



BI Norwegian Business School - campus Oslo

# GRA 19204

Master Thesis in Accounting and Auditing

Thesis Master of Science

Konsekvenser og vurderinger av det nye systemet for  
innførselsmerververdiavgift

Navn: Ina Renate Hjelmeland Westby

Start: 01.01.2018 09.00

Finish: 03.09.2018 12.00

---

## Forord

Denne masteroppgaven er gjennomført som siste del av masterstudiet Master i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI. Bakgrunnen for interessen innenfor merverdiavgift følger dels av flere års arbeidserfaring innenfor fagfeltet, og dels fra studiene på BI.

Gjennom arbeidet med masteroppgaven har jeg oppnådd fordypning og refleksjon innenfor et område innenfor merverdiavgiftsretten som jeg ikke visste så mye om fra før. Arbeidet med oppgaven har vært spennende med en bratt læringskurve. Jeg ønsker å rette en spesiell takk til veileder Anders Mikelsen for et godt samarbeid og veiledning i arbeidet med masteroppgaven.

*Oslo, august 2018*

*Ina Renate Hjelmeland Westby*

---

## Sammendrag

Fra 1. januar 2017 ble det innført et nytt rapporteringsregime for merverdiavgift ved innførsel av varer for virksomheter omfattet av merverdiavgiftsloven.

Oppgavens hovedmål er å drøfte konsekvensene av dette nye avgiftsreglementet for slike virksomheter.

Innledningsvis presenteres problemstilling, juridisk metode og sentrale rettskilder samt oppgavens struktur (kapittel 1).

Det gis videre en generell innføring om merverdiavgift ved innførsel av varer (kapittel 2). Reglene knyttet til innførselsmerverdiavgift har lenge vært modent for forenkling. Det ble i perioden 2005-2006 utredet om det ville innebære en forenkling for næringslivet å innføre et system med egenfastsetting av innførselsmerverdiavgift, men saken ble den gang forkastet. Det har ikke vært noen spesielle endringer siden dette, men bedre tallfesting av likviditetsulempen, politisk press og innføring av et lignende system i flere EU land synes å ha vært medvirkende årsaker til at et nytt system nå er innført. Innføringen av det nye systemet er en del av reformen av skatte- og avgiftsforvaltningen med hovedmål om å gjøre det enklere for næringslivet, minske ressursbruken, redusere kriminalitet og bedre grensekontrollen.

Endringene knytter seg hovedsakelig til oppgjøret av innførselsmerverdiavgift, hvor merverdiavgiftsregistrerte virksomheter nå skal betale og fradragsføre innførselsmerverdiavgift samtidig gjennom den nye mva-meldingen fremfor å forskuttere innførselsmerverdiavgift til Tolletaten for så i etterkant å fradragsføre ev. fradragsberettiget avgift via den ordinære avgiftsoppgaven for terminen. Det skal ikke være endringer knyttet til hvem og hva som er avgiftspliktig. Tilsvarende skal det heller ikke være endringer hva gjelder reglene om beregningsgrunnlag, fortolling, tollskyldneransvar mv.

I oppgavens hoveddel drøftes konsekvensene av det nye systemet for næringslivet (kapittel 3). Innføringen av det nye systemet får en rekke praktiske konsekvenser og utfordringer for næringslivet. En av hovedproblemstillingene for mange mva-registrerte virksomheter er at avgiftsgrunnlaget og utregningen av innførselsmerverdiavgift ikke står på tolldeklarasjonen lengre og heller ikke blir

---

fakturert eller trukket over tollkreditten. Oppgaven tar derfor for seg hvordan man egenfastsetter innførselsmerverdiavgiften. Oppgaven går også inn på problemstillinger og typetilfeller i relasjon til deklarerert mottaker når registrerte avgiftssubjekter innfører varer.

Avslutningsvis er det foretatt vurderinger av det nye systemet (kapittel 4). Den åpenbare fordelen med det nye systemet er at (de fleste) merverdiavgiftsregistrerte virksomheter (med full fradragrett) slipper den likviditetsbelastningen som oppstod i det gamle systemet ved forskuttering av innførselsmerverdivagift til Tollvesenet for deretter å søke den samme avgiften tilbakebetalt i det innenlandske avgiftsoppgjøret. Flyttingen av arbeidsprosesser fra speditørene til selskapet selv innebærer imidlertid behov for en kraftig kompetanseheving innenfor et komplekst fagfelt siden innførselsmerverdiavgiften fastsettes med bakgrunn i tollverdien. Det nye systemet kan også innebære en viss konkurransevridding for norske selskap til fordel for utenlandske virksomheter. Tollvesenet frykter mindre fokus på tolldeklarasjonen nå som den ikke lenger får direkte innvirkning på merverdiavgiftskravet og risiko for dårligere kvalitet på de deklarte opplysninger som brukes i produksjonen av statistikk over utenrikshandelen med varer. Det er også utvist bekymringer for at det nye systemet gjør det mer attraktivt for nye måter å svindle på.

---

## Innholdsfortegnelse

<b>FORORD .....</b>	<b>1</b>
<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>2</b>
<b>INNHOLDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>4</b>
<b>1 INNLEDNING .....</b>	<b>6</b>
1.1 TEMA.....	6
1.2 PROBLEMSTILLING .....	9
1.3 AVGRENSNINGER .....	9
1.4 JURIDISK METODE.....	10
1.5 DISPOSISJON .....	11
<b>2 MERVERDIAVGIFT VED INNFØRSEL AV VARER.....</b>	<b>12</b>
2.1 GENERELT OM INNFØRSEL AV VARER TIL NORGE.....	12
2.2 AVGIFTSPLIKT VED INNFØRSEL AV VARER .....	14
2.3 FRADRAG FOR INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT .....	15
2.4 SYSTEMET FOR INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT .....	16
2.5 AVGIFTSSUBJEKT VED INNFØRSEL.....	20
<b>3 KONSEKVENSER AV DET NYE SYSTEMET FOR INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT .....</b>	<b>25</b>
3.1 INNFØRING AV SKATTEMELDING FOR MERVERDIAVGIFT (MVA-MELDING) .....	25
3.2 NY OVERSIKT OVER TOLLDEKLARASJONER I ALTINN .....	26
3.3 EGENFASTSETTELSE AV INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT .....	28
3.4 REDUSERT BRUK AV TOLLKREDITT.....	31
3.5 TILPASNING AV AVGIFTSREGNSKAPET - BOKFØRING .....	32
3.6 NYE DOKUMENTASJONSKRAV FOR INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT .....	34
3.7 DEKLARERT MOTTAKER – UTVALGTE TYPETILFELLER .....	35
3.8 RETTING OG KLAGE .....	42
3.9 ADMINISTRATIVE REAKSJONER .....	42
3.10 INNFØRING AV OVERTREDELSSESGBYR VED FEIL VED FORTOLLINGEN .....	44
<b>4 VURDERINGER AV DET NYE SYSTEMET FOR INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT .....</b>	<b>46</b>
4.1 BESPARELSER FOR NÆRINGSLIVET .....	46
4.2 FORENKLING?.....	47
4.3 FLYTTING AV ARBEIDSPROSESSER OG ØKT KOMPETANSEKRAV .....	48
4.4 KONKURRANSEVRIDNING FOR NORSKE BEDRIFTER? .....	49
4.5 RISIKO FOR DÅRLIGERE KVALITET I TOLLDEKLARASJONEN OG FEIL TOLLVERDI? .....	50
4.6 MINDRE KRIMINALITET? .....	51
<b>5 REFERANSELITTERATUR .....</b>	<b>54</b>

---

<b>VEDLEGG 1 – SKATTEMELDING FOR MERVERDIAVGIFT (MVA-MELDING) .....</b>	<b>59</b>
<b>VEDLEGG 2 – INNFØRSELSDEKLARASJON (TOLLDEKLARASJON) .....</b>	<b>60</b>
<b>VEDLEGG 3 – DEKLARASJONSOVERSIKT .....</b>	<b>61</b>
<b>VEDLEGG 4 – UTDRAK FRA SAF-T RELEVANT FOR INNFØRSELSMERVERDIAVGIFT .....</b>	<b>62</b>
<b>VEDLEGG 5 – PRAKTISKE EKSEMPLER PÅ BOKFØRING AV VAREINNFØRSEL FRA 2017 .....</b>	<b>63</b>

---

# 1 Innledning

## 1.1 Tema

Temaet for denne oppgaven er det nye rapporteringsregime for merverdiavgift ved innførsel av varer.

Innførsel av varer til Norge er underlagt grensek kontroll og må deklarerer overfor Tollvesenet. Tolloven regulerer hvordan innførselen skal foregå og de rettslige følgene som betaling av toll og andre avgifter<sup>1</sup>. Det er per i dag kun toll på næringsmidler (matvarer mv.) og tekstiler. Ved innførsel av varer skal det også som hovedregel svares merverdiavgift (mva)<sup>2</sup>, samt særavgift for noen varetyper<sup>3</sup>. Merverdiavgiftsloven, særavgiftsloven og motorvognavgiftsloven regulerer disse avgiftene, og ansvaret for disse avgiftene har i løpet av 2016-2017 blitt samlet hos skatteetaten som ledd i den politiske satsningen for en bedre skatte- og avgiftsforvaltning<sup>4</sup>. Gjeldende toll- og avgiftssatser fremgår av årlige avgiftsvedtak fastsatt av Stortinget.

Merverdiavgift som skal beregnes ved innførsel omtales som innførselsmerverdiavgift. Reglene om innførselsmerverdiavgift skal sikre at varer som innføres til Norge får den samme avgiftsbelastningen som ved innenlandsk omsetning<sup>5</sup>. Nye regler om betaling og rapportering av innførselsmerverdiavgift ble vedtatt 14. desember 2015 og trådte i kraft fra 01. januar 2017<sup>6</sup>. Det hitsettes fra Prop. 1 LS (2015-2016) kap. 24.1 som oppsummer den nye ordningen slik:

*«Departementet foreslår 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 etter de samme regler som gjelder for merverdiavgift av innenlandsk omsetning og uttak. Forslaget innebærer at denne gruppen avgiftspliktige ikke lenger skal forholde seg til*

---

<sup>1</sup> jf. toll. § 1-2

<sup>2</sup> jf. mval. § 1-1

<sup>3</sup> Særavgift påløper blant annet på alkoholholdige drikkevarer, tobakksvarer, sukker, sukkervarer (f.eks. sjokolade) og oljeprodukter.

<sup>4</sup> jf. Prop. 120 LS (2014-2015) kap. 14, Høringsnotat fra FIN datert 12. mai 2015 og Prop. 1 LS (2015-2016) kap. 24

<sup>5</sup> jf. MVA-håndboka 14.utg 2018 kap. 2, s. 53

<sup>6</sup> <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Saker/Sak/?p=63611>

---

*Tolletaten 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 innebære en likviditetsfordel for næringslivet, samt reduerte 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.» (min understrekning)*

Beslutningen medførte omfattende lovrevisjoner;

Ny skatteforvaltningslov som harmoniserer og samordner regelverket på skatte- og avgiftsområdet trådte i kraft fra 1. januar 2017. Skatteforvaltningsloven erstatter ligningsloven, forvaltningsreglene i merverdiavgiftsloven og skatte- og avgiftsreglene i forvaltningsloven. Skatteforvaltningsloven samler dermed forvaltningsbestemmelsene for skatt og avgift til et enhetlig, systematisk og oversiktlig regelverk. Samtidig ble merverdiavgiftsloven endret slik at det er avgiftssubjektet som skal beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer<sup>7</sup>. Det ble innført ny skattemelding for merverdiavgift<sup>8</sup> (mva-melding) til erstatning for omsetningsoppgaven hvor grunnlag og innførselsmerverdiavgift skal rapporteres særskilt per avgiftssats.

Utkast til endringer i bokføringsforskriften mv. er sendt på høring<sup>9</sup>.

Bokføringsstandardsstyret har likevel oppdatert uttalelse om god bokføringsskikk GBS 9 *Spesifikasjon av grunnlaget for inngående merverdiavgift ved innførsel av varer, samt dokumentasjons- og oppbevaringskrav* for veiledning om hvordan innførselsmerverdiavgift nå skal dokumenteres, bokføres og spesifiseres ut fra foreslåtte forskriftsendringer.

---

<sup>7</sup> jf. mval. § 11-1 første ledd

<sup>8</sup> jf. sktfvl. § 8-3

<sup>9</sup> høringsfrist 10. august 2016. Saken står som *under behandling* på [regjeringen.no](http://regjeringen.no)



---

Endringen knytter seg hovedsakelig til oppgjøret av innførselsmerverdiavgift for registrerte avgiftssubjekter, hvor slike virksomheter ved innførsel av varer nå skal beregne (egenfastsette), betale og eventuelt fradragsføre innførselsmerverdiavgift i forbindelse med innleveringen av den ordinære mva-meldingen.

I det gamle systemet ble avgiften innbetalt ved fortolling til Tollvesenet etter de kredittider som gjaldt etter skattebetalingslovens bestemmelser. Enten betalte man kontant på grensen, brukte dagsoppgjørordningen for speditører eller belastet tollkreditten. Med tollkreditt ble forfallstidspunktet for innførselsmerverdiavgift den 18. i måneden etter innførselen. Uten tollkreditt måtte man altså betale innførselsmerverdiavgift på fortollingstidspunktet. Innførselsmerverdiavgift kom så til fradrag - i etterkant - som inngående avgift i det innenlandske avgiftsoppgjøret i omsetningsoppgaven for terminen.

I det nye systemet innberettes innførselsmerverdiavgift som utgående avgift i den nye «skattemelding for merverdiavgift» (mva-meldingen)<sup>10</sup> i den terminen varen fortolles<sup>11</sup>, og fradragsføres (helt eller delvis) som inngående avgift i samme termin. Betalingen utsettes dermed til det tidspunktet man skal rapportere merverdiavgift for terminen til Skatteetaten. Det nye systemet innebærer således en senere innbetaling sammenlignet med før. For avgiftssubjekter med fradragsrett forfaller innførselsmerverdiavgiften dermed til betaling samtidig som fradragsretten for den samme avgiften, noe som i de fleste tilfeller representerer en likviditetsfordel. For virksomheter med full fradragsrett blir det altså ingen merverdiavgift å betale.

Det skal ikke være endringer knyttet til hvem og hva som er avgiftspliktig. Tilsvarende skal det heller ikke være endringer hva gjelder reglene om beregningsgrunnlag, fortolling, tollskyldneransvar mv<sup>12</sup>. Varene skal derfor fortsatt fortolles som før ved ankomst norsk grense, men registrerte avgiftssubjekter skal ikke lenger betale innførselsmerverdiavgiften til Tollvesenet i tilknytning til fortolling.

---

<sup>10</sup> jf. skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd

<sup>11</sup> tolldeklarasjonens ekspedisjonsdato, jf. mval. § 15-9 og Prop. 1 LS (2015–2016) avsnitt 24.5.1.

<sup>12</sup> jf. <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/ny-ordning-for-importmerverdiavgift-og-ny-omsetningsoppgave.html>

---

## 1.2 Problemstilling

De nye reglene reiser imidlertid en del praktiske og juridiske problemstillinger for næringslivet. I denne oppgaven drøftes disse konsekvensene. Problemstillingen konkretiseres til: *Konsekvenser og vurderinger av det nye systemet for innførselsmerverdiavgift.*

## 1.3 Avgrensninger

Følgende avgrensninger gjelder for oppgaven:

- Det tas ikke stilling til hva som gjelder ved andre prosedyrekoder enn ordinær innførsel<sup>13</sup>, herunder omtales ikke midlertidig innførsel, gjeninnførsel og transittering.
- Oppgaven går ikke inn på det tilstøtende tollregelverket utover å forklare det som er nødvendig for forståelsen av oppgavens problemstilling.
- Jeg går ikke i dybden på reglene om avgiftspliktens omfang (dvs. for hvilke varer det skal svares merverdiavgift eller satsen som skal svares), reglene om tollverdi eller reglene om fradragsrett fordi dette ikke er endret med det nye systemet.
- Oppgaven konsentrerer seg om registrerte avgiftssubjekter med fullt ut (eller delvis) avgiftspliktig virksomhet. Konsekvenser for spesialtilfeller, for eksempel offentlig virksomhet (kommuner mv), herunder organisasjoner som er mva-registrert, jf. mval. § 2-1 første ledd, går jeg ikke nærmere inn på.
- Oppgaven går ikke inn på importørens og eventuelt andres potensielle ansvar for manglende deklarerings og/eller betaling av innførselsmerverdiavgift, herunder reglene om tollskyld under det nye systemet.
- Det nye rapporteringsregime ligner på systemet som de næringsdrivende allerede er kjent med for (bl.a.) fjernleverbare tjenester ved omsetning til næringsdrivende mv.<sup>14</sup>. Erfaringer med snudd avregning som konsept på slike/andre områder kunne gitt grunnlag for sammenligninger, men omhandles ikke i oppgaven.

---

<sup>13</sup> Prosedyrekode 40. Fortolling fra tollager er også å betrakte som en ordinær innførsel.

<sup>14</sup> jf. mval. §§ 3-30 og 11-3. Snudd avregning er også innført for mottakere av klimavoter, jf. mval. § 11-1 (2), og innenlandsk omsetning av gull, jf. mval. § 11-1 (3). Det har også vært utredet<sup>14</sup> å innføre snudd avregning innenfor byggesektoren, men dette har foreløpig ikke ført frem, jf. Innst. 370 L (2011-2012) pkt. 13.1.

---

## 1.4 Juridisk metode

Kjernen i juridisk metode er å søke relevante rettskildedefaktorer som tolkes og avveies mot hverandre for å utlede rettsregler<sup>15</sup>. Innenfor juridisk metode kan man se hen til følgende hovedkategorier av generelt relevante rettskilder: lovtekster, forarbeider, rettspraksis, reelle hensyn, andre myndigheters praksis, privates praksis og rettsoppfatninger (særlig i juridisk litteratur)<sup>16</sup>. Siden reglene nylig er vedtatt og trådte i kraft 1. januar 2017, finnes det ikke mye rettspraksis og bransjepraksis på området. Det foreligger også begrenset med juridisk litteratur.

I denne masteroppgaven vil lovtekst med tilhørende forskrifter samt sentrale forarbeider være et naturlig utgangspunkt.

De mest sentrale lover og forskrifter om innførselsmerverdiavgift er:

- merverdiavgiftsloven<sup>17</sup> (mval.) med forskrifter,
- tolloven<sup>18</sup> (toll.) med forskrifter,
- skatteforvaltningsloven<sup>19</sup> (sktfvl.) med forskrifter, og
- bokføringsloven<sup>20</sup> med forskrifter.

De mest sentrale forarbeidene om det nye systemet for innførselsmerverdiavgift er:

- Prop. 120 LS (2014-2015) kap. 14,
- høringsnotat fra Finansdepartementet datert 12. mai 2015,
- Prop. 1 LS. (2015-2016) kap. 24,
- Prop. 38 L (2015-2016)<sup>21</sup>, og
- høringsnotatet om forslag til endringer i bokføringsforskriften<sup>22</sup>.

Innførselsmerverdiavgift er omtalt i enkelte bøker om merverdiavgift i internasjonal sammenheng. 'Norsk merverdiavgift ved internasjonal handel:

---

<sup>15</sup> Boe, E. (2012). *Grunnleggende juridisk metode : en introduksjon til rett og rettstenkning* (3 ed.). Oslo: Universitetsforl.

<sup>16</sup> Sverre, B., Henriette, N. T., & Øystein, S. (2015). Innføring i juridisk metode. *Jussens Venner*, 50(06), 310-345 (s. 316)

<sup>17</sup> Lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift

<sup>18</sup> Lov av 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel

<sup>19</sup> Lov av 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning

<sup>20</sup> Lov av 19. november 2004 nr. 73 om bokføring

<sup>21</sup> Forarbeidene til skatteforvaltningsloven

<sup>22</sup> Under behandling, høringsfrist 10. august 2016

---

import og eksport' av Scheel, M. (2015)<sup>23</sup> gir en generell oversikt over emnet, men er ikke oppdatert om det nye rapporteringsregime for innførselsmerverdiavgift. 'Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv' av Dyrnes et al. (2017)<sup>24</sup> inneholder relevante artikler om emnet inkludert spesielt om det nye rapporteringsregime. Videre har jeg sett hen til kommentarer til aktuelle paragrafer i MVA-kommentaren (2016)<sup>25</sup> samt Skattedirektoratets tolkninger og uttalelser slik de fremkommer av den nyeste utgaven av MVA-håndboka (2018)<sup>26</sup>. Det har også vært aktuelt og relevant å se hen til publiserte fagartikler om emnet, samt informasjon og retningslinjer publisert på Skatteetaten.no og Toll.no på området. Videre har jeg samlet inn erfaringer med det nye systemet gjennom intervju med regnskapsførerbransjen, speditørbransjen, bedrifter og toll eksperter.

### ***1.5 Disposisjon***

Innledningsvis presenteres tema og problemstilling, juridisk metode og sentrale rettskilder samt oppgavens struktur (kapittel 1). Videre følger en generell innføring om merverdiavgift ved innførsel av varer (kapittel 2). I oppgavens hoveddel drøftes konsekvensene av det nye systemet for innførselsmerverdiavgift for næringslivet (kapittel 3). Til slutt følger vurderinger av det nye systemet (kapittel 4).

---

<sup>23</sup> Scheel, M. (2015). Norsk merverdiavgift ved internasjonal handel : Import og eksport (3. utg. ed.). Bergen: Fagbokforl.

<sup>24</sup> Dyrnes, C. A., & Mikelsen, A. B. (2017). Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv. Oslo: Gyldendal juridisk.

<sup>25</sup> Gjems-Onstad, O. (2016). *MVA-kommentaren* (5 ed.). Oslo: Gyldendal juridisk.

<sup>26</sup> Skattedirektoratet. (2018). *Merverdiavgiftshåndboken* (14 ed.). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.

---

## 2 Merverdiavgift ved innførsel av varer

### 2.1 Generelt om innførsel av varer til Norge

Det nye systemet for innførselsmerverdiavgift medfører ikke endringer i de plikter man har ved innførsel av varer etter tolloven. Alle varer skal fortsatt rapporteres, fremlegges, og deklarerer til tollmyndighetene som tidligere. En plikter å melde fra om innførselen og evt. legge frem varene på grensen<sup>27</sup>. Dette innebærer at den som passerer grensen selv skal oppsøke tollmyndighetene på nærmeste tollsted og redegjøre for varene som medbringes slik at tollmyndighetene kan foreta kontroll dersom de finner det nødvendig<sup>28</sup>.

Alle varer som innføres til Norge skal deretter tollbehandles<sup>29</sup>. Prinsippet er at man deklarerer varen (avgir opplysninger) for å få tillatelse til å disponere over den ufortollete varen<sup>30</sup>. Dette gjør man ved å legge frem en tolldeklarasjon for Tolletaten til godkjenning<sup>31</sup>. Systemet bygger på selvdeklarasjonsprinsippet ved at man selv oppgir hva som bringes over grensen og hva som skal betales i toll og avgifter. Speditøren, eller selskapet selv dersom de er selvdeklarant, må altså fylle ut en tolldeklarasjon når varer innføres til Norge. Tolldeklarasjonen består av mange rubrikker som må være riktig utfylt for at deklarasjonsplikten skal være overholdt<sup>32</sup>. Dette skal stemme med papirene (faktura og evt. fraktdokumenter) som blir sendt med varene fra utlandet.

Beregningen av avgiftene (rubrikk 47 på tolldeklarasjonen) skjer automatisk i TVINN<sup>33</sup> ved å multiplisere beregningsgrunnlaget med den aktuelle satsen. På grunn av det nye systemet for innførselsmerverdiavgift vil rubrikk 47 kun

---

<sup>27</sup> jf. toll. § 3-1 annet ledd med tilhørende forskriftsbestemmelser. Det foreligger også en forhåndsvarslingsplikt i toll. § 3-1 første ledd med tilhørende forskriftsbestemmelser men den gjelder kun når varer innføres til Norge fra land utenfor EØS (vareførsel mellom Norge og EØS-landene er unntatt fra kravet om forhåndsvarsling).

<sup>28</sup> Det er mulig å få en generell tillatelse til å innføre varer over ubemannede grenseoverganger, eller utenom åpningstiden på bemannede overganger, men varene skal uansett tollbehandles og deklarerer etter toll. §§ 4-1 og 4-10, jf. TollABC kommentarer til § 3-1

<sup>29</sup> jf. toll. § 4-1.

<sup>30</sup> jf. toll. § 4-10.

<sup>31</sup> Deklareringen foregår i de fleste tilfeller elektronisk gjennom et tollsystem godkjent av Tolletaten knyttet opp mot TVINN, jf. tolloven § 4-13 med tilhørende forskriftsbestemmelser. De fleste benytter en speditør til å ta se av fortolling/deklarere varene, men selskapet kan også søke Tolletaten om å rapportere i TVINN selv. Speditørene er stort sett stasjonert på grensen for å bistå med papirarbeidet dersom man trenger hjelp.

<sup>32</sup> Kravene følger av tollforskriften § 4-20-1. Se vedlegg 2 for eksempel på en tolldeklarasjon

<sup>33</sup> Tolletatens elektroniske system for utveksling av tolldeklarasjoner

---

inneholde toll og eventuelle andre avgifter enn merverdiavgift for registrerte avgiftssubjekter, og merverdiavgiften ved innførsel må av slike virksomheter rapporteres i etterkant over det innenlandske merverdiavgiftsoppgjøret. Tolldeklarasjonen er likevel en sentral del av dokumentasjonen som danner grunnlaget for innførselmerverdiavgift for dem.

Tolletaten kontrollerer deklarasjonen gjennom inputkontroll i TVINN (kontroll av formelle feil i deklarasjonen) og eventuell manuell behandling (kontroll av dokumenter, varer mv.) dersom den ikke ble avvist i inputkontrollen<sup>34</sup>. I forbindelse med innføringen av nytt system for innførelsmerverdiavgift for mva-registrerte virksomheter sjekkes også virksomhetens mva-status<sup>35</sup>. Det sjekkes om deklarerert virksomhet er mva-registrert eller ikke ut fra organisasjonsnummeret. Den sjekker også om virksomheten er aktiv (ikke opphørt). Denne informasjonen hentes indirekte fra Enhetsregisteret via Tolletatens kunderegister. Søket gjøres for å avgjøre om virksomheten er kvalifisert for å benytte seg av det nye systemet for innførselmerverdiavgift ut fra egen mva-status eller en tilknyttet enhets mva-status. Dersom den deklarererte virksomheten ikke er mva-registrert, vil tolldeklarasjonen bli behandlet som om virksomheten ikke er kvalifisert. I så fall vil tolldeklarasjonen avvises dersom det ikke er oppført mva-opplysninger i rubrikk 47. Tolldeklarasjonen vil også avvises dersom virksomheten er opphørt.

Når tollekspedisjonen (fortollingen) er utført fristiller Tolletaten varene (godkjenner deklarasjonen)<sup>36</sup>. Det mest vanlige er at tollekspedisjonen skjer på grensen (frigjøring mot sikring av toll og avgifter), eller at varen legges inn på et tollager<sup>37</sup> for så å tollekspederes når varen tas ut av tollageret<sup>38</sup>. Tollagrene befinner seg vanligvis på et naturlig sted i nærheten av Tollvesenet, for eksempel ved en havn, terminal eller grenseovergang. At man bruker tollager-alternativet betyr ikke nødvendigvis at varen fysisk legges inn på tollageret. Det tillates i mange tilfeller direktekjøring av ufortollede varer (lagring av vare hos

---

<sup>34</sup> <https://www.toll.no/no/bedrift/tvinn/deklarering-i-tvinn/>

<sup>35</sup> <https://www.toll.no/no/bedrift/tvinn/tvinn-sjekker-virksomhetens-mva-status/>

<sup>36</sup> jf. toll. § 4-20 med tilhørende forskrifter.

<sup>37</sup> Innlegg på tollager er et av alternativene for tollbehandling, jf. tollloven § 4-1 første ledd bokstav b. Tollvesenet har enkelte lagringssteder som kvalifiserer som tollager, eller det kan være private lagringsplasser godkjent av Tolletaten. De nærmere betingelsene mv. for tollager er regulert i tollforskriften §§ 4-30-1 flg.

<sup>38</sup> jf. toll. §§ 4-30 flg. med tilhørende forskriftsbestemmelser.

---

varemottaker) så lenge de er formelt registrert til tollageret<sup>39</sup>. I praksis befinner det seg derfor ufortollede varer rundt omkring i landet.

For registrerte avgiftssubjekter som innfører varer som kun er merverdiavgiftspliktige (uten toll og særavgifter) fristilles varen ved grensepassering uten at avgiften betales/rapporteres (det forutsettes selvdeklarerer i etterkant gjennom mva-meldingen). For toll og særavgiftspliktige varer (og for andre enn registrerte avgiftssubjekter) vil imidlertid ikke varen fristilles ved grensepassering før toll og avgifter er betalt eller rapportert. Man kan enten foreta oppgjør på stedet hos et tollkontor som utfører ekspedisjon (kontant betaling), eller ved at beløpet belastes tollkreditt. De fleste større næringsdrivende søker om å få innvilget tollkreditt. Med tollkreditt samles alle tolldeklarasjoner fra en fortollingsmåned i en kontoutskrift tilgjengelig i Altinn, som forfaller til betaling den 18. i kalendermånedet etter. Videre kan speditører som fortoller varer på vegne av andre, søke om å benytte dagsoppgjørordningen. Dette gir dem mulighet til å ta et samlet oppgjør (utlegg) for de tolldeklarasjonene som blir innlevert i løpet av en dag påfølgende virkedag<sup>40</sup>.

## **2.2 Avgiftsplikt ved innførsel av varer**

Plikten til å beregne og betale merverdiavgift ved innførsel av varer følger av merverdiavgiftsloven § 3-29<sup>41</sup>. Bestemmelsen fastslår at «det skal beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet». Avgiftsplikten knytter seg til selve innførselen av varer og utløses ved at varen fysisk passerer grensen inn i merverdiavgiftsområdet, for eksempel ved kjøp, leie, gave eller ved egen innførsel. Innholdet i varebegrepet definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav b gjelder også ved innførsel. Begrepet er vidtomfattende og omfatter alle fysiske gjenstander (både nye og brukte). Inn under definisjonen faller dermed alle råvarer, salgsvarer og driftsmidler som maskiner, kontorrekvisita, biler, skip, fly mv. Videre omfattes alle typer forbruksartikler som klær, mat, aviser, bøker mv<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> jf. tollforskriften § 4-30-11

<sup>40</sup> Reglene om tollkreditt og dagsoppgjør følger av sktbl. § 14-20 med tilhørende forskriftsbestemmelser.

<sup>41</sup> Det er egne bestemmelser for innførsel av tjenester.

<sup>42</sup> jf. MVA-håndboka 14.utg 2018 kap. 1-3.3

---

Med merverdiavgiftsområdet menes det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen og norske biland<sup>43</sup>. Det er enkelte varer det ikke skal beregnes innførselsmerverdiavgift for. Dette gjelder først og fremst vareslag som er unntatt eller fritatt fra avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning og varer det er tollfritak for<sup>44</sup>.

Merverdiavgift ved innførsel av varer beregnes i all hovedsak<sup>45</sup> i samsvar med reglene for fastsettelse av varers tollverdi i tolloven og tollforskriften<sup>46</sup>. Toll og andre avgifter (særagifter) som skal betales ved innførselen legges også til som en del av beregningsgrunnlaget. Tollverdien kan beregnes på flere måter. Som hovedregel bruker man transaksjonsverdien som følger av den underliggende fakturaen gitt at det foreligger en transaksjon mellom to uavhengige parter. Alle kostnader frem til grensen skal også tas med i tollverdien (ev. frakt og forsikringskostnader mv). Dersom vilkårene for å benytte transaksjonsverdien ikke er oppfylt, f.eks. fordi prisen er påvirket av avhengighetsforhold mellom partene (typisk konsernfellesskap) eller at informasjon om prisen for varene helt eller delvis ikke er tilgjengelig, må tollverdien fastsettes på grunnlag av alternative metoder som er nærmere skissert i tolloven.

### ***2.3 Fradrag for innførselsmerverdiavgift***

Avgiftspliktige virksomheter kan tilsvarende som ved innenlandske anskaffelser fradragføre innførselsmerverdiavgift som inngående avgift. For fullt ut avgiftspliktige virksomheter vil innførselsmerverdiavgift dermed nøytraliseres på lik linje som ved innenlandske anskaffelser.

Den avgiftspliktige virksomheten må følge merverdiavgiftslovens materielle og formelle vilkår for fradragsrett. Materielle vilkår for fradragsrett i merverdiavgiftsloven kapittel 8 er generelle for alle typer inngående merverdiavgift. Fradragsretten for innførselsmerverdiavgift beror dermed på en

---

<sup>43</sup>jf. mval. § 1-2 annet ledd. Lov 27. juni 2003 nr. 57 om territorialfarvannet og tilstøtende sone (territorialfarvannsloven) angir territorialgrensen i kystområdene som 12 nautiske mil (22 km ut i havet fra ytterste faste punkt på grunnlinjen). Dvs. at avgiftsplikten også gjelder varer som innføres fra havområder utenfor territorialgrensen, herunder den norske delen av kontinentalsokkelen.

<sup>44</sup> jf. nærmere i merverdiavgiftsloven kapittel 7

<sup>45</sup> Mval. § 4-11 annet og tredje ledd fastsetter særregler for beregningsgrunnlaget ved innførsel av kunstverk mv. og tanntekniske produkter.

<sup>46</sup> jf mval § 4-11 første ledd med videre henvisninger til tolloven tolloven kap. 7.



---

konkret vurdering av bruksvilkåret i mval. § 8-1; dvs. om anskaffelsen er en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige ytelser som har en naturlig og nær tilknytning til slik omsetning<sup>47</sup>. Formelt sett må fradragsretten også dokumenteres med innførselsdeklarasjon (fullstendig versjon slik denne er godkjent i TVINN) og tilknyttede grunnlagsdokumenter (f.eks. faktura/proforma faktura, fraktdokumenter, eventuelle lisenser/tillatelser og opprinnelsesdokumenter)<sup>48</sup>. Den som oppnevnes som deklarerert mottaker på tolldeklarasjonen er dermed den som er legitimert til å benytte seg av fradragsretten. Manglende eller mangelfull oppfylling av dokumentasjonskravene kan medføre tap av fradragsrett for betalt innførselsmerverdiavgift.

#### ***2.4 Systemet for innførselsmerverdiavgift***

Den generelle avgiftsplikten ved innførsel av varer har vi hatt siden innføringen av merverdiavgift på 70-tallet<sup>49</sup>. Avgiften ble oppkrevet av Toll- og avgiftsetaten og Toll- og avgiftsdirektoratet var sentral (overordnet) avgiftsmyndighet. Reglene fulgte av tidligere merverdiavgiftslov kapittel 12 og tolloven § 1-5.

Beregningsgrunnlaget har vært knyttet opp mot varens tollverdi. Reglene baserer seg på internasjonale avtaler<sup>50</sup>. Avgiften ble oppkrevet av Tollvesenet frem til 31. desember 2016<sup>51</sup>. Betalingen skulle skje ved innførselen, men importørene kunne få kreditt på betalingen av innførselsmerverdiavgift mot sikkerhet gjennom en såkalt tollkredittordning<sup>52</sup>. Kravet til sikkerhet ble gradvis lettet med ny tollov av 10. juni 1966. Men i 1994 hadde restansesituasjonen på skatte- og avgiftsfronten endret seg, og det ble nødvendig å innføre nye rutiner med kredittvurdering og kredittovervåking<sup>53</sup>. Endringer av mer vesentlig karakter siden 1994 er innføring av en øvre kredittgrense for alle i 2000, og man gikk også inn og lempet blant annet krav til sikkerhetsstillelse for næringsdrivende som kun

---

<sup>47</sup> jf. Dyrnes, C. A., & Mikelsen, A. B. (2017). Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv. Oslo: Gyldendal juridisk kap. 10.4

<sup>48</sup> Dokumentasjonskravene ved innførsel (inngående mva) følger av mval. § 15-10 med tilhørende forskrift og videre henvisninger til bokføringsforskriften § 5-5-2 og tollforskriften § 4-12-1 tredje ledd første punktum.

<sup>49</sup> Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 61. Før dette hadde man et system med omsetningsavgift som også på nærmere angitte vilkår kunne ilegges ved innførsel.

<sup>50</sup> En detaljert gjennomføringsavtale til GATT-avtalen

<sup>51</sup> jf. Dyrnes, C. A., & Mikelsen, A. B. (2017). Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv. Oslo: Gyldendal juridisk kap. 9.3

<sup>52</sup> ordningen har sin opprinnelse i den tidligere tolloven av 22. juni 1928.

<sup>53</sup> Bakgrunnen for endringen i 1994 er omtalt i St.prp. nr. 1 (1992-93)

---

bruker tollkreditten til utkreditering av merverdiavgift (2004) og lempet kravet til sikkerhetsstillelse for utenlandske foretak Norge har bistandsavtale med (2013)<sup>54</sup>.

Systemet innebar en forskuttering av innførselsmerverdiavgift til Toll- og avgiftsetaten som man senere kunne få godskrevet på neste innenlandske avgiftsoppgjør. Dette ble ansett for å skape ekstrabyrder for både næringslivet og det offentlige.

Det har i lang tid vært diskusjoner om hvordan systemet for innførselsmerverdiavgift bør være. Det ble allerede uttalt av Gjærevoll-utvalget i 1975 at den dagjeldende ordningen for importører med fradragsrett i virkeligheten innebærer en overflytting av store avgiftsbeløp fra skattefogdkontorene til tollvesenet uten noe provenymessig virkning, at denne pengeoverføringen medfører merarbeid for staten og næringslivet, samt at det hender at tollvesenet har vansker med å få innkrevet merverdiavgiften<sup>55</sup>.

Videre vurderte Zimmer-utvalget merverdiavgiftssystemet i 1991, herunder om systemet for innførselsmerverdiavgift burde endres<sup>56</sup>. De uttalte at det kan være grunner som taler for å endre rutinene for avgiftsoppkreving ved innførsel selv om det ikke skjer endringer i merverdiavgiftssystemet. Det ble der vist til en svensk utredning hvor det var sett på muligheten for å forenkle avgiftsberegningen ved import hvor anbefalingen var at avgiftsberegningen fjernes for registrerte næringsdrivende med tollkreditt, men at omleggingen ikke burde finne sted før det var etablert tilfredsstillende EDB-basert informasjonsutveksling mellom tollvesenet og avgiftsmyndighetene. Zimmer-utvalget syntes positive til en slik omlegging forutsatt blant annet omfattende EDB-basert informasjonsutveksling, men trakk ingen konklusjoner i påvente av at spørsmålet heller burde vurderes nærmere i forbindelse med det pågående utredningsarbeidet om framtidige arbeidsoppgaver i tollvesenet og skatte- og avgiftsadministrasjonen.

---

<sup>54</sup> jf. Rapport fra arbeidsgruppe utsatt avregning av 18. februar 2015 kap. 3.2.1

<sup>55</sup> Jf. NOU 1975:67 Merverdiavgiftssystemet avsnitt 8.4

<sup>56</sup> jf. NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov avsnitt 8.12

---

En ordning med egenfastsetting / utsatt avregning av innførselsmerverdiavgift ble videre utredet i 2005-2006<sup>57</sup> med forenklinger for næringslivet som hovedsiktemål. En uavhengig rapport fra revisjonsselskapet KPMG anslo besparelser på 230 millioner for næringslivet og det offentlige 100 millioner ved innføring av nytt system<sup>58</sup>. Det ble satt ned en arbeidsgruppe ledet av finansdepartementet<sup>59</sup>, men konklusjonen vedrørende forslag om innføring av nytt system var negativ<sup>60</sup>: «Arbeidsgruppen anser at en omlegging til utsatt avregning ved innførsel av varer ikke vil innebære en vesentlig forenkling av merverdiavgiftssystemet verken for næringslivet eller for myndighetene. Arbeidsgruppens konklusjon er ikke å innføre et slikt system i Norge». (min understrekning). Ordningen med et nytt system for innførselsmerverdiavgift ble derfor forkastet av finanskomiteens flertall<sup>61</sup>.

Utsatt avregning ved import har blitt innført i stadig flere EU-land, hvor det praktiseres ulike varianter av et system hvor innførselsmerverdiavgift innberettes som en del av det innenlandske oppgjøret istedenfor å innberette og betale dette til Tollvesenet ved grensepassering. I Danmark er dette inntatt som en hovedregel mens det i Sverige er obligatorisk<sup>62</sup>. Finland innførte systemet fra 2018. Det er ifølge merverdiavgiftsdirektivet<sup>63</sup> valgfritt for EU-landene å ha et slikt system. I noen av landene er ordningen derfor svært begrenset og i andre tilfeller kreves søknad. Eventuell fradragsrett følger av de alminnelige reglene i de respektive EU-landene. Utviklingen har skjedd til tross for erfaringer med omfattende og tiltagende nettverkssvindler i handel mellom EU-land som en direkte følge av et slikt system og VIES<sup>64</sup>.

---

<sup>57</sup> jf. anmodningsvedtak nr. 358 av 26.mai 2005

<sup>58</sup> KPMG rapport av 2005 om *Beregning og betaling av merverdiavgift ved import av varer*

<sup>59</sup> Arbeidsgruppen hadde også medlemmer fra både Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet. De har også avholdt flere møter, herunder ett møte med bedriftsforbundet og KPMG

<sup>60</sup> jf. rapport av 22. desember 2006 pkt. 1.3

<sup>61</sup> (Alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet) jf. Budsjettinnst. S. nr. 1 (2007-2008) pkt. 4.8.3.6.

<sup>62</sup> Svenske myndigheter avga i 2013 innstillingen SOU 2013:1 Förändrad hantering av importmoms. Forslaget ble godkjent i desember 2013, og Sverige innførte fra januar 2015 en ordning hvor Skatteverket istedenfor Tullverket ble beskatningsmyndighet ved innførsel av varer fra tredjeland for avgiftspliktige virksomheter.

<sup>63</sup> Rådets direktiv 2006/112/EU artikkel 211 og 260

<sup>64</sup> jf. Rapport fra arbeidsgruppe utsatt avregning av 18. februar 2015 kap. 4.3.1

---

I Prop. 120 L (2014-2015) kap. 14 presenterte den norske regjeringen et forslag om at forvaltningen av merverdiavgift ved innførsel overføres fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten, herunder innføring av et nytt system med egenfastsetting av innførselsmerverdiavgift. Forslaget falt som en naturlig del av regjeringens forenklingsarbeid for næringslivet. Man fikk en bedre tallfesting av likviditetsulempen og politisk press på saken.

Skattedirektoratet og Tolldirektoratet fikk den 28. mars 2014 i oppgave å utrede nærmere hvordan overføring skal skje, og om det nye systemet for innførselsmerverdiavgift. De leverte sine rapporter om dette hhv 8. januar 2015 og 23. februar 2015. Finansdepartementet foreslo deretter i høring av 12. mai 2015 at registrerte avgiftssubjekter som innfører varer fra 1. januar 2017 skal oppgi og beregne innførselsmerverdiavgift i det innenlandske avgiftsoppgjøret i stedet for til Toll- og avgiftsetaten. Regjeringen foreslo i statsbudsjettet for 2016 å innføre det nye systemet med tilhørende regelendringer fra 1. januar 2017, jf. Prop. 1 LS (2015-2016) kap. 24, og proposisjonen ble vedtatt 14. desember 2015<sup>65</sup>.

Innføringen av nytt system for innførselsmerverdiavgift er en del av reformen av skatte- og avgiftsforvaltningen, hvor det som et ledd i å effektivisere og modernisere skatte- og avgiftsforvaltningen er besluttet å overføre forvaltningen av all merverdiavgift fra Tolletaten til Skatteetaten. Det er fire hovedmål med reformen. Omleggingen skal gjøre hverdagen enklere for de næringsdrivende, minske ressursbruken, redusere kriminalitet og bedre grensekontrollen<sup>66</sup>. Etablering av et samlet forvaltningsansvar for merverdiavgift hos Skatteetaten sikter også på å gi styringsmessige gevinster og mulighet for en mer samlet videreutvikling av avgiftsforvaltningen, samt at Tolletaten får mer rom til å styrke innsatsen på vareførsel og grensekontroll<sup>67</sup>.

Innføringen av det nye systemet for innførselsmerverdiavgift i Norge synes å være inspirert av utviklingen i EUs skatteregler og et ønske om å innføre tilsvarende regler i Norge. Selv om Norge ikke er forpliktet til å implementere direktiver og

---

<sup>65</sup> <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Saker/Sak/?p=63611>

<sup>66</sup> jf. Prop. 120 LS (2014-2015) kap. 14, Høringsnotat fra FIN datert 12. mai 2015 og Prop. 1 LS (2015-2016) kap. 24

<sup>67</sup> jf. Rapport fra arbeidsgruppe utsatt avregning av 18. februar 2015 kap. 1.4

---

forordninger, kan harmonisering med internasjonalt regelverk være fordelaktig for Norge fordi vi ofte har felles interesser med EU. EUs direktiver og forordninger er også retningsgivende for hva EU anser å ligge i de grunnleggende prinsipper innenfor EU og EØS-retten om fri bevegelse, ikke-diskriminering og statsstøtte, og fastsetter således indirekte grenser hvordan det norske skattesystemet kan utformes<sup>68</sup>. Innføringen av det nye systemet for innførselsmerverdiavgift i Norge gjør det norske regelverket mer likt det som gjelder for EU-landene og representerer således en (ønsket) harmonisering med internasjonalt regelverk.

Fra og med 1. januar 2017 skal således registrerte avgiftssubjekter ikke lenger betale innførselsmerverdiavgift til Tolletaten, men følge skatteprosessen for rapportering og betaling av innførselsmerverdiavgift. I det nye systemet skal innførselsmerverdiavgift forvaltes av skattemyndighetene<sup>69</sup>, dvs. Skattekontoret kan treffe vedtak om endring av fastsettelsen og til en viss grad omgjøre egne vedtak, Skattedirektoratet kan omgjøre vedtak truffet av underordnet forvaltningsorgan og Skatteklagenemnda er forvaltningsorgan i klagesaker.

## **2.5 Avgiftssubjekt ved innførsel**

Det nye systemet innebærer endringer for hvordan registrerte avgiftssubjekter gjør opp merverdiavgiften; de skal egenfastsette (selvdeklarere) innførselsmerverdiavgift som utgående avgift i egne poster i den nye «Skattemelding for merverdiavgift» (mva-meldingen), som erstatter det man tidligere kjente som omsetningsoppgaven («Alminnelig omsetningsoppgave»)<sup>70</sup>. Den samme avgiften kan fradragføres (som før) dersom varen er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten<sup>71</sup>.

I det gamle systemet var det en særlig bestemmelse om hvem som er avgiftssubjekt ved innførsel av varer i merverdiavgiftsloven § 11-2. Bestemmelsen fastslo at det var den som etter tolloven var ansvarlig for toll (tollskyldner) som var avgiftssubjekt for innførsel av varer og skulle beregne innførselsmerverdiavgift, og at merverdiavgiften skulle beregnes og oppkreves av Tollvesenet. Tollskyldneren er den som oppføres i tolldeklarasjonen som mottaker

---

<sup>68</sup> <https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/tema/toll-skatt-avgifter/id686229/>

<sup>69</sup> jf. skfvl. §§ 2-1, 1-1 bokstav f) og Prop. 38L (2015-2016) pkt. 8.2.

<sup>70</sup> jf. skfvl. § 8-3 første ledd

<sup>71</sup> jf. mval. § 8-1

---

av varene, jf. tolloven § 2-2. Betalingsplikten for innførselsmerverdiavgift var dermed direkte knyttet til den deklarerende mottakeren av varen. Tolloven §§ 2-2 til 2-5 har videre flere bestemmelser som utvider denne kretsen, eller pålegger andre enn deklarerende mottaker solidaransvar for avgiften.

Omleggingen til nytt system er lovteknisk gjennomført ved at virkeområde til mval. § 11-1 (1) 1. pkt. er utvidet til også å omfatte merverdiavgift ved innførsel av varer for avgiftssubjekter. Tidligere gjaldt den kun innenlands mva. Det hitsettes fra (ny) § 11-1 (1) : *«Avgiftssubjektet skal beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel av varer, jf. skatteforvaltningsloven §§ 9-1 og 9-2. Når andre enn avgiftssubjektet innfører varer skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll, beregne og betale merverdiavgift.»* (min understrekning)

Dette medfører at det kun er «avgiftssubjekter» som skal benytte egenfastsetting av innførselsmerverdiavgift i skatteoppgjøret. «Avgiftssubjektet» er definert som den eller de som skal være registrert i merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 1-3 (1) d) og må dermed ses i sammenheng med hvem som har plikt og rett til å registrere seg i merverdiavgiftsregisteret ifølge merverdiavgiftslovens kapittel 2<sup>72</sup>.

Endringen får dermed betydning for alle merverdiavgiftspliktige virksomheter:

- Næringsdrivende<sup>73</sup> og offentlig virksomhet (kommuner mv), herunder organisasjoner, som er mva-registrert, jf. mval. § 2-1 første ledd
- Virksomheter som er frivillig registrert som utleier av fast eiendom, jf. mval. § 2-3
- Fellesregistrerte virksomheter, jf. mval. § 2-2 tredje ledd

Reglene gjelder uavhengig av virksomhetens størrelse, bransje og selskapsform og gjelder både for norske og utenlandske virksomheter så fremt de har en aktiv mva-registrering i det norske merverdiavgiftsregisteret<sup>74</sup>. Aktiv mva-registrering

---

<sup>72</sup> Reglene skiller seg dermed fra hva som gjelder ved fjernleverbare tjenester, hvor alle næringsdrivende og offentlige virksomheter må beregne snudd avregning uavhengig av om de er avgiftspliktige eller ikke. Dette kan medføre misforståelser.

<sup>73</sup> Begrepet er ikke nærmere definert i mval. Næringsvirksomhet forutsetter normalt et visst omfang og varighet. Forståelsen av begrepet fra et avgiftsrettslig perspektiv er bl.a. drøftet i MVA-kommentaren, 5.utg vedrørende mval. § 2-1.

<sup>74</sup> Hvis de ikke er mva-registrert vil tolldeklarasjonen avvises og innførselsmerverdiavgift må betales på 'gamle måten', jf. nedenfor.

---

forutsetter at man oppfyller merverdiavgiftslovens virksomhetskrav (omsetningskrav)<sup>75</sup>. Innførsel av varer medregnes ikke som omsetning i denne sammenheng<sup>76</sup>. Dette innebærer at man ikke kan bli mva-registrert i Norge kun som følge av innførsel av varer hvis man ikke har en eller annen form for avgiftspliktig omsetning i Norge over beløpsgrensen etter mval. § 2-1.

Ifølge forarbeidene er både de som faktisk er registrert i merverdiavgiftsregisteret og de som skulle ha vært registrert omfattet av de nye reglene. Et spørsmål for seg er hvordan man i praksis løser skulle-ha-vært tilfellene; Et selskap uten en 'aktiv' mva-registrering vil som tidligere nevnt få tolldeklarasjonen sin avvist av tollvesenet i inputkontrollen dersom de ikke inntar mva-opplysninger på tolldeklarasjonen og betaler den til tollvesenet i forbindelse med grensepasseringen.

#### 2.5.1 Underenheter

Ordningen gjelder også for underenheter<sup>77</sup> som ikke selv er mva-registrert, men hvor den juridiske hovedenheten er mva-registrert<sup>78</sup>. Typisk eksempel er et selskap med flere kontorer eller avdelinger som er registrert med egne organisasjonsnummer (org.nr.) i Enhetsregisteret med tilknytning mot hovedenheten; Disse er omfattet av det nye systemet dersom hovedenheten er mva-registrert. I det gamle systemet måtte alle avdelingene i for eksempel et konsern fortolle alt på hovedenheten sitt org.nr og tollkreditnummer.

#### 2.5.2 Delte virksomheter

Det nye systemet omfatter ifølge forarbeidene<sup>79</sup> også delte virksomheter som er registrert i mva-registeret, dvs. avgiftssubjektet har både avgiftspliktig og unntatt omsetning. Delte virksomheter må beregne og rapportere innførselsmerverdiavgift på den fulle verdien av varen, og vil (som vanlig) ha begrenset fradragsrett; de har kun fradrag for den andelen av avgiften som relaterer seg til den avgiftspliktige delen av virksomheten<sup>80</sup>.

---

<sup>75</sup> Skattekontoret vil avvise søknad om mva-registrering dersom beløpsgrensene i mval. § 2-1 (1) på 50.000/ 140.000 eks. mva i avgiftspliktig omsetning i en 12 mnd periode ikke er nådd.

<sup>76</sup> jf. ordlyden i mval. § 2-1 sml. § 1-1 (1); mval. § 2-1 nevner kun omsetning og uttak, ikke innførsel.

<sup>77</sup> bedriftsenheter og såkalte organisasjonsledd

<sup>78</sup> jf. MVA-håndboka 14.utg 2018 kap. 15-10.2.3

<sup>79</sup> Prop. 1 LS (2015–2016) avsnitt 24.5.3

<sup>80</sup> Jf. mval. § 8-2 (1)

---

### 2.5.3 Fellesregistrerte virksomheter

Fellesregistrerte virksomheter anses som ett avgiftssubjekt, leverer felles mva-melding og blir solidarisk ansvarlig for oppgjøret<sup>81</sup>. Forarbeidene nevner ikke noe spesielt om hvordan de nye reglene skal forstås for slike virksomheter, og det er heller ikke publisert retningslinjer el. vedrørende dette. Siden selskapene gjennom fellesregistreringen er mva-registrerte er det naturlig å legge til grunn at slike selskap skal beregne innførselsmerverdiavgift for alle varer som innføres av virksomhetene som er omfattet av fellesregistreringen<sup>82</sup>, uavhengig av om det enkelte selskap for seg driver avgiftspliktig aktivitet<sup>83</sup>. Den fellesregistrerte virksomheten kan deretter kun fradragføre innførselsmerverdiavgift som beregnes og rapporteres for varer som skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet i fellesregistreringen<sup>84</sup>.

### 2.5.4 Kommuner mv.

Kommuner, fylkeskommuner og visse private og ideelle kompensasjonsberettigete virksomheter<sup>85</sup> som får kompensert mva-kostnader gjennom merverdiavgiftskompensasjonsordningen<sup>86</sup> er ifølge forarbeidene ikke omfattet av det nye systemet med mindre man i tillegg til kompensasjonsretten er mva-pliktig<sup>87</sup>. Det er kun kommuner mv. som også er registrert i mva-registeret for ordinær avgiftspliktig aktivitet som omfattes av den nye ordningen. Kompensasjonsberettigete virksomheter som er mva-registrert skal altså føre innførselsmerverdiavgift i mva-meldingen. Tilhørende fradrag for det beregnede avgiftsbeløpet gjøres i mva-meldingen dersom varene som innføres skal brukes i ordinær avgiftspliktig aktivitet, ev. kan de kreve kompensasjon i kompensasjonsoppgaven (innen de korte fristene som gjelder for kompensasjonskrav) dersom de ikke har fradragrett – men kompensasjonsrett – for innførselsmerverdiavgiften.

---

<sup>81</sup> jf. mval. § 2-2 tredje ledd

<sup>82</sup> For fellesregistrerte selskap vil org.nr fremstå som registrert i mva-registeret selv om dette selskapet ikke er rapporterende enhet.

<sup>83</sup> jf. reglene som gjelder for delte virksomheter.

<sup>84</sup> ev. forholdsmessig fradrag for såkalte fellesanskaffelser, jf. mval. §§ 8-1 og 8-2.

<sup>85</sup> Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 108 § 2

<sup>86</sup> Ordningen har som formål å motvirke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet mellom slike selskapers egenproduksjon og deres kjøp av varer og tjenester fra privat sektor.

<sup>87</sup> jf. Prop. 1 LS (2015–2016) avsnitt 24.5.3



---

### 2.5.5 Virksomheter som ikke er mva-registrert

For virksomheter (offentlige og private) som ikke er mva-registrert er det ingen endring i regelverket<sup>88</sup>. De skal dermed fortsatt betale alle avgiftene til den som frakter varen for dem (speditør) eller til Tollvesenet i forbindelse med tolldeklarereringen<sup>89</sup>. Dette vil eksempelvis gjelde privatpersoner, men også næringsdrivende som driver virksomhet som er unntatt fra avgiftsplikt<sup>90</sup>. Det antas forutsetningsvis at utenlandske virksomheter som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge heller ikke er omfattet av de nye reglene dersom de kun er registrert gjennom den forenklede registreringsordningen<sup>91</sup>, siden de i slike tilfeller ikke anses som et registrert avgiftssubjekt<sup>92</sup>.

---

<sup>88</sup> jf. henvisningen til tolloven i § 11-1 første ledd annet punktum inntatt ovenfor.

<sup>89</sup> Tolldeklarasjonen anses som skattemelding etter sktfvl. § 8-3 for dem

<sup>90</sup> jf. Dyrnes, C. A., & Mikelsen, A. B. (2017). Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv. Oslo: Gyldendal juridisk kap. 9.4.2

<sup>91</sup> VOES (Value Added Tax on Electronic Services)

<sup>92</sup> jf. mval. § 14-4 og kommentarene til denne bestemmelsen i MVA-håndboka 14. utg 2018

---

## 3 Konsekvenser av det nye systemet for innførselsmerververdiavgift

### 3.1 Innføring av skattemelding for merverdiavgift (mva-melding)

Det man kjenner som omsetningsoppgave i tidligere merverdiavgiftslov har som følge av det nye systemet blitt endret til det man kaller skattemelding for merverdiavgift (mva-melding)<sup>93</sup>. Den nye mva-meldingen har flere poster enn før<sup>94</sup>; Noen av postene er helt nye, noen er oppsplittet og noen er endret i forhold til den gamle omsetningsoppgaven<sup>95</sup>. Den største endringen er at mva-meldingen skal spesifisere merverdiavgift knyttet til innførsel av varer. Det er opprettet egne nye poster for rapportering av grunnlaget for beregning av innførselsmerververdiavgift og selve avgiften<sup>96</sup>.

Innføringen av ny mva-melding innebærer at rutiner og regnskaps- og fortollingssystemer må tilpasses slik at det er mulig å innrapportere mva-meldingen riktig (nye kontoer og mva-koder).

All tolldeklarerert innførsel (som finnes i regnskapet) skal rapporteres i mva-meldingen ut fra hvilken avgiftssats som gjelder for de aktuelle varene. Innførselsmerververdiavgift føres både som utgående og inngående avgift (forutsatt fradragsrett) i den samme mva-meldingen. Skattedirektoratet har tatt standunkt til at all (deklarasjonspliktig) innførsel omfattet av kapittel 7 i merverdiavgiftsloven skal føres i mva-meldingen<sup>97</sup>. Det betyr at all innførsel (selv om den er unntatt/fritatt etter mval. kapittel 7) skal opplyses om i mva-meldingen<sup>98</sup>. Dette innebærer at man også må bokføre fritatt/unntatt innførsel for å få grunnlaget med på mva-meldingen. Før trengte man ikke foreta seg noe ekstra i slike tilfeller – for

---

<sup>93</sup> Bestemmelsen om rapportering i mva-meldingen følger av den nye skatteforvaltningsloven § 8-3. Den bygger på de tidligere bestemmelsene om omsetningsoppgaven i merverdiavgiftsloven §§ 15-1 og 15-6, men er litt mindre detaljert. De mer tekniske sidene og detaljer er nå regulert i forskrift, jf. forskriftsbestemmelse i sktflv. § 8-15.

<sup>94</sup> 19 mot tidligere 11.

<sup>95</sup> Se vedlegg 1 for eksempel på den nye mva-meldingen

<sup>96</sup> Dersom innførselsmerververdiavgift hadde blitt tatt med i de alminnelige postene for utgående og inngående mva ville det gi et uriktig bilde og uriktig statistikk over innenlands omsetning. Det er også formålstjenlig med egne poster for at dette området skal kunne kontrolleres særskilt.

<sup>97</sup> jf. Skattedirektoratets spørsmål og svar av 16.06.2017 (publ. på sticos.no)

<sup>98</sup> Varer som er unntatt/fritatt fra både melde- og fremleggelsesplikt etter toll. § 3-1 og deklarasjonsplikt etter toll. § 4-10 skal imidlertid ikke innberettes i mva-meldingen (feks tollfritak/fritak for innførselsmerververdiavgift for olje og andre petroleumsprodukter fra norsk kontinentalsokkel<sup>98</sup> eller de fleste varer under kr 350).

---

var det ingen innførselsmerverdiavgift til betaling var det heller aldri snakk om eventuell fradragsrett.

Mva-meldingen har tre poster som gjelder innførselsmerverdiavgift for varer:

- Post 9 gjelder for innførsel av varer med ordinær avgiftssats (25%)
- Post 10 gjelder for innførsel av næringsmidler (15%)
- Post 11 gjelder for fritatt/unntatt innførsel (0%)

Både avgiftsgrunnlaget og avgiftsbeløpet skal rapporteres på mva-meldingen. Fradrag gjøres i hhv post 17 (25%) og 18 (15%) dersom det er fradragsrett for anskaffelsen.

### **3.2 Ny oversikt over tolldeklarasjoner i Altinn**

I forbindelse med innføringen av det nye systemet er det tilgjengeliggjort en deklarasjonsoversikt<sup>99</sup> på Altinn som viser alle godkjente tolldeklarasjoner som er registrert i TVINN på virksomhetens organisasjonsnummer<sup>100</sup>. Oversikten gjøres tilgjengelig andre virkedag etter en avsluttet måned<sup>101</sup>. Formålet med oversikten er å gi selskapet et overblikk over importene som er registrert på selskapet i perioden slik at man kan sjekke om virksomheten har mottatt alle tolldeklarasjonene. Den er alltid tilgjengelig i Altinn (slettes ikke)<sup>102</sup>.

For å motta tolldeklarasjonsoversikten automatisk må man ha sluttbrukerrolle som regnskapsfører (med eller uten signeringsrettighet), regnskapsmedarbeider eller revisormedarbeider i Altinn<sup>103</sup>. Disse rollene er bl.a. forhåndstildelt til den som er registrert som daglig leder, styreleder/styremedlem, regnskapsfører og revisor i Enhetsregisteret, og kan eventuelt delegeres videre (av daglig leder eller styreleder) til andre<sup>104</sup>.

---

<sup>99</sup> Se vedlegg 3 for eksempel på en deklarasjonsoversikt

<sup>100</sup> viser alle (godkjente) deklarasjoner som oppgir virksomheten som varemottaker i deklarasjonens rubrikk 8 og har ekspedisjonsdato foregående måned. Kommer i PDF-format og i XML-format.

<sup>101</sup> for eksakte datoer, se toll.no.

<sup>102</sup> [https://www.toll.no/no/bedrift/import/tolldeklarasjonsoversikt/formater\\_deklarasjonsoversikten/](https://www.toll.no/no/bedrift/import/tolldeklarasjonsoversikt/formater_deklarasjonsoversikten/)

<sup>103</sup> <https://www.altinn.no/skjemaoversikt/tolldirektoratet/tolldeklarasjonsoversikten/>

<sup>104</sup> <https://www.altinn.no/hjelp/skjema/alle-altinn-roller/>

---

Man skal ikke betale tolldeklarasjonsoversikten. Før fikk man merverdiavgiften fakturert fra speditør eller i tollfaktura/kontoutdrag for tollkreditt i Altinn. Tolldeklarasjonsoversikten er imidlertid kun et sammendrag av deklarasjoner, ikke en faktura.

Oversikten sendes ut månedlig til alle virksomheter som er registrert i Enhetsregisteret (ikke bare mva-registrerte) som har hatt import, eksport eller rettinger av deklarasjoner i perioden. Dersom organisasjonsnummeret har tilknyttede bedrifter (BEDR) i Enhetsregisteret får man en deklarasjonsoversikt per BEDR<sup>105</sup>. Private selskaper har minst ett hovedorg.nr og ett bedriftsnummer. Dersom det er deklarerert på en bedriftsenhet, blir det altså utarbeidet egen oversikt for hver underenhet. Deklarasjonsoversiktene blir imidlertid sendt til hovedenheten, altså til den overordnede virksomhetens meldingsboks i Altinn. Man får dermed nå muligheten til å skille på hva som innfortolles på hovedenheten og underenheten. Mor og datter i konsern er egne rettssubjekter (ikke knyttet i Enhetsregisteret), og datteren er altså ikke en underenhet. Datteren står dermed på egne bein med mindre mor og datter er fellesregistret<sup>106</sup>. Fellesregistrerte virksomheter må sjekke alle sine organisasjonsnumre<sup>107</sup>.

Deklarasjonsoversikten viser informasjon som kan være til hjelp for utfylling av mva-meldingen. For hver deklarasjon vises statistisk verdi og totalt avgiftsbeløp for toll og særavgifter. Begge disse kolonnene skal med i beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift. Men deklarasjonsoversikten gir ikke opplysninger om hvilken avgiftssats som gjelder for varen (dette må importøren vite eller finne ut av), og skiller ikke ut statistisk verdi mv. for varer med ulik avgiftssats. Så hvis man har varer som omfattes av ulike avgiftssatser, må man bruke innførselsdeklarasjonen med grunnlagsdokumenter for å få nok opplysninger til å beregne avgiften. Det kan likevel være praktisk å bruke deklarasjonsoversikten (XML-formatet) som utgangspunkt for beregningen og dokumentasjonen, og legge til ekstra linjer og summeringer der man trenger det.

---

<sup>105</sup> [https://www.toll.no/no/bedrift/import/tolldeklarasjonsoversikt/formater\\_deklarasjonsoversikten/](https://www.toll.no/no/bedrift/import/tolldeklarasjonsoversikt/formater_deklarasjonsoversikten/)

<sup>106</sup> Jf. mval § 2-2 (3)

<sup>107</sup> <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/avgifter/mva/import/beregne/>

---

Oversikten kan videre brukes for avstemming mot faktura og tolldeklarasjoner; bl.a. fullstendighetskontroll av tolldeklarasjonene (kontrollere at du har mottatt alle tolldeklarasjonene for de varene du har kjøpt/importert), at det bare er oppgitt varer som du har kjøpt (ved at du har en matchende varekjøpsfaktura) samt at opplysningene er riktige ift bestilling og faktura (antall varer, beløp, varekode mv er riktig). Hvis det er noe feil skal dette rettes og fremkommer som en omberegning på deklarasjonsoversikten. Manglende oppføringer i deklarasjonsoversikten kan ha sin naturlige forklaring i at varene er deklarerert på feil mottaker, at varene ikke er fortollet enda eller at tolldeklarasjonen er godkjent i måneden etter og således vil vises på neste måneds oversikt.

### ***3.3 Egenfastsettelse av innførselsmerverdiavgift***

En av hovedproblemstillingene for mange mva-registrerte virksomheter i det nye systemet er at avgiftsgrunnlaget og utregningen av innførselsmerverdiavgift ikke står på tolldeklarasjonen lengre og heller ikke blir fakturert eller trukket over tollkreditten. Tolldeklarasjonens avgiftsberegning ble i det gamle systemet gjort automatisk i rubrikk 47 i tolldeklarasjonen, hvor avgiftskoden (MV for merverdiavgift), avgiftssatsen og beløpet fremkom. Grunnlaget for merverdiavgiften baserte seg på tollverdien fra rubrikk 46 som var satt sammen av fakturert valuta og totalbeløp i rubrikk 22 sammenholdt med deklarerert frakt/forsikring frem til norsk grense fra rubrikk 12 (gitt at dette ikke allerede inngår i fakturert beløp jf. leveringsvilkår/Incoterms i rubrikk 20) og justerte seg automatisk med eventuelle øvrige innførselsavgifter og toll i rubrikk 47. Selve avgiften ble deretter beregnet automatisk basert på om varenummeret oppgitt i rubrikk 33 var tilknyttet høy eller lav sats. Merverdiavgiften ble fakturert fra speditør (dersom de hadde lagt ut) eller i tollfaktura/kontoutdrag for tollkreditt i Altinn. Som en konsekvens av det nye systemet må mva-registrerte virksomheter selv samle nødvendige opplysninger for å beregne (egenfastsette) korrekt innførselsmerverdiavgift fordelt på de ulike satsene som de skal bokføre, dokumentere, innberette og betale til Skatteetaten etter de fristene som gjelder for innenlands mva.

Merverdiavgiftsopplysningene som nå ikke fremkommer av tolldeklarasjonen lenger kunne gitt beregningsstøtte for deklaratant og importør og det ville gjøre mindre inngrepen i rutinene selskapet hadde for beregning og bokføring av

---

innførselsmerverdiavgift om opplysningene fortsatt fremkom i rubrikk 47 (selv om de skal rapporteres inn over mva-meldingen).

Beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift settes fortsatt sammen av opplysninger fra tolldeklarasjonen<sup>108</sup> med underbilag. Tolldeklarasjonen er dermed et viktig hjelpemiddel for beregningen. Deklarerer man varene selv lages tolldeklarasjonen i TVINN. Bruker man speditør, skal de ha rutiner på å sende deklarasjoner og underbilag. Den avgiftspliktige må påse at tolldeklarasjonene inneholder korrekte opplysninger om forsendelsen, herunder om opplysninger om verdi, fraktkostnader, forsikringer mv., og samsvarer med fakturaer fra vareleverandør, speditør mv. Mangler man dokumentasjon må man kontakte deklaratanten og etterlyse det man trenger.

Faktura fra leverandør kan ikke benyttes som beregningsgrunnlag pga. potensiell kursforskjell mellom faktura og tolldeklarasjon<sup>109</sup>, samt at tollverdien kan inkludere flere kostnader enn leverandørfakturaen tilsier (bl.a. forsikring, gebyrer, frakt mv.). Varefaktura fra utlandet er imidlertid bestemmende når man skal ta stilling til hvilke merverdiavgiftsregler som gjelder for innførselen (avgiftsplikt og avgiftssats), og for å avgjøre om virksomheten har fradragsrett for innførselsmerverdiavgift. Når dette er avklart kan leverandørfakturaen bokføres som kostnad i regnskapet, men det er altså ikke den som skal rapporteres i mva-meldingen.

Som hovedregel vil merverdiavgiftsgrunnlaget tilsvare (1) statistisk verdi på tolldeklarasjonen, (2) tillagt ev. toll og andre avgifter som særavgifter;

Statistisk verdi på tolldeklarasjonen (1) er en samlet verdi på innførselen i norske kroner definert av Statistisk sentralbyrå til CIF-type (Cost Insurance Freight) verdi. Det vil si varens verdi ved norsk grense inklusive de omkostninger som er forbundet med leveringen av varen frem til grensen, hovedsakelig transportomkostninger og forsikring<sup>110</sup>. Statistisk verdi finner man i tolldeklarasjonens rubrikk 46. Statistisk verdi ofte er lik tollverdien, men ikke

---

<sup>108</sup> Se vedlegg 2 for eksempel på tolldeklarasjon

<sup>109</sup> Valutakurs på tolldeklarasjonen følger ukentlige valutakurser som publiseres av Tolletaten

<sup>110</sup> <https://www.ssb.no/a/metadata/conceptvariable/vardok/2986/nb>

---

alltid<sup>111</sup>. Man må altså foreta en vurdering av om statistisk verdi gir riktig uttrykk for tollverdien. Har man en ordinær innførsel med prosedyrekode 40 (som er det vanligste), er statistisk verdi lik tollverdi.

Toll og særavgifter mv (2) som man skal plusse på finner man i rubrikk 47 hvis det er relevant. Det kan være flere varelinjer på en deklarasjon, og disse kan ha forskjellige satser, avgifter og prosedyrekoder. I så tilfelle må man beregne mva-grunnlaget for hver varelinje for seg.

Selve beregningen av merverdiavgiften gjøres ved at man multipliserer merverdiavgiftsgrunnlaget med riktig avgiftssats. Innførselsmerverdiavgift skal beregnes med den avgiftssatsen som gjelder for de aktuelle varene, dvs. 25% (ordinær sats), 15% (næringsmidler) og 0% (fritak/unntak)<sup>112</sup>.

Oppsummert står man (normalt sett) overfor følgende regnestykke:

Varens innkjøpspris (fakturert valuta med tollvesenets omregn kurs i rubrikk 22)<sup>113</sup>  
 + transportomkostn og forsikring som ikke inngår i fakturert beløp (rubrikk 12)  
 = Tollverdi (statistisk verdi i rubrikk 46)  
 + ev. toll og andre avgifter (rubrikk 47)  
 = Grl. innførselsmerverdiavgift  
 x riktig avgiftssats  
 = Innførselsmerverdiavgift

Beregningsgrunnlaget (grl. innførselsmerverdiavgift) og avgiften (innførselsmerverdiavgift) benyttes til bokføring i regnskapssystemet og innberetning av mva-melding i Altinn. Det er ekspedisjonsdato på tolldeklarasjonen som bestemmer hvilken termin man skal bokføre og innberette innførselsmerverdiavgift<sup>114</sup>. Ekspedisjonsdatoen er den datoen Tolletaten registrerer varen som kommer til landet. Dette er ikke det samme tidspunktet som

---

<sup>111</sup> Unntak gjelder dersom man har ordinær innførsel fra Svalbard (41), for kunstverk, tanntekniske arbeider m.m. (49) og gjeninnførsel etter reparasjon eller bearbeiding (63, 64, 66 og 68), jf. toll.no

<sup>112</sup> Satsene følger av stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2018 §§ 2 og 3

<sup>113</sup> Forutsetter at det ikke foreligger grunner til at man ikke kan ta utgangspunkt i innkjøpsprisen.

<sup>114</sup> jf. mval. § 15-9 og Prop. 1 LS (2015–2016) avsnitt 24.5.1

---

tolldeklarasjonsoversikten i Altinn er publisert. Man kan heller ikke bruke dato på underliggende leverandørfaktura for bokføring og rapportering av innførselsmerverdiavgift. Dersom det tar tid å innhente tolldeklarasjoner eller av en annen grunn bokføringen av innførselsmerverdiavgift gjøres senere enn periodeslutt skal likevel riktig termin benyttes for innberetting. Bruker man tollagerordningen forskyves fortollingstidspunktet til varene tas ut derfra, dvs. at man skal beregne innførselsmerverdiavgift den terminen varene tas ut fra tollageret.

Skatteetaten utførte en kontroll og analyse av innrapportert innførselsmerverdiavgift for første termin 2017, hvor resultatet viste mange avvik dog slik at de fleste feilene gjaldt relativt enkle forhold<sup>115</sup>. Et av de typiske feilene som ble avdekket flest ganger gjaldt tidfestingen av innførselsmerverdiavgiften, altså hvilken termin avgiften skal tas med i. Videre ble det avdekket en del tilfeller hvor deklarasjonsoversikten er benyttet for beregningen av innførselsmerverdiavgift uten at man har hensyntatt begge kolonnene<sup>116</sup> som danner grunnlaget for avgiften.

### **3.4 Redusert bruk av tollkreditt**

Siden det fra 2017 ikke er mva på tolldeklarasjonen til mva-registrerte virksomheter lenger, er det ikke lenger noe mva-beløp å belaste tollkreditten med. I forarbeidene til de nye reglene er det uttalt at en konsekvens av det nye systemet er at det dermed ikke lenger er behov for mva-registrerte næringsdrivende å ha tollkredittkonto<sup>117</sup>. Dette er noe upresist, fordi mange selskaper fortsatt vil bruke tollkreditten til å betale toll og særavgifter<sup>118</sup>. Mange vil dermed fortsatt ha behov for tollkredittkontoen, men innføringen av nytt system medfører redusert bruk av tollkreditten.

Dersom tollkredittkontoen ikke brukes over en lengre periode, kan den bli stengt automatisk. Stengingen av ubenyttet tollkreditt i forbindelse med det nye systemet startet 1. desember 2017<sup>119</sup>. Når det ikke er avgifter å betale, skal man bruke

---

<sup>115</sup> <https://www.rsm.global/norway/nb/news/innforselsmerverdiavgift-unnga-typiske-feil>

<sup>116</sup> Toll og særavgifter er angitt i egen kolonne og må legges til for å få det totale mva-grunnlaget

<sup>117</sup> jf. Prop. 1 LS (2015–2016) avsnitt 24.5.1

<sup>118</sup> For eksempel for næringsmidler og tekstiler

<sup>119</sup> <https://www.toll.no/no/verktoy/regelverk/nytt-fra-direktoratet/bruk-av-betalerkode-blank---stenging-av-tollkreditt/>



---

'blank' betalerkode ved deklareringsen i tolldeklarasjonens rubrikk 48. Dette betyr at programvareleverandører eller virksomheter som har egenutviklet programvare som kommuniserer med TVINN, må legge til rette for dette i fortollingssystemet (når sum av toll og avgifter på deklarasjonen er null). Man kan søke om en gjenåpning av tollkreditten hvis man fortsatt trenger den til å betale toll og særavgifter. Ved eventuell gjenåpning får man samme tollkreditnummer<sup>120</sup>.

### ***3.5 Tilpasning av avgiftsregnskapet - bokføring***

Selskapene har måttet tilpasse avgiftsregnskapet til den nye mva-meldingen som er mer detaljert og med flere poster. Selskapet har måttet sørge for at regnskapssystemet er oppdatert og satt opp med nye konti og mva-koder og det er endringer i rutiner og arbeidsprosesser knyttet til bokføringen.

Innføringen av det nye systemet for innførselsmerverdiavgift medfører at mva-grunnlaget må bokføres slik at det kan rapporteres i mva-meldingen. Innførselen er ikke en regnskapsmessig kostnad, men må bokføres for å rapporteres i mva-meldingen. Dette forutsetter endringer i bokføringsforskriften knyttet til spesifisering av merverdiavgift; tidligere var det kun inngående (fradragsberettiget) innførselsmerverdiavgift som var en del av selskapets mva-regnskap, men nå skal også den utgående avgiften spesifiseres særskilt.

Regnskapet skal ifølge (de foreslåtte) bokføringsreglene spesifisere følgende (per konto og totalt)<sup>121</sup>:

- Grunnlaget for fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift (per avgiftssats)
- Grunnlaget for beregning av innførselsmerverdiavgift (per avgiftssats)
- Grunnlag knyttet til innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av.

Bokføringsreglene bestemmer ikke hvordan man skal ivareta spesifikasjonskravene, så det er opp til den enkelte hvordan man innretter

---

<sup>120</sup> jf. Skattedirektoratets spørsmål og svar av 16.06.2017 (publ. på sticos.no)

<sup>121</sup> jf. bokføringsloven § 5 annet ledd nr. 1 og (ny) bokføringsforskrift § 3-1 første ledd nr. 8 sml. høringsnotat om endringer i bokføringsforskriften av 11. mai 2016

---

bokføringen for å oppfylle kravene. God bokføringsskikk GBS 9<sup>122</sup> ble oppdatert som følge av ny mva-melding og inneholder forslag til rutiner.

For å kunne rapportere innførselen i mva-meldingen korrekt må man i bokføringen av grunnlaget bruke egne behandlingkoder (mva-koder) eller blindkontoer, ev. en kombinasjon<sup>123</sup>. Skatteetaten, systemleverandører og bransjeorganisasjoner har etter anbefaling fra OECD utviklet standard dataformatet SAF-T (Standard Audit File Tax) for eksport/import av regnskapsdata. Man må derfor legge opp til å kunne rapportere standardiserte MVA-koder som følger dette standard dataformatet. Formatet er frivillig frem til bokføringsperioden som starter 1.januar 2020<sup>124</sup>. SAF-T inneholder egne koder relevant for innførselsmervdiavgift som er tilpasset den nye mva-meldingen<sup>125</sup>. I SAF-T er det også opprettet nye kostnadskontoer og motkontoer (i standard kontoplan) for grunnlag innførselsmervdiavgift for de som benytter rene kontoer.

Bokføring av inngående faktura for kjøp fra utlandet og grunnlaget for innførselen må bokføres hver for seg slik at periodiseringen og grunnlaget blir riktig. Kjøpet fra utlandet bokføres som kostnad i regnskapet basert på fakturadato på leverandørfakturaen<sup>126</sup>. Innførselen (mva-grunnlag og mva) skal bokføres basert på ekspedisjonsdato på tolldeklarasjonen. Posteringene av varekjøpet fra utlandet og den tilhørende innførselen kan falle i to forskjellige perioder dersom det er stort sprik mellom fakturadato og ekspedisjonsdato på tolldeklarasjonen. Sammenholdt med at det kan være kursforskjell mellom faktura og tolldeklarasjon, og at tollverdien kan inkludere flere kostnader enn leverandørfakturaen tilsier (bl.a. forsikring, gebyrer, frakt mv.), kan ikke varekjøpsfakturaen benyttes som bokføringsbilag for innførselsmervdiavgift.

---

<sup>122</sup> GBS 9 *Spesifikasjon av grunnlaget for inngående mervdiavgift ved innførsel av varer, samt dokumentasjons- og oppbevaringskrav*

<sup>123</sup> Se praktiske eksempler på hvordan bokføringen kan gjøres i vedlegg 5

<sup>124</sup> <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/rutiner-regnskap-og-kassasystem/saf-t-regnskap/>

<sup>125</sup> Hjemmelen til å fastsette standardformatet følger av bokføringsforskriften § 7-8 annet ledd. Se vedlegg 4 for utdrag fra SAF-T relevant for innførselsmervdiavgift.

<sup>126</sup> jf. bokføringsforskriften § 5-5-1 første ledd

---

I det gamle systemet kunne man bruke kontoutskriftene fra Altinn som bokføringsbilag, men det kan man ikke lenger siden man selv skal beregne grunnlaget ut fra opplysningene i tolldeklarasjonen. Ifølge GBS 9 kan man bruke deklarasjonsoversikten fra Altinn dersom man kun har ordinær innførsel av varer med en avgiftssats i perioden.

Grunnlaget for innførselsmerverdiavgift må minst bokføres per mva-termin<sup>127</sup>. Men siden deklarasjonsoversikten kommer månedlig vil det være naturlig å bokføre hver måned. GBS 9 angir at man kan bokføre grunnlag og innførselsmerverdiavgift samlet for en måned og bruke den siste datoen i den måneden deklarasjonene er datert som dokumentasjonsdato. Det er altså ikke noe krav om at grunnlaget må bokføres per transaksjon eller per tolldeklarasjon. Selve beregningen av grunnlaget må imidlertid kunne dokumenteres per tolldeklarasjon (jf. nedenfor) selv om bokføringen skjer samlet.

### ***3.6 Nye dokumentasjonskrav for innførselsmerverdiavgift***

Som følge av det nye rapporteringssystemet for innførselsmerverdiavgift skal grunnlaget for beregning av utgående innførselsmerverdiavgift ved innførsel av varer og eventuelle toll og særavgifter, samt grunnlaget for innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av, dokumenteres særskilt<sup>128</sup>. Slik særskilt dokumentasjon kan ta utgangspunkt i tolldeklarasjonsoversikten, ev. at man bruker en annen oppstilling, og skal vise både beregningsgrunnlaget og selve avgiftsbeløpet per avgiftssats per tolldeklarasjon<sup>129</sup>. GBS 9 inneholder forslag til nye rutiner, herunder hvordan man kan sikre oppfyllelse av bokføringsregelverkets krav til sporbarhet/kontrollspor<sup>130</sup>. Tolldeklarasjonen (med

---

<sup>127</sup> jf. krav til spesifikasjon av merverdiavgift per termin.

<sup>128</sup> jf. foreslått forskriftsendring av bokføringsforskriften § 5-5-2 i høringsnotat om endringer i bokføringsforskriften av 11. mai 2016 og GBS 9

<sup>129</sup> Beregningsgrunnlaget må altså dokumenteres per tolldeklarasjon selv om det ikke er krav om at man må bokføre merverdiavgift ved vareinnførselen per tolldeklarasjon.

<sup>130</sup> jf. bokføringsloven § 4 nr. 7 og § 6. Det kan være komplisert å få tolldeklarasjoner og mva-melding til å korrespondere 1-1 med det nye systemet nå som ikke mva-opplysningene står direkte på hver enkelt tolldeklarasjon (rubrikk 47). Sporbarhet mellom særskilt dokumentasjon (beregningen) og tolldeklarasjon kan ifølge GBS 9 sikres gjennom kontrollspor fra oppstillingen til deklarasjonen (hvor man kan ta utgangspunkt i tolldeklarasjonsoversikten, der det allerede fremgår tolldeklarasjonens dato og ekspedisjons-/løpenummer). Sporbarhet mellom grunnlagsdokumenter (faktura mv) og tolldeklarasjon kan sikres ved at man har en referanse (som kontrollspor) fra deklarasjonen til fakturaen, eller at man rent faktisk oppbevarer en kopi av fakturaen sammen med tolldeklarasjonen. Oppstillingen som dokumenterer beregningen av innførselsmerverdiavgift kan da i ettertid kontrolleres mot deklarasjonene og salgsdokumentene.

---

tilhørende grunnlagsdokumenter)<sup>131</sup> er fortsatt en del av primærdokumentasjonen for innførselsmerverdiavgift fordi det er der man henter opplysningene som ligger til grunn for å beregne avgiften.

Det er et utvidet oppbevaringskrav for regnskapsmateriale knyttet til innførsel i forhold til det generelle oppbevaringskravet på fem år i Bokføringsloven<sup>132</sup>. Tolldeklarasjoner, grunnlagsdokumenter (alle relevante dokumenter ifm kjøp av varene, som kontrakter, fakturaer, transportdokumenter, betalingsdokumenter mv) og den særskilte dokumentasjonen (beregning av grunnlaget for innførselsmerverdiavgift/oppstillingen) skal oppbevares i 10 år etter utgangen av det året deklarasjonen ble mottatt av tollmyndighetene<sup>133</sup>. For å skille fakturaer som gjelder varekjøp fra utlandet fra andre varekjøpsfakturaer, kan man for eksempel bruke en egen bilagsnummerserie ved arkivering.

### ***3.7 Deklarert mottaker – utvalgte typetilfeller***

I det nye systemet er avgiftsplikten for innførselsmerverdiavgift ikke lengre direkte knyttet til den deklarerende mottakeren av varen, men til 'avgiftssubjektet som innfører varer' ifølge ordlyden i den nye mval. § 11-1 (1) 1. pkt.

Varemottaker skal likevel fortsatt angis på tolldeklarasjonen med organisasjonsnummer (rubrikk 8) i forbindelse med fortolling, og den deklarerende mottakeren av varen blir tollskyldner<sup>134</sup>. Dette skal normalt stemme med papirene (faktura og evt. fraktdokumenter) som blir sendt med varene fra utlandet. Det er adgang til å la seg representere ved fortolling, dvs. at en annen oppføres som deklarerende mottaker, og denne vil da være tollskyldner. Den som blir representert vil i slike tilfeller etter tollregelverket også være tollskyldner<sup>135</sup>.

Ifølge Toll-ABC<sup>136</sup> kan hvem som helst (fortsett) deklarerer seg som mottaker ved en fortolling. Det er dermed i praksis ikke noen begrensning i hvem som kan fortolle en vare i sitt navn; både norske og utenlandske selskaper eller privatpersoner kan dermed deklarerer som mottaker i en tolldeklarasjon, uavhengig av om de har en spesiell tilknytning eller eierskap til varen.

---

<sup>131</sup> jf. bokføringsforskriften § 5-5-2

<sup>132</sup> jf. bokføringsloven § 13 annet ledd.

<sup>133</sup> jf. Tollforskriften § 4-12-1

<sup>134</sup> jf. toll. § 2-2 første ledd

<sup>135</sup> jf. toll. § 2-2 annet ledd.

<sup>136</sup> Kommentarer til § 4-20 Fortolling (<https://www.toll.no/no/verktoy/regelverk/tollabc/4/4-20/>)

---

Kjøpsrettslig levering vil dermed også være uten betydning for hvem av kjøper og selger i en transaksjon som kan håndtere innførselen og stå som varemottaker på tolldeklarasjonen<sup>137</sup>.

Det er ifølge nyere juridisk litteratur fremdeles selskapet som er oppgitt på innførselsdeklarasjonen som normalt er forpliktet til å innberette og betale innførselsmerverdiavgiften, og som også vil være den eneste som er legitimert til å gjøre fradrag for avgiften<sup>138</sup>. Skattedirektoratet presiserer også i den nyeste utgaven av MVA-håndboka at det ikke er noe krav for avgiftsplikten at den registrerte næringsdrivende er 'reell vareeier' ved innførselen<sup>139</sup>. Man kan således være avgiftssubjekt for innførselsmerverdiavgift og ta med innførselsmerverdiavgift i egen mva-melding selv om man ikke har eiendomsrett til varen<sup>140</sup>. Skattedirektoratet nevner følgende typetilfeller:

- Mva-registrert konsernselskap som innfører en vare for et annet (ikke mva-registrert) selskap i konsernet (m.a.o. søsterselskap)
- Et morselskap som innfører en vare for et datterselskap som ikke er mva-registrert
- En underenhet i et selskap som har en egen mva-registrering
- En representant som forestår innførselen for reell vareeier (deklaranter har imidlertid en egen rubrikk i tolldeklarasjonen)
- En norsk leietaker som innfører en utenlandsk eid vare
- En norsk varereparatør som innfører en vare som skal repareres for utenlandsk oppdragsgiver

For at en annen en 'vareeier' skal oppnevnes som varemottaker og ta med innførselen på sin mva-melding forutsetter Skattedirektoratet at det er en realitet i at det er dette avgiftssubjektet som forestår innførselen. Det utdypes ikke nærmere hva som konkret menes med dette. Det kan synes som at Skattedirektoratet legger

---

<sup>137</sup> Se konkrete utvalgte typetilfeller/eksempler på problemstillinger nedenfor.

<sup>138</sup> jf. Dyrnes, C. A., & Mikelsen, A. B. (2017). Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv. Oslo: Gyldendal juridisk kap. 10.6.1

<sup>139</sup> jf. MVA-håndboka 14.utg 2018 kap 11-1.2 og 15-10.2.3

<sup>140</sup> Skattedirektoratet har videre i prinsipputtalelse av 07. mars 2018 om Faglige avklaringer mv. knyttet til innførselsmerverdiavgiften kommentert at det ikke er noen bokføringsmessige utfordringer knyttet til et slikt standpunkt. De påpeker at grunnlagene for merverdiavgift i regnskapet ikke hentes fra kostnads- eller balansekontoeer i regnskapet, men ved hjelp av særskilte behandlingskoder eller hjelpekontoeer som er opprettet med det formål å få grunnlagene med i skattemelding for merverdiavgift og i spesifikasjon av merverdiavgift.

---

til grunn at det riktige avgiftssubjekt må deklarerer som mottaker og dermed blir avgiftspliktig for innførselsmerverdiavgiften<sup>141</sup>. Hvem som oppnevnes som varemottaker vil uansett ha betydning for hvem som er legitimert til å bruke fradragsretten. Man vil bli møtt med fradragsnekt etter mval. § 8-1 dersom avgiften ikke anses å være til bruk i selskapets registrerte virksomhet.

### 3.7.1 *Bruk av speditør*

Det er vanlig å bruke en speditør for fortolling av varer. Tidligere kunne speditørene legge ut merverdiavgiften ved importen, men det kan de ikke gjøre for mva-registrerte importører etter den nye ordningen; Ifølge den nye mval. § 11-1 (1) er det «avgiftssubjektet» som plikter å beregne og rapportere innførselsmerverdiavgiften gjennom selvdeklarerer. Det er imidlertid presisert i bestemmelsen 2. pkt at «når andre enn avgiftssubjektet innfører varer, skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll (tollskyldneren), beregne og betale merverdiavgift». Ifølge tollregelverket (jf. ovenfor) kan speditør eller annen medhjelper oppnevnes som deklaratant og dermed bli tollskyldner. I teorien er det altså ingen hindringer i regelverket at speditøren angis som mottaker på tolldeklarasjonen. Skattedirektoratet har også uttalt at (det fortsatt er slik at) en medhjelper (speditør) etter tollreglene kan opptre som deklaratant (deklarerer varen i sitt eget navn)<sup>142</sup>. Det står heller ingen ting i forarbeidene til de nye reglene om innførselsmerverdiavgift om at det skal være noen endringer knyttet til hvem som kan angis som deklaratant på tolldeklarasjonen. Dette må bety at det nye rapporteringsregime vil gjelde i alle tilfeller hvor deklaratert mottaker er mva-registrert (og dermed også for speditører). Deklaranter har imidlertid en egen rubrikk i tolldeklarasjonen (rubrikk 14) som det er (mer) naturlig å bruke.

Tolldeklarasjonen tjener imidlertid som dokumentasjon på at varen er importert fra utlandet og dersom speditøren står som deklaratert mottaker vil det kunne vanskeliggjøre kontrollen av importene som har funnet sted. Riktig avgiftssubjekt bør også stå som varemottaker for at man skal kunne være legitimert til å bruke fradragsretten. Dersom en medhjelper (speditør) står som mottaker på tolldeklarasjonen vil han være den eneste som er legitimert til å gjøre fradrag.

---

<sup>141</sup> Dette er et stort spørsmål om forståelsen av reglene om avgiftssubjekt og tollskyld som ikke vurderes nærmere i denne oppgaven.

<sup>142</sup> Inntatt som et av de praktiske eksemplene om tilfeller hvor varemottaker ikke er reell vareeier i MVA-håndboka 14.utg 2018 pkt. 15-10.2.3

---

Speditøren kan da bli møtt med fradragsnekt fordi avgiften ikke er til bruk i hans registrerte virksomhet. I slike tilfeller kan man rette oppmottakerfeltet i tolldeklarasjonen for at riktig avgiftssubjekt skal bli legitimert til å bruke fradragsretten<sup>143</sup>. Et spørsmål for seg er om speditør/deklarant i det nye systemet ikke kan få tollskyld/solidaransvar for utestående innførselsmerverdiavgift hos mva-registrerte selskap, siden det er det avgiftspliktige avgiftssubjektet som i etterkant skal egenfastsette innførselsmerverdiavgift, jf. mval § 11-1 første ledd<sup>144</sup>. Videre om dette avgiftssubjektet i så tilfelle er det eneste rettssubjektet man kan drive tvangsinnfordring mot<sup>145</sup>. Speditøren vil i alle tilfeller fortsatt kunne risikere administrative reaksjoner fra tollvesenet for feil i tolldeklarasjonen, jf. toll. § 16-17 og tilhørende forskrift.

### 3.7.2 DDP-sendinger

Det er ikke uvanlig at det avtales kjøpsrettslig levering i Norge (f.eks. ved bruk av DDP, Incoterms 2010)<sup>146</sup>. Ved DDP-sendinger har selger påtatt seg ansvaret for fortolling og betaling av bl.a. innførselsmerverdiavgift samt innenlandsk transport frem til kjøpers bestemmelsessted. Ifølge definisjonen i Incoterms 2010 betyr dette at selger (eksportør) skal betale mva, toll og avgifter<sup>147</sup>. Ved DDP er det derfor flere speditører som fortoller varene i eksportørens navn. I det gamle systemet kunne merverdiavgift angitt på tolldeklarasjonen i slike tilfeller faktureres utenlandsk aktør fra speditør. Ifølge Skattedirektoratet vil ikke DDP i praksis fungere på samme måte som før i ny ordning<sup>148</sup>. Om selger (eksportør) er registrert med norsk org.nr, eventuelt med representant i Norge, vil selger kunne stå som mottaker på tolldeklarasjonen. I disse tilfeller vil selger føre innførselsmerverdiavgiften i sin egen skattemelding, og det må i hvert enkelt tilfelle avklares om det foreligger et innenlands salg til kjøper i Norge. Innfortoller man på eksportøren i det nye systemet uten at han er mva-registrert i Norge, må innførselsmerverdiavgift betales

---

<sup>143</sup> Omberegning eller transport av tolldeklarasjonen, jf nedenfor.

<sup>144</sup> Denne oppgaven går ikke nærmere inn å vurderer dette spørsmålet.

<sup>145</sup> Dette er lagt til grunn av NHO Logistikk og Transport, jf. Spørsmål og svar publisert av NHO Logistikk og Transport 22.09.2016 (<http://nholt.no/category.php/category/sp%C3%B8rsm%C3%A5l%20og%20svar/?categoryID=589>)

<sup>146</sup> DDP = Delivery Duty Paid (fritt levert fortollet)

<sup>147</sup> I Norge er det imidlertid sedvane for at DDP klausulen tolkes slik at selger ikke skal betale mva, toll eller avgifter ('uekte' DDP).

<sup>148</sup> jf. Skattedirektoratets spørsmål og svar av 16.06.2017 (publ. på sticos.no)

---

til tollvesenet i forbindelse med grensepasseringen, og man bør da sjekke ut hvordan denne skal bli refundert<sup>149</sup>.

Det har tidligere vært en oppfatning fra Skattedirektoratet/Finansdepartementet at DDP-sendinger skal anses som omsetning i Norge (i motsetning til omsetning til Norge) slik at eksportøren måtte mva-registreres i Norge<sup>150</sup>. De har imidlertid gått bort fra dette standpunktet og bekrefter til NHO Logistikk og Transport at man ikke kan se på incotermene alene for å vurdere om det er omsetning i eller til Norge<sup>151</sup>. En slik forståelse er også i samsvar med det Høyesterett kom frem til i Ifi OY-saken (Rt. 2006 s. 364), hvor de legger til grunn at leveringsstedet (DDP) ikke alene er avgjørende for å avgjøre spørsmålet om det er omsetning i Norge<sup>152</sup>. Skattedirektoratet presiserer også i prinsipputtalelse av 07. mars 2018 om Faglige avklaringer mv. knyttet til innførselsmerverdiavgiften at: «Uavhengig av om utenlandsk selger leverer varer på DDP-vilkår (delivered duty paid) til mva-registrert kunde er det den som innfører varen og står som varemottaker på tolldeklarasjonen som skal innberette innførselsmerverdiavgift i mva-meldingen og som vil kunne kreve fradrag etter de alminnelige regler. Incoterms (standardiserte regler om leveringsbetingelser) styrer ikke hvordan denne prosessen foregår.»

### 3.7.3 'Supply&install'

Supply & install avtaler innebærer levering av en vare i Norge med tilhørende montering eller installasjon. Overføring av eiendomsrett fra utenlandsk selger til kjøper i Norge vil i slike tilfeller typisk skje løpende i tråd med hvordan prosjektet fremskrider eller ved ferdigstillelse av monteringen/installasjonen, og selger vil normalt bli registreringspliktig for sin vare- og tjenesteleveranse i Norge. Er selgeren/utenlandsk selskap deklart mottaker vil de dermed måtte følge skatteprosessen for rapportering og betaling av innførselsmerverdiavgift dersom de er mva-registrert (føres som utgående og ev. inngående mva i mva-meldingen) eller

---

<sup>149</sup> Det følger av mval. § 10-1 første ledd bokstav a at refusjonsordningen også gjelder for innførselsmerverdiavgift. Etter § 10-1 fjerde ledd annet punktum synes imidlertid refusjonsretten å være avskåret dersom varer innføres for å omsettes eller leveres i Norge. Et spørsmål for seg er om dette innebærer at selger ikke kan få refusjon ved eksportsalg dersom kontraktsrettslig levering er i Norge.

<sup>150</sup> jf. Melding AV 14/97

<sup>151</sup> jf. Spørsmål og svar publisert av NHO Logistikk og Transport 22.09.2016

(<http://nholt.no/category.php/category/sp%C3%B8rsm%C3%A5l%20og%20svar/?categoryID=589>)

<sup>152</sup> Problemstillingen og dommen er nærmere drøftet av Anders B. Mikelsen i Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv av 2017 i kap. 5



---

tollprosessen hvis de ikke er mva-registrert (betale mva ifm fortollingen og ev. prøve å få den refundert). For å mva-registreres i Norge må det utenlandske selskapet anses å ha avgiftspliktig omsetning i Norge (ikke eksportsalg til Norge), jf. reglene om registreringsplikt og –rett i mval. kapittel 2.

Det kan imidlertid være ønskelig at kjøperen står for importen av varen; enten fordi det er mer praktisk å benytte seg av kjøpers innførselsprosedyrer/rutiner eller fordi selger ikke er mva-registrert. I det gamle systemet var det spesielt aktuelt (og også akseptert) å sette kjøper som mottaker på tolldeklarasjonen fordi man da kunne bruke kundens/kjøpers tollkreditt. Dersom kjøper oppføres som importør i det nye systemet må i tilfelle betalingen gjøres opp i etterkant over kjøpers mva-melding. Det kan imidlertid synes som at Skattekontoret i slike tilfeller vil mene at i tilfeller hvor varer monteres sammen i Norge av utenlandsk selger, er det eksportøren i utlandet som importerer varene<sup>153</sup>. Den norske kjøperen vil antakelig uansett møtes med fradragsnekt for betalt innførselsmerverdiavgift i supply & install tilfeller; Skattedirektoratet har uttalt at kjøperen i slike tilfeller bare regnes for å foreta et utlegg av merverdiavgiften på vegne av det utenlandske selskapet<sup>154</sup>. Det synes å være deres oppfatning at innførselsmerverdiavgiften er en selger-kostnad når varen ikke er levert.

I BFU 25/12 har Skattedirektoratet imidlertid kommet til at et datasenter som påtok seg å drifte utenlandske kunders servere hadde fradragsrett for betalt innførselsmerverdiavgift, og at avgiften (tilsvarende som ved innlån) fremstod som en oppofrelse med direkte og nær tilknytning til datasenterets registrerte virksomhet. Det hitsettes fra saken: «Ved innførsel av utstyr som lånes til bruk som driftsmiddel i registrert virksomhet, har det aldri vært tvil om at registrert låntaker som er tollskyldner etter tolloven (vareeier etter tidligere lov), har fradragsrett for betalt innførselsmerverdiavgift.» Skattedirektoratet synes altså ikke å utelukke fradragsrett bare fordi en annen part også kunne hatt fradragsrett for det samme tilfelle.

---

<sup>153</sup> Henviser til en slik sak omtalt på hjemmesiden til NHO Logistikk og transport jf. <http://nholt.no/category.php/category/spørsmål%20og%20svar/?categoryID=589>

<sup>154</sup> jf. henvisning til AV 6/82 nr. 8 i MVA-håndboka 14. utgave 2018 kap. 2-1.11 (s. 149)

---

### 3.7.4 Feil mottaker

Siden man i det nye systemet ikke knytter innførselen til et tollkredittnummer lengre (kun organisasjonsnummer), kan det være lettere å gjøre en fortolling på feil mottaker. De næringsdrivende sitter med risikoen for at dette kan skje, og har ikke lenger tollkredittdordningen som sikkerhetsventil. Dersom tollkredittnummeret ble misbrukt kunne man tidligere stenge tollkredittkontoen. Man har imidlertid ikke den samme kontrollmuligheten for organisasjonsnummeret sitt. Det fremstår som en svakhet ved det nye regelverket at man ikke lenger har noen måte å føre kontroll med hvem som kan importere varer i selskapets navn.

Større selskap har gjerne bestemte samarbeidspartnere som foretar fortollingen. I slike tilfeller vet de som regel hvem som skal stå som varemottaker selv om underlagsdokumentasjonen kanskje er noe misvisende. Dersom en vareleveranse kommer med fraktselskap kan det imidlertid bli benyttet andre speditører. Ifølge bransjen forekommer det i slike tilfeller oftere nå enn før at speditørene fortoller på feil mottaker, for eksempel at de bruker mottakeradressen de finner på underlagsdokumentasjonen og knytter det opp mot selskapsnavnet, finner org.nr. og feilaktig innfortoller på det, eller at de tar et selskapsnavn oppgitt et eller annet sted på fakturaen/fraktdokumentene for god fisk selv om det kan være en privatperson som er varemottakeren. Andre typiske tilfeller hvor det er lett for å bli feil er dersom varemottaker og fakturamottaker ikke er samme juridiske enhet eller i konsernforhold hvor det er en rekke datterselskaper med veldig like navn. Det kan da hende man får en tolldeklarasjon som ikke tilhører sitt selskap, eller at man har underliggende fakturaer som man ikke finner tolldeklarerert (at noen andre feilaktig har fått dem på sin deklarasjonsoversikt).

Skattedirektoratet presiserer i den nyeste utgaven av MVA-håndboka<sup>155</sup> at dersom det er feil i tolldeklarasjonen (for eksempel feil navn eller uriktig beløp) er det den som i realiteten skal bruke varene i sin virksomhet som skal beregne innførselsmervdiavgift ut fra korrekte opplysninger i den terminen deklarasjonen er utstedt. Man får dermed ingen betalingsplikt dersom man feilaktig er angitt som mottaker på tolldeklarasjonen. Har man ikke noe med

---

<sup>155</sup> jf. MVA-håndboka 14.utg 2018 kap. 15-10.2.3

---

innførselen å gjøre, skal man altså ikke beregne innførselsmerverdiavgift. Dokumentasjonen må imidlertid rettes opp overfor Tollvesenet (omberegning eller transport av tolldeklarasjonen) da den skal tjene som regnskapsdokumentasjon og eventuelt legitimere fradragsretten for den riktige parten. Men den 'riktige importøren' skal ikke vente med å beregne innførselsmerverdiavgift mens rettingen pågår.

### **3.8 Retting og klage**

Hvis avgiftssubjektet selv oppdager feil i mva-meldingen kan man (som tidligere) levere egeninitiert endringsmelding (tidl. korrigert oppgave/tilleggsoppgave) i tre år etter leveringsfrist for opprinnelig mva-melding, jf. sktfvl. § 9-4. Med det nye systemet virker det imidlertid enklere å få rapportert riktig når det foreligger feil i for eksempel tolldeklarasjonen, siden man kan rapportere 'riktig' med en gang i påvente av retting av dokumentasjonen.

Skattemyndighetene har adgang til å endre skattefastsettingen uten klage i fem år<sup>156</sup> når fastsettingen er uriktig eller det ikke foreligger en fastsetting, jf. sktfvl. § 12-1. Den tilsvarende regelen i tolloven i det gamle systemet var tre år<sup>157</sup>, så skattekontoret har dermed fått en utvidet adgang til å endre fastsettingen som strekker seg lengre enn den skattepliktiges egen adgang til retting.

Skatteforvaltningsloven har også regler om skattemyndighetenes adgang til å endre andre enkeltvedtak enn vedtak om skattefastsettingen (for eksempel om tvangsmulkt) uten at de er påklaget, jf. sktfvl. § 12-11.

Både den avgiftspliktige og forvaltningen kan påklage selve fastsettingen (ev. endring av fastsettingen) med klagefrist på seks uker<sup>158</sup>.

### **3.9 Administrative reaksjoner**

Skatteetaten har hjemmel til å ilegge tvangsmulkt ved manglende innrapportering eller ved innrapportering av åpenbart feil opplysninger, jf. sktfvl. § 14-1 første ledd. Man kan bli ilagt tvangsmulkt for manglende rapportering av

---

<sup>156</sup> Ti år dersom vilkårene for å ilegge skjerpert tilleggsskatt er tilstede eller forholdet anmeldes

<sup>157</sup> Jf. (tidl) toll. § 12-10

<sup>158</sup> Reglene om klage følger av skatteforvaltningsloven kapittel 13

---

innførselsmerverdiavgift selv om man har fullt fradrag for avgiften<sup>159</sup>. Ifølge Skatteforvaltningshåndboken 1.utgave 2018 s.493 er åpenbare feil knyttet til at det formelt foreligger manglende levering av opplysninger innen de fastsatte frister, f.eks. dersom skattepliktig ikke har benyttet særskilt fastsatt melding ved levering av opplysningene. Det følger av forskriftsbestemmelsen til nevnte paragraf at tvangsmulkten beregnes ut fra rettsgebyret, med en standardsats på ½ rettsgebyr per dag for overtredelse av skatteforvaltningslovens kapittel 8. Tvangsmulkten kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret.

Det foreligger også hjemmel til å ilegge tilleggsavgift (tilleggsavgift) når det er gitt uriktige opplysninger og opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler, jf. sktfvl. § 14-3 første ledd. De tidligere reglene om tilleggsavgift på merverdiavgiftsområdet i ligningsloven hadde skyldkrav, dvs. det krevdes forsett eller uaktsomhet fra den avgiftspliktige<sup>160</sup>. I skatteforvaltningsloven er det imidlertid objektive regler med unntaksgrunner<sup>161</sup>. Det er også lovfestet enkelte unntak fra tilleggsavgift i sktfvl. § 14-4. I følge forarbeidene til den nye skatteforvaltningsloven er det ikke meningen å skjerpe tilleggsavgiftsreglene, men skyldkravet er altså fjernet, samt at det ikke lenger er noen beløpsmessig begrensning dersom beregnet tilleggsavgift blir uforholdsmessig høy<sup>162</sup>. Satsene for (objektiv) tilleggsavgift er 20% og skjerpet tilleggsavgift er 20% eller 40% basert på skyldgrad (ved forsett eller grov uaktsomhet)<sup>163</sup>.

Skattedirektoratet har imidlertid i prinsipputtalelse av 07. mars 2018 om Faglige avklaringer mv. knyttet til innførselsmerverdiavgiften uttalt at det ikke er grunnlag for å ilegge tilleggsavgift i de tilfeller mva-registrert næringsdrivende ikke innberetter innførselsmerverdiavgiften og i den utstrekning det foreligger en korresponderende fradragsrett<sup>164</sup>. Uttalelsen er begrunnet med at beregning av skyldig innførselsmerverdiavgift og fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift vil skje i samme termin, ved levering av samme mva-melding og av samme avgiftssubjekt. Opplysningssvikten kan da ikke føre til noen skattemessig fordel.

---

<sup>159</sup> jf. Skattedirektoratets spørsmål og svar av 25.01.2017 (publ. på sticos.no)

<sup>160</sup> Jf. (tidl.) mval. § 11-2, jf. toll. § 16-10

<sup>161</sup> Jf. sktfvl. § 14-3 (2). Hva som regnes som unnskyldelige forhold er nærmere utdypet i skatteforvaltningshåndboken 1. utg 2018 s. 510 flg.

<sup>162</sup> jf. Prop. 38 L (2015-2016) pkt. 20.4.2.2.

<sup>163</sup> Jf. sktfvl. §§ 14-5 og 14-6

<sup>164</sup> Dette er også presisert i skatteforvaltningshåndboken 1. utg 2018 s. 509.

---

I praksis vil derfor tillegsskatt (tilleggsavgift) kun være aktuelt når man ikke har fradragsrett overhode eller kun har delvis fradragsrett.

Dette er en forskjell fra tidligere rett<sup>165</sup> der snusprodusenten Swedish Match i som hadde full fradragsrett ble etterberegnet av tollvesenet og ilagt tilleggsavgift på grunn av for lav tollverdi og dermed også for lite beregnet innførselsmerverdiavgift. Selv om staten ikke hadde lidd noe tap (rent inn/ut – tilfelle) var ikke dette til hinder for at tilleggsavgift ble ilagt med en million, senere økt til ti millioner under klagebehandlingen.

Det skal angivelig være uttrykt en annen oppfatning på Skatteetatens årskonferanse; at feilføringer (feil i prosedyrekoder, beregning av tollverdi mv) kan hevdes å påføre staten et tap selv om innførselsmerverdiavgiften for mange vil være fradragsberettiget med samme beløp, og rapporteringen således kan sees på som et nullsumspill i forhold til mva<sup>166</sup>. Det fremstår derfor ikke som helt avklart om avgiftsmyndighetene mener de har hjemmel til å ilegge tillegsskatt også for slike forhold.

### ***3.10 Innføring av overtredelsesgebyr ved feil ved fortollingen***

Tidligere var hovedredaksjonen ved feil ved fortollingen at tollmyndighetene ilet administrativt tillegg i toll og innførselsmerverdiavgift<sup>167</sup>. Tollmyndighetenes mulighet til å ilegge tillegg til innførselsmerverdiavgift (som ble hyppig benyttet ved overtredelse av tolloven) er imidlertid bortfalt nå som Skatteetaten har overtatt forvaltningsansvaret for innførselsmerverdiavgift. Som en alternativ reaksjonsform ved brudd på tollogivningen er det nå implementert overtredelsesgebyr ved bl.a. manglende, uriktig eller ufullstendig forhåndsvarsel, samt manglende, uriktig eller ufullstendig melding og fremleggelse for å sikre at tollregelverket overholdes, jf. toll. § 16-17 og tilhørende forskrift. Det er den som (deklarert mottaker, speditør, transportør mv) - på objektivt grunnlag - bryter pliktreglene nevnt i § 16-17 som kan ilegges gebyret. Tolldirektoratet har fastsatt en veiledning gjeldende fra 1. januar 2017 som gir retningslinjer for ileggelse og

---

<sup>165</sup> jf. LB-2015-160408 Swedish Match

<sup>166</sup> <https://www.rsm.global/norway/nb/news/innforselsmerverdiavgift-unnga-typiske-feil>

<sup>167</sup> Jf. (tidl.) Tolloven § 12-10

---

utmåling av overtredelsesgebyr i Tolletaten etter denne bestemmelsen<sup>168</sup>. Poenget med veiledningen er blant annet å sikre lik behandling hos de ulike tollregionene. Erfaringen fra speditørbransjen er imidlertid at det er ulik praksis i de ulike tollregionene om hva de legger gebyr på og hvor mye.

Det er lagt opp til et system med nøkterne gebyrer ved første gangs ileggelse, og at satsene øker ved gjentakelser. Overtredelsesgebyr utmåles i rettsgebyr. Ett rettsgebyret er fra 1. januar 2018 på 1 130 kroner, jf. lov om rettsgebyr § 1. Utmålingsskjema på toll.no gir føringer på hvor mye som ilegges for de ulike pliktbruddene.

---

<sup>168</sup> <https://www.toll.no/no/verktoy/regelverk/utmaling-og-ileggelse-av-overtredelsesgebyr/> Oppd per 24.05.2018

---

## 4 Vurderinger av det nye systemet for innførselsmerverdiavgift

### 4.1 Besparelser for næringslivet

Besparelser for næringslivet var hovedargumentet bak innføringen av det nye systemet. Besparelsen består i at (de fleste) mva-registrerte virksomheter (med full fradragrett) slipper den likviditetsbelastningen som oppstod i det gamle systemet ved forskuttering av innførselsmerverdiavgift til Tollvesenet for deretter å søke den samme avgiften tilbakebetalt i det innenlandske avgiftsoppgjøret. Den samlede besparelsen for næringslivet er i forarbeidene anslått til 547 mill. kroner årlig, fordelt på likviditetsfordel (332 mill.) og administrative besparelser<sup>169</sup> (215 mill.)<sup>170</sup>. Besparelser for næringslivet er den åpenbare fordel med det nye systemet<sup>171</sup>.

Størrelsen på likviditetsbesparelsen for den konkrete næringsdrivende beror på rentebelastningen som legges til grunn ved gammel ordning ved at man måtte forskuttere merverdiavgift, samt forskjellen i kredittid i gammel og ny ordning. For de næringsdrivende som benyttet seg av tollkredittordningen fikk de en viss kredittid i det gamle systemet også, men det var likevel et stort gap mellom forfallstidspunktene for tollkreditten og fradragretten for de fleste næringsdrivende; For en importør med tollkreditt var forfallstidspunktet for innførselsmerverdiavgift den 18. i måneden etter innførselen. Importøren kunne så trekke fra den samme merverdiavgiften i det innenlandske avgiftsoppgjøret, en måned og ti dager etter den to-måneders terminen varen ble innført.

Norske nettbutikker som hovedsakelig baserer salget sitt på importerte varer er blant bransjene hvor det nye systemet likviditetsmessig er svært fordelaktig. For enkelte grupper vil imidlertid ikke det nye systemet gi likviditetsfordel, f.eks. for enkelte eksportvirksomheter som også har mye innførsler og som leverte

---

<sup>169</sup> faktureringsgebyr, tidsbesparelser knyttet til innbetaling og dagsoppgjør, kostnader til bankgarantier og generell administrasjon av tollkredittordningen. Staten får også på sin side administrative besparelser som følge av reduserte kostnader til administrasjon av tollkredittordningen.

<sup>170</sup> jf. Prop. 1 LS (2015-2016) avsnitt 24.9

<sup>171</sup> Betalingsutsettelsen til næringslivet har sin motsats i et likviditetstap for staten. Likviditetstapet for staten består i tapt renteinntekt og er anslått til om lag 138 millioner kroner årlig, jf. Prop. 1 LS (2015-2016) avsnitt 24.9.3. Grunnen til at statens estimerte tap ikke er like høyt som næringslivets gevinst er at det blant annet er tatt høyde for at staten kan låne penger til lavere rente enn næringslivet. En kan imidlertid se på denne omfordelingen som at staten ikke lenger får en likviditetsfordel på næringslivets bekostning.

---

ukentlige tilgodeoppgaver etter det gamle systemet. Videre opplevde speditørbransjen tapte inntekter som følge av det nye systemet siden de ikke lenger kan legge ut for merverdiavgiften for merverdiavgiftspliktige importører (tapt utleggsprovisjon) som ikke bruker tollkreditt<sup>172</sup>. Det nye systemet har derimot åpnet døren for nye speditørtjenester knyttet til beregning, rapportering og innbetaling av riktig innførselsmerverdiavgift, samt holde oversikt over tolldeklarasjonene<sup>173</sup>.

#### **4.2 Forenkling?**

Overføringen av forvaltningsansvaret fra Tollvesenet til Skatteetaten og det nye rapporteringsregime for merverdiavgift ved import skulle ifølge forarbeidene gjøre det enklere for mva-registrerte virksomheter. En av grunnene til dette var at slike virksomheter skulle få kun én etat å forholde seg til i avgiftsspørsmål og i innkrevningssammenheng.

Merverdiavgift ved innførsel baserer seg imidlertid på tolldeklarasjonen og tollregelverkets regler om tollverdi. Når skattekontoret skal ta stilling til beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved innførsel i for eksempel klagesaker må de derfor ta stilling til varens tollverdi<sup>174</sup>. Er det snakk om kompliserte og/eller prinsipielle tollverdispørsmål, skal de kontakte tollregionen for å få deres syn på det<sup>175</sup>. Det er dermed en risiko for forskjellsbehandling og ulik tolkning av tollverdibestemmelsene i de to etatene.

Oppdages det feil i tolldeklarasjonene må disse fortsatt korrigeres overfor tollvesenet. Et typisk eksempel på vanlige feil som oppstår er at deklarerert frakt viser seg å være forskjellig fra hva man faktisk har betalt i frakt. Dette gjelder selv om innførselsmerverdiavgift i det nye systemet beregnes i etterkant og rapporteres i mva-meldingen. Tolletatens klare utgangspunkt er at alle feil skal rettes opp. Rettingen gjøres (som før) ved omberegning<sup>176</sup> på tolldeklarasjon i TVINN. Det er den som er oppgitt som mottaker som må overholde opplysningsplikten i

---

<sup>172</sup> jf. Rapport fra arbeidsgruppe utsatt avregning av 18. februar 2015 kap. 8.2.2.2

<sup>173</sup> <https://www.bring.no/radgivning/send-noe/toll/nye-tolltjenester>

<sup>174</sup> jf. mval § 4-11.

<sup>175</sup> jf. Prop. 1 LS (2015–2016) avsnitt 24.5.5

<sup>176</sup> Enten ved manuell omberegning (skriftlig søknad) eller som elektronisk omberegning for deklaranter som har fått godkjent et slikt tillegg til sin eksisterende TVINN-tillatelse



---

tollovgivningen og rette opp dersom det er feil<sup>177</sup>. En endring av tolldeklarasjonen vil i seg selv ikke få noen innvirkning på betalt og fradragsført innførselsmerverdiavgift. Avvik som får konsekvenser for mva-beregningen må derfor også rettes opp overfor Skatteetaten ved å endre mva-meldingen.

Tidligere var det i praksis også godtatt at man transporterte tolldeklarasjonen til riktig selskap dersom mottaker på tolldeklarasjonen var feil. Det står ikke lenger noe om dette i den nyeste utgaven av MVA-håndboka<sup>178</sup>, men ifølge Skattedirektoratet er dette fortsatt en akseptert ordning i det nye systemet<sup>179</sup>. Det stilles angivelig ikke lengre krav til revisorbekreftelse ved slik transport<sup>180</sup>.

Dette innebærer at egenfastsetting, endringer og klage kan få mer kompliserte prosesser hvor man må forholde seg til begge etatene. Dette motstrider antagelsen om at det skulle bli en forenkling.

#### **4.3 Flytting av arbeidsprosesser og økt kompetansekrav**

Reglene for fastsettelse av tollverdi er komplekse og krever god forståelse både på merverdiavgiftsretten og tollrettens område. Jobben med å beregne, rapportere og betale korrekt beløp er overlatt til den avgiftspliktige i det nye systemet, noe som forutsetter god kjennskap til merverdiavgiftsregelverket og det kompliserte tollregelverket om varers tollverdi. I mange tilfeller er det ikke vanskelig å finne frem til tollverdien (transaksjonsverdien) men det kreves likevel en spesiell kompetanse for å fastsette riktig verdi. Det er mange potensielle utfordringer som kan oppstå; for eksempel om man i etterkant av fortolling og rapportering av innførselsmerverdiavgift får tilleggsfakturaer som påvirker merverdiavgiftsgrunnlaget<sup>181</sup>.

Det er ikke nødvendigvis slik at speditørene var mer kompetente til denne fastsettelsen, men det har nok blitt et større fokus på innførselsmerverdiavgift og rutiner for dette hos selskapene nå når arbeidsprosessene er flyttet over og dette

---

<sup>177</sup> jf. tolloven § 12-1a.

<sup>178</sup> jf. MVA-håndboka 14.utg 2018 kap. 15-10.2.3

<sup>179</sup> jf. Skattedirektoratets e-post av 01.02.2017 (publ. på sticos.no)

<sup>180</sup> kravet er tatt ut av MVA-håndboka

<sup>181</sup> for eksempel dersom det kun forelå en proforma faktura på innførselstidspunktet og endelig pris eller eventuelle volumrabatter først fremkommer i ettertid. Frakt kan også by på utfordringer når dette ikke er en del av fakturaen på innførselstidspunktet.

---

skal selvdeklarerer, samt at det har gitt en økt ansvarsfølelse. Økonomiavdelingen er ikke nødvendigvis godt trent i tollverdiøvelser, og det nye systemet forutsetter en kraftig kompetanseheving og medfører økte opplæringskostnader og økt tidsbruk. Men det har ikke blitt vanskeligere enn før; Reglene for beregning av innførselsmerverdiavgift er de samme. Det nye systemet gir likevel større bevissthet rundt innførselsmerverdiavgiftsreglene, og endrete rutiner, arbeidsprosesser og dokumentasjonskrav.

Det kan også hevdes at det nye systemet medfører et visst dobbeltarbeid ved at flere parter må sette seg inn i transaksjonens art. Speditørene sitter på alt grunnlaget for å fylle ut tolldeklarasjonen, og deretter må selskapet selv også sette seg grundig inn i dette i etterkant for å beregne innførselsmerverdiavgift. Selskapet blir da avhengig av nye rutiner for å innhente transaksjonsopplysningene de trenger for å beregne avgiften, og sikre at speditørene gjør disse opplysningene tilgjengelige for dem uten uforholdsmessige kostnader<sup>182</sup>.

#### ***4.4 Konkurransesvridning for norske bedrifter?***

Det nye systemet for innførselsmerverdiavgift kan innebære en viss konkurransevridning for norske selskap til fordel for utenlandske virksomheter<sup>183</sup>. Et norsk selskap som kjøper varer i Norge må finansiere merverdiavgift ved det innenlandske varekjøpet og kan senere fradragføre dette i mva-oppgjøret for terminen. Kjøper det norske selskapet varen fra utlandet slipper selskapet dette siden utgående innførselsmerverdiavgift og fradragberettiget innførselsmerverdiavgift i det nye systemet tas med på samme mva-melding. Dette utgjør et nullsumspill når selskapet har full fradragrett.

I det gamle systemet var likviditetsfordelen for norske virksomheter ved import av varer fra utlandet versus kjøp i Norge liten fordi kredittiden (med tollkreditt) var forholdsvis kort, men med det nye systemet er kredittiden vesentlig utvidet.

---

<sup>182</sup> I følge samtaler med speditørbransjen og industrien tilbyr speditørene nye tilleggstenester i forbindelse med oppstilling av merverdiavgiftsgrunnlaget og belaster selskapet for dette dersom man ikke reserverer seg for det. Enkelte speditører tilbyr også rapporteringstjenester for innførselsmerverdiavgift.

<sup>183</sup> jf. Rapport fra arbeidsgruppe utsatt avregning av 18. februar 2015 kap. 4.1.1. NHO Logistikk og transport uttaler at de er ganske sikker på at det nye systemet vil medføre tap for norske bedrifter

---

Likviditetsgevinsten for merverdiavgiftspliktige importører er beregnet til å utgjøre ca. 300 millioner kroner<sup>184</sup>. Det nye systemet kan dermed gjøre det mer attraktivt for norske selskaper å kjøpe varene (råvarer, varer for videresalg mv.) fra utlandet<sup>185</sup>.

#### **4.5 Risiko for dårligere kvalitet i tolldeklarasjonen og feil tollverdi?**

Det kan hevdes at det nye systemet innebærer risiko for dårligere kvalitet i tolldeklarasjonen og feil tollverdi. Før fikk opplysningene på tolldeklarasjonen direkte innvirkning på hva man skulle betale i innførselsmerverdiavgift, men dersom varene ikke er belagt med toll og andre avgifter er beløpene nå 'kun' statistikk. Dette kan bety at næringslivet retter mindre fokus mot at opplysningene i tolldeklarasjonen er 100% riktige. Dersom man bruker speditører til fortollingen kan det også være en viss risiko for at de har mindre fokus på å fastsette korrekt tollverdi i tolldeklarasjonen siden det ikke lenger er de som skal beregne og betale innførselsmerverdiavgift i tilknytning til fortollingen, spesielt dersom det ikke skal betales toll eller andre avgifter ved importen. I forarbeidene til de nye reglene uttales<sup>186</sup>:

«Departementet er enig i at opplysningene i tolldeklarasjonen kan bli mindre viktig for de avgiftspliktige som skal gi opplysninger om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift mv. i den innenlandske omsetningsoppgaven. Det vil imidlertid være slik at tolldeklarasjonen med eventuelle underbilag er dokumentasjon for beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Dette innebærer at den avgiftspliktige for å overholde dokumentasjonsplikten som følger av bokføringsregelverket ved endring av tollverdi, vil måtte henvende seg til tollmyndighetene for å få endret tolldeklarasjonen tilsvarende. Det følger også av tollregelverket at den som har plikt til å gi opplysninger etter tolloven har en selvstendig plikt til å gjøre tollmyndighetene 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 innførselsmerverdiavgiften, så skal den avgiftspliktige også informere tollmyndighetene om dette. Det vil også kunne

---

<sup>184</sup> Basert på tall fra 2013, hentet fra rapport fra arbeidsgruppe utsatt avregning av 18. februar 2015 kap. 4.1.1

<sup>185</sup> Et spørsmål for seg er hvordan dette eventuelt stiller seg i forhold til EØS-avtalens prinsipper om konkurransenøytralitet. Dette har meg bekjent ikke blitt problematisert.

<sup>186</sup> Jf. Prop 1 LS (2015-2016) avsnitt 24.5.5

---

innebære en overtredelse av straffebestemmelsene i tolloven å gi uriktig eller mangelfull informasjon i tolldeklarasjonen».

I møte med speditørbransjen ble risikoen for dårligere kvalitet i tolldeklarasjonen og feil tollverdi også trukket frem som en negativ konsekvens av de nye reglene for rapportering av innførselsmerverdiavgift. Det ble poengtert at TVINN danner grunnlaget for Norges utenrikshandelsstatistikk (data overføres SSB to ganger i uka) og viktigheten av at EU kan stole på Norges statistikk<sup>187</sup>. Pålitelig statistikk er blant annet en forutsetning for utforming av en velfungerende økonomisk politikk<sup>188</sup>. Det kom også frem i møtet at tollvesenet er relativt aggressive med å ilegge overtredelsesgebyr ved feil i tolldeklarasjonen i frykt for dårligere kvalitet på deklarete opplysninger, og at de ulike tollregionene har ulik praksis på når de ilegger gebyr og størrelsen på gebyret.

#### **4.6 Mindre kriminalitet?**

Det ligger i merverdiavgiftssystemets natur at det er en viss risiko for avgiftsunndragelser siden det baserer seg på selvdeklarerer. Under det gamle systemet fikk importørene en separat betalingsforpliktelse for innførselsmerverdiavgift overfor Toll- og avgiftsetaten, og systemet var derfor ansett for å være godt rustet mot merverdiavgiftssvindel. Økt kredittid og utsatt innrapportering av innførselsmerverdiavgift under det nye systemet kan hevdes å gi mer tid for useriøse aktører til å foreta ulovlige handlinger. Toll- og avgiftsdirektoratet og Skattedirektoratet har i sine utredninger vist til at det nye systemet kan medføre en potensiell risiko for provenytnap fra uerholdelige restanser og svindel.

Restanser i merverdiavgiftssystemet går ut på at avgift ikke betales i tide/i det hele tatt. For importører uten tollkreditt fikk Toll- og avgiftsetaten i det gamle systemet kontant betaling samt at det forelå garantiordninger under tollkredittreglene. Det har derfor i praksis ikke vært noe stort problem med restanser i Norge. I det nye systemet innbetales ikke innførselsmerverdiavgiften før man eventuelt kan ta fradraget. Økt kredittid i det nye systemet kan dermed lede til risiko for

---

<sup>187</sup> samarbeid på statistikkområdet er en del av EØS-avtalen

<sup>188</sup> jf. artikkel om Statistikk – Informasjon om Norges samarbeid med EU om statistikk publisert på <https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/tema/statistikk/id686230/> sist oppd. 14.03.2018.

---

oppbygging av restanser. Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet estimerer potensielt provenytap for uerholdelige restanser til opp mot 300 millioner årlig<sup>189</sup>. Departementet uttaler imidlertid i statsbudsjettet at disse anslagene er svært usikre.

Det nye systemet kan videre gjøre det mer attraktivt for missing trader-svindel og karusellsvindel (MTIC-svindel) fordi det er mer betalbar avgift å svindle/stikke av med (økt utbytte). Tollvesenet og speditør-bransjen trekker frem økt svindelrisiko som en bekymring i sine høringsvar.

MTIC-svindel innebærer enkelt forklart at et selskap (importøren) med mye betalbar merverdiavgift forsvinner (f.eks. falskt selskap eller gjør seg betalingsudyktig) før de skal betale avgiften til Skatteetaten. I det gamle systemet forelå ikke insentiver til å forsvinne fordi selskapet (importøren) ikke ville ha betalingsoppgaver til Skatteetaten. De hadde enten null-oppgaver eller lite betalbar avgift fordi fradrag for innførselsmerverdiavgift og merverdiavgift på andre anskaffelser ville nulle ut / begrense utgående avgift på innenlandsk videresalg av varen. I det nye systemet vil importøren ha betalingsoppgaver tilsvarende utgående merverdiavgift på videresalget (så lenge importøren har full fradragsrett vil det aldri skje noen innbetaling av innførselsmerverdiavgift).

Svindelen kan skje ved at importøren tar varer som ikke er avgiftsbelagte i andre land (lovlig) inn i Norge, selger varen videre til en forhandler med fradragsrett, for deretter å forsvinne uten å innbetale den utgående avgiften fra videresalget. Erfaringen i slike saker er at importøren er vanskelig å få tak i (missing trader) og pengene kan være sendt ut av landet. Svindelen kan skje gjennom et nettverk av selskaper ( gjerne flere bufferselskaper) som svindler gjennom en rask inn og utførsel slik at varen også eksporteres tilbake til den opprinnelige forhandleren i utlandet som kan starte svindelen i en ny runde (såkalt karusellsvindel). Det er som regel de samme personene som står bak selskapene i svindelen.

I EU er MTIC-svindel med merverdiavgift et problemområde med økende fokus. Det er i EU foreslått en omfattende momsreform som skal ta tak i dette

---

<sup>189</sup> jf. Prop. 1 LS (2015-2016) avsnitt 24.9.3.

---

problemet<sup>190</sup>. Forslaget innebærer blant annet å endre reglene knyttet til grenseoverskridende leveranser innad i EU. En svakhet ved dagens EU system er at selskap nyter godt av avgiftsfri import og eksport (VAT exempt cross-boarder sales). Et selskap kan kjøpe en vare lovlig fra et annet EU land uten avgift, og oppkreve avgift på videresalget i sitt eget land. Selskapet tar så avgiften fra videresalget rett i egen lomme (betaler ikke inn til Skattemyndighetene). Ofte forsvinner selskapet uten å bli tatt. Det er derfor foreslått å innføre avgiftsplikt på grenseoverskridende handel (VAT on cross-boarder sales). Hvis importen var avgiftspliktig ville selskapet hatt inngående merverdiavgift til gode fra kjøpet/importen, og mva-oppgaven ville hatt et veldig lavt betalingspliktig beløp. Det blir da mindre/lite attraktivt for svindel.

Ifølge forarbeidene er det usikkert om det nye systemet i seg selv vil føre til en økning av det totale omfanget av merverdiavgiftssvindel. Det trekkes frem at vi i Norge har god vareførselskontroll (varene må fortsatt gjennom grensekontrollen/tolldeklarerer) og at muligheten for svindel blir håndtert gjennom målrettede kontroller. Det pekes også på at den norske økonomien er relativt liten og oversiktlig med et begrenset antall aktører, og at det derfor er vanskeligere for potensielle svindlere å forsvinne i mengden.

---

<sup>190</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area_en)

---

## 5 Referanselitteratur

### Lover

Lov av 19.juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift

Lov av 21.desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel

Lov av 27.mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning

Lov av 19.november 2004 nr. 73 om bokføring

### Forskrifter

Forskrift til merverdiavgiftsloven nr. 1540 av 15.desember 2009

Forskrift til lov om toll og vareførsel nr. 1502 av 17.desember 2008

Forskrift til skatteforvaltningsloven nr. 1360 av 23.november 2016

Forskrift om bokføring nr. 1558 av 01.desember 2004

Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2018

### Rettsavgjørelser

LB-2015-160408 Swedish Match

### Forarbeider mv

NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov

Ot.prp. nr.17 (1968-1969) s.61

Prop. 120 LS (2014-2015) kap. 14

Prop. 1 LS. (2015-2016) kap. 24

Prop. 38 L (2015-2016)

Budsjettinnst. S. nr. 1 (2007-2008)

Høringsnotat fra Finansdepartementet om overføring av forvaltningsoppgaver fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten mv datert 12. mai 2015

Høringsnotat om forslag til endringer i bokføringsforskriften mv dato 11.mai 2016

Høringsuttalelse fra Toll- og avgiftsdirektoratet av 12.august 2015

Høringsuttalelse fra Skattedirektoratet av 18.august 2015

Rapport av 22. desember 2006 fra arbeidsgruppen for vurdering av merverdiavgiftsregelverket ved innførsel av varer

Hovedrapport fra Toll- og avgiftsdirektoratet og Skattedirektoratet om overføring av oppgaver fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten av 08.januar 2015

Rapport fra arbeidsgruppe utsatt avregning om utsatt avregning for innførselsmerverdiavgift – Vurdering og løsningsalternativer av 18.februar 2015

Anmodningsvedtak nr. 358 av 26.mai 2005

Oppdragsbrev om overføring av oppgaver fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten av 28. mars 2014

KPMG rapport av 2005 om *Beregning og betaling av merverdiavgift ved import av varer*

#### **Vedtak og uttalelser mv**

KMVA-2009-6333

KMVA-2010-6646

Prinsipputtalelse av 07. mars 2018 om Faglige avklaringer mv. knyttet til innførselsmerverdiavgiften

Veiledning om utmåling og ileggelse av overtredelsesgebyr fastsatt av Tolldirektoratet oppdatert: 24.05.2018

(<https://www.toll.no/no/verktoy/regelverk/utmaling-og-ileggelse-av-overtredelsesgebyr/>)

AV 14/97

AV 6/82 nr. 8

Skattedirektoratets brev av 11.januar 2016

BFU 25/12

Skattedirektoratets spørsmål og svar av 16.06.2017 (publ. på sticos.no)



---

Skattedirektoratets spørsmål og svar av 25.01.2017 (publ. på sticos.no)

Skattedirektoratets e-post av 01.02.2017 (publ. på sticos.no)

### **Internasjonale rettskilder mv**

Rådets direktiv 2006/112/EU artikkel 211 og 260

*SOU 2013:1 Förändrad hantering av importmoms*

### **Standarder**

GBS 9 *Spesifikasjon av grunnlaget for inngående merverdiavgift ved innførsel av varer, samt dokumentasjons- og oppbevaringskrav*

### **Faglitteratur og artikler mv**

Boe, E. (2012). *Grunnleggende juridisk metode : en introduksjon til rett og rettstenkning* (3 ed.). Oslo: Universitetforl.

Dyrnes, C. A., & Mikelsen, A. B. (2017). *Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv*. Oslo: Gyldendal juridisk.

Gjems-Onstad, O. (2016). *MVA-kommentaren* (5 ed.). Oslo: Gyldendal juridisk.

Scheel, M. (2015). *Norsk merverdiavgift ved internasjonal handel : Import og eksport* (3. utg. ed.). Bergen: Fagbokforl.

Skattedirektoratet. (2018). *Merverdiavgiftshåndboken* (14 ed.). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Skatteforvaltningshåndboken 1. utgave 2018

(<https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatteforvaltningshandboken-1.-utgave-2018.pdf>)

Sverre, B., Henriette, N. T., & Øystein, S. (2015). Innføring i juridisk metode. *Jussens Venner*, 50(06), 310-345.

TollABC (<https://www.toll.no/no/verktoy/regelverk/tollabc/>)

### **Andre kilder**

Altinn.no:

<https://www.altinn.no/hjelp/skjema/alle-altinn-roller/>

<https://www.altinn.no/skjemaoversikt/tolldirektoratet/tolldeklarasjonsoversikten/>

Regjeringen.no:

<https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/tema/statistikk/id686230/> sist oppd. 14.03.2018

<https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/tema/toll-skatt-avgifter/id686229/>

Skatteetaten.no:

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/avgifter/mva/import/beregne/>

<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/rutiner-regnskap-og-kassasystem/saf-t-regnskap/>

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/rutiner-regnskap-og-kassasystem/saf-t-regnskap/norwegian-saf-t-standard-vat-codes.pdf>

Toll.no:

<https://www.toll.no/no/bedrift/import/deklarering-av-varer/hjelp-til-utfylling-av-innforseldeklarasjon/>

[https://www.toll.no/no/bedrift/import/tolldeklarasjonsoversikt/formater\\_deklarsjonsoversikten/](https://www.toll.no/no/bedrift/import/tolldeklarasjonsoversikt/formater_deklarsjonsoversikten/)

<https://www.toll.no/no/bedrift/import/tolldeklarasjonsoversikt/hva-er-tolldeklarasjonsoversikt/>

<https://www.toll.no/no/bedrift/tvinn/deklarering-i-tvinn/>

<https://www.toll.no/no/bedrift/tvinn/tvinn-sjekker-virksomhetens-mva-status/>

<https://www.toll.no/no/verktoy/regelverk/nytt-fra-direktoratet/bruk-av-betalerkode-blank---stenging-av-tollkreditt/>

Øvrige:

<https://www.bring.no/radgivning/send-noe/toll/nye-tolltjenester>

---

<http://nholt.no/category.php/category/sp%C3%B8rsm%C3%A5l%20og%20svar/?categoryID=589>

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area_en)

<https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-rules-2010/>

<https://www.rsm.global/norway/nb/news/innforselsmerverdiaavgift-unnga-typiske-feil>

<https://www.ssb.no/a/metadata/conceptvariable/vardok/2986/nb>

Alle URL er hentet i perioden april-august 2018.

## Vedlegg 1 – Skattemelding for merverdiavgift (mva-melding)

RF-0002 Skattemelding merverdiavgift alminnelig næring		Skatteetaten
<b>Skattepliktig</b>		
Org.nr.	<input style="width: 90%;" type="text"/>	
Navn	<input style="width: 90%;" type="text"/>	
Kontonr. for tilbakebetaling	<input style="width: 20%;" type="text"/>	Endring av kontonummer <input style="width: 20%;" type="text"/>
<b>Meldingsopplysninger</b>		
Meldingstype	<input checked="" type="radio"/> Hovedmelding (første innsending for terminen) <input type="radio"/> Korrigeret melding (erstatler tidligere meldinger for terminen) <input type="radio"/> Tilleggsmelding (tillegg til tidligere meldinger for terminen)	
Termin	<input style="width: 80%;" type="text"/>	
Termin	<input style="width: 80%;" type="text"/>	
År	<input style="width: 80%;" type="text"/>	
<b>Avgiftsposter og tilleggsopplysninger</b>		
<b>Avgiftsposter</b>	<b>Grunnlag</b>	<b>Avgift</b>
<b>A. Samlet omsetning, uttak og innførsel</b>		
Post 1 Samlet omsetning utenfor merverdiavgiftsloven	<input style="width: 80%;" type="text"/>	
Post 2 Samlet omsetning og uttak innenfor merverdiavgiftsloven og innførsel	<input style="width: 80%;" type="text"/>	
<b>B. Innenlands omsetning og uttak</b>		
Post 3 Innenlands omsetning og uttak, og beregnet avgift 25 %	<input style="width: 80%;" type="text"/>	<input style="width: 80%;" type="text"/>
Post 4 Innenlands omsetning og uttak, og beregnet avgift 15 %	<input style="width: 80%;" type="text"/>	+ <input style="width: 80%;" type="text"/>
Post 5 Innenlands omsetning og uttak, og beregnet avgift 10 %	<input style="width: 80%;" type="text"/>	+ <input style="width: 80%;" type="text"/>
Post 6 Innenlands omsetning og uttak fritatt for merverdiavgift	<input style="width: 80%;" type="text"/>	
Post 7 Innenlands omsetning med omvendt avgiftsplikt	<input style="width: 80%;" type="text"/>	
<b>C. Utførsel</b>		
Post 8 Utførsel av varer og tjenester fritatt for merverdiavgift	<input style="width: 80%;" type="text"/>	
<b>D. Innførsel av varer</b>		
Post 9 Innførsel av varer, og beregnet avgift 25 %	<input style="width: 80%;" type="text"/>	+ <input style="width: 80%;" type="text"/>
Post 10 Innførsel av varer, og beregnet avgift 15 %	<input style="width: 80%;" type="text"/>	+ <input style="width: 80%;" type="text"/>
Post 11 Innførsel av varer som det ikke skal beregnes merverdiavgift av	<input style="width: 80%;" type="text"/>	
<b>E. Kjøp med omvendt avgiftsplikt</b>		
Post 12 Tjenester kjøpt fra utlandet, og beregnet avgift 25 %	<input style="width: 80%;" type="text"/>	+ <input style="width: 80%;" type="text"/>
Post 13 Innenlands kjøp av varer og tjenester, og beregnet avgift 25 %	<input style="width: 80%;" type="text"/>	+ <input style="width: 80%;" type="text"/>
<b>F. Fradragsberettiget innenlands inngående avgift</b>		
Post 14 Fradragsberettiget innenlands inngående avgift 25 %		- <input style="width: 80%;" type="text"/>
Post 15 Fradragsberettiget innenlands inngående avgift 15 %		- <input style="width: 80%;" type="text"/>
Post 16 Fradragsberettiget innenlands inngående avgift 10 %		- <input style="width: 80%;" type="text"/>
<b>G. Fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift</b>		
Post 17 Fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift 25 %		- <input style="width: 80%;" type="text"/>
Post 18 Fradragsberettiget innførselsmerverdiavgift 15 %		- <input style="width: 80%;" type="text"/>
<b>H. Sum</b>		
Post 19 Avgift å betale / Avgift til gode		<input style="width: 80%;" type="text"/>
<b>Tilleggsopplysninger / forklaring til avvik i postene over</b>		
<div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 100%;"></div>		

**Post 9 og 10:**  
Innførselsmerverdiavgift per avgiftssats til betaling,

**Post 11:** Grunnlaget for

**Post 17 og 18:**  
Innførselsmerverdiavgift per avgiftssats til fradrag (motpost til hhv post 9 og 10 ovenfor)

## Vedlegg 2 – Innførselsdeklarasjon (tolldeklarasjon)

NORGE		2 Avsender/Eksportør		1 DEKLARASJON		A AVGANGS-/UTFØRSELS-/BESTEMMELSESTOLLSTED			
3	8			3 Blanketter	4 Lastelister				
Eksemplær for avsender/eksportør	Eksemplær for mottaker	8 Mottaker		5 Vareposter		6 Antall kolli	7 Referansenummer		
		14 Deklarant/Representant		9 Den økonomisk ansvarlige		nr.			
		18 Transportmidlets identitet og nasjonalitet ved avgang/ankomst		19 Cont.	20 Leveringsvilkår				
		21 Det aktive transportmidlets identitet og nasjonalitet ved grensepassering		22 Fakturert valuta og totalbeløp		23 Omregningskurs	24 Transaksjonstype		
		25 Transportmåte ved grensen	26 Transportmåte innenlands	27 Lastested/Lossested	28 Finansielle opplysninger og banktjenester				
		30 Varenes lagringssted		32 Varepost nr.		33 Varenummer			
		31 Kollit og varebeskrivelse		34 Kode oppr.land		35 Brutto vekt (kg)	36 Preferanse		
		44 Tilleggsopplysninger/ Fremlagte dokumenter/ Sertifikater og autorisasjon		37 PROSEDYRE		38 Netto vekt (kg)	39 Kvoter		
		47 Beregning av avgifter		Type	Grunnlag	Sats	Beløp	48 Kontonr. for tollkreditt	49 Lagerkode/ Godsnummer
				Sum:		B REGNSKAPSMESSIGE OPPLYSNINGER			
50 Hovedansvarlig		nr.	Underskrift		C AVGANGSTOLLSTED				
51 Planlagte transitterings tollsteder (og land)		representer ved		Sted og dato:					
52 Garanti gjelder ikke				Kode	53 Bestemmelsestollsted (og land)				
D/J KONTROLL VED AVGANGS-/BESTEMMELSESTOLLSTEDET		Resultat:		Stempel		54 Sted og dato:			
		Førseglinger, antall:				Deklarantens/representantens navn og underskrift:			
		kode:							
		Tidsfrist (dato):							
		Underskrift:							

**Rubrikk 8:** Mottakernavn & org.nr ihht faktura og evt. fraktdokumenter

**Rubrikk 12:** Frakt, forsikr mv. som ikke inngår i fakturert beløp i rubrikk 22

**Rubrikk 20:** Lev.vilkår (Incoterms)

**Rubrikk 22/23:** Landkode og fakturabeløp / Omregn. kurs

**Rubrikk 24:** Type transaksjon (kjøp, kommisjon, leie, annet)

**Rubrikk 28:** Fakturaoversikt

**Rubrikk 33:** Varenr. ihht tolltariffen. Bestemmende for bla.a avg., avg.satser og restriksjoner. For MV bestemte varenr tidl. høy/lav sats

**Rubrikk 37:** Prosedyrekode – hva innførselen gjelder (f.eks. kode 40 for ord. innførsel)

**Rubrikk 46:** Avgiftsgrunnlag i NOK (aut. sum av rubr 12+22). Statistisk verdi er i de fleste tilfeller varens verdi ved grensen, dvs. innkjøpsverdi inkl. frakt, forsikr og andre sendingskostn til grensa.

**Rubrikk 47:** Avgiftsberegningen hvor avgiftstype, grunnlag, sats og beløp fremkommer. Beregnes automatisk. Ingen MV opplysninger for mva-registrerte virksomheter lenger.

**Rubrikk 48:** Oppgjørform (M: tollkreditt, D: dagskreditt for speditører eller K: kontant). Blank for mva-reg. virksomheter i det nye systemet.

(<https://www.toll.no/no/bedrift/import/deklarering-av-varer/hjelp-til-utfylling-av-innførseldeklarasjon/>)

## Vedlegg 3 – Deklarasjonsoversikt

TOLL CUSTOMS		Tolldirektoratet Postboks 8122 Dep NO-0032 OSLO		Organisasjonsnr. Sentralbord E-post		NO 974761343 22 86 03 12 post@toll.no	
ABC FABRIKKER AS Postboks 212 1601 FREDRIKSTAD				<b>Deklarasjonsoversikt</b>			
				Periode		01.02.2017 - 28.02.2017	
				Dato		01-03-2017	
				Kundenr.		912345678	
				Organisasjonsnr.		987654321	
Eksp.dato	Eksp.nr	Løpenr.	Deklarant	Statistisk verdi	Avgift		
<b>Ordinær innførsel</b>							
01.02.2017	020110	2017028863	STU CUSTOMS SERVICES AS	45 920			
04.02.2017	010202	2017048508	VWY NORWAY AS	6 284			
11.02.2017	010202	2017116647	XYZ EXPRESS (NORWAY) AS	4 872	1 234		
<b>Omberegning</b>							
18.02.2017	010202	2017117000	XYZ EXPRESS (NORWAY) AS	-1 872	-494		
Årsak: Mengde/grunnlag Ny statistisk verdi: 3 000							
Opprinnelig deklarasjon: 11.02.2017 010202-2017116647							
19.02.2017	020110	2017117010	STU CUSTOMS SERVICES AS	-45 920			
Årsak: Feil eier / kunde Ny statistisk verdi: 0							
Opprinnelig deklarasjon: 01.02.2017 010202-2017028863							
<b>Sum ordinære innførsler</b>				<b>9 284</b>	<b>740</b>		
<b>Gjeninnførsel</b>							
18.02.2017	010202	2017123456	XYZ EXPRESS (NORWAY) AS	10 000	350		
19.02.2017	010202	2017123457	VWY NORWAY AS	50 000			
<b>Utførsel</b>							
01.02.2017	020190	2017010071	ABC FABRIKKER AS	12 345			
08.02.2017	020190	2017013692	STU CUSTOMS SERVICES AS	54 321	4 000		
<b>Omberegning</b>							
18.02.2017	020190	2017013694	ABC FABRIKKER AS		1 234		
Årsak: Avgiftskode/sats Ny statistisk verdi: 60 123							
Opprinnelig deklarasjon: 02.12.2016 020190-2016712340							
<b>Sum utførsler</b>				<b>66 666</b>	<b>5 234</b>		
<b>Gjenutførsel</b>							
08.02.2017	020190	2017013693	ABC FABRIKKER AS	32 123			
<b>Spesifisering av deklarerte avgiftstyper</b>							
					<b>Avgift</b>		
					TL - TOLL	1 090	
					FF - Eksportavgift for fisk	5 234	
<b>Sum</b>						<b>6 324</b>	
<b>Oversikt over midlertidige innførsler</b>							
18.01.2017	020141	2016111000	VWY NORWAY AS	3 000	300		
Avventer utgående deklarasjon							

Dersom virksomheten (mottaker) er en underenhet vil kundenummer vise mottakeren ihht tolldeklarasjonen rubrikk 8, mens org nr vil være juridisk overenhet i Enhetsregisteret.

Oversikten viser deklarasjoner for vært kundenr (org nr) som er reg som mottaker ved innførsel i rubrikk 8 i tolldekl.

For hver deklarasjon vises *statistisk verdi* og *totalt avgiftsbeløp* (avgift er toll og andre avgifter – ikke MVA)

*Ekspedisjonsdato* angir hvilken termin det skal innberettes i.

**Omberegning:** *Opprinnelig ekspedisjonsdato* angir hvilken termin man skal sende endringsmelding hvis man har omberegninger.

(<https://www.toll.no/no/bedrift/import/tolldeklarasjonsoversikt/hva-er-tolldeklarasjonsoversikt/>)

---

## Vedlegg 4 – Utdrag fra SAF-T relevant for innførselsmerverdiavgift

Kode	Beskrivelse	MVA-melding
0	Ingen merverdiavgiftsbehandling (anskaffelser)	I/A
21	Kostnad ved innførsel av varer, 25 % (med fradrag)	I/A
81	Grunnlag innførsel av varer med fradragsrett for innførselsmerverdiavgift, 25 %	Post 9 (utg.) Post 17 (inng.)
82	Grunnlag innførsel av varer uten fradragsrett for innførselsmerverdiavgift, 25 %	Post 9 (utg.)
22	Kostnad ved innførsel av varer, 15 % (med fradrag)	I/A
83	Grunnlag innførsel av varer med fradragsrett for innførselsmerverdiavgift, 15 %	Post 10 (utg.) Post 18 (inng.)
84	Grunnlag innførsel av varer uten fradragsrett for innførselsmerverdiavgift, 15 %	Post 10 (utg.)
23	Kostnad ved innførsel av varer, 0 % (uten fradrag)	I/A
85	Grunnlag for innførsel av varer det ikke skal beregnes merverdiavgift av, 0 %	Post 11

Kode 21, 22 og 20 er ment til leverandørfaktura (varekostnad) og markerer grunnlaget for spesifisering av inngående avgift uten å føre beløpet over i mva-meldingen.

Kode 81, 82, 83, 84 og 85 er ment til mva-grunnlag for innførselen som skal rapporteres i mva-meldingen.

(<https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/rutiner-regnskap-og-kassasystem/saf-t-regnskap/norwegian-saf-t-standard-vat-codes.pdf>)

---

## Vedlegg 5 – Praktiske eksempler på bokføring av vareinnførsel fra 2017

Bokføring av vareinnførsel fra 2017 kan gjøres på følgende måter:

### 1. Ved bruk av særskilt / standard mva-kode:

- Varekjøpet føres som vanlig med debet kostnadskonto (4300) og kredit leverandørgjeld (2400) i resultatet med en mva kode som markerer grunnlaget men ikke påvirker mva-meldingen (for eksempel SAF-T kode 21 for 25% mva).
- Grunnlaget for innførselsmerverdiavgift føres til debet og kredit på samme resultatkonto som varekjøpet (4300) med mva-kode som kun påvirker mva-meldingen (f.eks. SAF-T kode 81 for 25% mva med fradrag). Grunnlaget og avgiften vises da i hhv. post 2 (samlepost) og 9 (utgående avgift 25%) og 17 (fradragsberettiget avgift 25%) i mva-meldingen. Har man ikke fradrag, evt. forholdsmessig fradrag, vil mva-kostnaden ligge igjen på varekjøpskontoen.

Ved bruk av mva-koder blir det en kobling mellom grunnlaget og beregnet avgift selv om man fører vareinnførsler med ulike avgiftssatser på samme konto.

### 2. Ved bruk av rene kontoer med motkonto:

- Varekjøpet føres som vanlig med debet kostnadskonto (4300) og kredit leverandørgjeld (2400) i resultatet.
- Grunnlag for merverdiavgift ved innførsel føres på *en annen* kostnadskonto med tilhørende motkonto (for eksempel 4380 med motkonto for høy sats). Det må brukes egne kontoer for innførsel innenfor hver avgiftssats. Har man ikke fradrag, evt. forholdsmessig fradrag, vil mva-kostnaden ligge igjen på kostnadskontoen for innførselsgrunnlaget, og ikke sammen med resten av varekostnaden på den samme transaksjonen.
- Selve merverdiavgiften må føres separat i balansen (for eksempel konto 2715/2705 for høy sats med fradrag)



---

Det kan av praktiske grunner være hensiktsmessig å bruke en kombinasjon av avgiftskoder og egne rene kontoer (for eksempel at de ulike innførselskontoene har faste mva-koder på debetkontoene). Dette kan være gunstig for avstemmingsformål og kan gi mindre risiko for feilføringer.