



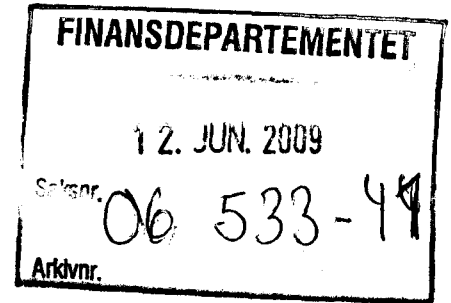
Toll- og avgiftsdirektoratet  
Avdeling for toll, merverdiavgift og vareførsel  
Toll- og merverdiavgiftseksjonen

Saksbehandler: Jarle Lilleland  
t: 22 86 05 53 | f: 22 86 02 24

Vår dato: 10.06.09 | Deres dato: 11.03.09  
Vår ref: 09/00652 | Deres ref: 06/533 SL KSTE/rla  
Ark. nr: 008

Finansdepartementet

Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO



## HØRING - NOU 2009:4 TILTAK MOT SKATTEUNNDRAGELSER

Vi viser til deres brev av 11.03.09 hvor ovennevnte utredning ble sendt ut på høring.

Nedenfor følger våre synspunkter på utvalgets forslag.

### Innledning

Toll- og avgiftsdirektoratet er i det store og det hele enig i utvalgets forslag. Vi mener det trengs regelendringer for å skjerpe kampen mot skatte- og avgiftsunndragelser. Det er også viktig at regelverket blir mer ensartet, så langt det lar seg gjøre. Det må imidlertid også tas hensyn til spesielle behov som gjelder på enkelte avgiftsområder.

Utvalget har kommet med konkrete forslag til ordlyd til en rekke nye bestemmelser. På andre områder har utvalget nøyd seg med å slå fast at det bør utformes bestemmelser uten å komme med forslag til ordlyd. Det kreves et grundigere arbeid før vi kan fremsette forslag til ordlyd på disse områdene av toll- og avgiftsregelverket.

### Til NOU kapittel 7 – Opplysningsplikt – plikt til å gi opplysninger

#### Punkt 7.3 .1 – Alminnelig opplysningsplikt

Utvalget foreslår å innføre en ny bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt i tollloven § 12-2. Tilsvarende bestemmelse er foreslått i ny § 4-1 i ligningsloven. Tollloven har i dag regler som stiller spesifikke krav til opplysningsplikten ved utfylling av de forskjellige postene i tolldeklarasjonen. Det finnes imidlertid ingen regel som hjemler en generell opplysningsplikt. Vi er enig med utvalget i at den alminnelige opplysningsplikten på området bør løftes fram i en egen bestemmelse i likhet med i ligningsloven. Ved å presisere at bestemmelsen gjelder hele tollloven og spesielt fremheve spørsmålene om tollskyld og feil ved tollbehandlingen, vil bestemmelsen få det vide anvendelsesområdet den bør ha, sett i lys av at det dreier seg om en alminnelig opplysningsplikt. En generell aktsomhets- og lojalitetsbestemmelse vil gi vedkommende oppfordring til å komme med tilleggsopplysninger eller hvor det er tvil om regelforståelsen.

Når det gjelder formuleringen "tollbehandling", så er ikke dette definert i tollloven. Vi mener derfor det hadde det vært bedre å erstatte ordet med "tollekspedisjon".

Vi foreslår for øvrig at ordlyden i tollforskriften § 4-10-3 annet ledd endres slik at den opplysningspliktige også skal melde i fra straks til tollmyndighetene dersom han oppdager at det er *unnlatt avgitt opplysninger som kan ha betydning for tollekspedisjonen*, og ikke bare hvor det oppdages feil i avgitte opplysninger. Med

en slik endring vil det ikke være rom for tolkningstvil. Bestemmelsen vil også være i tråd med formålet og det generelle prinsippet i ny tolllov § 12-2.

Forslaget om en alminnelig opplysningsplikt i tolloven ny § 12-2 ivaretas lovteknisk for innførselsmerverdiavgiften sin del ved en henvisning i merverdiavgiftsloven § 64 til tolloven ny § 12-2.

For særavgiftenes vedkommende kan en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt gi en mer korrekt avgiftsberegning og riktig særavgift. Dette gjelder spesielt med tanke på at det ofte er tale om profesjonelle næringsdrivende hvor opplysningsplikten og lojalitetsstandarden som rettslig norm må anses å være streng. Det er naturlig at ny § 12-2 gis anvendelse for ikke registrerte importører, jf. henvisningen i særavgiftsforskriften § 2-6.

Vi er i utgangspunktet enig i utvalgets forslag om at det for registrerte virksomheter inntas en tilsvarende bestemmelse i særavgiftsforskriften § 6-2. Det hadde imidlertid vært hensiktsmessig at den opplysningspliktige også opplyser om feil som går utover selve avgiftsberegningen, for eksempel manglende oppføring av tilleggskoder vedrørende avgiftsfritak i forbindelse med utfylling av avgiftsoppgaven. Det får nødvendigvis ingen avgiftsmessig konsekvens, men det er viktig at tilleggskoder fremgår av avgiftsoppgaven, når avstemminger skal gjøres i forbindelse med kontroll. Bestemmelsen bør derfor omtale både "feil og mangler" og ha en formulering som går utover selve avgiftsberegningen. Et eksempel er "nettodeklarerer", dvs at virksomheten selv har en egen oversikt over fritaks-/tilleggskoder, beregner avgift å betale og deklarerer kun dette. Dette er en mangelfull deklarerer, men riktig avgift kan likevel være beregnet.

Med unntak av forslaget til ny § 6-2 er alle opplysningspliktbestemmelsene foreslått tatt inn i særavgiftsforskriften kapittel 5 del IV (Kontrollbestemmelser mv). Ny § 6-2 er derimot tatt inn i kapittelet om avgiftsoppgaver og -betaling. Vi antar at en bestemmelse om at de som har plikt til å gi opplysninger skal opptre aktsomt og lojalt også kan passe inn i kapittel 5, slik at det klart går frem at aktsomhets- og lojalitetsplikten gjelder alle opplysningspliktige og ikke bare registrerte virksomheter som leverer avgiftsoppgaver.

I forlengelsen av opplysningspliktbestemmelsene har utvalget foreslått at toll- og avgiftsetaten skal ha plikt til skrive rapport/protokoll om de faktiske opplysninger som innhentes. Det er imidlertid ikke tatt inn noe konkret forskriftsforslag bakerst i utredningen. En bestemmelse om plikt til å skrive rapport/protokoll kan eventuelt tas inn i særavgiftsforskriften kapittel 5 del IV.

Når det gjelder oppkreving av engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgift slutter vi oss til utvalgets forslag om å innta en regel om alminnelig opplysningsplikt i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven ny § 5. Bestemmelsen antas å ha en god signaleffekt. På motorvognavgiftsområdet gis opplysningene som danner grunnlaget for avgiften i stor grad til vegmyndighetene. Det dreier seg da om tekniske opplysninger om motorvognen. Det er derfor viktig at vegmyndighetene får korrekte opplysninger. Den siste setningen om at det foreligger en plikt til å gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksomme på feil ved avgiftsberegningen antas også å fange opp eventuell feil eller feilopplysninger i forhold til det tekniske grunnlaget.

## **Til NOU kapittel 8 - Kontrollopplysninger**

### Generelt

Vi mener at en samordning av hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger, slik at skatte- og avgiftsregelverket fremstår som ensartet, er et meget godt tiltak forslaget. Tollvesenet ønsker å øke samarbeidet om kontroller, andre aksjoner og utveksling av operativ informasjon med andre offentlige instanser. Dette gjelder særlig felles kontroller mellom skatt og toll. Det gjelder både i forhold til fastsettelse, kontroll og innkreving.

Innføring av mer enhetlige regler vil forenkle og effektivisere samarbeidet mellom offentlige instanser, slik at en arbeider ut fra en felles forståelse av hvilke rettslige rammer innhenting av kontrollopplysninger skal skje innenfor, og ikke styres av hvilken etat som har de videste fullmaktene på det enkelte område.

### **Punkt 8.2.2.2 Opplysningspliktens innhold**

Utvalget foreslår endringer i mval. § 46 nytt første ledd, toll. § 13-4 nytt første ledd, forskrift 11 des. 2001 nr. 1451 om særavgifter § 5-9 første ledd og forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner § 8-2 første ledd, hvor det for alle skatte- og avgiftskrav gis en generell adgang til å innhente opplysninger fra toll- og avgiftspliktige dersom opplysningene kan ha betydning for riktig fastsettelse av toll- og avgiftsgrunnlaget.

Toll- og avgiftsdirektoratet støtter forslaget. Vi mener det er av stor betydning at reglene for innhenting av kontrollopplysninger er samordnet. Dette er spesielt viktig siden skatteetaten i mange sammenhenger samarbeider med toll- og avgiftsetaten. Vi mener det er riktig å knytte opplysningsplikten opp mot opplysningen og ikke dokumentet, siden det er innholdet man først og fremst er interessert i og ikke det fysiske dokumentet.

Vi forutsetter at ordlyden i særavgiftsforskriften ny § 5-9 ikke er ment å gjøre noen begrensninger i opplysningsplikten sammenlignet med gjeldende § 5-9. Ved den endelige utformingen av de aktuelle bestemmelsene må det tas hensyn til dette.

### **Punkt 8.3.3.5 – Nye kontrollbestemmelser i tolloven**

Vi er i store trekk enig i forslagene til nye kontrollbestemmelser. I dag virker de få mulighetene vi har til å innhente opplysninger fra tredjepart begrensende i mange sammenhenger. Forslagene vil derfor bidra til at mange saker kan belyses på en mer utfyllende måte.

Tolloven ny § 13-20:

Utvalget foreslår å innføre en bestemmelse om opplysningsplikt for tredjepart.

Vi understreker i denne sammenhengen viktigheten av at bank- og forsikringsopplysninger bør kunne innhentes både når det gjelder virksomheter og privatpersoner.

I saker hvor kontrollobjektet er lite samarbeidsvillig, kan det også være meget tidsbesparende å innhente tilsvarende opplysninger hos en forretningspartner av kontrollobjektet. Slike opplysninger kan gi verdifull informasjon i forhold til avstemminger. I saker med mangelfull informasjon hos kontrollobjektet vil det kunne bidra til å belyse saken om tilsvarende informasjon kan innhentes hos tredjepart. Dette gjelder både med hjemmel i tolloven og særavgiftslovgivningen og det er derfor av stor viktighet at kontrollhjemlene/regelverket harmoniseres.

Det finnes eksempler på at transaksjonene trekkes bort fra den som er toll- og avgiftspliktig. Det vil si at det først overføres et beløp innenlands, som en annen person overfører til utlandet uten at sistnevnte har noe med varen å gjøre. Dermed kan det være sentralt å få kunnskaper også om vareeierens innenlandske transaksjoner.

Når det gjelder opplysninger fra forsikringsselskaper kan Tollvesenet ha nytte av å få opplyst hvilke objekter som er forsikret, i hvilket tidsrom og forsikringssum. Opplysningene kan være nyttige for å avdekke objekter som er innført ulovlig, eller hvor det er deklarerert for lave verdier. Særlig gjelder dette kapitalvarer som hester, eksklusive kjøledyr og båter. Forsikringsopplysninger kan også bidra til å avklare eierforhold.

Som eksempel kan nevnes privatpersoner som har innført hest(er) til Norge, og hvor det er tolldeklarerert for lav verdi ved innførselen. I et slikt tilfelle er det viktig å ha en tydelig hjemmel til å innhente bank- og forsikringsopplysninger.

Tolloven ny § 13-22 og særavgiftsforskriften ny § 5-17 - Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste:

På bakgrunn de senere års utvikling og omfang av Internett-handel og bruk av e-post finner vi det positivt med en hjemmel slik som skissert. Det er viktig at reglene om opplysningsplikt er teknologinøytrale, slik at *man ikke kan unndra seg opplysningsplikten ved å operere via Internett.*

Innførsel og omsetning av narkotika, piratvarer herunder legemidler osv kan gjøres ved bruk av e-post eller ved bestilling på Internett. Informasjon omkring abonnementsforhold som gjelder hemmelig telefonnummer og på grunnlag av IP- og e-postadresse vil kunne gi verdifull og nødvendig informasjon, særlig sett opp mot nevnte områder. Det kan også tenkes tilfeller hvor man i en virksomhetskontroll finner kopi av e-poster hvor det kan være nødvendig å finne frem til avsender. Dette kan gjelde bestillinger og/eller avtaler som er gjort.

Tolloven ny § 13-30:

Utvalget foreslår i ny bestemmelse § 13-30 i tolloven en adgang til å ilegge tvangsmulkt hos den som ikke etterkommer egen opplysningsplikt, tredjeparts opplysningsplikt, opplysningsplikt for offentlig organ, opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste eller opplysningsplikt i forbindelse med kontrollundersøkelse, jf. § 13-4 og §§ 13-20 til 13-23. Vi finner det uklart hvorvidt adgangen til å ilegge tvangsmulkt gjelder plikten til kun å legge fram oppgaver som allerede foreligger, eller om den

også omfatter tilfeller hvor oppgavene ikke foreligger med nødvendige opplysninger og følgelig må bearbeides. Vi mener adgangen også må gjelde sistnevnte tilfeller. For øvrig er vi enig i forslaget til ny bestemmelse.

Tolloven hjemler i dag ikke adgang til å ilegge regnskapspålegg slik ligningsloven og merverdiavgiftsloven gjør. Dette er praktisk når man ved kontroll oppdager at bokføringsreglene ikke følges. Regnskapspålegg vil da være utformet som anmodninger om å utbedre konkrete feil og mangler ved bokføringen. På denne bakgrunn mener vi bestemmelsen bør utformes slik at "regnskapspålegg" etter tolloven/bokføringsloven omfattes. Det er viktig at oppbevarings-/arkiveringsbestemmelser som fremgår i tolloven omfattes i tillegg til bokføringsbestemmelser i bokføringsloven. Vi viser for øvrig til forslag til ny bestemmelse i ligningsloven § 4-13.

### **Punkt 8.3.3.6 – Nye kontrollbestemmelser i særavgiftsforskriftene**

Forslaget til særavgiftsforskriften ny § 5-19 ser ut til å være utformet med tanke på at den skal gis på lovs nivå. I annet punktum står det at "[d]epartementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes." Dersom § 5-19 skal inntas i særavgiftsforskriften og ikke flyttes til særavgiftsloven, foreslår vi at "forskriftshjemmelen" fjernes og eventuelle krav til hvordan bokføringen skal innrettes tas direkte inn i særavgiftsforskriften. Dette kan også være en bestemmelse som bør tas inn i særavgiftsloven. I så fall kan annet punktum beholdes og utfyllende regler gis i særavgiftsforskriften.

Utvalget foreslår at bestemmelsene på tollens område også kan benyttes som mal for utforming av kontrollbestemmelser i engangsavgiftsforskriften. Forskriftens § 8-2 og kontrollbestemmelsene må dermed utfylles slik utvalgets utredning er å forstå. Det må likevel tas hensyn til at motorvognavgiftsregelverket har et visst særpreg.

Det ser ut som om forslag til ny § 8-2 i forskrift om engangsavgift er bygget på en annen innfallsvinkel enn nåværende bestemmelse. Det kan derfor virke som om kontrollmulighetene blir begrenset. Etter forslaget ordlyd kan tollvesenet pålegge *den avgiftspliktige* å gi opplysninger. Forslaget inneholder også regler om en del andre subjekters plikt til å gi opplysninger. Hvem den avgiftspliktige er vil imidlertid ikke alltid være klart. Tvil om hvem som er den avgiftspliktige kan oppstå både i forbindelse med kontroll av virksomheter og ved kontroll av konkrete kjøretøy.

I henhold til gjeldende bestemmelse kan kontrollen rettes mot *motorvogn, fører av motorvogn, den avgiftspliktige og enhver som importerer, forhandler, oppbygger eller statusendrer motorvogner*. Det er spesielt i forhold til kontroll av motorvogn at det kan se ut som om kontrolladgangen blir snevrere ved å endre ordlyden til kun å omfatte den avgiftspliktige. Kontroll av motorvogn skiller seg fra andre skatte- og avgiftskontroller ved at det ikke i samme grad er knyttet til regnskapsmessige forhold. Engangsavgiften beregnes som kjent ut fra tekniske forhold. Det er på denne bakgrunn at også politi og vegmyndighet er nevnt i § 8-2.

De samme hensynene må også tas i forhold til omregistreringsforskriften § 7 og vektårsavgiftsforskriften § 15 som er nevnt av utvalget på s 105.

### **Tvangsmulkt**

Forslag om tvangsmulkt som sanksjonsmulighet overfor den som ikke etterkommer et pålegg tilsier også at klageadgangen fremkommer på en tydelig måte da det er viktig at reglene oppfattes som legitime og forståelige. Vi slutter oss her til utvalgets forslag om at departementet vurderer dette nærmere.

Det foreligger per i dag ingen hjemmel i særavgiftsregelverket (inkl lov om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter) til å sanksjonere brudd på opplysningsplikten ved bruk av tvangsmulkt eller hjemmel til å ilegge regnskapspålegg med tilhørende tvangsmulkt som reaksjon ved overtredelse av slike pålegg. For tollens vedkommende foreslår utvalget ny § 13-30 i tolloven, men det er ikke utarbeidet noe forslag på særavgiftsområdet. Vi mener en slik bestemmelse også bør innføres for særavgiftenes vedkommende.

Hovedproblemet tollvesenet støter på ved etterkontroll i registrerte særavgiftspliktige virksomheter, er at lagerregnskapene over særavgiftspliktige varer ofte er utilstrekkelig ført. Dette vanskeliggjør tollvesenets kontroll. Som følge av dette må lagerregnskapene ofte "rekonstrueres", noe som erfaringsmessig viser seg å være tidkrevende. Det hender at virksomhetene må lage nye rapporter over datamateriale, som burde vært tilgjengelige for tollvesenet i utgangspunktet. Tollvesenet må belage seg på mye ventetid i slike tilfeller. Det har hendt at vi har måttet vente i åtte måneder, før vi har fått de etterspurte opplysningene. Kontrollene blir ineffektive med så lang ventetid. Her vil muligheten til å ilegge tvangsmulkt være et effektivt virkemiddel for

å få virksomhetene til å respondere raskere på tollvesenets forespørsler om opplysninger. Ett eksempel på mangel som kan forekomme og hvor tvangsmulkt kunne vært en egnet reaksjon, er hvor virksomheten bruker faktureringsstidspunktet, og ikke datoen for uttak fra lager, som grunnlag for avgiftsdeklarerings overfor tollvesenet. Det er ikke gitt at varene blir fakturert samme dag som de tas ut av lageret. Dersom lageruttaket og faktureringen skjer i ulike måneder, blir avgiftene deklarerert i feil periode.

Som for tollens vedkommende er det viktig at tvangsmulkt både kan ilegges kontrollobjektet og tredjepart, jf ny § 5-15. Det vises til forslag om ny toll § 13-30 og ny ligningslov § 4-13.

Som nevnt under våre kommentarer til 5.8.5 over, er det viktig at det kan gis regnskapspålegg og eventuelt tvangsmulkt både i forhold på bakgrunn av mangler etter bokføringsloven og mangler på bakgrunn av regnskaps- og oppbevaringsregler i særavgiftsbestemmelsene.

En bestemmelse om tvangsmulkt bør tas inn i særavgiftsloven. Vi anser ikke en bestemmelse i særavgiftsforskriften å være tilstrekkelig.

En bestemmelse om tvangsmulkt på motorvognavgiftsområdet vil også være spesielt aktuell i tilfeller hvor toll- og avgiftsetaten ikke får fastsatt avgiften på utenlandskregistrerte motorvogner på grunn av manglende opplysninger om motorvognen.

#### **Klageadgang:**

Vi mener det bør inntas en bestemmelse i lovforslagets kapittel 13 om den opplysningspliktiges og kontrollertes rett til å klage på pålegget. Vi foreslår at det her gis en bestemmelse tilsvarende ligningsloven § 3-6 om at pålegg kan påklages, slik at rettsikkerheten ivaretas.

#### **Hjemmel for adgang til skjønnsmessig fastsetting av lagerbeholdninger, omsetning etc. i forbindelse med kontroll av særavgiftene:**

Tollvesenet har på visse vilkår denne adgangen innenfor tollverdi. Vi mener det også hadde vært hensiktsmessig å ha denne muligheten i forbindelse med særavgiftskontroller, når virksomhetene ikke evner å legge frem et tilfredsstillende særavgiftsregnskap. Dette gjelder i enkelte tilfeller hele særavgiftsregnskapet, mens det i andre tilfeller kun gjelder deler av særavgiftsregnskapet. Svinn og manko er for eksempel avgiftspliktig uttak. Enkelte virksomheter utelater imidlertid føring av dette så lenge svinnet er innenfor et tilfredsstillende nivå for virksomheten. Det kan være at virksomheten ikke bestrider svinnet, men at de ikke vet nøyaktig hvor mye.

#### **NOU kapittel 9 - Skatterådgivernes opplysningsplikter m.m.**

##### **Punkt 9.5.2.3 – Adgang for Økokrim til å videreformidle informasjon**

Det er foreslått ny hvitvaskingslov § 30 hvor Økokrim gis adgang til å videreformidle opplysninger som man mottar til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten til bruk i deres arbeid med skatt, avgifter og toll. Vi mener forslaget er et viktig tiltak som vil bidra til at tollvesenet kan stå sterkere rustet og komme tidligere på banen for å avdekke toll- og avgiftsunndragelser. Selv om toll- og avgiftsetaten ikke har noen eksisterende sak på tidspunktet hvor informasjon fra Økokrim mottas, vil slik informasjon ofte være et viktig insitament og grunnlag for videre undersøkelser og kontroll. Vi mener det vil være nyttig i forhold til utvelgelse og målretting både innen grensekontroll/personkontroll og innen økonomisk kontroll/virksomhetskontroll.

I likhet med utvalget forutsetter vi at det utarbeides rutiner som sikrer at opplysningene slettes hos mottakeretaten. Vi mener imidlertid at innvendingen om at det vil være fare for spredning av opplysninger ikke er særlig tungtveiende. Opplysningene som skatteetaten og toll- og avgiftsetaten mottar vil uansett være omfattet av disse etatenes ordinære taushetsplikt.

##### **Punkt 9.5.2.5 – Utvidelse av ordningen hvor revisor unnlater å underskrive på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen**

Utvalget foreslår at det innføres et krav i revisorloven § 6-2 om at revisors nummererte brev til den revisjonspliktige som begrunner hvorfor oppgaven ikke er underskrevet, sendes med kopi til skatteetaten.

Ulempen ved at tollvesenet ikke er direkte omtalt er at skatteetaten da må vurdere hvorvidt informasjonen er relevant for tollvesenet. Dette kan føre til at det blir gjort feil vurderinger eller at tollvesenet blir glemt. Med

en slik løsning vil det også gå lenger tid, siden informasjonen må via en tredjepart. Flere av postene i næringsoppgaven kan være relevante for tollvesenet. Dette gjelder blant annet opplysninger om varelager (råvarer, varer under arbeid og ferdigvarer), varekjøp og salg/vareuttak innenfor og utenfor avgiftsområdet. Dette kan være relevant både i kontroller hos virksomheter som er registrert hos tollvesenet for en særavgift og hos import- og eksportvirksomheter. Vi nevner i denne forbindelse at man gjerne ber om kopi av virksomhetens selvangivelse inkludert næringsoppgave i forbindelse med toll- og avgiftsrevisjon. Dette tilsier at opplysningene som fremgår her kan være relevante for tollvesenet ved kontroll av en virksomhets regnskaper.

Hvis revisor ikke signerer næringsoppgaven kan det være på bakgrunn av vesentlige brudd på bokføringsreglene. Hvis dette hos en registrert særavgiftspliktig virksomhet eller hos en import-/eksportvirksomhet gjelder postene omkring varelager, varekjøp/leverandørgjeld og salg/uttak, vil det være relevant for tollvesenet og kan gi oss verdifulle kontrollimpulser. Vi nevner også at det ofte er slik, at dersom en virksomhet har dårlige rutiner og ikke etterlever regelverket på ett område, er det gjerne slik at man heller ikke etterlever regelverket på andre områder. Dette tilsier at det også kan være relevant for tollvesenet om det gjelder andre poster i næringsoppgaven.

Tollvesenet har fokus på avdekking av alvorlige overtredelser og har antall alvorlige overtredelser som styringsparameter. I tilfeller hvor revisor ikke signerer på næringsoppgaven, kan det gjelde forhold innenfor vårt område. Å kjenne til bakgrunnen for revisors manglende underskrift på næringsoppgaven, vil derfor kunne gi tollvesenet verdifull informasjon ved objektutvelgelsen.

På denne bakgrunn foreslår vi at revisor pålegges å sende kopi av nummererte brev direkte til tollvesenet når det gjelder virksomheter som er registrert for særavgift hos tollvesenet og/eller som driver import/eksport.

#### **Punkt 9.6.1 Medvirkningsansvar – administrativ reaksjon overfor medvirkere**

Vi støtter forslaget om at det utarbeides tilsvarende bestemmelser som ligningsloven § 10-9 innen tollvesenets forvaltningsområde ved medvirkning til unndragelse av toll og særavgifter. Dette kan være særlig aktuelt overfor speditører som "kjenner systemet", hva som ofte stoppes i masker i TVINN og hva som ofte "sklir" gjennom og på bakgrunn av dette mer eller mindre bevisst deklarerer feil.

Vi er videre enig i at det ikke er hensiktsmessig at sanksjonens størrelse knyttes til prosentsats av den unndratte avgiften. Dette særlig med tanke på at det ved eksport ut av landet ikke påløper avgifter.

På særavgiftsområde hvor den avgiftspliktige ofte deklarerer selv, vil medvirkeransvar være relevant i tilfeller hvor det er benyttet eksterne "avgiftsrådgivere/-planleggere", og hvor rådgiver forsettelig eller grovt uaktsomt har medvirket til avgiftsunndragelsen.

På motorvognavgiftsområdet er det ingen generell bestemmelse om straffeansvar for medvirkning, jf. mbal § 2. Medvirkningsansvar må derfor innfortolkes i det aktuelle straffebudet i særlovgivningen eller straffelovgivningen. Utredningen nevner også at manglende rettspraksis indikerer at medvirkere i liten grad risikerer sanksjoner, jf. s 157. Det kan derfor se ut som om det er et behov for å lovfeste et medvirkningsansvar.

Et medvirkningsansvar i straffebestemmelsen i mbal. § 2 og i forhold til en eventuell forvaltningsrettslig forfølgning av forholdet (mbal. § 3) vil kunne virke preventivt mot avgiftsunndragelser og effektivisere/klargjøre sanksjonssystemet. Det bør imidlertid ses i sammenheng med arbeidet med ny straffelov hvor medvirkningsansvar også er foreslått.

#### **Ansvarssubjektet ved effektøkning av motorvogn – en konkret sak**

I en nylig avholdt rettssak på strafferettens område som gjaldt ulovlig effektøkning av motorsykler og registrering, ble det i hovedforhandlingen reist en problemstilling omkring avgiftssubjektet og hvem som hadde ansvaret for avgiftsunndragelsen. Saken gir ikke noen avklaringer på dette området, men viser at problemet er sentralt, og at det er viktig med klare hjemler på legalitetsprinsippets område. Staten tapte for øvrig saken. (Borgarting lagmannsrett LB-2008-65676 (08-065676AST-BORG/02). Anke til Høyesterett ble nektet fremmet).

Av ingressen på lovdata siterer vi:

"Motorsykkelforhandler frifunnet for tiltale om bedrageri i forbindelse med førstegangsregistrering av motorsykler. Det forelå en uenighet om forståelsen av reglene, og det var ikke grunnlag for tiltalen for bedrageri knyttet til rettsvillfarelse. Forholdet var ikke rettsstridig. Hvis det foreligger rettsvillfarelse, foreligger ikke vinnings hensikt selv om rettsvillfarelsen skulle anses som uaktsom. Det var heller ikke

bedrageri knyttet til registreringen selv om det forelå en avtale om å endre effekten på syklene etterpå før levering til kunden uten at det skulle betales tilleggsavgift. Dette reguleres av andre bestemmelser.”

Et sentralt tema under hovedforhandlingen var hvem som kunne sies å være ansvarssubjektet. Lagmannsretten kom derimot ikke inn på dette i domspremissene, da den valgte å ikke ta stilling til den avgiftsrettslige problemstillingen det ble prosedert på.

Plikt til å betale engangsavgift oppstår normalt ved første gangs registrering, men kan også oppstå i ettertid dersom effekten økes. Dette er en avgiftsmessig statusendring som medfører at det må betales økte avgifter. Avgiftsplikten påhviler den som *melder* motorvognen til registrering eller *eieren* dersom avgiften oppstår etter melding til registrering. I denne saken hadde motorsykkelforhandleren (blant annet) solgt motorsyklar til privatpersoner og meldt motorsyklene til registrering på de nye eierne. Forhandleren var således melder og alt var i utgangspunktet foretatt korrekt frem til dette tidspunktet. Noen dager etter registrering, men før den registrerte eieren hadde fått overlevert motorsykkelen, foretok forhandleren en effektøkning av motorsykkelen. Det ble i denne sammenheng anført av påtalemyndighetens motpart at det var den registrerte eieren som var ansvarlig for avgiften og ikke forhandleren. Ut fra regelverkets ordlyd kan det også virke slik ved første øyekast. Imidlertid vil begge parter kunne tjene på avgiftsunndragelsen og hvis en ikke kommer til at forhandleren anses for å være eier med begrunnelsen at varen ikke er overlevert, taler reelle hensyn for at forhandleren bør rammes av et medvirkningsansvar. Forhandleren er jo den profesjonelle part og den som faktisk utfører den effektøkningen som medfører avgiftsplikt.

Mbal. § 6 nevner to ansvarssubjekter for avgiften, nemlig *eier* og *melder*. Omleggingen av engangsavgiften i 2001 kan ha medført utilsiktede svakheter i regelverket. Før 2001 var engangsavgiften en innførselsavgift og det var "vareeier" som var ansvarlig. Motorvognavgiftsregelverket viste til innførselsregelverket som igjen benyttet seg av begrepet vareeier i forhold til ansvarssubjekt. "Vareeier" var et vidt begrep og omfattet alle som fremstod som legitimert til å råde over vare. Motorvognen anses som en vare på lik linje med andre gjenstander. Motorvognforhandleren (som også var importør) som nevnt i straffesaken ovenfor ville klart kunne gjøres ansvarlig etter det gamle regelverket. Etter dagens regelverk hvor en må forholde seg til begrepet "eier" i mbal. § 6 kan det derimot reises tvil om hvor vidt dette begrepet skal forstås. Også i forhold til midlertidigforskriften av 20. juni 1991 kan omleggingen ha medført utilsiktede virkninger. Her blir den som "bruker" motorvognen ulovlig ansvarlig for avgiften. Dette fremgår imidlertid heller ikke klart av regelverket. På bakgrunn av de ovennevnte problemstillingene bør også mbal. § 6 endres, slik at ansvarssubjektet på motorvognavgiftsområdet kommer klarere frem. Bestemmelsen nevner i dag kun eier og melder som ansvarssubjekt Dette harmonerer også best med legalitetsprinsippets krav til klar hjemmel.

#### **Punkt 9.6.2 - Hjemmel som begrenser advokaters og andre skatterådgiveres taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet**

Utvalget foreslår at det skal gis en bestemmelse om andres taushetsplikt, men det gis ingen konkrete forslag til ordlyd.

En bestemmelse må antakeligvis tas inn på lovs nivå fordi den vil føre til en begrensning i taushetsplikt som følger av andre lover.

Begrensningen i advokaters taushetsplikt og den tilhørende avgrensningen mot opplysninger advokater har fått kjennskap til før, under og etter en rettssak kan by på problemer i saker om særavgifter. Mange særavgiftspliktige virksomheter får bistand fra større revisjons- og advokatfirmaer hele veien fra rådgivningsstadiet og frem til og under en eventuell rettssak. Det kan dermed bli problematisk både for toll- og avgiftsetaten og advokater å avgjøre fra hvilket tidspunkt og hvilke opplysninger avgrensningen i forslagets annet ledd gjelder.

#### **Punkt 9.6.3 - Rapporteringsrett til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet**

Utvalget foreslår en bestemmelse om adgang for toll- og avgiftsmyndighetene til å gi Tilsynsrådet for advokatvirksomhet opplysninger om advokater som har overtrådt bestemmelser i lov eller forskrift.

I særavgiftsloven § 7 er det allerede gitt en bestemmelse om taushetsplikt. Det fremgår av denne at tollovens taushetspliktbestemmelse i § 12-1 gjelder tilsvarende. Dersom begrensningen i taushetsplikten tas inn som nytt ledd i tolloven § 12-1, er det ikke nødvendig med en egen bestemmelse i særavgiftsloven. Dersom bestemmelsen ikke tas inn som et nytt ledd men som ny paragraf, kan en løsning være å henvise til både § 12-1 og den nye bestemmelsen i særavgiftsloven.

## **NOU kapittel 10 – Andre tiltak**

### **Punkt 10.2.3 Tiltak mot valutasmugling**

Når det gjelder dette punktet viser vi til Toll- og avgiftsdirektoratets brev til Finansdepartementet av 25.05.09 (vår ref. 2009/01317) om overtredelsesgebyr som sanksjon tilknyttet ulovlig inn- og utførsel av valuta og andre betalingsmidler, vedlagt.

### **Punkt 10.3 Tiltak for å redusere privatmarkedets kjøp av svart arbeid**

#### **10.3.4.6 g) Ansvarliggjøring av kjøperen**

Utvalgets flertall foreslår at det i tillegg til ligningsloven tas inn bestemmelser i tolloven m.m. hvor kjøper ved kjøp av varer og tjenester for over 10 000 kroner gjøres ansvarlig for skatt/merverdiavgift/toll som selgeren har unndratt, dersom kjøper ikke betaler via bank. Dette innebærer at kjøperen frir seg fra ansvar ved betaling via bank.

På den ene siden kan en slik regel ramme en lang rekke transaksjoner som foretas ytelse mot ytelse. Ved salg av bruktbiler er det for eksempel vanlig at det betales kontant i beløp som langt overstiger forslaget til beløpsgrense på 10 000 kroner. For å sikre seg betaling nekter ofte selgeren å overlevere varen før han har fått betaling og omvendt vil ikke kjøperen betale før han har fått overlevert varen.

På den annen side spiller kontantøkonomien en viktig rolle ved unndragelse av skatt og avgifter, og å tvinge folk til å gjøre transaksjoner via bank vil være et viktig tiltak i kampen mot svart økonomi. Å pålegge kjøpere å betale via bank kan heller ikke i seg selv anses som særlig byrdefullt. Et praktisk eksempel kan være ved innførsel av f.eks frukt og grønt eller blomster som ikke tolldeklarerer, eller hvor kun halvparten av varepartiet og verdien tolldeklarerer. Varene videreselges mot kontant betaling. Kontant betaling kan i denne sammenheng vanskeliggjøre kartlegging av omfanget. En bestemmelse som nevnt kan her bidra til å øke kjøperens bevissthet ved kontant betaling.

Tolloven § 2-3 fjerde ledd bestemmer i dag at den som har ervervet eller oppbevart varen også er tollskyldner, dersom vedkommende på tidspunktet for mottak av varen visste eller burde ha visst at forpliktelsene eller vilkårene ikke var overholdt. Når utvalget foreslår at betaling via bank skal være ansvarsbefriende for kjøperen, mener vi det er viktig at reglene utformes slik at ansvarsfriheten ikke griper inn i regelen i tolloven slik den er i dag. Selv om betaling skjer via bank, har ofte kjøperen opptrådt uaktsomt eller forsettlig. Det blir for enkelt hvis man skal fri seg fra et slikt ansvar ved å betale via bank. Man bør derfor fortsatt beholde regelen om at den som erverver varen også er tollskyldner, hvis han på tidspunktet for mottak av varen visste eller burde ha visst at den ufortoldele varen er gjenstand for en eller annen overtredelse av vilkår eller forpliktelser i tolloven. Dette må gjelde selv om erververen har betalt for varen via bank og uansett beløpstørrelse.

### **Punkt 10.4 - Tiltak for bedre kontroll med norskregistrerte utenlandske foretak**

Utvalgets forslag ser ut til å ta høyde for de fremtidige utfordringene med en rekke forslag som setter strengere krav til selskapenes registrering, aktivitet og rapporteringsplikt i Norge med sikte på at man skal oppnå økt innsyn i selskapenes virksomhet. Særlig viktig i innfordringssammenheng er utvalgets forslag om å stille krav til reell virksomhet i selskapets etableringsland (utenfor EØS-området). Kan ikke dette sannsynliggjøres faller beskyttelsen eierne har i medhold av aksjeselskapsformen bort, og vi som kreditor kan rette kravet mot selskapets reelle eiere. Dette vilkåret vil kunne avverge de tilfeller hvor etableringen av NUF kun er motivert med det formålet å unndra seg kreditorforfølgelse.

### **Punkt 10.8 - Offentlighet ved ilagt tilleggsavgift, tilleggsavgift og tilleggstoll**

Utvalget foreslår at taushetsplikten ikke skal omfatte vedtak om tilleggsavgift med mer enn 30 prosent. For områdene merverdiavgift, toll, særavgift, motorkjøretøy- og båtavgift mener utvalget at det ikke er grunnlag for å unnta noen vedtak om tilleggsavgift fra offentlighet.

Vi er i utgangspunktet enig med utvalget i forslaget om offentlighet ved ilagt tilleggsavgift, tilleggsavgift og tilleggstoll. Under tvil mener vi imidlertid at det også i saker om tillegg til merverdiavgift, toll og særavgifter bør begrenses til de tilfellene hvor det er utvist forsett eller grov uaktsomhet. Dette er områder som har en svært streng aktsomhetsnorm, og hvor små overtredelser kvalifiserer som uaktsomme. Det ilegges tillegg helt ned til 5 % hvor årsaken til overtredelsen har vært enkeltstående slurvefeil hos den ansvarlige eller små svikt i rutineene. Vi mener en reaksjon i form av offentliggjøring av vedtaket i slike tilfeller ikke vil stå i forhold til



det regelbruddet som er begått. Vi viser også til tollforskriften § 16-10-1 som slår fast at det som et utgangspunkt skal gis tilleggstoll fra 0 til 30 prosent ved uaktsomme overtredelser og tilleggstoll fra 30 til 60 prosent ved grovt uaktsomme eller forsettlige overtredelser. I tillegg til ovennevnte argumenter vil et krav til skyld i form av grov uaktsomhet eller forsett før offentliggjøring av vedtak om tilleggstoll og tileggsavgift harmonere med kravet til skyld i ligningsloven. Regelverket vil dermed også bli mer ensartet.

Utvalget foreslår også at adgangen til å få vedtak overprøvd ikke skal være til hinder for at det offentliggjøres. Vi deler, dog under tvil, ikke dette synet. Den vedtaket angår har ofte gode grunner til å påklage vedtaket. Hvis førsteinstansens vedtak skulle bli opphevet av klageinstansen, har klageren likevel blitt påført en uopprettelig skade og tapt anseelse dersom det førsteinstansens vedtak allerede har blitt offentliggjort. Vi mener at en slik offentliggjøring er egnet til å svekke den toll- og avgiftspliktiges tillit til myndighetene. Vi kan heller ikke se at det finnes tungtveiende grunner til at man ikke kan vente til vedtaket er prøvd fullt ut administrativt. På denne bakgrunn, og under tvil, mener vi at så lenge vedtaket er påklaget administrativt eller klagefristen ikke er oversittet, må hensynet til den toll- og avgiftspliktige veie tyngre enn hensynet til offentlighet.

Tilsvarende bestemmelse bør inntas i særavgiftsregelverket.

### **Forslag uten direkte referanse til NOUen**

#### **Utvidelse av omfanget av kontrollobjekter:**

Tolloven gjelder i dag bare for den *opplysningspliktige* etter tollloven. Dette praktiseres slik at man må ha klare indikasjoner på at en bedrift er importør eller eksportør av varer, før man benytter kontrollhjemmelen i § 13-4. En *mulighet* for at en bedrift har import, er ikke nok til å foreta kontroll. Vi mener det burde vært en hjemmel i tollloven til å kontrollere alle næringsdrivende og andre med regnskapsplikt, tilsvarende ligningsloven.

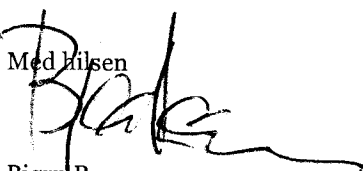
#### **Obligatorisk småbåtregister:**


Vi mener det bør innføres et obligatorisk register for fritidsbåter over en viss størrelse (f.eks. 100 HK/24 fot). Det tidligere obligatoriske registret (bl.a. for alle fartøyer med motor, uansett størrelse) er erstattet av et frivillig register som drives av NSSR. Et frivillig register har ikke den nødvendige notoritet, og har meget begrenset bruksverdi. Så lenge registeret ikke er obligatorisk, er det enkelt å skjule kapitalverdi som kan være anskaffet med svarte penger.

Et obligatorisk register vil:

- synliggjøre kapitalverdier som kan stamme fra unndratte beløp,
- hindre smugling av fartøyer (unndragelse av moms og BM-avgift),
- synliggjøre kjøp og salg,
- forhindre uttak til privat bruk uten beskatning,
- klargjøre om fartøyet er til privat bruk eller næringsbruk.

En sideeffekt er at det vil bli enklere å finne rett eier/pårørende/forsikringsselskap ved ulykker og tyverier. Muligens kan et slik register også innrettes slik at det kan registrere salgspant i likhet med løsøreregistret.

Med hilsen  
  
 Bjørn Røse  
 toll- og avgiftsdirektør

  
 Berit Aas  
 fungerende avdelingsdirektør

Vedlegg: Brev av 25.05.09 fra TAD til Fin.