushetsplikt skal myndigheter *som* utbetaler erstatninger eller tilskudd, eller utsteder lisenser for import eller eksport av varer etter krav fra tollmyndighetene, gi opplysninger *om utbetalte* beløp og om grunnlaget for disse.

§ 12-2 tredje ledd skal lyde:

Uten hinder av taushetsplikt skal skattemyndighetene gi opplysninger av betydning for tollmyndighetenes arbeid med fastsettelse av skatt og kontroll av vareførsel til og fra landet.

§ 12-2 annet ledd blir tredje ledd

Merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiftsloven § 7-2 annet ledd skal lyde:

(2) Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved midlertidig innførsel av varer som nevnt i tolloven §§ 6-1 til 6-4. *Det kan kreve sikkerhetsstillelse for merverdiavgift av varer som innføres midlertidig etter tolloven §§ 6-2 til 6-4.*

Merverdiavgiftsloven § 10-7 annet ledd annet punktum skal lyde:

Fristen kan i særlige tilfeller forlenges.

Merverdiavgiftsloven § 10-9 foreslås opphevet.

Merverdiavgiftsloven § 11-1 skal lyde:

§ 11-1. Omsetning, uttak og *innførsel av varer*

(1) Avgiftssubjektet skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning, uttak og *innførsel av varer*.

(2) *Ved innførsel av varer skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll, beregne og betale merverdiavgift når avgiftssubjektet ikke er skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret.*

(3) Ved omsetning av klimakvoter til næringsdrivende eller offentlig virksomhet skal mottakeren av tjenestene beregne og betale merverdiavgift. Mottakere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, men ikke avgiftssubjekt, skal beregne og betale merverdiavgift først når de samlede kjøp for en termin overstiger 2000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet.

(4) Ved omsetning av gull med en finhetsgrad på mist 325 tusendeler til næringsdrivende eller offentlig virksomhet skal mottakeren av varene eller tjenestene beregne og betale merverdiavgift. Annet ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

(5) Dersom et avgiftssubjekt er registrert ved representant, er representanten sammen med avgiftssubjektet ansvarlig for at merverdiavgiften blir beregnet og betalt.

Representanten er likevel ikke ansvarlig for betaling av merverdiavgift dersom den næringsdrivende er hjemmehørende i et land som Norge har inngått avtale med om utveksling av opplysninger og gjensidig bistand til innfordring mv. av merverdiavgiftskrav.

(6) Departementet kan gi forskrift om at merverdiavgift skal kunne beregnes og betales på annen måte enn ved representant.

(7) Departementet kan gi forskrift om hvilke objekter som omfattes av *fjerde* ledd første punktum.

Merverdiavgiftsloven § 11-2 foreslås opphevet.

Merverdiavgiftsloven § 11-3 blir ny § 11-2, nåværende § 11-4 blir ny § 11-3, nåværende § 11-5 blir ny § 11-4, samt at nåværende § 11-6 blir ny § 11-5.

Merverdiavgiftsloven § 13-3 foreslås opphevet.

Skatteforvaltningsloven

§ 1-1 bokstav e) skal lyde:

e) merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (merverdiavgift)

§ 1-1 bokstav g skal lyde:

g) særavgifter etter *særagiftsloven* (særavgifter),

§ 2-5 skal lyde:

Myndighet for særavgifter er *skattekontoret og Skattedirektoratet*.

I § 8-3 første ledd foreslås følgende endringer:

§ 8-3 Skattemelding for merverdiavgift

(1) Skattemelding med opplysninger om den skattepliktiges omsetning og uttak innen merverdiavgiftsområdet *og beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved innførsel av varer, jf. merverdiavgiftsloven § 4-11, utgående merverdiavgift herunder utgående innførselsmerverdiavgift, fradragsberettiget inngående merverdiavgift og innførselsmerverdiavgift, avregning av utgående og inngående merverdiavgift herunder innførselsmerverdiavgift, og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift skal leveres av*

- a) den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret
- b) mottakere av fjernleverbare tjenester som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-3 første ledd annet punktum,
- c) mottakere av klimakvoter som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 annet ledd annet punktum,
- d) mottakere av gull som plikter å beregne merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd annet punktum,
- e) tilbyder i forenklet registreringsordning etter merverdiavgiftsloven,
- f) den reder, høvedsmann eller fisker som ved lottfiske leverer fisken til kjøperen eller som på fartøyets eller fiskerens vegne mottar oppgjøret for fisken.

(2) Skattemelding skal leveres selv om det ikke har vært merverdiavgiftspliktig omsetning eller uttak i terminen. *Delte virksomheter og kommuner mv. som er kompensasjonsberettigete skal oppgi all merverdiavgift som oppstår ved innførsel av varer i skattemeldingen.* Skattemelding nevnt i første ledd bokstav b til e skal bare leveres for de terminer det oppstår plikt til å beregne merverdiavgift.

(3) *Skattemelding med opplysninger om grunnlag for beregning av merverdiavgift som oppstår ved innførsel av varer skal leveres av skattepliktig som ikke er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller andre som har plikt til å levere tolldeklarasjon etter reglene i tolloven kapittel 4.*

§ 8-4 nytt femte ledd skal lyde:

(5) Skattemelding med opplysninger om grunnlag for beregning av særavgifter som oppstår ved innførsel skal leveres av mottaker av varer som innføres eller andre som har plikt til å levere tolldeklarasjon etter reglene i tolloven kapittel 4.

Paragraf 9-2 første ledd skal lyde:

(1) Skattepliktige beregner krav på merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, særavgifter og merverdiavgiftskompensasjon på bakgrunn av grunnlaget som er fastsatt i medhold av § 9-1 første ledd. Dette gjelder ikke for skattepliktige som ikke er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret og ikke registrerte særavgiftspliktige.

§ 10-5 ny bokstav f skal lyde:

f) Tollmyndighetene kan gi opplysninger om vareførselen til og fra landet av betydning for skattemyndighetenes fastsetting av skatt ved innførsel.

§ 13-3 nytt femte ledd

(5) Departementet kan i forskrift bestemme hvem som er klageinstans når det i medhold av § 2-13 er bestemt at andre enn organer enn de som er nevnt i kapittel 2 kan utøve myndighet etter loven.

§ 13-5 nytt femte ledd skal lyde:

(5) Departementet kan i forskrift bestemme hvor klagen skal sendes når vedtak i medhold av § 2-13 er truffet av andre organ enn de som er nevnt i kapittel 2.