



Uttalelse om god bokføringsskikk GBS 9

Vedtatt 10. oktober 2006. Oppdatert 20. desember 2006, 26. september 2014.

Spesifikasjon av grunnlaget for inngående merverdiavgift ved innførsel av varer samt dokumentasjons- og oppbevaringskrav

Spørsmål

Hvordan skal grunnlaget for inngående merverdiavgift spesifiseres ved innførsel av varer fra utlandet, hvilke krav gjelder for dokumentasjon av innførselsmerverdiavgift, og hvilke krav stilles til oppbevaring av dokumentasjon, spesifikasjoner mv.? Uttalelsen omfatter ikke innførsel av tjenester.

Lov og forskrift

Etter bokføringsloven § 5 annet ledd nr. 1 skal det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering kunne utarbeides spesifikasjon av merverdiavgift. Det er i bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 8 gitt nærmere bestemmelser om innholdet i denne spesifikasjonen:

Spesifikasjon av merverdiavgift. Grunnlaget for inngående og utgående merverdiavgift fordelt på de forskjellige avgiftssatsene spesifisert pr. termin. Spesifikasjonen skal vise beløp pr. konto og totalt. Spesifikasjonen skal også vise avgiftsfri omsetning og uttak samt omsetning og uttak som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 4. For utgående merverdiavgift skal avgiftsgrunnlaget også kunne spesifiseres pr. transaksjon. Spesifikasjonen skal dessuten vise eventuelle forskjeller mellom beregnet grunnlag i henhold til kontospesifikasjonen og innberettet avgiftsgrunnlag, spesifisert pr. transaksjon for hver avgiftssats.

Bokføringsforskriften § 3-1 nr. 8 ble endret med virkning fra 1. januar 2014. Endringene innebærer at det er tilstrekkelig å spesifisere grunnlaget for inngående og utgående merverdiavgift fordelt på de forskjellige avgiftssatsene pr. termin. For utgående avgift skal grunnlaget også kunne spesifiseres pr. transaksjon. Det stilles dessuten krav om at merverdiavgiftsbeløpet skal kunne spesifiseres pr. transaksjon for både inngående og utgående avgift i kontospesifikasjonen, jf. bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 2.

Etter bokføringsloven § 10 skal bokførte opplysninger være dokumentert. Dokumentasjonen skal utstedes med et korrekt og fullstendig innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Etter merverdiavgiftsloven § 15-10 første ledd skal inngående avgift være legitimert med bilag.

Bokføringsforskriften § 5-5-2 krever at merverdiavgift og eventuelle toll og særavgifter ved innførsel av varer skal dokumenteres med innførselsdeklarasjonen og grunnlagsdokumenter knyttet til slik deklarasjon, jf. tollforskriften § 4-12-1 tredje ledd første punktum.

Dokumentasjonsdato fremgår av bokføringen, jf. bokføringsloven § 7 første ledd og bokføringsforskriften § 3-1. For å sikre at både selger og kjøper innberetter merverdiavgift i samme periode, styrer dokumentasjonsdato (salgsdokumentets dato) periodisering av avgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9. Inngående og utgående merverdiavgift skal periodiseres etter dokumentasjonsdato selv om datoen faller i en annen periode enn leveringsdato.

Spesifikasjon av merverdiavgift eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å utarbeide spesifisering av merverdiavgift, samt dokumentasjon av de bokførte opplysningene, er oppbevaringspliktig etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2 og 3.

Etter tollforskriften § 4-12-1 tredje ledd skal tolldeklarasjonen og grunnlagsdokumentene til denne oppbevares i 10 år. Hvordan oppbevaringen skal skje er regulert i tollforskriften § 4-12-1 fjerde ledd. Materialet skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Uvedkommende skal ikke ha adgang til materialet. Materialet skal kunne legges frem for tollmyndighetene i en form som muliggjør kontroll i hele oppbevaringstiden. Materialet skal være tilgjengelig i lesbar form, og tollmyndighetene kan kreve at materialet blir fremlagt vederlagsfritt på papir.

Vurdering

I regnskapssystemet kan kravet til spesifisering av merverdiavgift løses på to måter, enten ved å opprette såkalte rene kontoer eller ved å bruke behandlingskoder (MVA-koder). Spesifisering av grunnlaget for inngående og utgående merverdiavgift skal kunne utarbeides pr. termin. For å kunne avstemme den innsendte avgiftsoppgaven mot grunnlaget for beregningen, må grunnlaget for beregning av merverdiavgiften og selve merverdiavgiften være bokført i samme periode.

Dokumentasjonsdato (salgsdokumentets dato) er grunnlaget for periodisering av merverdiavgift ved kjøp fra bokføringspliktige selgere. Ved innførsel mottar kjøper salgsdokument knyttet til vareleveransen fra utenlandsk leverandør uten merverdiavgift. Når varene kommer til Norge, skal de enten tolldeklarerer eller legges på tollager. All fortolling bygger på selvdeklaring, og deklaratanten er ansvarlig for at det gis riktige og fullstendige opplysninger. Tolldeklarasjonen påføres dato når den blir tildelt det unike ekspedisjons-/løpenummeret. Varen er da fortollet, og Tollvesenets krav på toll, særavgifter og merverdiavgift oppstår. Tolldeklarasjonens dato vil derfor normalt være en annen dato enn salgsdokumentets dato. Innførselsdeklarasjon er dokumentasjon for bokføring av innførselsmerverdiavgift, og datoen for deklarasjonen styrer hvilken periode den bokføringspliktige kan få fradrag for innførselsmerverdiavgift.

Med mindre det er innrømmet kreditt skal innførselsmerverdiavgift mv. betales ved deklaring. For bokføringspliktige som har kreditt utsteder tollkassereren et kontoutdrag som sendes den bokføringspliktige hver måned. Kontoutdraget viser oversikt over innførselsmerverdiavgift som er beregnet ved innførsel (deklarasjon) av varer en periode, ofte en måned, og benyttes i praksis ofte som dokumentasjon for bokføring av avgiften. Kontoutdraget utstedes og dateres normalt måneden etter at varene er deklart. Kontoutdraget er alene ikke dokumentasjon for fradrag for

inngående merverdiavgift, og datoen for utstedelse av kontoutdraget vil derfor ikke styre fradraget for innførselsavgiften. Den bokføringspliktige skal derfor føre innførselsmerverdiavgiften til fradrag i den termin varene er deklart.

Følgende praksis har blitt akseptert hos bokføringspliktige som har kreditt hos tollkassereren. Varekjøpet bokføres på grunnlag av salgsdokumentet fra utlandet. Salgsdokumentet oppbevares på vanlig måte som dokumentasjon av de bokførte opplysningene (bilag). Kopi av salgsdokumentet oppbevares sammen med deklarasjonen i egen mappe sortert på dato. Innførselsmerverdiavgiften bokføres på grunnlag av mottatt kontoutdrag. Ved bokføringen av kontoutdraget kan den siste dato i den måneden deklarasjonene er datert benyttes som dokumentasjonsdato. Kontoutdragene kan da kontrolleres mot deklarasjonene og kopiene av salgsdokumentene som oppbevares i egne mapper, eventuelt med kopi av kontoutdraget som arkiveres foran de aktuelle deklarasjonene. En slik praksis vil også anses å være i samsvar med bokføringsloven, og må også kunne benyttes ved elektronisk oppbevaring.

Kravet om spesifisering av grunnlaget for inngående merverdiavgift ved innførsel av varer kan medføre betydelige praktiske problemer. Innførselsmerverdiavgiften bokføres ikke på grunnlag av salgsdokumentet fra leverandøren i utlandet, men på grunnlag av innførselsdeklarasjonen (eventuelt kontoutdraget fra tollkassereren). Det er derfor ikke en direkte forbindelse mellom bokføring av fradrag for innførselsmerverdiavgift og grunnlaget avgiften er beregnet av. Dette kan delvis løses ved å kode alt innkjøp fra utlandet med en egen MVA-kode som defineres som kjøp fra utlandet. Denne koden beregner ikke merverdiavgift, men danner grunnlag for at kjøp fra utlandet i en periode kan spesifiseres og avstemmes mot fradragsført innførselsmerverdiavgift i samme periode. Alternativt kan innkjøp fra utlandet bokføres på egne kontoer. Innførselsmerverdiavgiften bokføres med egen behandlingskode eller på egne kontoer, en kode/konto for hver avgiftssats, atskilt fra annen inngående merverdiavgift. En slik løsning vil kunne gi et grunnlag for å foreta en rimelighetsberegning av fradragsført innførselsmerverdiavgift mot innkjøp fra utlandet.

Beregningen vil ikke stemme nøyaktig fordi det kan være brukt forskjellige valutakurser og fordi tollverdien fastsettes etter satser som kan avvike fra de priser som er benyttet i leverandørens salgsdokument. Tollvesenet har egne omregningskurser for valuta, som kan gi avvik i forhold til bokført utenlandsk varekjøp i virksomheten. Videre kan merverdiavgiftsgrunnlaget bestå av andre elementer enn bare varekjøpet, for eksempel transport- og forsikringskostnader.

Løsningen som er beskrevet ovenfor forutsetter at innkjøp fra utlandet alltid blir bokført i samme termin som innførselsmerverdiavgiften knyttet til samme innkjøp blir bokført. I praksis skjer det ikke alltid slik. Det er ikke uvanlig at salgsdokumentet fra leverandøren i utlandet er datert i en periode, for eksempel i februar, og varene ankommer til Norge først i mars og innførselsdeklarasjonen er datert i mars. Dette medfører at innførselsmerverdiavgiften vil bli bokført i 2. termin, mens grunnlaget for beregning av innførselsavgiften kan bli bokført i 1. termin. Det kan også bli stor tidsforskjell mellom varekjøpet og tolldeklareringsen dersom varene blir liggende på tollager over lengre perioder.

Ovenfor nevnte forhold kan medføre at en avstemming vil være unøyaktig og avvik må aksepteres. En slik avstemming vil likevel over tid kunne gi et grunnlag for å vurdere rimeligheten av den fradragsførte merverdiavgiften ved innførsel mot grunnlaget.

Konklusjon

Bokføringspliktige som innfører varer fra utlandet må tilrettelegge bokføringen slik at det er mulig å spesifisere og avstemme fradragført innførselsmerverdiavgift pr. avgiftssats mot grunnlaget spesifisert pr. konto pr. termin. Innkjøp fra utlandet skal bokføres med egen behandlingskode eller på egen konto, og innførselsmerverdiavgiften skal bokføres med egne behandlingskoder eller på egne kontoer pr. avgiftssats atskilt fra annen inngående merverdiavgift.

Avvik mellom grunnlag og fradragført innførselsmerverdiavgift må aksepteres på grunn av bruk av forskjellige valutakurser og at tollverdiene kan avvike fra kostpris, samt at innkjøp fra utlandet ikke alltid blir bokført i samme termin som innførselsmerverdiavgiften knyttet til samme innkjøp. Avvik vil kunne forklares ved å se på utviklingen over tid.

Spesifikasjoner eller bokførte opplysninger som grunnlag for spesifikasjoner, og dokumentasjon (salgsdokumenter fra utenlandsk leverandør, innførselsdeklarasjoner med grunnlagsdokumenter og kontoutdrag fra tollkassereren) er oppbevaringspliktig regnskapsmateriale. Oppbevaring skal skje på en ordnet og betryggende sikret måte, der kravet til kontrollspor er oppfylt