



Uttalelse om god bokføringsskikk GBS 9

Vedtatt 10. oktober 2006. ~~Endret~~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~~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.

Formatert: Skrift: 12 pkt

Lov og forskrift

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

§ 3-1 første ledd nr. 8 gitt nærmere bestemmelser om innholdet av spesifikasjonene.

~~I tidligere lovgivning var det krav om å opprette egne kontoer eller føre hjelpebøker/oversikter for de poster som skulle oppgis på omsetningsoppgaven. Dette innebar et krav om at inngående og utgående avgift samt beregningsgrunnlaget for utgående avgift måtte kunne spesifiseres. I de nye reglene er dette kravet utvidet til å gjelde også grunnlaget for inngående merverdiavgift. Spesifikasjonene skal være på kontonivå og det skal skilles mellom de ulike avgiftssatsene. Det innebærer at det for hver avgiftstermin skal foreligge spesifikasjoner som viser beregningsgrunnlaget pr. konto.~~

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. ~~Det er satt som vilkår for fradragsføring av innførselsmerverdiavgift at avgiften kan dokumenteres ved original tollregning, dvs. importørens eksemplar av tolldeklarasjonen.~~

Ifølge 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 fremgå av bokføringen, jf. bokføringsloven § 7 første ledd og bokføringsforskriften § 3-1 skal dokumentasjonsdato fremgå av bokføringen. For å sikre at både selger og kjøper innberetter merverdiavgift i samme periode, styrer ~~fakturadato~~ dokumentasjonsdato (salgsdokumentets dato) periodisering av avgiften, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9. Inngående og utgående merverdiavgift skal periodiseres etter ~~fakturadato~~ dokumentasjonsdato selv om datoen faller i en annen periode enn leveringsdato. ~~Som en følge av denne bestemmelsen skjedde det en endring i merverdiavgiftsloven § 32 (§ 15-9 i ny merverdiavgiftslov).~~ Merverdiavgiftsloven § 15-9 sier at avgiften skal oppgis i omsetningsoppgaven for den terminen dokumentasjonen er utstedt.

Spesifikasjon av merverdiavgift ~~skal oppbevares i 10 år, jf. bokføringsloven § 13 første og annet ledd.~~ ~~Primærdokumentasjon er dokumentasjon som dokumenterer den eller bokførte transaksjonen direkte og skal oppbevares i 10 år. Sekundærdokumentasjon er betegnelsen på dokumentasjon som gir supplerende opplysninger i tillegg til primærdokumentasjonen og skal ved oppfyllelse av gitte kriterier oppbevares i 3,5 år. Sekundærdokumentasjonen skal oppbevares i 10 år dersom den er nødvendig som er nødvendige for å oppfylle kravene til innhold i utarbeide spesifikasjon av merverdiavgift, samt dokumentasjon av de bokførte opplysninger.~~ Opplysningene er oppbevaringspliktig etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2 og 3.

Etter ~~forskrift 17.12.2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (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. ~~Dokumentene~~ Materialet skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ~~ødeleggelser og tyveri,~~ ~~velordnet~~ ødeleggelse, tap og ~~lettendring.~~ 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 for kontroll. ~~Den enkelte deklarasjon skal med de tilhørende grunnlagsdokumenter oppbevares slik at de i lesbar form, og tollmyndighetene kan fremlegges samlet og samtidig kreve at materialet blir fremlagt vederlagsfritt på forespørsel fra kontrollmyndigheten. Lagring på optiske eller andre media skal skje i standard dataformat og lesbarhet skal sikres til enhver tid gjennom hele lagringsperioden~~ papir.

Vurdering

Formatert: Skrift: 12 pkt

I regnskapssystemet kan kravet til spesifikasjon av merverdiavgift løses på to måter, enten ved å opprette såkalte rene kontoer eller ved å bruke behandlingskoder- (MVA-koder). Spesifikasjon 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.

~~Fakturaens~~ Dokumentasjonsdato (salgsdokumentets dato) er grunnlaget for periodisering av merverdiavgift- ved kjøp fra bokføringspliktige selgere. Ved innførsel mottar kjøper ~~faktura~~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 selvdeklarerer, 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 ~~fakturadatoen~~salgsdokumentets dato. Innførselsdeklarasjon er dokumentasjon for bokføring av merverdiavgift~~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 deklarerer. 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 deklareret. 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 deklareret.

~~Bokføringsloven krever at dokumentasjon av bokførte opplysninger skal oppbevares på en ordnet og systematisk måte. Det grunnleggende prinsipp om kontrollspor må oppfylles. Dersom primærdokumentasjonen er mangelfull, som et kontoutdrag ved innførsel vil være, vil tolldeklarasjonene som inneholder de manglende opplysninger også være oppbevaringspliktig primærdokumentasjon.~~

Følgende praksis har blitt akseptert hos bokføringspliktige som har kreditt hos tollkassereren. Selve varekjøpet~~Varekjøpet~~ bokføres på grunnlag av ~~fakturaens~~salgsdokumentet fra utlandet ~~og~~. Salgsdokumentet oppbevares ~~med~~på vanlig måte som dokumentasjon av de ordinære bilagene~~bokførte opplysningene (bilag)~~. Kopi av ~~fakturaens~~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 ~~fakturakopiene~~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 spesifikasjon av grunnlaget for inngående merverdiavgift ved innførsel av varer kan medføre betydelige praktiske problemer. Innførselsmerverdiavgiften bokføres ikke på grunnlag

Formatert: Skrift: 12 pkt

av fakturaensalgsdokumentet fra leverandøren i utlandet, men på grunnlag av innførselsdeklarasjonen (eventuelt kontoutdraget fra tollkassereren). Det er derfor ikke en direkte linkforbindelse 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-~~ 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 på grunn av bruk av fordi det kan være brukt forskjellige valutakurser og fordi tollverdien fastsettes etter satser som kan avvike fra de priser som er benyttet i leverandørens faktura-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 (kjøpsfakturaen),² for eksempel transport- og forsikringskostnader.

En slik løsning 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 fakturaensalgsdokumentet 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 tolldeklarereringen 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 fradragsført 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 fradragsført 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.

⁺ Setningen er endret 20. desember 2006 slik at egne behandlingskoder kan brukes ved bokføringen av innførselsmerverdiavgiften.

Avvik vil kunne forklares ved å se på utviklingen over tid. ~~Innkjøp fra utlandet kan 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.⁺ Spesifikasjoner og dokumentasjon (salgsdokumentasjon fra utenlandsk leverandør, innførselsdeklarasjoner og kontoutdrag fra tollkassereren) er oppbevaringspliktige i 10 år. Oppbevaring skal skje på en ordnet og systematisk måte der kravet til sporbarhet er oppfylt.~~

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



⁺ Setningen er endret 20. desember 2006 slik at egne behandlingskoder kan brukes ved bokføringen av innførselsmerverdiavgiften.