



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

FINANSDEPARTEMENTET	
18. MAI 2006	
Saksnr.	04, 122-39
Arkivnr.	

Sendes også som e-post: postmottak@finans.dep.no

Deres ref:

Vår ref: #39055v1/kg-kg

Saksbehandler: Katrine Gaye
kg@jus.no

04.05.2006

Høring - utkast til lov om toll og vareførsel

Vi viser til departementets høringsbrev av 17. januar 2006 vedrørende utkast til lov om toll og vareførsel.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokatens rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sondrer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som en uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for avgiftsrett. Lovutvalget består av Jan Kolbjørnsen, (leder), Marianne Brockmann Bugge, Eivind Bryne, Christin Erichsen Bøsterud og Knut P. Toftegaard.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

Det skal innledningsvis bemerkes at det oversendte notatet er svært omfattende og dekker et vidt spekter av ulike områder innen tollovgivningen, fra antidumpingtiltak

og preferansesystemet for utviklingsland til tollsamarbeid med andre land. En del av disse områdene er det ikke funnet nødvendig å kommentere detaljert for hvert enkelt kapittel. Advokatforeningen har således begrenset sin uttalelse til å gi generelle kommentarer samt særlige kommentarer på en del utvalgte områder av mer allmenn betydning.

Generelle bemerkninger

Høringsnotatet gir en særdeles grundig innføring i bakgrunnen for gjeldende lovgivning og de hovedhensyn som har gjort seg gjeldende ved utformingen av regelverket. Gitt den manglende litteratur på fagområdet vil således dokumentet også i noe grad kunne tjene som en oppslagskilde for advokater og andre brukere av lovgivningen. Departementet skal videre ha ros for en grundig drøftelse av de ulike hensyn som ligger bak de lovtekniske valg som er gjort. Betoningen av hensynet til forutberegnlighet og forvaltningskontroll er prisverdig, og vil forhåpentligvis følges opp også i forhold til det varslede arbeid med utforming av forskrifter etter den nye loven. Nettopp mangelen på tilgjengelig forvaltningspraksis og tolkningsuttalelser har vært opplevd som et problem i forhold til den gjeldende tollovgivning.

Departementet har valgt å samle flere eksisterende regelverk i én lov. Utkastet omfatter således både gjeldende tollov, tolltariffens innledende bestemmelser samt enkelte forskrifter. Det tas i tillegg sikte på å utarbeide en omfattende forskrift til loven. Spørsmål om inndeling av et omfattende materielt lovmateriale vil alltid innebære en avveining av ulike hensyn. Departementets valg med å innarbeide tolltariffens innledende bestemmelser (tib) synes fornuftig, i det dette Stortingsvedtaket i dag fremstår som en lite tilgjengelig kilde. Ved å flytte det materielle innhold over i loven vil det årlige tollvedtak være mer på linje med det som gjelder for andre avgifter. Svært mange av de permanente og midlertidige fritaksbestemmelsene i tib har imidlertid, som departementet påpeker, en traktatsmessig bakgrunn som ikke har fremkommet eksplisitt av bestemmelsene. Vi kan ikke se at dette fremkommer klarere i utkastet. Gitt konvensjonenes betydning for tolkningen av de norske reglene, burde en henvisning, f.eks. i form av et notesystem, vært vurdert.

Det presiseres at utkastet primært er ment som en teknisk revisjon av gjeldende lovgivning, og kun i svært begrenset utstrekning tar sikte på å gjøre materielle endringer. Tollovgivningen må kunne sies å ha lidt under at dette også har vært utgangspunktet ved de tidligere revisjoner og større endringer. 1994-endringen var således først og fremst redaksjonell, 1966 loven var i stor grad en oppdelingen av 1928-loven i en lov og en forskrift og 1928-loven var i forhold til tollagerreglene i stor grad en inkorporering av tolloplagsloven av 1904. Når man nå igjen legger opp til en teknisk endringsrunde, kan det spørres om det i overskuelig fremtid er realistisk å forvente en materiell revisjon. At en slik revisjon på mange felt ville vært en fordel står som klart. Særlig sammenhengen til merverdi- og særavgiftsregelverket kunne med fordel ha undergått en revisjon også materielt. Siden innføringen av merverdiavgiften i 1970 har det aldri vært gjort en grundig analyse av forholdet til tollovgivningen som har resultert i endringer av betydning. Heller ikke forholdet til de mange særavgiftene på varer er vurdert eksplisitt. Et eksempel kan være illustrerende. Per i dag er det nesten utelukkende matvarer som er tollbelagt, og de ulike permanente tollfritakene og suspensjonsendringene, herunder tollagerordningene, får således betydning i forhold til merverdiavgiften. Det har imidlertid lenge vært usikkert hvorvidt salg av en vare som befinner seg på et tollager, medfører registreringsplikt i merverdiavgiftsmanntallet for selger. Spørsmålet har nylig fått sin avklaring i en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, men er

av såpass vesentlig karakter at det med fordel kunne vært reflektert i toll- og avgiftslovgivningen. Advokatforeningen vil oppfordre departementet til å se nærmere på forholdet mellom tollovgivningen og de øvrige innførselsavgifter i det forestående arbeidet med revisjon av merverdiavgiftslovgivningen samt utarbeidelse av forskrifter etter den nye tolloven.

Når departementet likevel har valgt å avgrense revisjonsarbeidets mandat på denne måten, er det klargjørende at det så vidt klart sies at det foreligger en alminnelig tolkningspresumpsjon for at ingen materielle endringer foreligger med mindre dette uttrykkelig er sagt.

Nærmere om enkelte områder

Tollskyld og tollskyldner, § 1-1 (n) & (o), kap. 2

Introduksjonen av begrepene "tollskyld" og "tollskyldner" må sies å være den største materielle endring i utkastet. Utkastet åpner for at blant annet en speditør kan gjøre opp "tollskyld" på vegne av oppdragsgiver ved å opptre som deklarasjon og være ansvarlig for oppgjøret overfor tollmyndighetene. Dette kalles indirekte representasjon og er per i dag ikke mulig. Det synes videre å ligge en forskjell i at reell, underliggende eier i gitte situasjoner ikke lenger kan holdes ansvarlig.

Ordet "tollskyldner" er ment å erstatte det någjeldende vareeierbegrep. Vareeierbegrepet gjelder tilsvarende for ansvar for merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførselen. Det er meningen at "tollskyldner" også skal benyttes i disse sammenhenger.

Advokatforeningen er enig i at begrepet "vareeier" bør undergis revisjon. At det er et legitimasjonsbegrep, men etter rettspraksis også kan omfatte den reelle eier av varen dersom legitimasjon og rett er adskilt, taler for at dette i det minste kommer uttrykkelig frem. Når det nå åpnes for en utvidelse av hvem som kan påta seg ansvar for innførselsavgiftene kan dette tale for at et nytt begrep innføres. Selve ordet "tollskyldner" synes kanskje noe gammelmodig. Et mulig annet ord kunne være "tolldebitor".

Etter gjeldende rettspraksis er det klart at også den reelle eier av varen kan holdes ansvarlig for lite eller manglende innbetalte avgifter, selv om en annen har opptrådt som vareeier ovenfor tollvesen. Departementets kommentarer på side 58 og 59 etterlater tvil om denne rettstilstanden er oppfattet. Det understrekes også flere ganger at forslaget neppe medfører vesentlige materielle endringer.

Det må derfor spørres om eksisterende tolkning av vareeierbegrepet på bakgrunn av rettspraksis ønskes videreført i det nye tollskyldnerbegrepet. Etter § 2-3, som angir hvilke subjekter som kan være tollskyldner, synes ikke situasjonen med en proforma deklarasjon og skjult eier dekket. Etter (1) vil det være deklarasjonen som blir ansvarlig alene. Situasjonen kan neppe sies å dekkes av alternativet representasjon, da det språklig her er naturlig å se hen til et formelt forhold. Situasjonen kan heller ikke ses dekket direkte av (5) eller (6)

Det oppstår videre spørsmål i forhold til sammenhengen mellom de enkelte ledd i § 2-3. Etter (2) vil den ansvarlige være deklarasjonen og ikke reell eier. Dette vil typisk gjelde i situasjoner der et norsk selskap midlertidig innfører en vare, eid av et utenlandsk selskap, som skal repareres, benyttes på en utstilling etc. Om varen ikke gjenutføres, rettes kravet mot deklarasjonen. Men dersom deklarasjonen har videresolgt varen, er det da meningen at kravet skal kunne rettes mot kjøperen, jf (5) ? Mener

man her at varen vil være unndratt tollvesenets tilsyn fordi en midlertidig prosedyre ikke er avsluttet korrekt? Eksempelet er ment å illustrere tolkningstvil som kan oppstå innbyrdes i § 2-3. Er det meningen at én situasjon skal kunne dekkes av flere alternativer, og at dette i så fall også omfattes av solidaransvaret etter § 2-4? Utkastet gir etter Advokatforeningens syn ikke et klart svar på disse vesentlige områdene og bør klargjøres.

At det åpnes for såkalt indirekte representasjon reiser flere spørsmål som ikke synes vurdert (jf. likevel den inntatte utredning fra Ole Gjems-Onstad).

Når en annen enn den reelle eier kan opptre som ansvarlig ovenfor tollmyndighetene for innførselsavgiftene, reiser dette spørsmål rundt fradragsretten for inngående merverdiavgift. Etter mval § 21 kan en næringsdrivende fradragsføre inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten. En speditør e.l. som betaler merverdiavgift på vegne av en kunde, vil ikke oppfylle vilkåret om fradragsrett idet varen som fortolles ikke er til bruk i speditørens virksomhet. Videre, dersom deklarasjonen utstedes i speditørens navn, vil oppdragsgiver (dvs eier av varen som fortolles) mangle korrekt bilag for å kunne fradragsføre avgiften, jf mval § 25. Skal en ordning med indirekte representasjon få reell effekt, må disse spørsmålene avklares.

Også forholdet til tollkredittordningen må avklares. Per i dag kan ikke andre enn innehaver av konto benytte denne. Om en speditør skal kunne stå som tollskyldner, må denne etablere en egen tollkredittkonto, eller skal eierens konto kunne benyttes? Hvordan skal underlagsdokumentet være utformet for at en speditør skal kunne stå som ansvarlig for tollskyld overfor myndighetene? Fakturaen knyttet til varesalget vil fortsatt være i navnet til faktisk kjøper av varene. Må det gjøres en henvisning på fakturaen?

Tollekspedisjon, § 1-1 j & k

Dagens oppregning av hva som skal anses som en tollekspedisjon er stort sett videreført. Etter gjeldende lov er det uklart hvorvidt innlegg på tollager er å regne som en tollekspedisjon, sml någjeldende § 1 nr 6 alternativet "annen likestilt lagringsplass" og § 29. Etter utkastet fremstår det som klart at innlegg på tollager ikke er en tollekspedisjon. Noen nærmere drøftelse av hvorfor et slik valg er gjort savnes imidlertid.

Etterberegning, §§ 12-10 til 12-13,

Bestemmelsene om etterberegning og tilleggsavgift er av stor praktisk betydning, i det den alt vesentligste tollkontroll skjer i form av etterfølgende bokettersyn.

Utkastet tar sikte på en videreføring av någjeldende bestemmelers innhold. Dette reiser enkelte spørsmål.

På tidspunkt for et bokettersyn vil de varer som ble innført flere år tilbake i tid normalt være forbrukt eller videresolgt. I det sistnevnte tilfellet kan det oppstå spørsmål om hvem et avgiftskrav skal kunne rettes mot. Forvaltningspraksis synes å legge til grunn at det er vareeier da varen ble fortollet som er ansvarlig, men at kravet også kan rettes mot ny eier. Høyesterett har slått fast at det i så fall gjelder en svært mild norm for vurdering av god tro for den nye erverver. Etter bestemmelsene om når tollskyld oppstår i § 2-3, synes det nå kun å være tollskyldner på deklareringsstidspunktet som kan holdes ansvarlig. Departementet bør vurdere å presisere dette.

I forhold til tidsfrist for når et endringsvedtak til ugunst kan fremsettes, jf § 12-12, er det i uaktsomhetstilfellene videreført en regel om at fristen løper fra når tollmyndighetene oppdaget feilen. I praksis har dette avstedkommet diskusjoner om når tollvesenet kan sies å ha gjort dette. Et bokettersyn kan gå over lang tid og gi opphav til omfattende skriftveksling mellom kontrollsubjekt og tollvesenet underveis. De forhold som det etterberegnes for kan således ha vært drøftet mellom partene i lang tid før et vedtak treffes. I dag synes tollvesenets praksis rundt fastsettelse av tidspunktet for når feilen ble oppdaget å være i vel stor favør av forvaltningen. Departementet bør søke å regulere skjæringstidspunktet på en mer notorisk måte for å sikre større grad av forutberegnelighet hos kontrollsubjektene.

Tilleggsavgift, § 16-10

Forslaget til ny tollov § 16-10 om tilleggstoll er likelydende med ordlyden i gjeldende tollavs § 69 og innebærer altså ingen endring.

Bestemmelsen må imidlertid vurderes i sammenheng med den praksis som har utviklet seg i tollvesenet med at det mer eller mindre automatisk beregnes tilleggsavgift med minst 5 % også i de tilfellene hvor det ikke kan konstateres noen fare for tap for statskassen. Denne praksis var etter konkrete klager oppe til behandling hos Sivilombudsmannen, som ikke fant å ville gripe inn. Sivilombudsmannens vurdering må imidlertid ses på bakgrunn av at det etter tolloven ikke var hjemmel for å beregne renter i etterberegningstilfellene, selv om det i 1992 ble innarbeidet en slik hjemmel i § 9, som imidlertid aldri har trådt i kraft.

Tilleggsavgiften fungerer altså langt på veg som et alternativ til å beregne renter i etterberegningstilfellene og bruken av hjemmelen må også kunne forstås ut i fra at det også i disse tilfellene kunne være grunn til å ha en pønål, økonomisk reaksjon i de tilfellene regelverket ikke ble fulgt av de næringsdrivende ved import av varer, selv om faren for tap for statskassen ut over likviditetshensynet ikke var til stede. Dette kunne for eksempel være i de tilfellene der de næringsdrivende hadde fradragsrett i avgiftsregnskapet for merverdiavgift betalt ved fortollingen.

I motsetning til i avgiftsforvaltningen i Skatteetaten hvor den tilsvarende bestemmelsen i merverdiavgiftslovens § 73 var blitt fortolket slik at det ikke forelå hjemmel for å fastsette tilleggsavgift i de såkalte "ut – inn tilfellene", har tollvesenet altså hatt praksis for at det skulle beregnes tilleggsavgift i disse tilfellene. Ved fellesskriv til fylkesskattekontorene av 28. november 2003 har Skattedirektoratet imidlertid instruert fylkesskattekontorene om at tilleggsavgift burde vurderes også i disse tilfellene.

I den nye loven av 17. juni 2005 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) er det innført renteplikt også ved etterberegning av toll og merverdiavgift i tilknytning til import av varer. Loven er ennå ikke satt i kraft, men når det skjer vil det være nødvendig også på tollområdet å innføre regler tilsvarende de som gjelder i forhold til merverdiavgiften, hvor det i "ut – inn tilfellene" er innført som generell regel at rentene etter søknad settes ned til 10 % av etterberegningensrenten når både kjøper og selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet og at det også i de tilfellene hvor bare kjøperen er registrert regelmessig innrømmes nedsettelse med 50 % av det fastsatte rentebeløpet.

Etter vår mening bør også disse eller tilsvarende nedsettelsesregler nedfelles i den forskrift som vi forutsetter fastsatt etter lovens § 11-7.

Vi mener dessuten at bruken av tilleggsavgift i disse tilfellene bør vurderes på ny når det også innføres en pønalt økonomisk reaksjon i form av renter på tollområdet.

Om vareførselen, kap 3

Bestemmelsen i § 3-2 om fører av transportmiddels plikt til å gå direkte til det sted der tollvesenet er stasjonert, synes utdatert. Bestemmelsen har sitt opphav fra en tid da ethvert skjær hadde en tollstasjon. I dag nedlegges stadig flere tollsteder, og hovedregelen er i praksis et unntak. Det synes lite hensiktsmessig å videreføre en slik bestemmelse.

Tollbehandling, kap 4

Av opplysningshensyn kunne man i § 4-1 presisert atplikten til tollbehandling foreligger uavhengig av hvorvidt det faktisk skal betales innførselsavgifter eller ikke for den aktuelle vare. I punkt c bør ordet "frilager" tilføyes", jf utkastets § 4-34.

I forbindelse med ny bokføringslov, ble det innført differensiert lagringstid for primær og sekundær dokumentasjon hhv 3 og 10 år. I arbeidet med ny bokføringslov uttrykte Toll- og avgiftsdirektoratet at det ikke var nødvendig med bestemmelser om lagring av tolldokumenter i bokføringsloven, da dette skulle reguleres av tollmyndighetene selv. Det er vel sannsynlig at ikke all tolldokumentasjon vil anses å være primærdokumentasjon, og at oppbevaringsplikten kan differensieres også for tolldokumentasjon. Departementet bes vurdere dette i forbindelse med utarbeidelse av forskriftene til § 4-12.

§ 4-30 omhandler tillatelse til opprettelse av tollager. Etter første ledd bokstav (c) kan det i vilkårene bl.a. angis "*om tollskyldneren tillates å foreta...andre disposisjoner over varen på tollageret*". Det kan være tvil om denne passusen skal forstås slik at enhver disponering utover lagring (og eventuelle særskilte pakking og bearbeidingsstillatelser) skal være forbudt med mindre det er uttrykkelig tillat. Et praktisk spørsmål kan oppstå i forbindelse med omsetning av varer som ligger lagret. Det har alltid foreligget en rett til å selge en vare mens den ligger på tollager. Dette fremgikk uttrykkelig av tolloppplagsloven av 1904 § 51, men ble ikke ansett nødvendig å regulere eksplisitt i 1928-loven. Kun forbudet mot detaljsalg, dvs å opprette regulære utsalg på et tollager, ble videreført. Det var imidlertid aldri meningen å endre den materielle tilstand. I forarbeidene til någjeldende lov er spørsmålet ikke drøftet. Ut fra den alminnelige tolkningspresumsjon må det imidlertid antas at det ikke har vært meningen å endre rettstilstanden. Som nevnt foreligger det bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet som fastslår at et salg utført på et tollager ikke kan anses som avgiftspliktig omsetning og således ikke medfører registreringsplikt i seg selv for selger. Uttalelsen er i tråd med praksis i næringslivet. Vi antar det heller ikke i denne omgang har vært meningen å endre dette, men utformingen av bestemmelsen kan gi opphav til tvil om hvorvidt et salg krever særskilt tillatelse. Det vil etter vårt skjønn være avklarende om departementet kunne presisere dette.

I forhold til tollagerholders ansvar, jf. 4-30 første ledd bokstav (d), fremgår det av kommentarene at dette må avgjøres etter reglene i kap. 2 om tollskyldner, jf. § 2-3. Det fremstår imidlertid som uklart hvor i bestemmelsen en lagerholder faller inn. Det antas at det i (5) siste punktum kan menes en lagerholder. Dette er imidlertid uklart, også sett i forhold til (3) som eksplisitt omhandler tollskyldner der varen er innlagt på tollager. Forholdet bør avklares.

Industrivare som innføres for reparasjon etc, § 6-3

Bestemmelsen er praktisk viktig for norsk industri.

Hvorfor ordet "industrivare" er valgt istedenfor det gjeldende "vare" er ikke omtalt i utkastet. Det antas ordvalget er ment å markere forskjellen til bearbeidingsbestemmelsen i § 6-4. Hva som er en "industrivare" synes å måtte følge antitetisk av de forskrifter som skal gis etter § 6-4. Hvorvidt dette er en hensiktsmessig ordbruk kan diskuteres. Departementet kunne kanskje heller benyttet det legaldefinerte ordet "vare" også i overskriften til § 6-3, og latt § 6-4 ha et særskilt avgrenset vareomfang.

Etter bokstav (a) er det et krav at den "*opprinnelige varen kan identifiseres i det bearbeidede produkt*".

Forvaltningspraksis på dette området har gått i retning av at en regnskapsmessig dokumentasjon er tilstrekkelig, f.eks i form av en oversikt over innsatsfaktorer som trengs for fremstilling av det ferdige produkt. Da spørsmål om hva som skal kunne tjene som dokumentasjon ofte har dukket opp i praksis, bør departementet vurdere å uttrykkelig regulere dette i forskriften.

Grunnlag for beregning av toll, Kap 7

Reglene om beregningsgrunnlaget for toll er av sentral betydning i det de også får anvendelse for merverdiavgiften. Det er derfor positivt at departementet har valgt å flytte sentrale deler av regelverket over i formell lov.

Det foreslås å ta inn hovedprinsippene for tollverdiregningen i lovs form, mens de nærmere detaljer inntas i forskrifter. Når det gjelder de ulike beregningsmetodene, foreslås disse inntatt i samme rekkefølge som i dagens tollverdiforskrift. Paragraf 7-10 er hovedmetoden (transaksjonsverdien), § 7-11 er verdien av identiske varer osv. Etter §7-16 (tollverdien satt på rimelig måte) følger bestemmelser om hvilke tillegg til prisen som skal gjøres ved bruk av hovedmetoden, jf §7-17 og hvilke poster som skal kunne trekkes ut av prisen ved bruk av hovedmetoden, jf § 7-18. Etter vårt syn bør §§ 7-17 og 7-18 inntas rett etter bestemmelsen om hovedmetoden, dvs etter §7-10, da disse bestemmelsene kun skal justere tollverdien der hovedmetoden kommer til anvendelse (salg for eksport til Norge). Det er først når § 7-10 er ferdig justert at man finner varens *transaksjonsverdi*. En slik struktur vil fremstå som mer oversiktlig og i tråd med systematikken i beregningsmåten.

I §7-4 (1) a foreslås lovfestet regel om at tollverdien skal være verdien av bearbeidingskostnadene, tillagt fraktkostnadene. Det fremgår av merknadene at meningen er at fraktkostnadene *begge veier* skal medtas. Dette bør fremgå tydelig av bestemmelsen, slik som for den tilsvarende bestemmelse for importmerverdiavgiften.

Det foreslås en bestemmelse i § 7-10 om at hovedmetoden likevel kan benyttes selv om det foreligger avhengighetsforhold mellom selger og kjøper av varene, dersom det oppfyller krav "etter bestemmelser i forskrift". Kravet om at prisen ikke må være påvirket av avhengighetsforholdet foreslås altså ikke nevnt i loven. Dette er etter vårt syn uheldig. Dette kravet bør nevnes allerede i loven, selv om de nærmere detaljer om hva som menes med prispåvirkning blir inntatt i forskrift.

Kun fraktkostnader frem til "innførselsstedet" skal inngå i tollverdien. Det varsles mer detaljerte regler om denne avgrensningen, f eks for typetilfeller hvor frakt skjer med ulike typer transportmidler og der hvor selger eller kjøper selv frakter varen. Dette er viktig for å sikre lik praktisering og informasjon til importørene om den

forvaltningspraksis som har utviklet seg på området, og departementet bør ha et øye for dette ved utformingen av forskriftene.

Royalty mm skal legges til i tollverdien, der betalingen er knyttet til den importerte vare og er en betingelse for salget. Tollvesenet har i lengre tid tolket "betingelse for salget" så vidt at også royalty betalt til 3-menn som står i avhengighetsforhold til vareselger skal inkluderes i tollverdien uten nærmere vurdering, dvs en ren identifikasjon av vareselger og rettighetshaver. Betingelsesvilkåret anses således etter denne praksis som uten videre oppfylt som følge av avhengighetsforholdet. Denne forvaltningspraksis foreslås nå inntatt i lovs form og omtales i notatet som en kodifisering av forvaltningspraksis. Det er uheldig at det i forslaget ikke forklares hva som menes med "avhengighetsforhold". F.eks. er det kjent at tollvesenet mener at royalty betalt til 3-mann som kun er lisensgiver til vareselger (uten av vareselger selv krevet royaltyen betalt) også skal legges til i tollverdien ved vareimporten ut fra tilsvarende identifikasjonsbetraktninger. En slik relasjon (lisenstager - lisensgiver) synes imidlertid å falle utenfor tollverdireglens legaldefinisjoner av "avhengighetsforhold" mellom vareselger og varekjøper. Det er dessuten grunn til å reise spørsmål om den internasjonale tollverdiavtalen som Norge har forpliktet seg til gir tilstrekkelig hjemmel for en regel i norsk rett om slik ren identifikasjon av vareselger og 3-menn slik som her foreslås. Kravet etter den internasjonale tollverdiavtalen for at royalty skal legges til i tollverdien er at royaltyen er en "condition of sale", dvs en salgsbetingelse. Dersom vareselger ikke selv stiller noe krav om innbetaling av royalty, er det etter vår oppfatning tvilsomt om kjøp av immaterielle rettigheter fra 3-menn kan anses som noen salgsbetingelse ved varesalget.

I denne sammenheng vil vi også vise til forskrift nr.121 til merverdiavgiftsloven som innehar bestemmelser om plikt til å svare merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen. En kjøper av varer som også betaler en separat lisens e.l. for varene, vil øyensynlig kunne bli avgiftspliktig både etter tollverdireglene og etter f 121. Kjøp av royalty fra rettighetshaver hjemmehørende i utlandet er blant de tjenester som vil kunne omfattes av merverdiavgift både etter forskrift nr 121 og etter tollverdireglene. Forholdet mellom tollverdiregelverket og F 121 ble ikke direkte berørt da forskrift nr 121 ble gitt i forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001. Selv om det skulle foreligge fradragsrett for avgiften i begge tilfeller, er det uheldig at en slik potensiell dobbelt avgiftsplikt kan oppstå. En regel om ren identifikasjon av vareselger og rettighetshaver som 3-mann som nevnt, vil gjøre at kjøp av royalty fra utlandet i mange tilfeller vil være gjenstand for slik uheldig dobbel merverdiavgiftsbelastning. For importører uten fradragsrett vil dette lede til reell dobbeltbeskatning. Også tollvesenets praksis med å ilegge tilleggsavgift ved etterberegning av for lite innbetalt, men fullt ut fradragsberettiget importmerverdiavgift, gjør at valget mellom det ene eller det andre alternativ er av betydning.


Etter dagens tollverdiforskrift kan innkjøpsprovisjon betalt til 3-mann holdes utenfor tollverdien. Dersom innkjøpsprovisjonen derimot betales til vareselger som del av prisen for varen, er det i dag ikke adgang til å trekke provisjonen ut av prisen ved fastsettelse av tollverdien. Det foreslås nå en endring på området, slik at innkjøpsprovisjon kan holdes utenfor tollverdien uansett om den er betalt til selger eller ikke. Dette endringsforslaget er således av materiell karakter i og med at den ikke bygger på forvaltningspraksis. Regelen er i tråd med rettstilstanden i EU. Dette et bra forslag, idet dagens regel lett kan virke urimelig og ramme de som ikke er kjent med sontringen.

Lovspeilet

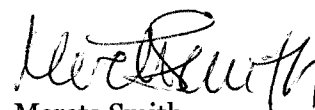
Et lovspeil er et nyttig redskap for en praktiker, særlig i den første tid etter en ny lovs ikrafttredelse.

Det kan synes som om det under speilingen av § 5-5 ved en lapsus er oppgitt tib § 11 nr. 24 istedenfor nr. 25. Tib § 11. nr 24 går vel innholdsmessig inn under utkastets § 5-5.

Vennlig hilsen



Anders Ryssdal
leder



Merete Smith
generalsekretær