

Innholdsfortegnelse

1. Innledning	3
2. Oversikt over rettskildene innen tollverdi.....	4
2.1 Innledning	4
2.2 GATT-avtalen 1947.....	4
2.3 Konvensjonen av 1950.....	5
2.4 Gjennomføringsavtalen av 1979 (Avtale om gjennomføring av Artikkel VII i GATT 1947)	5
2.5 Tollverdiforskriften av 3. desember 1980.....	5
2.6 Dannelsen av WTO i 1994.....	6
2.7 GATT/WTO-avgjørelsene ("DECISIONS")	7
2.8 CCC/WCO-uttalelsene.....	7
2.9 Tolloven 2007	7
2.11 Rettspraksis	7
2.12 Juridisk teori.....	8
3. Vareførselsloven § 6-3.....	8
3.1 Forutsetninger for å fastsette tollverdien etter § 6-3-metoden (transaksjonsverdien)	8
3.1.1 Innledning	8
3.1.2 § 6-3 første ledd bokstav a - begrensninger.....	8
3.1.3 § 6-3 første ledd bokstav b – vederlag av ukjent verdi	9
3.1.4 § 6-3 første ledd bokstav c – del av utbytte	10
3.1.5 § 6-3 første ledd bokstav d og e – avhengighet	10
3.1.6 Prispåvirkning	11
3.2 Begrepet transaksjonsverdi	12
3.2.1 Elementene i transaksjonsverdien.....	13
3.2.3 Forholdet mellom transaksjonsverdien og tollverdien.....	15
3.3 Begrepet "pris for varen" i vareførselsloven § 6-3	15
3.3.1 Innledning og problemstilling.....	15
3.3.2 Hva omfattes av begrepet «vare»?.....	16
3.3.3 Partene i kjøpekontrakten	18
3.3.4 Ytelsene i kjøpekontrakten	18
3.3.5 Endringer i prisen (rabatter m.m.).....	20
3.4. Begrepet "salg for eksport til Norge" i vareførselsloven § 6-3.....	22
3.4.1. Innledning og problemstilling.....	22
3.4.2 Salg	23
3.4.3. Nærmere vilkår for salg for eksport til Norge	24
4. Vareførselsloven § 6-10.....	25

4.1 Innledning	25
4.2 Oversikt over elementene	26
4.3 Nærmere om de ulike elementene.....	27
4.3.1 Provisjoner og meklersalær.....	27
4.3.2 Emballasje.....	28
4.3.3 Innpakningskostnader	28
4.3.4 Kjøperbidragene («assists»).....	28
4.3.5 Vederlag for immaterielle rettigheter.....	31
4.3.6 Utbytte av videresalg	33
4.3.7 Transport, håndtering og forsikring	33
5. Vareførselsloven § 6-11.....	36
5.1 Innledning	36
5.2 Konstruksjon, oppføring mv. utført i Norge	36
5.3 Transport og forsikring i Norge	36
5.4 Toll og avgifter i Norge	36
5.5 Renter.....	36
5.6 Innkjøpsprovisjon	36
5.7 Vederlag for reproduksjon	37
5.8 Avgifter i eksportlandet	37
6. De alternative metodene	38
6.2 Vareførselsloven § 6-4 og § 6-5 - transaksjonsverdien av identiske og liknende varer	39
6.2.1 Innledning	39
6.2.2 Vilkår for fastsettelse etter § 6-4 og § 6-5	40
6.2.3 Mulige tilpasninger i forhold til tidligere godkjent tollverdi (vurdering av justering	41
for omsetningsledd og/eller mengde).....	41
6.3 Vareførselsloven § 6-6 - importørens valgmuligheter mellom § 6-7 og § 6-8	42
6.4 Vareførselsloven § 6-7 - tollverdien fastsatt med utgangspunkt i salgspris i Norge	42
6.4.1 Innledning	43
6.4.2 Enhetsprisen.....	43
6.4.3 Fradrag fra enhetsprisen	43
6.5 Vareførselsloven § 6-8 – utregnet tollverdi	44
6.6 Vareførselsloven § 6-9 – alternativ tollverdi	44
6.6.1 Innledning	44
6.6.2 Fastsettelsesmomenter	45
6.6.3 Typetilfeller.....	45
7. Vareførselsloven § 6-12 - omregningskurs.....	46
8. Vareførselsforskriften § 4-1-3 - utsatt endelig fastsettelse av tollverdien.....	47

1. Innledning

Vareførselsloven kapittel 6 har bestemmelser om beregningsgrunnlaget for tollavgiften: grunnlaget kan være antall, volum, vekt eller verdi. Ved fastsettelse av tollavgift etter verdien skal den fastsettes etter reglene i vareførselsloven § 6-3 flg.

Når varer innføres fra utlandet er beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften som hovedregel tollverdien, jfr. merverdiavgiftsloven (mval.) § 4-11 (1). Merverdiavgiftsloven § 4-11 (2) og (3) har spesialregler for beregningsgrunnlaget for blant annet kunstverk, antikviteter og tanntekniske produkter m.m. Tredje ledd har en regel for gjeninnførsel etter bearbeiding.

En annen avgift som også benytter tollverdien som beregningsgrunnlag er engangsavgiften for beltevogner, jfr. Stortingets årlige avgiftsvedtak for engangsavgift på motorkjøretøyer. I vareførselsforskriften § 4-1-11 fjerde ledd er det en spesialregel for fastsettelse av verdien ved enkelte tilfeller av innførsel av reisegods. Det er også en spesialregel i vareførselsforskriften § 4-1-24 for vare av mindre verdi.

Det kan være mange ulike begivenheter som er årsaken til at varer bringes inn på tollområdet: salg, utlån, utleie, gave, innførsel for lagring eller utstilling osv. Selve plikten til å svare tollavgift og avgifter av varene oppstår uavhengig av årsak til innførselen, men for fastsettelsen av tollverdien må den begivenhet som utløser innførselen avklares. Det skal fastsettes en tollverdi uansett årsak, men årsaken har avgjørende betydning for valget av fastsettelsesmetode.

Vareførselsloven inneholder seks metoder for fastsettelse av tollverdien. Det er imidlertid ikke anledning til å velge fritt blant metodene; vareførselsloven § 6-3 gir i utgangspunktet anvisning på hva tollverdien skal være. Kan tollverdien i det aktuelle tilfellet fastsettes etter § 6-3, er det ikke anledning til å velge fastsettelse etter en annen metode. Oppfylles ikke vilkårene i § 6-3, er det lovens system at man skal prøve om tollverdien kan fastsettes etter en av de etterfølgende metodene. Disse skal prøves i den rekkefølgen de står; dog er det på visse vilkår anledning å endre rekkefølgen mellom §§ 6-7 og 6-8.

I § 6-3-metoden er det de varene som faktisk innføres og skal verdifastsettes som fokuset rettes mot. Metodene i § 6-4 og § 6-5 retter søkelyset mot *andre* identiske eller liknende varer som har blitt fastsatt etter § 6-3-metoden, og spør hva som var transaksjonsverdien av disse varene. I § 6-7 og § 6-8-metodene rettes fokuset igjen mot de varene som den konkrete innførselen gjelder. I førstnevnte metode regner man seg tilbake fra salgspris i Norge, og i den andre bygges verdien opp på grunnlag av de elementene som vanligvis inngår når verdien av en vare skal beregnes. Har man ikke greid å fastsette tollverdien etter en av de foregående metodene, må den fastsettes etter § 6-9-metoden (alternativ tollverdi).

Ingen av metodene er trinn-høyere enn de andre, men de skal prøves i en bestemt rekkefølge. Først prøves fastsettelse etter § 6-3-metoden; oppfylles ikke vilkårene her må man gå videre og prøve de etterfølgende metodene. Typiske tilfeller hvor § 6-3-metoden ikke kan anvendes

er når varer innføres som lån, leie eller gave. Det foreligger da ikke noe "salg for eksport til Norge", som er et sentralt vilkår i § 6-3.

I tollavgiftsloven § 3-4 er det regler om beregningsgrunnlaget for varer som gjeninnføres etter reparasjon eller bearbeiding, og i § 3-5 er det regler om hvordan beregningsgrunnlaget skal fastsettes for varer som skades før de blir stilt til fri disponering. Se nærmere om disse bestemmelsene i Tollavgiftshåndboken.

2. Oversikt over rettskildene innen tollverdi

2.1 Innledning

Rettskildebildet innen tollverdiretten er dominert av de folkerettslige avtalene som ligger til grunn for reglene. For det første er den norske gjennomføringen i stor grad basert på konvensjonstekster; store deler av tollverdirettens bestemmelse i det norske tollregelverket er en tilnærmet oversettelse av Gjennomføringsavtalen av 1979 (heretter Avtalen). Avtalen omtales nærmere i punkt 2.4 nedenfor. Konvensjonene har videre opprettet organer som både fatter avgjørelser som er folkerettslig bindende på linje med selve konvensjonen, og gir uttalelser om tolking m.m. av rådgivende karakter. For det andre foreligger det relativt lite norsk rettspraksis og juridisk teori på området. I det følgende gis en kronologisk oversikt over rettskildene innen tollverdiretten.

2.2 GATT-avtalen 1947

GATT-avtalen 1947 (heretter GATT 1947) ble undertegnet i 1947 og satt i kraft fra 1948. 23 land var med fra starten. Avtalen er et rammeverk for globale handelsforbindelser, og formålet var å få fastslått grunnleggende handelsprinsipper samt gjennomføre tollreduksjoner. Den sentrale bestemmelsen i avtalen omhandler bestevilkårsprinsippet. Dette prinsippet går ut på å hindre forskjellsbehandling, med andre ord skal fordel gitt én avtalepart også gis samtlige avtaleparter.

GATT 1947 består av 38 artikler om handel, hvorav kun én artikkel gjelder beregning av tollverdien (artikkel VII). Avtalen inneholder i tillegg anmerkninger og supplerende bestemmelser som også er en integrert del av avtalen. Det er ikke gitt anmerkninger til samtlige artikler i avtalen, men det er gitt en anmerkning til artikkel VII.

Artikkel VII og anmerkningen kan betegnes som selve "grunnloven" i tollverdisystemet, siden den danner grunnlaget og utgangspunktet for det meste av dagens regler om tollverdi.

GATT 1947 er en folkerettslig avtale som forplikter Norge, men ikke individene. GATT 1947 fikk ingen umiddelbar virkning i norsk rett. På dette tidspunktet (slutten av 1940-årene), var gjeldende norske nasjonale bestemmelser inntatt i tolloven 1928 og tolltariffens innledende bestemmelser. Disse bestemmelsene var ikke basert på internasjonale avtaler; norske tollverdirettens bestemmelser basert på internasjonale avtaler ble først gjennomført fra 1963. GATT 1947 er blant annet inntatt i Norges Traktater og St. prp. nr. 65 (1993-94), side 516 flg.

2.3 Konvensjonen av 1950

Som et ledd i harmoniseringen av tollbestemmelsene i Europa ble det i 1950 innenfor rammen av artikkel VII i GATT 1947 utarbeidet en konvensjon om beregning av tollverdien.

Konvensjonen ble undertegnet av Norge i 1951, men ratifisert først i 1962. I 1962 var 15 land, hovedsakelig vest-europeiske, tilsluttet konvensjonen. Konvensjonen ble gjennomført i norsk rett fra 1. januar 1963 ved endring i tolloven § 8; de første norske nasjonale bestemmelsene om tollverdi som ble gjennomført som følge av en internasjonal konvensjon.

1950-konvensjonen innførte den såkalte "Brüsseldefinisjonen" (BDV), et hypotetisk verdibegrep. Etter denne definisjonen skulle tollverdien være normalprisen, dvs. hva en slik vare ville blitt solgt for mellom uavhengige parter på fortollingsdagen. Konvensjonen har en viss interesse også i dag, fordi mange elementer i neste konvensjon (1979) er basert på 1950-konvensjonen.

1950-konvensjonen er blant annet inntatt i Norges Traktater, St. prp. nr. 92 (1961-62) og St. prp. nr. 9 (1962-63).

2.4 Gjennomføringsavtalen av 1979 (Avtale om gjennomføring av Artikkel VII i GATT 1947)

1950-konvensjonen fikk ikke den helt store tilslutningen; mange land benyttet andre systemer for fastsettelse av tollverdien enn BDV. Behovet for harmonisering gjorde at det ble startet forhandlinger som ble gjennomført i tidsrommet 1973-79 (den såkalte "Tokyorunden").

Forhandlingene resulterte i 1979 i en avtale om gjennomføring av artikkel VII i GATT 1947, og denne folkerettslige avtalen ble ratifisert av Norge 17. desember 1979. Ved samme anledning ble forpliktelsene etter 1950-konvensjonen opphevet.

Avtalen består av foruten en innledning, 31 artikler, to bilag og en protokoll. Bilag I inneholder forklarende anmerkninger til de enkelte artiklene, mens bilag II omhandler den tekniske tollverdikomiteen. Protokollen inneholder forpliktende erklæringer fra avtalepartene.

Gjennomføringsavtalen av 1979 ble gjennomført i norsk rett ved endringer i tolltariffens innledende bestemmelser § 5 (senere endret til § 8), samt fastsettelsen av tollverdiforskriften av 3. desember 1980.

Gjennomføringsavtalen av 1979 er inntatt i blant annet St. prp. nr. 25 (1979-80).

2.5 Tollverdiforskriften av 3. desember 1980

Tollverdiforskriften av 1980 var inntil 2009 det sentrale nasjonale regelverket om tollverdi. Forskriften ble fastsatt av Finansdepartementet 3. desember 1980, og satt i kraft fra 1. januar 1981. Etter fastsettelsen i 1980 ble forskriften endret to ganger. Første gang 15. mars 1984, kunngjort i Norsk Lovtidend nr. 6 side 164. Foranledningen til denne endringen var en uttalelse

fra den teknisk tollverdikomiteen i Customs Co-operation Council (CCC); jfr. Explanatory Note 3.1.

Den andre endringen fant sted 9. januar 1985, kunngjort i Norsk Lovtidend nr. 1 1985 side 17. Foranledningen til denne endringen var en avgjørelse av GATTs tollverdikomité (Decision 6.1).

Til de fleste paragrafene i tollverdiforskriften var det knyttet en anmerkning. Anmerkningene tilsvarte «interpretative notes» i Gjennomføringsavtalen 1979/1994. I henhold til artikkel 14 i Gjennomføringsavtalen utgjør "interpretative notes" en integrerende del av selve avtalen. Anmerkningene til paragrafene i tollverdiforskriften av 1980 var rettslig sett en del av forskriften. Trinnhøydemessig var derfor anmerkningene på linje med forskriften, men den rettskildemessige vekten av de enkelte bestemmelsene må selvsagt vurderes konkret.

2.6 Dannelsen av WTO i 1994

Idéen om en ny forhandlingsrunde i GATT-regi ble lansert på et ministermøte i Uruguay i 1986 («Uruguay-runden»). I tillegg til tidligere områder som var regulert i GATT 1947, ble det forhandlet om nye felter som immaterielle rettigheter og tjenester.

Forhandlingene ble formelt avsluttet 15. april 1994 i Marokko, og resulterte i opprettelsen av WTO 1. januar 1995.

WTO står for World Trade Organization, og kan for så vidt benyttes om Generaldirektøren og hans sekretariat og selve organisasjonen som sådan, men mer interessant i rettskildemessig sammenheng er den folkerettslige WTO-avtalen. WTO-avtalen er en "paraply-avtale" som samler og styrer en rekke tilhørende avtaler på ulike områder innen internasjonal handel. Inn under paraplyen går blant annet «de multilaterale handelsavtalene», jfr. artikkel II i Avtalen om opprettelsen av WTO.

Av de multilaterale handelsavtalene (om lag 25) er det i første rekke to som er relevante for tollverdi: GATT 1994 og Gjennomføringsavtalen av 1994. Artikkel II punkt 4 i Avtalen om opprettelsen av WTO slår fast at WTO omfatter GATT som modifisert i Uruguay-runden, og benevnes i WTO-avtalen som GATT 1994. I praksis innebærer dette at GATT 1947 oppstår i en noe revidert utgave. GATT 1994 omfatter bestemmelsene i GATT 1947, jfr. nr. 1 som henviser til GATT 1947.

Endringene fra GATT 1947 til GATT 1994 er stort sett av terminologisk art. I 1996 opphørte GATT-avtalen av 1947 som selvstendig avtale.

Etttersom GATT 1947 ble modifisert og inntatt i WTO-avtalen som GATT 1994, fulgte også Gjennomføringsavtalen av 1979 med, jfr. GATT 1994 nr 1 (Gjennomføringsavtalen av 1979 har jo sitt grunnlag i GATT 1947). Gjennomføringsavtalen av 1979 ble noe revidert og fikk nytt navn; Gjennomføringsavtalen av 1994. Sistnevnte er praktisk talt identisk med 1979-avtalen.

WTO-avtalen og de multilaterale handelsavtalene er inntatt i St. prp. nr. 65 (1993-94).

2.7 GATT/WTO-avgjørelsene ("DECISIONS")

«Decisions» er betegnelsen på avgjørelser tatt av WTO's tollverdikomiteé. Disse avgjørelsene er folkerettslig bindende på lik linje med selve Avtalen. Før 1995 var betegnelsen på det organet som tok disse avgjørelsene GATTs tollverdikomiteé (Committee on Customs Valuation, jf. artikkel 18 nr. 1 i Gjennomføringsavtalen av 1979). Etter opprettelsen av WTO benevnes organet som WTOs tollverdikomiteé.

2.8 CCC/WCO-uttalelsene

WCO (World Customs Organization) ble før 1995 benevnt CCC (Customs Cooperation Council), som fremdeles er organets offisielle navn. Det var etter opprettelsen av WTO i 1994 at organet tok det uformelle navnet World Customs Organization. En av komitéene i WCO er den tekniske tollverdikomiteen, jfr. artikkel 18 nr. 2 i Gjennomføringsavtalen av 1979/1994. Denne komitéen gir uttalelser som skal sikre lik tolking og anvendelse av Avtalen. I motsetning til Decisions er disse uttalelsene kun rådgivende for avtalepartene. Uttalelsene inndeles i flere kategorier:

- Advisory Opinions
- Commentaries
- Explanatory notes
- Case studies
- Studies

Disse avgjørelsene omtales også som "WCO-instrumenter".

2.9 Tolloven 2007

Tolloven 2007 (i kraft 1. januar 2009) er en teknisk revisjon og viderefører i det alt vesentlige gjeldende tollverdirett. I tillegg ble det foretatt enkelte mindre endringer; for eksempel kan innkjøpsprovisjon holdes utenfor tollverdien selv om den er inkludert i prisen for varen. Tolloven 2007 foretok også enkelte kodifiseringer, bl.a. "sistesalgsprinsippet". Se nærmere om dette på side 63 flg. i Ot.prp. nr.58 (2006-2007).

2.10 Vareførselsloven 2022

Vareførselsloven 2022 (i kraft 1. januar 2023) er hovedsakelig ment som en teknisk revisjon og viderefører gjeldende tollverdirett. Bestemmelsen i tolloven 2007 § 7-20 om utsatt endelig verdifastsettelse er flyttet fra lovnivå og ned i forskrift, jf. vareførselsforskriften § 4-1-3.

2.11 Rettspraksis

Det er noe rettspraksis hvor tollverdispørsmål har vært behandlet. Nedenfor omtales enkelte avgjørelser der de systematisk hører hjemme i fremstillingen.

2.12 Juridisk teori

Det foreligger ikke norsk juridisk teori av betydning på området. Det er en del utenlandsk, eksempelvis Rosenow/O'shea "A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement" og Sherman/Glashoff "Customs Valuation Commentary on the GATT Customs Valuation Code".

2.13 WCOs kompendium i tollverdi

WCO har utgitt et kompendium i tollverdi som inneholder avtalen og uttalelser fra WTOs tollverdikomité og den tekniske tollverdikomiteen i WCO. Enkelte lands tollmyndigheter har dessuten gitt ut veiledninger; av disse kan nevnes Sveriges "Tullvärdehandledning", Danmarks "Toldverdi" og "Toldbehandling", EUs Compendium of Customs Valuation Texts og USA's "Customs Valuation Encyclopedia".

3. Vareførselsloven § 6-3

3.1 Forutsetninger for å fastsette tollverdien etter § 6-3-metoden (transaksjonsverdien)

3.1.1 Innledning

Et sentralt vilkår i § 6-3 er at man må kjenne prisen for varene, og denne prisen må være prisen ved salg for eksport til Norge. Man bør strekke seg langt for å bruke metoden om transaksjonsverdi ved fastsettelse av tollverdien. Et eksempel på dette er Advisory Opinion 1.1, hvor begrepet *salg* («sale») tolkes utvidende («in the widest sense»). Andre eksempler fra norsk rettspraksis er LB-2008-11968 (Peppercorn), hvor problemstillingen behandles i dommen på side 7 flg. og LB-2016-77476 (K-Mail/Klingel) side 15 med videre henvisninger til Ot. prp. nr. 58 (2006-2007).

I tillegg er det ytterligere vilkår i § 6-3 første ledd bokstav a-d som må oppfylles. Det oppstilles her visse forutsetninger som må være oppfylt for at metoden i § 6-3 skal kunne anvendes. Samtlige forutsetninger i § 6-3 første ledd a – d må prøves for å se om transaksjonsverdien etter § 6-3 kan anvendes. Forutsetningene er dermed kumulative i den forstand at alle må være oppfylt for at metoden i § 6-3 kan benyttes.

3.1.2 § 6-3 første ledd bokstav a - begrensninger

Det er viktig å merke seg at de begrensningene som skisseres under bokstav a nr. 1-3, godtar transaksjonsverdien. Det er kun i de tilfellene det foreligger «andre» begrensninger enn de som er skissert under bokstav a, at transaksjonsverdien ikke kan godtas.

Med uttrykket «*begrensninger... foreskrevet ved lov eller pålagt av norske myndigheter*» i bokstav a nr. 1, menes varer som importøren på grunn av norske eller internasjonale bestemmelser ikke har full rådighet over.

Et eksempel på dette kan være en importør som innfører radioaktive isotoper. Importøren vil i disse tilfellene ikke ha full rådighet over varen da det på grunn av internasjonale og nasjonale bestemmelser er forbudt å disponere disse fritt.

Med uttrykket «begrenser det geografiske området hvor varene kan videreselges» i bokstav a nr. 2 menes at transaksjonsverdien etter § 6-3 kan benyttes selv om det for eksempel er avtalt at varene ikke kan reeksporteres eller videreselges til et annet land.

Etter bokstav a nr. 3 kan transaksjonsverdien fortsatt anvendes hvis det foreligger begrensninger som «ikke påvirker varens verdi».

I noten til artikkel 1 i Avtalen heter det at begrensninger som ikke vesentlig påvirker varenes verdi, ikke skal medføre at den prisen som er betalt eller skal betales blir ansett som uakseptabel. Notene nevner som eksempel et tilfelle som ikke vesentlig påvirker varenes verdi, at selger krever av kjøper av biler ikke selger eller stiller dem ut før en fastsatt dato som tilkjenner begynnelsen av en årsmoell.

For øvrig nevnes at Commentary 12.1 gir enkelte uttalelser om hvordan innholdet i § 6-3 første ledd bokstav a skal forstås.

3.1.3 § 6-3 første ledd bokstav b – vederlag av ukjent verdi

Hvis det foreligger vilkår eller vederlag for salget av varene som det ikke kan fastsettes en verdi for, kan transaksjonsverdien etter § 6-3 ikke benyttes som grunnlag for beregning av tollverdien.

For øvrig gir notene til artikkel 1 i Avtalen nærmere forklaringer på hvordan bestemmelsen skal forstås. Det er i Paragraph 1 (b) nr. 1 tre eksempler (a, b og c) på tilfeller hvor det foreligger vederlag som er avtalt mellom kjøper og selger og som det ikke kan fastsettes noen verdi for.

Etter bokstav (a) heter det at transaksjonsverdien ikke kan godtas for tollformål hvis selgeren fastsetter prisen på de innførte varene på betingelse av at kjøperen også vil kjøpe andre varer i bestemte mengder.

Transaksjonsverdien kan heller ikke godtas hvis prisen for de innførte varene er avhengig av den prisen eller priser som kjøperen av de innførte varene krever for andre varer som han selger til selgeren av de innførte varene, jf. bokstav (b).

Etter bokstav (c) kan ikke transaksjonsverdien godtas hvis prisen er fastsatt på grunnlag av en form for betaling som ikke har forbindelse med de innførte varene. Et eksempel er når de innførte varene er halvfabrikata som er levert av selgeren på betingelse av at han mottar en bestemt mengde av de ferdige varene.

Det fremkommer også av Paragraph 1 (b) nr. 2 at betingelser eller vederlag som har med fremstilling eller markedsføring av de innførte varene å gjøre, ikke i seg selv skal medføre at transaksjonsverdien blir forkastet.

For eksempel skal ikke den omstendighet at kjøperen gir selgeren konstruksjonsarbeider og tegninger som er utført i Norge, medføre at transaksjonsverdien blir forkastet. Om kjøperen

for egen regning påtar seg, også når det skjer etter avtale med selgeren, å markedsføre de innførte varene, skal heller ikke det medføre at transaksjonsverdien blir forkastet. Det er viktig å merke seg at spørsmålet om hvorvidt tollverdien i det hele tatt kan fastsettes etter metoden i § 6-3, er et annet spørsmål enn hva som er tollverdien for varen etter § 6-3.

Bakgrunnen for at dette er nevnt i note til Avtalen er at Avtalen i 1979 innførte et annet system enn BDV-konvensjonen av 1950. Se nærmere om denne problemstillingen i «The Brussel Definition of Value and the GATT Valuation Agreement – A Comparison» utgitt av WCO (CCC) i 1985.

3.1.4 § 6-3 første ledd bokstav c – del av utbytte

Av § 6-3 første ledd bokstav c fremgår det at transaksjonsverdien ikke kan godtas når selgeren får del av utbyttet ved varenes videresalg eller bruk i Norge, med mindre det kan foretas tilsvarende justering (legges til prisen) i samsvar med § 6-10.

Av § 6-10 første ledd bokstav d fremgår det at verdien av noen del av utbyttet ved et videresalg, annen disposisjon eller bruk av de innførte varer, som direkte eller indirekte tilfaller selgeren, skal legges til prisen som faktisk er betalt eller skal betales.

Se for øvrig punkt 5.3.6.

3.1.5 § 6-3 første ledd bokstav d og e – avhengighet

En følge av at mye av verdenshandelen foregår innen konsern er at det ofte vil foreligge avhengighet mellom kjøper og selger. § 6-3 første ledd bokstav d gir definisjoner på hvilke forhold som tilkjenner avhengighet mellom kjøper og selger. Definisjonene korresponderer i det vesentlige med Avtalens artikkel 15.

Samtlige forhold som er nevnt i bestemmelsen må vurderes i forbindelse med spørsmål om det kan foreligge et avhengighetsforhold ved en transaksjon. Ved kjøp og salg er det ofte slik at kjøper og selger direkte eller indirekte kontrollerer hverandre eller at disse kontrolleres av en tredje person. Slik kontroll foreligger når en person har mulighet til juridisk eller i praksis å begrense eller styre den andre.

Explanatory note 4.1 gir utfyllende forklaringer til avhengighetsbegrepet i vareførselsloven.

I § 6-3 første ledd bokstav d siste punktum er det forutsatt at personer som er i økonomisk interessefelleskap ved at den ene er eneagent, eneforhandler eller eneimportør for den andre, uavhengig av hvordan dette defineres, skal ved anvendelsen av vareførselsloven anses å være avhengige av hverandre hvis de omfattes av bestemmelsene i § 6-3 første ledd bokstav d. I motsatt fall er ikke det økonomiske interessefelleskapet i seg selv nok til at de anses for avhengige i vareførselslovens forstand.

I Advisory opinion 21.1 er noen uttalelser fra WCO om forståelsen § 6-3 første ledd bokstav d.

3.1.6 Prispåvirkning

Selv om det foreligger avhengighet mellom partene, er utgangspunktet at avhengighet i seg selv ikke er nok til å fastslå at prisen er påvirket. Dette fremgår av vareførselsforskriften § 6-3-1, og av artikkel 1 nr. 2 a) i Avtalen.

Det følger av vareførselsforskriften § 6-3-1 at når kjøper og selger er avhengig av hverandre, må de spesielle omstendighetene ved salget undersøkes nærmere hvis man vurderer å ikke fastsette tollverdien etter § 6-3. Transaksjonsverdien kan godtas når det viser seg at avhengighetsforholdet ikke har påvirket prisen. Det er ikke hensikten at det skal foretas undersøkelser i alle tilfeller kjøper og selger er avhengige av hverandre. En slik undersøkelse av salget er kun nødvendig i tilfeller hvor tollmyndighetene er i tvil om transaksjonsverdien kan godkjennes. Videre skal transaksjonsverdien godkjennes hvis importøren kan dokumentere at verdien er tilnærmet lik tollverdien på identiske eller liknende varer fastsatt i medhold av vareførselsloven, jf vareførselsforskriften § 6-3-1 annet ledd.

Bestemmelsen gir importøren mulighet til å påvise at transaksjonsverdien er tilnærmet lik en sammenlikningsverdi som tidligere er godtatt av tollmyndighetene, og at den derfor kan godtas etter bestemmelsene i § 6-3.

Hvordan skal man så avklare om prisen er påvirket? Man kan antakelig gå frem på ulike måter, men det er naturlig å dele prosessen inn i to faser:

- i. hva er prisen?
- ii. er prisen påvirket?

For å finne ut hva prisen er, må det avklares hva kjøperen har betalt for varene. Dette kan være problematisk, særlig i de tilfellene hvor betaling for varene er søkt fremstilt som betaling for andre ytelser enn varene. Vurderingen av prispåvirkning forutsetter likevel at man kommer til bunns i dette, siden det er logisk at før man kjenner prisen, så kan man heller ikke si om den er påvirket. Finner man ikke prisen, kan ikke § 6-3-metoden benyttes. Dette er ikke fordi prisen er påvirket, men fordi § 6-3 forutsetter at man kjenner prisen. Det er prisen i vareførselsloven § 6-3 som er tema.

Se eksempler fra norsk rettspraksis i LB-2008-11968 (Peppercorn) og LB-201677476 (KMail/Klingel) hvor problemstillingen blant annet var om tollverdien kunne fastsettes etter § 6-3 (tidligere tollverdiforskriften § 2) selv om tollmyndighetene ikke kjente den nøyaktige prisen.

Skulle det etter forsvarlig utredning vise seg umulig å finne prisen, må tollverdien fastsettes etter en av de øvrige metodene.

Først når prisen er avklart, kan man stille spørsmålet om den er påvirket av avhengighetsforholdet. Siden avhengighet i seg selv ikke er tilstrekkelig, må det finnes et

holdepunkt for at prisen i dette tilfellet er en annen enn den ville ha vært hvis det ikke hadde foreligget avhengighet.

Et eksempel er at en importør deklarerer en lavere pris enn andre importører av samme vare. Importøren må gis en mulighet til å uttale seg om dette, jfr. vareførselsforskriften § 6-3-1, artikkel 1 nr. 2 a) i Avtalen og det kontradiktoriske prinsippet i forvaltningsretten.

Kan det gis en plausibel forklaring, f.eks. store innkjøp "world wide", er det myndighetenes tur igjen. Man må ta for seg argumenter for at prisen er påvirket, og argumenter mot. Til slutt må man vurdere hva som fremtrer som mest sannsynlig av de to alternativene. Det må således være sannsynlighetsovervekt for at prisen er påvirket av avhengighetsforholdet, og i denne vurderingen har avhengighetsforholdet i seg selv ingen vekt.

Les mer om avhengighet og prispåvirkning i veilederen «Tollverdi og internprising».

3.2 Begrepet transaksjonsverdi

I de aller fleste tilfeller vil tollverdien fastsettes etter § 6-3-metoden. § 6-3 slår for det første fast at tollverdien skal være transaksjonsverdien, for deretter å beskrive hva transaksjonsverdien er. Noe forenklet sagt er transaksjonsverdien prisen for varene med tillegg av eventuelle § 6-10-elementer (f.eks. fraktkostnader) og fradrag av eventuelle § 6-11-elementer.

En annen (og mer upresis) måte å forklare hva transaksjonsverdien innebærer, er å se det slik at det foregår to transaksjoner: varer går en vei, og betaling (penger) går den andre veien. Hver av disse «bevegelsene» utgjør en transaksjon, og det sentrale er hvilken verdi transaksjonene representerer. Som regel er verdien av vederlaget det letteste å måle.

Vareførselsloven § 6-3 begynner slik:

«Tollverdien av en vare er transaksjonsverdien, det vil si den prisen som faktisk er betalt eller skal betales for varen ved salg for eksport til Norge, justert i samsvar med §§ 6-10 og 6-11,....»

Den folkerettslige konvensjonen som ligger til grunn for de norske tollverdireglene (Gjennomføringsavtalen av 1994) har en tilsvarende bestemmelse som vareførselsloven § 6-3, og ordlyden er følgende:

«The customs value of imported goods shall be the transaction value, that is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation adjusted in accordance with the provisions of article 8...»

Begrepet «transaksjonsverdien» (transaction value) ble innført med Gjennomføringsavtalen av 1979, og senere videreført i Gjennomføringsavtalen av 1994. Mens tollverdien inntil 1979 hadde blitt fastsatt på grunnlag av en hypotetisk (teoretisk) pris ("Brüsseldefinisjonen", jfr.

punkt 2.3 ovenfor), ble fokus nå flyttet over mot det som partene i kjøpet faktisk hadde avtalt at skulle betales.

Tar man for seg ordlyden, kan det ikke utledes noe særlig av en tolking av selve begrepet. Muligens kan man si at begrepet henspiller på verdien av transaksjonen, altså verdien av det som overføres. Men noe større veiledning gir ikke dette. Ved fastsettelsen av ethvert avgiftsgrunnlag som relaterer seg til verdi vil det være snakk om en økonomisk størrelse av det som overføres.

Ser man på forarbeidene til Gjennomføringsavtalen av 1979 fremgår det at det ikke var enkelt å bli enig om en måte å fastsette tollverdien på. Løsningene som til slutt ble valgt er resultatet av blant annet atskillig tautrekking, og er på enkelte områder preget av kompromisser. Dette perspektivet er greit å ha med seg når man stilles overfor regler som retts teknisk sett kunne vært enklere, som for eksempel reglene om royalty.

Begrepet «*transaksjonsverdien*» forekommer også i vareførselsloven §§ 6-4 og 6-5, men i disse bestemmelsene er det snakk om transaksjonsverdien av *andre varer* (enn de man har til fastsettelse). I § 6-3 fokuseres det på transaksjonsverdien av de varene man faktisk har til fastsettelse, mens i §§ 6-4 og 6-5 ser man hen til transaksjonsverdien av tidligere (identiske eller liknende) varer som har vært gjenstand for verdifastsettelse.

I det følgende gis en fremstilling av hva begrepet «transaksjonsverdien» omfatter.

3.2.1 Elementene i transaksjonsverdien

Hva transaksjonsverdien består av fremgår av ordlyden i vareførselsloven § 6-3: «(...)den prisen som faktisk er betalt eller skal betales for varen ved salg for eksport til Norge, justert i samsvar med §§ 6-10 og 6-11». Enkelt sagt er transaksjonsverdien bygget opp av to elementer: Prisen for varene (jf. § 6-3) og eventuelle justeringer etter §§ 6-10 og 6-11.

Det sentrale elementet i transaksjonsverdien er prisen for varen. Dette er den økonomiske størrelsen av det vederlaget partene i et kjøp har avtalt skal ytes for varen. I de aller fleste tilfeller er det kurant å fastslå denne størrelsen; det er rett og slett det som fremgår av den utstedte fakturaen. Men ikke alltid. Det hender partene innretter seg med avtaler som ikke gir uttrykk for forholdets realitet, og i slike tilfeller skal selvsagt realiteten legges til grunn.

Et av hensynene bak reglene er at fastsettelsen av tollverdien skal være nøytral i forhold til hvordan partene i et kjøp faktisk innretter seg. Det kan variere hvilke elementer som er en del av kjøpsavtalen, og hvilke elementer kjøperen velger å kjøpe fra andre enn selgeren.

Eksempelvis kan en selger tilby sine varer gjennom en agent. Selgeren utfører da ikke salgsarbeidet selv, og dette reflekteres i den prisen han forlanger for varen. Kjøperen må selvsagt, i tillegg til prisen, betale vederlag for agentens tjenester. Et annet eksempel er at kjøperen selv skaffer en del innsatsmaterialer som leveres til den produsenten han skal kjøpe varer fra. I et slikt tilfelle får produsenten (selgeren) lavere kostnader, og vil følgelig kreve en

lavere pris enn om han selv skulle kjøpt inn alle innsatsmaterialene. Et tredje eksempel er om selgeren kjøper fraktjenester for varen, og legger disse inn i prisen. Prisen blir da høyere enn om kjøperen selv står for frakten.

Systemet i tollverdireglene er slik at i den grad visse elementer ikke allerede er inkludert i prisen, skal de i samsvar med § 6-10, på visse vilkår, legges til prisen. Hadde det vært slik at transaksjonsverdien skulle bestå kun av prisen kjøper skulle betale til selgeren, ville det kunne slå tilfeldig ut om for eksempel frakt var inkludert i prisen. For å fremme likebehandling er løsningen i vareførselsloven (tilsvarende i Gjennomføringsavtalen) at de fleste elementer som vanligvis inngår i fakturaprisen fanges opp av vareførselsloven § 6-10 (artikkel 8 i Avtalen), i den utstrekning de ikke allerede inngår i prisen.

Provisjoner skal inngå i transaksjonsverdien med den begrunnelsen at dette er vederlag som i de fleste tilfeller inngår i selgerens pris. Provisjoner er vederlag for salgsarbeid, og velger selgeren å sette dette bort til en annen (agent, mekler eller lignende) får dette ikke utslag for transaksjonsverdien. Begrunnelsen for at kjøpsprovisjoner er unntatt er tilsvarende: Dette er arbeid som kjøperen vanligvis utfører selv (og det inngår jo ikke i transaksjonsverdien; kjøperen overfører ikke noe vederlag til selger for dette).

Tilsvarende tankegang ligger bak tillegg for "kjøperbidragene" i § 6-10 første ledd bokstav b. Dette representerer kostnader som selgeren vanligvis pådrar seg for å prestere vareytelsen. Bidrar kjøperen med noe her, blir altså transaksjonsverdien i utgangspunktet den samme som om selgeren hadde skaffet alt selv.

Vederlaget for immaterielle rettigheter er i de fleste tilfeller inkludert i prisen for den varen som kjøpes, og dermed også i transaksjonsverdien. Men det hender selgeren innretter seg annerledes. Et selskap produserer varen og selger den, mens et annet krever royalty. For å tilstrebe nøytralitet inkluderes altså royaltyen i sistnevnte tilfelle i transaksjonsverdien, jf. vareførselsloven § 6-10 første ledd bokstav c.

Vareførselsloven § 6-10 første ledd bokstav e og f gjør tillegg for blant annet frakt, transportrelatert håndtering og forsikring såfremt vederlaget for disse ytelsene ikke allerede er inkludert i prisen for varene. Også her er nøytralitet begrunnelsen: ofte ligger disse elementene i prisen.

Utgangspunktet og basis for tollverdien er som nevnt prisen for varene. Prisen skal imidlertid både justeres med eventuelle tillegg etter § 6-10, og reduseres med eventuelle fradrag i henhold til § 6-11.

Vi kan tenke oss kjøp av et heisanlegg for en bygning. Kontrakten innebærer at selgeren både skal levere heisen samt montere den i innførselslandet. Prisen inkluderer således både selve heisen samt omkostninger til montering. Frakten besørges av kjøperen. Verdien av transaksjonen blir da det selgeren forlanger for heisen (inkludert montering), samt fraktomkostningene (som kjøperen betaler til transportøren). Ettersom omkostningene til

montering ligger i prisen, inngår de i transaksjonens verdi. Uten § 6-11 første ledd bokstav a som på visse vilkår hjemler fradrag i prisen for omkostninger til montering etter innførselen av varen før fastsettelsen av tollverdien, ville således monteringsomkostningene inngått i transaksjonsverdien (og tollverdien).

Dette kan illustreres slik: Prisen for varen og § 6-10 og 6-11-justeringene = transaksjonsverdien

3.2.3 Forholdet mellom transaksjonsverdien og tollverdien

Det man skal frem til er selvsagt tollverdien. Det er tollverdien som er grunnlaget for tollavgift og avgifter, jf. tollavgiftsloven § 3-3 fjerde ledd og merverdiavgiftsloven § 4-11. Begrepet "tollverdien" (customs value) er imidlertid en slags felles "etikett" for resultatet av alle de seks fastsettelsesmetodene i vareførselsloven. Det er selve beregningsgrunnlaget for tollavgift som kalles tollverdien.

3.3 Begrepet "pris for varen" i vareførselsloven § 6-3

3.3.1 Innledning og problemstilling

Tollverdien skal etter vareførselsloven § 6-3 være *transaksjonsverdien*. Begrepet «*transaksjonsverdi*» er nærmere beskrevet ovenfor i punkt 4.2. Enkelt sagt består transaksjonsverdien av to elementer: Prisen for varene og eventuelle justeringer etter §§ 6-10 og 6-11.

I det følgende drøftes hva som i vareførselslovens forstand ligger i termen «*den prisen som faktisk er betalt eller skal betales for varen*» (eventuelle fradrag i henhold til § 6-11 gjøres *etter* at prisen er avklart).

Det er viktig å merke seg at vi her står overfor et rettslig begrep, som kan variere fra den betydningen et slikt begrep kan ha i bedriftsøkonomisk sammenheng. Som andre rettslige begreper må også dette tolkes i samsvar med de gjeldende rettskildeprinsipper i norsk rett. Ser man på ordlyden, peker den klart på en kjøpsrettslig situasjon. Det er omfanget av det vederlaget som kjøperen skal yte for at selgeren skal levere varen vi her har for øye. Den folkerettslige konvensjonen (Gjennomføringsavtalen 1979/1994) som ligger til grunn for vareførselsloven har en tilsvarende bestemmelse som vareførselsloven § 6-3, og ordlyden i den er følgende:

«*The customs value of imported goods shall be the transaction value, that is **the price actually paid or payable for the goods** when sold for export to the country of importation*» (vår feting)

Heller ikke ordlyden i konvensjonen tyder på annet enn at det er snakk om et handelsmessig kjøp.

Forarbeider tyder også på det samme. I St. prp. nr. 25 (1979-80) side 32, første spalte er det inntatt en omtale av transaksjonsverdien. Selv om ikke det er uttalt uttrykkelig, er det neppe tvilsomt at det er den alminnelige kjøpsavtale som danner bakteppe for beskrivelsen.

Forvaltningspraksis baserer seg også på at det er prisen i det handelsmessige kjøp som er temaet.

Den juridiske teorien på området trekker i samme retning, jf. Sherman/Glashoff "Customs Valuation Commentary on the GATT Customs Valuation Code", side 71 flg.

I det følgende blir det omfanget av kontrakten (kontraktens verdi) som er utgangspunktet for den videre analysen. Det presiseres i denne sammenheng at kontraktens form er likegyldig; både muntlige og skriftlige avtaler omfattes.

I de fleste tilfeller lar verdien seg fastslå uten større problemer. Det er som oftest åpenbart hva som skal betales for en vare. Den utstedte fakturaen gir ofte uttrykk for hvilket vederlag kjøperen skal yte; verken mer eller mindre. Som regel vil det da være samsvar mellom det vederlaget partene har avtalt skal ytes og den rettslige betydningen av *pris for varen*.

Men i andre tilfeller kan det oppstå tvil; både om hva partene faktisk har avtalt og hva som faller inn under "prisen for varen" i vareførselsloven 6-3.

3.3.2 Hva omfattes av begrepet «vare»?

Varen er selvsagt den fysiske gjenstand som fremstilles til fortolling. Men hva hvis varen forsøkes oppsplittet? Et eksempel på dette er hvis garantien forsøkes skilt ut fra varen. Spørsmålet om betaling for "garanti" skal inngå i tollverdien for varene har satt spor etter seg i praksis. Noe av det som gjør spørsmålet problematisk er at garanti ikke brukes som noe entydig begrep, men opptrer i ulike betydninger. Følgende betydninger kan være aktuelle:

- Selgerens forpliktelse
- Tidsperioden
- Det som ytes når et garantitilfelle oppstår
- Vederlaget

Når man skal vurdere om vederlaget for garanti skal inngå i tollverdien, er det derfor nødvendig med en nærmere analyse av begrepet. Problemstillingen er om vederlaget for garanti er en del av prisen for varene. Først drøftes den kontraktsrettslige (privatrettslige) problemstillingen, deretter den offentligrettslige.

Utsteder selgeren en "garanti" er dette vanligvis en funksjonsgaranti. Selgeren hefter i utgangspunktet for mangler som foreligger ved risikoens overgang (leveringen), men ved utstedelse av garanti hefter han altså i samme omfang også etter leveringen.

Denne avtalerettslige plasseringen av (økonomisk) risiko er et av kontraktsvilkårene i kjøpsavtalen – tar selgeren på seg risikoen, påtar han seg det økonomiske ansvaret for feil eller mangler som måtte oppstå etter leveringstidspunktet.

Dette ansvaret er etter sin art akkurat det samme enten det dreier seg om leveringstidspunktet, ett år etter leveringen, eller flere år etterpå. Kan så dette ansvaret i

realiteten skilles fra varen? At man kan skille det ut i en prismessig kalkyle er klart, men hvilken ytelse er det her snakk om? Siden ansvaret etter sin art er det samme uavhengig av tid, kan vi fokusere på denne problemstillingen ved varens levering.

Sett at det er inngått kontrakt om kjøp av en ny bil. Når bilen skal leveres, skal den ha visse egenskaper (som slike biler vanligvis har). Risikoen for dette påligger selgeren; det er rett og slett en del av hans ytelse/prestasjon.

Det vil imidlertid alltid være en viss risiko for at en vare ikke har de egenskapene den skal ha ifølge kontrakten. Hva om selgeren utsteder en særskilt faktura for denne risikoen, i tillegg til selve bilen (en slags «as is»-konstruksjon)? Ser man problemstillingen i dette perspektivet, er det åpenbart at det ikke leveres to ytelser, men kun én.

Annerledes blir det ikke om tidspunktet for denne vurderingen forskyves i tid. Inngår partene to kontrakter, er dette ikke annet enn fakturasplitt. Garantien leveres «der og da»; det leveres ikke noe mer etter leveringen av varen. Sagt på en annen måte: selgeren fortsetter ikke å levere garanti i kontraktsrettslig forstand etter leveringen av varen – da er garantien allerede levert. Ved enkelte tilfeller har partene vært oppsatt på å kalle vederlaget for «garantiforsikringspremie» eller liknende.

Årsaken til det er åpenbar: ledes tanken hen til at det er snakk om en forsikring, står vi nemlig overfor et annet forhold. Sett at det kjøpes en bil uten garanti, men at kjøperen henvender seg til et forsikringsselskap og inngår avtale om at selskapet dekker alle utgifter til visse reparasjoner (tilsvarende som vil inngå i en «garanti»). Det som kjøperen betaler til forsikringsselskapet, er ikke en del av prisen for varene; det er ikke en del av kontraktsforholdet ved kjøp av varer.

Temaet i vareførselsloven § 6-3 er som nevnt ovenfor hva som er prisen for varene. Garantiansvaret kan ikke skilles fra varene fordi det ikke leveres noen ytelse som i realiteten er noe annet enn varene. Når selgeren således leverer varer med garanti, leverer han rett og slett ytelse av større verdi enn om disse var levert uten garanti. Og når det er prisen for varene som er temaet, vil det være den totale prisen som danner grunnlaget for tollverdien etter vareførselsloven § 6-3.

Både Case Study 6.1 og Commentary 20.1 fra WCO støtter et slikt syn. I disse uttalelsene konkluderes det med at hvis selgeren krever vederlag for garanti, så inngår dette i transaksjonsverdien (Commentary 20.1, punkt 10: «*The warranty agreement will be linked to the contract of sale of the goods by the fact that the warranty is a guarantee for the goods.*»).

Det avgjørende skillet er hvis selgeren ikke utsteder garanti; i et slikt tilfelle ytes det selvsagt ikke noe vederlag til selgeren som kan være aktuelt å la inngå i transaksjonsverdien (jf. punkt 5 i Commentary 20.1).

Problemstillingen om garantien kan løsrives fra varen var oppe i Borgarting lagmannsretts dom av 15. september 2006-09-15 (LB-2004-67545). Retten kom til at garantien ikke kunne løsrives, se dommen side 26 flg.

En beslektet problemstilling er hvis kjøperen, i tillegg til varen, blir pålagt å betale for en tjeneste (for eksempel markedsføring). Gjelder det markedsføring av de varene som selgeren omsetter, vil dette i utgangspunktet anses som selgerens kostnader med å selge sine varer. Slike kostnader må han kalkulere inn i prisen for varene, og de blir dermed en del av prisen etter vareførselsloven § 6-3. Denne problemstillingen er berørt i Borgarting lagmannsretts dom av 15. september 2006-09-15 (LB-2004-67545). Retten kom til at kostnadene til markedsføring skulle inngå i tollverdien, se dommen side 22 flg.

3.3.3 Partene i kjøpekontrakten

Et særskilt spørsmål er hvem som er parter i kjøpekontrakten. I enkelte tilfeller kan det være problematisk å identifisere disse, for eksempel når et kjøp av varer gjennomføres ved bruk av ulike mellommenn.

I slike tilfeller kan det være uklart om en aktør handler for egen regning (og da blir hans forlangende overfor kjøper å anse som pris for varen), eller om han handler for fremmed regning (og da er som regel ikke hans vederlag en del av prisen).

I de fleste tilfeller er det likevel åpenbart hvem som er parter. Skulle det være uklart, kan problemet løses etter følgende linjer:

Ved vurderingen av om en person har vært kjøper/selger av en vare er, det enkelte momenter som utpeker seg som mer sentrale enn andre. Ett er hvem som har den kommersielle risikoen, og et annet er hvem som bærer den faktiske risikoen (kommersiell risiko = risiko for tap/vinning, faktisk risiko = risiko for varens hendelige undergang).

Løper man disse risikoene, vil man ofte være nær å bli betegnet som kjøper/selger av varene. Ser man på enkelte andre forhold, som bestillingsvei, betalingsstrøm og finansiell risiko (finansiell risiko = risiko for betalingsoppgjør), er også dette momenter som er relevante.

Disse sistnevnte momentene har likevel mindre vekt enn den kommersielle og faktiske risikoen, med mindre det er uklart hvem som faktisk har hatt den faktiske og kommersielle risikoen. De enkelte transaksjoner og saksforholdet må her som ellers bedømmes ut fra hva som er den underliggende og rettslige realiteten.

3.3.4 Ytelsene i kjøpekontrakten

Tollverdibestemmelsene i vareførselsloven (og de folkerettslige avtalene) tar som nevnt utgangspunkt i det privatrettslige forholdet mellom partene i et kjøp. Dette er tilsvarende innen andre områder av skatte- og avgiftsretten, hvor privates disposisjoner er utgangspunktet for avgifts- og skattlegging. Rettsreglene som styrer og rammeverket rundt det privatrettslige forholdet blir da sentrale elementer i vurderingen av hva den privatrettslige avtalen går ut på.

Det helt sentrale (og elementære) i et kjøp er prinsippet *ytelse mot ytelse*. Det forutsettes at det er balanse mellom ytelsene, slik at selgerens ytelse (varen) har en tilsvarende økonomisk verdi som kjøperens ytelse (betalingen). Det må altså foreligge en gjensidig bebyrdende transaksjon hvor begge parter har krav på en motytelse (situasjoner hvor det ikke er balanse mellom ytelsene, for eksempel i avhengighetsforhold, gave og lignende, omtales ikke her).

Er det en av partene i kjøpet som skal beregne tollverdien, vil vedkommende som regel ha god oversikt over hva som ligger i avtalen. Men også mellom partene kan det være uenighet om ytelsene i kontrakten. For utenforstående, for eksempel kontrollmyndighetene, vil det også kunne være problematisk å avklare hva ytelsene i kontrakten innebærer.

Problemet er å klarlegge faktum i saken: Hva går kontrakten ut på? Første skritt blir å kartlegge hva det privatrettslige kontraktsforholdet går ut på. I utgangspunktet er dette et rent bevissspørsmål. Hva skal selgeren levere, og hvilken pris er partene enige om at kjøperen skal betale?

Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at det man som regel vurderer er (dokument)bevis for visse begivenheter. Bevisene vil kunne kaste lys over hvordan partene faktisk har innrettet seg, men dette er ikke nødvendigvis den økonomiske og rettslige realiteten. Det kan også foreligge lite bevismateriale, og det kan være vanskelig å trekke konklusjoner om hva bevisene egentlig gir uttrykk for.

Problemene med å avklare hva som faktisk har funnet sted er ikke spesielt for denne type saker. Det kan helt mangle dokumentbevis, og det kan foreligge en rekke dokumenter. Denne delen av jobben er rett og slett å avklare faktum, og det kan i mange saker være vanskelig.

Et godt grunnlag for å avklare det privatrettslige forholdet er imidlertid at man har innsikt i de reglene og den praksis som styrer det aktuelle rettsområdet. I denne sammenheng vil kunnskaper om avtaletolkning, alminnelig og spesiell kontraktsrett, samt internasjonal handel kunne være avgjørende for om man får avklart det relevante faktum.

Etter innsamlingen må bevisene vurderes, og man må gjøre seg opp en mening om hva som ut fra materialet fremtrer som mest sannsynlig. Sentrale bevisfakta er ofte de betalinger som kjøperen har gjort. Selgerens ytelse vil kunne være noe vanskeligere å kartlegge. Spesielt i ettertid vil en levert vare eller tjeneste ha satt mindre spor etter seg enn betalinger gjort gjennom de vanlige betalingssystemene.

Det er i denne sammenheng viktig å sondre mellom *prisen* og *betalingen*. Prisen er størrelsen på det vederlaget selgeren krever for å levere sin ytelse, mens betalingen er kjøperens oppfyllelse av sin forpliktelse. Betalingens motstykke er varen/tjenesten, altså det partene benytter i oppfyllelsen av kontrakten.

Prisen sier noe om kontraktens omfang. Har partene inngått avtale om at en vare leveres til en gitt pris, er det selvsagt likegyldig på hvilken måte betalingen skjer, enten det skjer ved

overføring av penger, varebytte eller motregning. Det er i denne forbindelse irrelevant om betaling i det hele tatt finner sted. Prisen for varen er den samme selv om kjøperen unnlater å betale, for eksempel ved konkurs.

På den annen side vil omfanget av kjøperens ytelser ofte kunne gi vesentlige bidrag til hva prisen er, siden de færreste betaler mer enn de skal (jfr. Prinsippet om ytelse mot ytelse).

3.3.5 Endringer i prisen (rabatter m.m.)

Det hender ikke sjelden at partene har avtalt at den opprinnelige prisen skal endres dersom visse begivenheter inntreffer. Det mest typiske er at kjøper innrømmes en kontantrabatt hvis han eller hun betaler innen en gitt frist, men prisen kan også endres av andre grunner. Prisen kan for eksempel reduseres hvis kjøperen senere kjøper et visst antall produkter, eller at markedssituasjonen endrer seg. Felles for disse prisendringene er at de ofte kan kalles "rabatter", uten at betegnelsen i seg selv har betydning for fastsettelsen av tollverdien.

Forutsetningen for at man kan snakke om en *endring* av prisen er selvsagt at prisen har vært fastsatt, altså at det er inngått avtale om en (endelig) pris. Har partene inngått en kjøpsavtale hvor prisen ikke er (endelig) fastsatt, for eksempel at prisen vil bli fastsatt på et senere tidspunkt, vil man i tollverdimessig forstand ikke stå overfor en *prisendring*. Prisen vil da ikke anses å være fastsatt før på det senere tidspunktet, og skulle det ligge etter fortollingstidspunktet vil man som regel måtte fastsette tollverdien etter en annen metode enn § 6-3-metoden.

Det kan også vise seg at varene ikke har den forutsatte kvaliteten eller har andre mangler, og partene derfor blir enige om at prisen skal reduseres. Den opprinnelige prisen er da å anse som endret, i den forstand at det er fastsatt en ny (opprinnelig) pris.

Tradisjonelt har det vært oppstilt visse vilkår for at en rabatt kunne tas hensyn til ved fastsettelsen av tollverdien. Vilklårene har vært uttalt som at «rabatten må være kjent og målbar på fortollingstidspunktet». Tradisjonelt har det også vært fokusert på hvilke rabatttyper som kunne aksepteres.

Det kan være hensiktsmessig å bruke begrepet «prisendring» istedenfor «rabatt». Sistnevnte kan ta styring over tanken slik at temaet blir om noe kan *kalles* en rabatt – og det er ikke temaet. Prinsipielt er det heller ikke forskjell på om endringen innebærer reduksjon eller økning av opprinnelig avtalt pris. I utgangspunktet behandles alle endringer av en opprinnelig avtalt pris (med unntak av mangeltillfellene).

Den tollverdirettslige problemstillingen om prisendringer kan formuleres slik: Hva er vilklårene for at en endring i opprinnelig avtalt pris kan få virkning ved fastsettelsen av tollverdien etter vareførselsloven § 6-3?

Hjemmelsgrunnlaget for å godta en prisendring ligger i at det er den prisen som faktisk skal betales som er avgjørende. Har partene avtalt at det skal betales 500, men deretter blir enige om en reduksjon til 450, så er det sistnevnte beløp som faktisk skal betales, og ikke 500.

Tilsvarende blir det ved en prisøkning. Er opprinnelig avtalt pris 200, men kjøper ikke oppfyller gitte forutsetninger slik at prisen økes til 250, er det sistnevnte pris som faktisk skal betales.

Problemstillingen som er formulert ovenfor forutsetter at partene ved inngåelsen av kjøpsavtalen er enige om en gitt pris, men at denne prisen senere endres. Endringen må derfor nødvendigvis finne sted etter at (den første) avtalen er inngått, men kan falle både før og etter tidspunktet for varens overgang til fri disponering. Hva er så vilkårene for at endringen får virkning ved fastsettelsen av tollverdien? Vilråene kan formuleres slik:

1. Endringen må gjelde vederlaget (prisen) for de innførte varene
2. Situasjonen på tidspunktet for overgang til fri disponering er avgjørende

Vedr. 1:

For at problemstillingen i det hele tatt skal ha aktualitet, må det være prisen for de *innførte varene* som er endret, altså de varene man har til verdifastsettelse. Partene i kjøpet må ha blitt enige om å endre vederlaget for nettopp *disse* varene. Hvordan selve betalingsoppgjøret skjer er helt irrelevant.

Bytter man varer som koster 100 (som har samme pris) utveksles ikke penger, men prisen for varene er selvsagt 100. Gjelder det således ikke en endring av prisen for de *innførte varer* (men for andre varer), oppstår ikke spørsmålet i det hele tatt.

Det sentrale spørsmålet er om det er tilstrekkelig konneksitet mellom det vederlaget kjøperen skal yte for varen og den økonomiske fordel han mottar fra selgeren. Det vil sjelden være et spørsmål om enten/eller, heller et spørsmål om hvilken grad av tilknytning som foreligger. Vederlaget kjøperen yter vil som regel være for nærmere angitte varer; dette er sjelden problematisk. Kjøperen mottar så en økonomisk fordel fra selgeren, som både kan ha en klar tilknytning til betalingen/varene (kontantrabatt), eller ikke ha noen tilknytning i det hele tatt (motregning av aksjeutbytte).

Hvor sterk tilknytningen mellom ytelsene må være for at den økonomiske fordelingen skal kunne hensyntas ved fastsettelsen av tollverdien kan best illustreres ved noen eksempler.

Sett at selgeren yter støtte til markedsføringen av de varene kjøperen har mottatt fra ham. Selgerens formål kan i praksis være at han øker sine muligheter til å få solgt flere varer (kjøperen blir altså utsolgt fort). Hadde selgeren redusert prisen ville kjøperen selvsagt fått et økonomisk rom til å øke markedsføringen, men det er ikke sikkert han ville benyttet det til økt markedsføring. Ytelsen som kjøperen her mottar (markedsføringsstøtten) må i utgangspunktet anses å ha den nødvendige tilknytningen til betalingen for varene til at man kan si at prisen for varene er redusert i vareførselslovens forstand.

Et annet eksempel er hvis selgeren yter generell støtte til kjøperen. Selgeren yter for eksempel et gitt beløp per år som kjøperen disponerer som et driftstilskudd. Ytelsen kjøperen her mottar kan neppe sies å ha den nødvendige tilknytningen til de varene han har kjøpt og innført.

Vedr. 2:

Det er situasjonen på tidspunktet for overgang til fri disponering som er avgjørende. Dette prinsippet er ikke lovfestet, men er fast forankret i langvarig forvaltningspraksis (EU praktiserer samme regel). Begivenheter som inntreffer etter dette tidspunktet, er altså ikke relevante. Prisen må være endret med rettslig virkning senest på tidspunktet for overgang til fri disponering. Endringen kan ha ulike grunnlag, men det mest typiske er at det er inngått avtale om å endre prisen. Foruten at avtalen må være inngått, må avtalen som hovedregel ikke være betinget av begivenheter som (ennå) ikke er inntruffet på tidspunktet for overgang til fri disponering. Et unntak fra hovedregelen er kontantrabatt hvor kjøper *kan* betale vederlaget (og dermed oppnå rabatten) før varen går over til fri disponering. Dette betyr at når «begivenheten» i form av betaling inntreffer etter tidspunktet for overgang til fri disponering, kan avtalen likevel godtas slik at kontantrabatten tas hensyn til ved fastsettelsen av tollverdien. Det understrekes at avtalen må være gyldig/reell og inngått før tidspunktet for overgang til fri disponering.

Skulle man komme til at endringen ikke får virkning for fastsettelsen av tollverdien, blir den opprinnelige prisen lagt til grunn. Den opprinnelige prisen blir således avgjørende for tollverdifastsettelsen, selv om prisen faktisk er endret (på et senere tidspunkt).

3.4. Begrepet "salg for eksport til Norge" i vareførselsloven § 6-3

3.4.1. Innledning og problemstilling

Tollverdien av innførte varer skal etter vareførselsloven § 6-3 være transaksjonsverdien. Begrepet «*transaksjonsverdi*» og «*prisen for varen*» er nærmere omtalt ovenfor i punktene 4.2 og 4.3. Det er imidlertid ikke hvilken som helst pris som er betalt for varen som er den aktuelle, men den prisen som betales *ved salg for eksport til Norge*.

Det er salg av varer vi har for øye, og varene kan ha vært gjenstand for flere ulike salg. Nedenforstående opplisting er ikke uttømmende:

- Innenlandske salg i eksportlandet
- Salg fra eksportlandet til et annet land (herunder importlandet)
- Salg mellom andre land enn eksportlandet og importlandet
- Innenlandske salg i importlandet

Samme vare kan således ha vært gjenstand for en rekke salg på veien mellom produsent og forbruker (er en vare gjenstand for flere etterfølgende salg, benevnes dette ofte som *suksessive salg*). Et spørsmål er da hvilket av disse salgene som skal legges til grunn.

Forvaltningspraksis i Norge har i lang tid lagt til grunn at «ved salg for eksport til Norge» menes det salget som er årsaken til at varene bringes inn på norsk tollområde (det såkalte

«sistesalgsprinsippet»). Den juridiske teorien på området trekker i samme retning, jf. Sherman/Glashoff "Customs Valuation Commentary on the GATT Customs Valuation Code, side 98 flg.

I vareførselsloven er sistesalgsprinsippet nedfelt i § 6-3 tredje ledd.

Selv om hovedinnholdet i termen «*salg for eksport til Norge*» er avklart, gjenstår imidlertid enkelte avklaringer. Det er blant annet nødvendig å avklare hva som menes med *salg*, samt hva som skal til for at et salg skal fylle vilkårene i vareførselsloven og anses som et *salg for eksport til Norge*. Dette behandles i det følgende.

3.4.2 Salg

Et vilkår for å anvende § 6-3 er at det foreligger et *salg* av varer. Med salg siktes det til den kjøpsrettslige situasjonen hvor en selger påtar seg å yte en vare mot vederlag. Et sentralt moment er at eiendomsretten går over fra selgeren til kjøperen, uten at varen nødvendigvis leveres fysisk.

Eiendomsretten kan også overføres som følge av andre begivenheter enn salg. Et eksempel er gave, hvor giveren overdrar en formuerettighet til mottakeren uten vederlag. Et annet eksempel er arv. Innføres varer som følge av gave eller arv må det selvsagt fastsettes en tollverdi, men da uten at det er snakk om salg i vareførselslovens forstand. Fastsettelsen må da skje etter en av de etterfølgende metodene (§§ 6-4 – 6-9).

I de aller fleste tilfeller er det åpenbart at man står ovenfor et ordinært salg. Noe mer problematisk kan de tilfellene være hvor man står overfor transaksjoner som ligner på eller er nært beslektet med salg.

Intensjonene bak Gjennomføringsavtalen 1979/1994 (og vareførselsloven) er at tollverdien i størst mulig grad skal fastsettes på grunnlag av varenes transaksjonsverdi. Vareførselsloven § 6-3 tar ved fastsettelsen utgangspunkt i transaksjonsverdien, og man bør derfor tilstrebe fastsettelse etter denne metoden.

Siden det er et vilkår i § 6-3 at det må foreligge et *salg*, blir konsekvensen at begrepet salg i enkelte tilfeller tolkes utvidende. Årsaken til at man eventuelt tolker «salg» noe utvidende er at § 6-3 er den «beste» og mest treffsikre metoden, og det er derfor ønskelig å foreta flest mulig fastsettelse etter denne metoden. Begrepet salg vil derfor også omfatte transaksjoner som ligner på eller er nært beslektet med salg. En slik utvidende tolking finner støtte i Advisory Opinion 1.1, og er også lagt til grunn i norsk forvaltningspraksis:

"Nevertheless in conformity with the basic intention of the Agreement that the transaction value of imported goods should be used to the greatest extent possible for Customs valuation purposes, uniformity of interpretation and application can be achieved by taking the term "sale" in the widest sense, to be determined only under the provisions of Articles 1 and 8 read together."

Et eksempel på et tilfelle hvor man kan tolke begrepet «salg» utvidende er omsetning av dataprogram som ligger på en bærer (bærer=det medium et dataprogram er lagret på; for eksempel CD-rom). Slik omsetning betegnes i dagligtale som salg, men i kontraktsrettslig forstand overføres bare en bruksrett til selve programmet, og ikke eiendomsretten. En slik omsetning behandles imidlertid som et «salg» i vareførselslovens forstand.

Enkelte begivenheter faller imidlertid utenfor begrepet «salg» selv om de i det ytre kan minne om og kanskje fremstilles som salg. Mest praktisk i denne sammenheng er når et selskap i et land overfører varer til sin filial i et annet land. Man kan ha en internfakturering som gir inntrykk av at det foreligger et salg. Det vesentlige er ikke at fakturaen ikke er reell, men at eiendomsretten ikke kan overføres til en selv. Hovedkontoret og filialen er samme rettssubjekt, og man kan ikke overføre til seg selv noe man allerede har. Utvidende tolking av salg er ikke aktuelt, siden det her ikke er snakk om omsetning med fastsettelse av et vederlag. Har filialen derimot videresolgt varene før innførselen, vil løsningen kunne bli annerledes. Da vil det foreligge et salg fra hovedkontor/filial til kunden.

3.4.3. Nærmere vilkår for salg for eksport til Norge

Det må altså foreligge en transaksjon som faller inn under begrepet «salg» i vareførselsloven § 6-3. Videre må dette salget være *for eksport*. Vilkåret "for eksport" henspiller på situasjonen for salget i det landet varene eksporteres fra.

Begrepet «eksport» sidestilles i denne sammenheng med «utførsel». Utførsel vil si «å bringe varer ut fra tollområdet». Det er altså den fysiske forsendelsen ut fra et tollområde som omfattes av begrepet «eksport».

Begrepet «eksport» benyttes også gjerne om tjenester som leveres fra et land til et annet. Slike tjenester kan være programvare som leveres online, samt konsulent- eller teletjenester. Avgiftsgrunnlaget for slike ytelser skal imidlertid ikke fastsettes etter tollverdireglene, siden det ikke dreier som om innførsel av *varer*. Se nærmere merverdiavgiftsloven § 3-30.

Det må være et salg som resulterer i en internasjonal overføring av varer, dvs. at varene må krysse grensen inn til norsk tollområde. Et salg til en kjøper i eksportlandet oppfyller ikke vilkårene, selv om det er avklart fra første stund at kjøperen på et senere tidspunkt skal eksportere varene. Det er ikke krav om at selgeren må ha forretningssted i eksportlandet; det er selve vareførselen som er i fokus. Selgeren kan godt ha forretningssted i importlandet – det vil like fullt kunne være et salg for eksport (fra eksportlandet).

Det er heller ikke avgjørende at eksporten skjer fra et *land*. For eksempel vil fisk tatt opp av havet i internasjonalt farvann og brakt inn på norsk tollområde kunne oppfylle vilkåret «salg for eksport til Norge».

Varene må altså være gjenstand for et salg som resulterer i eksport *til Norge*. For å oppfylle vilkåret «til Norge» må to betingelser være oppfylt:

- i. varene må sendes til Norge

ii. salget må være til en kjøper i Norge

Vedr. i)

Varene må sendes fra eksportlandet til Norge. Det er selvsagt ikke noe i veien for at varene transporteres gjennom andre territorier (land), forutsatt at forsendelsen gjelder rene transportformål. Destineres varene (fra eksportlandet) til et annet land enn Norge, vil det i utgangspunktet være snakk om eksport til *dette* landet (og ikke til Norge).

Det kan i praksis oppstå en rekke tilfeller hvor det er tvil om hvorvidt varene sendes til Norge. Spesielt konserner innretter seg ofte med sentrallager hvor varer fra produsenter samles før de sendes til ulike land. Den nærmere vurderingen av om forsendelsen av de aktuelle varene «sendes til Norge» må nødvendigvis være konkret. De nærmere omstendighetene må vurderes, og et avgjørende skille går mellom lagring av transporthensyn og annen lagring. Se nærmere NUF – norskegisterert utenlandsk foretak.

Vedr. ii)

Salget må altså være til en kjøper i Norge. Hva er så de nærmere vilkårene for at salget skal anses å være til en «kjøper i Norge»? Kjøperen oppfylder vilkårene hvis han:

1. er bosatt (fysiske personer) eller registrert (foretak) i Norge
2. er en person (både fysiske og juridiske) som ikke fyller vilkårene i 1, men som innfører varene til personlig bruk i Norge

Man kan tenke seg et tilfelle hvor det innføres varer til Norge uten at varene er solgt til en kjøper i Norge. A i utlandet har kjøpt varer av B i utlandet, og fått varene sendt til Norge hvor han (A) tar sikte på å få solgt dem. Et slikt salg vil ikke fylle vilkåret «salg for eksport til Norge» i vareførselsloven § 6-3, fordi A ikke har den nødvendige tilknytningen til Norge. Tollverdien må i et slikt tilfelle fastsettes etter en av de subsidiære metodene (§§ 6-4 – 6-9).

Når filialer innfører varer må man være oppmerksom på at filialen er en del av et rettssubjekt. Salg til et selskap med filial i Norge vil derfor i utgangspunktet være et salg til en kjøper i Norge. Avgjørende i slike tilfeller er ofte om varene *sendes* til Norge, jfr. ovenfor.

Det foreligger noe rettspraksis omkring begrepet «salg for eksport til Norge». Se LB-2001-3102 (Selected Brands), LB-2004-9512 (Moderen Kjolestoffer) og LA-2019-72483 (Wheat/Offspring).

4. Vareførselsloven § 6-10

4.1 Innledning

Vareførselsloven § 6-10 omhandler elementer som på visse vilkår skal tillegges prisen for varene i § 6-3. Systemet er altså at for å komme frem til transaksjonsverdien (jf. § 6-3), skal prisen for varene vurderes tillagt elementene i § 6-10 og vurderes redusert med elementene i § 6-11.

Mens § 6-10 dreier seg om eventuelle tillegg til prisen, omhandler § 6-11 stort sett om elementer som kan trekkes ut av prisen. I mange tilfeller er det ikke aktuelt å gjøre tillegg etter § 6-10. Årsaken kan være at elementene i § 6-10 allerede er inkludert i varenes pris, eller at det ikke leveres ytelser som er omtalt i § 6-10.

Bakgrunnen for § 6-10 er at fastsettelsen av tollverdien skal være mest mulig nøytral i forhold til hvordan partene i et kjøp innretter seg. Hadde tollverdien blitt basert utelukkende på varens pris, ville like varer kunne få svært ulike tollverdier. I de fleste tilfeller av varekjøp leverer selgeren alle ytelser og krever vederlag for disse gjennom prisen for varene. Prisen vil da utgjøre varenes transaksjonsverdi, og det er ikke aktuelt å gjøre noen tillegg etter § 6-10. Det er imidlertid ikke alltid partene innretter seg slik.

Selgeren kan ha satt bort salgsarbeidet til en tredjemann eller kjøperen kan levere vederlagsfritt innsatsmaterialer til bruk i produksjonen. I slike tilfeller vil ikke varens pris reflektere varens verdi, siden det ikke er aktuelt for selgeren å kreve noe vederlag for de nevnte ytelsene. Mens salgsarbeidet faktureres fra tredjemann er det kjøperen selv som utreder verdien av innsatsmaterialene.

Tilleggene som skal gjøres etter § 6-10 bidrar til at varer av samme verdi får tilnærmet samme tollverdi, uavhengig av hvordan kjøpet av varene organiseres.

4.2 Oversikt over elementene

Elementene i § 6-10 er gitt ulike betegnelser. I § 6-10 første ledd bokstav a omtales de som «kostnader», mens i bokstav b kalles de «verdien av varer og tjenester». I bokstav c er benevnelsen presisert til «vederlag for immaterielle rettigheter» og i bokstav d heter det «verdien av utbytte».

I bokstavene e og f er benevnelsene transport- og forsikringskostnader. Denne ulike begrepsbruken innebærer imidlertid ikke noen grunnleggende forskjell. Felles for alle er at det dreier seg om verdien av ytelser som har forbindelse med kjøpet av varene, og som kjøperen på en eller annen måte må yte vederlag for. I det følgende benyttes «elementer» som et fellesbegrep for ytelsene.

Elementene kan deles inn i to kategorier. I den ene gruppen (§ 6-10 første ledd bokstavene a – d) faller elementer som er nødvendige for produksjon og salg av varene. Disse er:

- Salgstjenester
- Pakke- og emballasjetjenester
- Varer og tjenester til produksjonen (som leveres av kjøperen)
- Immaterielle ytelser (rettigheter)
- Verdien av utbytte ved videresalg

Den andre gruppen (§ 6-10 første ledd bokstavene e og f) omfatter ytelser som har med transporten av varene å gjøre:

- Transporttjenester
- Laste- og håndteringstjenester
- Forsikring

I § 6-10 annet ledd første punktum heter det at tillegg etter første ledd kun skal gjøres når tilleggene kan baseres på objektive og målbare oppgaver. Noen stor praktisk betydning har ikke bestemmelsen, men det kan være aktuell for eksempel hvis det ikke er avklart hvor mye royalty som skal betales. I slike tilfeller er ikke problemstillingen om det skal gjøres tillegg eller ikke, men at verdifastsettelsen må gjøres etter en annen metode enn § 6-3.

§ 6-10 annet ledd annet punktum setter en skranke for hva som skal tillegges prisen. Tilleggene reguleres altså uttømmende i § 6-10. Det er mange ytelser som har slektskap med elementene i § 6-10, men som ikke skal tillegges prisen (med mindre de anses for å omfattes av prisen).

Et praktisk eksempel er en tjeneste som markedsføring. Velger kjøperen av varene også å kjøpe markedsføring (av varene) fra selgeren, er det ikke hjemmel i § 6-10 for å legge verdien av dette til prisen. Men hvis markedsføring av varene inngår i kjøpekontrakten som omfatter varene, oppstår en annen problemstilling. Vederlaget for markedsføringen vil da som utgangspunkt anses som en del av prisen for varene i vareførselsloven § 6-3. Se nærmere i punkt 4.3.2 ovenfor «Hva omfattes av begrepet vare».

4.3 Nærmere om de ulike elementene

4.3.1 Provisjoner og meklersalær

Dette er vederlag for tjenester som vanligvis utføres av mellommenn. Det sentrale for mellommenn er å knytte kontakt mellom kjøper og selger, og mellommenn kan opptre i ulike roller. De kan opptre enten på vegne av kjøperen (og da yte bistand ved innkjøpet), eller som en agent for selgeren med sikte på å fremme salget av varene. Mellommannen kan også opptre på mer selvstendig basis, dvs. at han opptrer i en slags meglerrolle uten å ha blitt kontaktet på forhånd av en av partene i kjøpet.

Ofte kan det utad virke uklart på hvis vegne mellommannen handler. Dette beror i første rekke på sakens faktiske forhold, men de kontraktsrettslige reglene på dette området spiller også inn. Det finnes både skreven og uskreven rett om mellommenn (kommisjonærer, agenter m.m.), og ofte vil disse reglene bidra til å avklare hvilken rolle mellommannen har i den konkrete saken.

Forutsetningen for at det i det hele tatt skal være aktuelt å vurdere tillegg for provisjon etter § 6-10 er at mellommannen handler varene for fremmed regning. Handler han for egen regning anses han for å være selger av varene, og hans vederlag blir da prisen for varene. I et slikt tilfelle vil vederlaget inngå i tollverdien som prisen for varene etter § 6-3. Se nærmere om vurderingen av hvem som anses som selger i omtalen av vareførselsloven § 6-3.

Handler mellommannen for fremmed regning, blir neste skritt å avklare om vederlaget faller inn under unntaket for innkjøpsprovisjon. Bakgrunnen for at innkjøpsprovisjon er unntatt er at dette er vederlag for arbeid som kjøperen vanligvis utfører selv – og skal derfor ikke inngå i varenes pris. Motsatt begrunnelse for salgsprovisjon – dette er vederlag for arbeid som vanligvis *selgeren* utfører, og han dermed kalkulerer inn i prisen for varene.

Det sentrale her er om mellommannen har handlet på vegne av kjøperen. Har han bistått kjøperen, er utgangspunktet at vederlaget er innkjøpsprovisjon. Handler han på vegne av selgeren eller seg selv, blir utgangspunktet det motsatte. Er rollen uklar, for eksempel at mellommannen har hatt en mer selvstendig meklerrolle, blir det vanskelig å kategorisere vederlaget som innkjøpsprovisjon.

I utgangspunktet må man ta et valg: Enten blir hele vederlaget å anse som innkjøpsprovisjon, eller så blir det provisjon som skal inngå i tollverdien. En deling er ikke aktuelt, med mindre vederlaget det gjelder omfatter flere ulike tjenester som er ytet. Denne vurderingen må nødvendigvis bli konkret, og det alternativet som fremstår som mest sannsynlig må legges til grunn. Det er viktig å merke seg at det er tjenestens innhold som er gjenstand for vurderingen. En mellommann kan godt være innkjøpsagent i én handel og salgsagent i den neste. Det er derfor hans tjenester i forbindelse med salget/kjøpet av de varene man har til verdifastsettelse som er relevant.

4.3.2 Emballasje

I de aller fleste tilfeller vil vederlaget for emballasjen være inkludert i varenes pris, og tillegg etter § 6-10 vil da ikke være aktuelt. Det kan imidlertid være at kjøperen har forsynt selgeren med emballasjen, enten direkte eller indirekte (kjøpt og levert fra tredjemann). Anses emballasjen og de innførte varene tollrettslig som én vare (for eksempel øl på flasker, matvarer på glass), skal verdien av emballasjen tillegges prisen som betales for varene.

Blir emballasjen ansett som selvstendig vare, skal den ikke tillegges prisen etter § 6-10. I slike tilfeller må emballasjen behandles som selvstendig vare og tollverdifastsettes individuelt.

4.3.3 Innpakningskostnader

I likhet med kostnadene for emballasje er som regel også disse inkludert i varenes pris. Tillegg etter § 6-10 vil være aktuelt hvis en annen enn selgeren har utført og fakturerer for innpakningen av varene. Dette kan for eksempel være selve arbeidet med innpakking og materialer som medgår.

Uten § 6-10 ville innpakningskostnader i slike tilfeller ikke kommet med i tollverdien, siden de neppe blir vurdert som selvstendige varer og heller ikke inngår i det vederlaget kjøperen yter til selgeren.

4.3.4 Kjøperbidragene («assists»)

Kjøperbidragene gjelder ytelser som kjøperen av de innførte varene leverer til selgeren. De kan leveres vederlagsfritt, eller til redusert vederlag eller fullt vederlag. Leveres ytelsene som et salg (dvs. fullt vederlag), vil selgeren kalkulere kostnadene inn i prisen han krever. I slike

tilfeller er det selvsagt ikke aktuelt å legge verdien av ytelsene til prisen. Tillegg etter § 6-10 er altså bare aktuelt i de to første situasjonene. Kjøperbidragene kan deles i to kategorier:

- i. varer
- ii. tjenester

Den sentrale forskjellen mellom kategoriene er at verdien av varer som leveres skal legges til prisen uansett hvor varene er produsert eller leveres fra, mens tjenester ikke skal tillegges om de ytes fra det landet varene importeres til (Norge).

Vedr. i) (varer)

Varene inndeles i tre kategorier:

- inngår i de innførte varene
- er brukt i produksjonen av de innførte varene
- er medgått i produksjonen av de innførte varene

Den første kategorien omfatter materialer (deler og lignende) som inkorporeres i varene, og som dermed er en del av varene som innføres. Eksempler er glidelås innmontert i klær, minnebrikker i PC'er, olje som er kapslet inn i gelatin.

Den andre kategorien gjelder varer som blir benyttet under produksjonen, men som ikke inngår i varene. Typisk er støpeformer og verktøy som er nødvendige for produksjonen, og som produsenten måtte ha skaffet seg på annen måte.

Siste kategori er materialer som medgår i produksjonen, dvs. at de blir forbrukt. Typisk gjelder dette væsker og lignende som fordampes eller forbrennes, men også avfall og skrap faller inn under denne kategorien.

I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å fastslå hvilken kategori en vare som kjøperen har bidratt med skal plasseres i. Det kan være en støpeform som inngår i den ferdige varen, eller en olje som delvis fordampes og inngår i det ferdige produktet. Noen praktisk betydning har imidlertid ikke dette, siden vilkårene er de samme for alle tre kategorier.

Det er viktig å merke seg at varene som leveres som kjøperbidrag må være brukt i forbindelse med produksjonen eller salget av de varene som innføres. Dette vilkåret tilfører neppe noe i forhold til måten kjøperbidragene utnyttes på (produksjon/salg), men presiserer at innsatsmaterialer som ikke benyttes (lagres) ikke skal legges til. Disse vil eventuelt legges til ved innførsel av senere innførte varer.

Selve verdifastsettelsen av kjøperbidragene vil avhenge litt av omstendighetene. Har kjøperen kjøpt innsatsmaterialer fra tredjemann som sistnevnte har levert direkte til selgeren, er det prisen som betales til tredjemann som skal legges til. Inngår frakt i denne prisen, skal den være med. Leveres varene EXW og kjøperen (importøren) selv bekoster frakten, skal frakten

ikke legges til. Det er ikke hjemmel i § 6-10 første ledd bokstave for å legge til frakt som ikke er inkludert i prisen. § 6-10 første ledd bokstave omfatter bare frakt for de varene som innføres, ikke innsatsmaterialer.

Har kjøperen selv produsert kjøperbidragene, skal verdien settes til selvkost (eksklusiv fortjeneste). Heller ikke her skal frakt til produsent legges til.

Vedr. ii) (tjenester)

Verdien av tjenester som leveres av kjøperen skal bare legges til hvis tjenestene er utført andre steder enn i Norge. Det er ikke stedet tjenesten leveres som er avgjørende (den leveres jo vanligvis der produksjonen av varene finner sted). Avgjørende er hvor tjenesten utføres. I de fleste tilfeller vil det ikke være tvilsomt hvor en tjeneste er utført. Det kan være arbeid utført ved et design- eller tegnekontor, og i så fall vil kontorets plassering være avgjørende. Hvilke typer tjenester det er snakk om er opplistet i bestemmelsen, og er typiske tjenester som utføres før selve produksjonsprosessen av varene igangsettes. Det kan nok i tillegg forekomme at slike tjenester ytes under produksjonen, mens avslutningen av produksjonsprosessen vil være et naturlig tidspunkt for når det ikke er aktuelt å legge til verdien av slike typer tjenester.

Verdsettelsen av tjenestene skjer etter de samme prinsippene som for varer levert fra kjøperen. Leveres tjenestene fra tredjemann, vil det være det kjøperen (importøren) betaler som skal legges til. Har kjøperen (importøren) produsert tjenesten selv, vil det være selvkost som skal legges til – forutsatt at tjenesten er utført utenfor Norge. Dette kan være aktuelt hvis importøren har en filial eller datterselskap i et annet land enn Norge.

Det kan oppstilles en del fellesvilkår for tillegg som gjelder verdien av varer og tjenester som kjøperen har levert. Det er ikke verdien av alle varer og tjenester kjøperen leverer til selgeren som skal tillegges prisen. Et grunnleggende vilkår er at bidragene har en tilstrekkelig tilknytning til produksjonen av de varene som innføres.

For varebidragene vil dette sjelden være problematisk. Vilkårene for disse er at bidragene enten er inkorporert i varene eller brukt eller konsumert under produksjonen, og for første og siste alternativ er anvendelsen nokså spesifikk. Det kan være litt problematisk å avklare om en vare er "brukt i produksjonen" av en annen vare.

Om varen er «brukt» innebærer at det må avklares om en begivenhet faktisk har funnet sted. Videre må bruken ha funnet sted under fremstillingen av varen. Fremstilling eller produksjon må omfatte hele prosessen fram til varen er ferdigstilt, herunder også innstillinger og justeringer for å klargjøre varen til bruk. Testing, kontroll og lignende vil imidlertid falle utenfor med mindre varen ikke kan anses som ferdigstilt i henhold til kjøpers spesifikasjoner før handlingene er utført. På den andre siden av produksjonsprosessen vil det måtte avgrenses mot forskning.

Verdien av varer og tjenester som kjøperen leverer må fordeles på (tilordnes) de varene som produseres. Er det snakk om levering av varer som faktisk inngår i eller medgår i

produksjonen av de innførte varene, er det den faktiske andelen som skal legges til (dvs. hvor stor del av innsatsmaterialene som er «brukt»). Skrap og avfall behandles etter samme prinsipp, slik at verdien som er «forsvunnet» fordeles på varene selv om kanskje innsatsvaren i kvantitet er den samme som før bruken. Et eksempel her er salt som etter saltingen kasseres.

For varer som brukes (§ 6-10 første ledd bokstav b nr. 2) blir situasjonen en annen. Disse varene vil i utgangspunktet være intakt etter produksjonen, eksempelvis støpeformer, klisjeer, mastertaper og lignende. Verdien av disse varene må fordeles på de varene som produseres. Leverer kjøper en master som det lages 100 kopier av må verdien av masteren fordeles på alle 100, selv om ikke alle innføres til Norge. Er det på innførselstidspunktet uklart hvor mange kopier som skal lages, kan en løsning være å fordele utfra de tallene som er kjent. Importøren vil da ha tatt med hele masterens verdi i tollverdien, og dermed «gjort seg ferdig med den». Komplikasjoner kan oppstå hvis verdien fordeles på et antall hvor ikke alle skal innføres til Norge, og så blir det i ettertid laget flere kopier som skal til Norge. En refordeling er da nødvendig.

For tjenester som leveres blir prinsippet for fordeling tilsvarende som for varer. Gjelder tjenesten en enkelt vare (eller et vareparti), tilordnes hele tjenestens verdi denne varen. Er det snakk om mer løpende tjenesteytelser som er vanskelig å knytte til produksjonen av enkelte varer, må det foretas en fordeling hvor de enkelte produkter tilordnes en forholdsmessig andel.

Relevante Decisions/WCO-instrumenter:

- Decision 2.1, 5.1
- Commentary 18.1
- Case Study 1.1, 5.1, 5.2, 8.1, 8.2

4.3.5 Vederlag for immaterielle rettigheter

Innehavere av immaterielle rettigheter krever som regel et vederlag hvis andre ønsker å benytte rettighetene. Det kan være rett til et varemerke, et patent, et navn osv. Dette vederlaget kalles ofte royalty eller lisensgebyr, uten at hva det kalles er avgjørende. Er det vederlag for immaterielle rettigheter faller det i utgangspunktet inn under § 6-10 første ledd bokstav c.

Ofte er verdien av slike rettigheter inkludert i prisen for varene, men i noen tilfeller er det aktuelt å betale til en annen enn den som selger varene. Det er (verdien av) dette vederlaget som kjøperen må betale for rettigheten som eventuelt skal tillegges prisen for varen.

I tillegg til at vederlaget må være for en immateriell rettighet, er det flere vilkår som må være oppfylt for at vederlaget skal legges til prisen for varene. Vilkårene er kumulative, det vil si at alle må være oppfylt:

- i. ikke tatt med i prisen
- ii. knyttet til varene

iii. en betingelse for salget

Vedr. i)

Dette vilkåret har liten praktisk betydning. Er vederlag for immaterielle rettigheter inkludert i prisen for varene vil sjelden problemstillingen om å legge dem til aktualiseres. Unntak kan muligens tenkes hvis det sendes separate fakturaer på varer og rettighet fra samme person (selgeren), eller at varer og rettighet er spesifisert i samme faktura. I slike tilfeller vil man antakelig anse rettigheten som en del av varens pris, og verdien av rettighetene kommer inn i tollverdien etter § 6-3. Det skal selvsagt ikke legges til enda en gang.

Vedr. ii) (tilknytningsvilkåret)

Vederlaget må være knyttet til de varene som innføres. I dette ligger at det må være en sammenheng mellom betalingen for rettighetene og varene.

Tilknytningsvilkåret kan illustreres ved å minne om årsaken til at vederlag for immaterielle rettigheter i det hele tatt skal legges til prisen: skape nøytralitet mellom de tilfellene hvor vederlag for vare og immaterialrettighet kreves under ett, og de tilfellene hvor partene har innrettet seg slik at kravet om vederlag for vare og immaterialrettighet fremmes av to ulike personer. Ofte vil det være åpenbart at kravet om tilknytning er oppfylt, for eksempel når betaling av royalty utløses ved videresalget av de innførte varene.

Betaling for rettigheter kan også gjelde kjøperens virksomhet som sådan (dvs. at betalingen for rettigheten ikke har noe med de innførte varene å gjøre) eller andre varer (enn de innførte), og i slike tilfeller er ikke vilkåret om tilknytning oppfylt. Siden vederlaget betales for en immateriell rettighet, kan man stille seg spørsmålet om hva rettigheten gjelder.

Kommer man til at rettigheten gjelder en patentert produksjonsprosess hos kjøper, gjelder ikke rettigheten de innførte varene. Gjelder rettigheten adgangen til å benytte et varemerke i markedsføringen i importlandet vil heller ikke tilknytningsvilkåret i utgangspunktet være oppfylt (selv om markedsføringen gjelder blant annet de innførte varene). Unntak kan tenkes hvis de innførte varene er de eneste som kjøpes og markedsføres.

Det er presisert i § 6-11 første ledd bokstav f at vederlag for retten til å reproducere de innførte varene ikke skal tillegges prisen. I et slikt tilfelle er ikke tilknytningsvilkåret oppfylt siden rettigheten er knyttet til (gjelder) nye (reproduserte) varer, ikke de innførte.

Vedr. iii) (betingelsesvilkåret)

Betalingen av vederlaget for rettighetene må være en betingelse for salget av varene. Ofte kan vilkåret avklares ved å stille spørsmålet om selgeren ville solgt varene uten at kjøperen betalte også for rettighetene til innehaveren av disse.

Er svaret nei, er betingelsesvilkåret oppfylt. Problemet i praksis er imidlertid at det ikke er så enkelt å få besvart dette spørsmålet. Årsaken til det er at spørsmålet ofte blir hypotetisk; partene har rett og slett ikke regulert en slik situasjon i kontraktene seg imellom. Som regel

har kjøperen inngått separate kontrakter med selgeren og rettighetsinnehaver, og så lenge partene forholder seg til det avtalte så kommer ikke spørsmålet på spissen.

En annen årsak kan være at rettighetsinnehaveren ikke nødvendigvis har noen kontroll over selgeren av varene. Selv om et varemerke er beskyttet i Norge og i en del andre land, trenger det ikke være slik overalt. Produseres merkevarer i et land hvor lovgivningen ikke beskytter registrerte varemerker (eller myndighetene ikke håndhever loven) er det vanskelig for innehaveren av rettighetene til varemerket å hindre produksjonen. I en slik situasjon kan han vanskelig stille noe vilkår for selve salget, men derimot konsentrere seg om utnyttelsen i kjøperens land. Er han ikke i posisjon til å stille vilkår om betingelse for salget (eller at selgeren gjør det), er ikke betingelsesvilkåret oppfylt.

Er selgeren og rettighetsinnehaveren i samme konsern, er det sjelden noe behov for å kontraktfeste at selgeren ikke skal selge til kjøperen hvis sistnevnte ikke betaler royalt. Konsernets styring over de enkelte subjektene vil gjøre at salget kan stoppes, selv om det ikke fremgår eksplisitt av kontraktene at royalt er en betingelse for salget. I § 6-10 første ledd bokstav c annet punktum er det lovfestet at vederlaget skal legges til hvis det betales til en person som står i avhengighetsforhold til selgeren. Dette vil gjelde blant annet i konsernforhold.

Avhengighetsvilkåret anses også oppfylt hvis selgeren produserer varer på lisens fra rettighetsinnehaveren. Dette fremgår av vareførselsforskriften § 6-10-3 fjerde ledd. Bakgrunnen for regelen er at rettighetsinnehaverens mulighet til å si opp lisensavtalen i realiteten gjør at selgeren står i et avhengighetsforhold til innehaveren av rettigheten.

4.3.6 Utbytte av videresalg

I § 6-10 første ledd bokstav d er det slått fast at hvis verdien av utbyttet av et videresalg tilfaller selgeren, skal dette tillegges prisen for varene. Denne bestemmelsen har liten praktisk betydning, og må vel sies å være en anakronisme fra Brüsselkonvensjonen/tollverdireglene før 1981. I disse regelsettene ble det fokusert på en teoretisk normalpris, og i en slik sammenheng hadde regelen en funksjon.

Under Gjennomføringsavtalen/vareførselsloven har denne bestemmelsen liten eller ingen betydning. Har selgeren satt som vilkår at han skal ha en viss andel av utbyttet av et videresalg, vil dette fort bli ansett som å være en del av prisen. Prisen skal som kjent omfatte alle vederlag selgeren krever for varen. Kommer man derimot til at en slik betingelse ikke anses som en del av prisen, kan bestemmelsen komme til anvendelse. Er omfanget av utbyttet ikke kjent (for eksempel fastsatt som prosentandel), kan det vanligvis ikke bli snakk om å fastsette tollverdien etter § 6-3. Dette følger av § 6-3 første ledd bokstav b og c og § 6-10 annet ledd.

4.3.7 Transport, håndtering og forsikring

Gjennomføringsavtalen 1979/1994 stiller statene fritt med hensyn til hvorvidt

transportkostnader skal inngå i tollverdien. I likhet med de fleste andre land har Norge valgt å inkludere transportkostnadene i tollverdien. Siden avtalen stiller landene fritt, har dette temaet i praksis ikke vært berørt i WTO/WCOs organer.

Etter § 6-10 første ledd bokstav e og f skal transportrelaterte kostnader som påløper frem til innførselsstedet inngå i tollverdien. Forutsetningen for at de skal legges til etter § 6-10 er selvsagt at transportkostnadene ikke allerede inngår i prisen for varene.

Transportrelaterte kostnader gjelder for det første alle kostnader til lasting og håndtering av varene på det stedet hvor transporten startes opp. Typisk vil være innlasting i skip eller andre transportmidler, samt annen håndtering av varene i denne forbindelse. Lagring av varene som ikke har med selve transporten å gjøre skal ikke legges til etter denne bestemmelsen (men slike elementer kan muligens inngå i prisen for varen etter § 6-3).

For det andre skal kostnader som vedrører selve transporten av varene inngå. Dette gjelder selve frakten, men også lossing, håndtering, lagring og lasting som har sammenheng med selve transporten av varene. Bli innlastingen forsinket og transporten dermed dyrere (demurrage), skal også dette inngå i tollverdien. «Demurrage» er betalingen for den liggetid som befrakter bruker utover den tillatte tiden. Bruker befrakter mer enn den tillatte tiden, for eksempel fordi skipet blir liggende i lossehavnen for å vente på losseplass, må det betales ekstra. Betalingen kan anses som en ekstra leie av skipet (fordi varene befinner seg der), og blir i tollverdimessig sammenheng ansett for å være en transportkostnad (og ikke en lossekostnad).

Kostnader til lossing på innførselsstedet skal ikke tas med. Heller ikke betaling for ventetid i forbindelse med lossingen (demurrage) skal tas med, hvis denne påløper etter ankomsten til innførselsstedet.

Tollverdien skal bare omfatte de ovennevnte kostnadene frem til innførselsstedet. Som innførselssted anses det første stedet hvor varen faktisk kunne blitt losset, jf. vareførselsforskriften § 6-10-4 første ledd. Det er ikke nok med en rent teoretisk mulighet; det må faktisk ha vært praktisk mulig under normale omstendigheter å losse varene. Varene trenger imidlertid ikke faktisk å ha blitt losset.

For varer som kommer med skip anses det første stedet skipet anløper som innførselsstedet. Det må være en reell mulighet for å losse varene, dvs. at skipet må ha lagt til kai og de nødvendige fasilitetene må være til stede.

For varer med fly anses det første stedet flyet lander som innførselsstedet. Transporteres varene med jernbane er innførselsstedet det første stedet toget stopper, forutsatt at varene kunne ha blitt losset der. For veitransport er det innpasseringsstedet ved grensen som anses som innførselsstedet.

Omfatter fraktkostnaden både transporten frem til innførselsstedet og videre inn i landet, skal kostnadene fordeles ut fra avstanden før og etter innførselsstedet. Blir annen fordeling sannsynliggjort, kan denne legges til grunn. Disse reglene for fordeling fremgår av vareførselsforskriften § 6-10-4 annet ledd.

Det er som hovedregel de faktiske kostnadene for transport og forsikring som skal inngå i tollverdien. Hva som er den alminnelige fraktrate har som regel ikke betydning, det avgjørende er hva som faktisk blir krevet.

Det finnes imidlertid en del unntak fra og presiseringer til ovennevnte hovedregel om at det er de faktiske kostnadene som skal inngå i tollverdien. Sendes varer med et spesialtransportmiddel, skal faktiske kostnader tur/retur legges til. Det spesielle her er at returkostnaden legges til, selv om varene da ikke befinner seg i transportmiddelet. Forutsetningen er selvsagt at importøren faktisk betaler frakt tur/retur.

For varer som selv er transportmidler (bil, båt, fly) kan alminnelig fraktrate legges til grunn. Frakter importøren varene på sitt eget transportmiddel, legges alminnelig fraktrate til grunn. Dette fremgår av vareførselsforskriften § 6-10-4 tredje ledd. For import av personbiler som innføres på egne hjul fra visse områder har Tolletaten fastsatt «sjablongsatser» for frakt. Skal det i slike tilfeller anvendes sjablongsatser ved fastsettelsen av tollverdien, skal følgende satser benyttes:

- Fra Sverige NOK 500
- Fra Danmark NOK 1 500
- Fra Tyskland NOK 2 500

For personbiler som innføres fra andre områder, samt andre varer som innføres på egne hjul/egen kjørl, er det ikke fastsatt sjablongsatser.

Sjablongsatser må i alle tilfeller anses som et tilbud til importøren. Mener importøren at et annet beløp enn sjablongsatsen skal legges til grunn, må vedkommende gis anledning til å sannsynliggjøre hva som er vanlig fraktkostnad for tilsvarende transport. Den deklarete tollverdien blir deretter å vurdere av tollmyndighetene på vanlig måte.

Skulle man komme ut for det sjeldne tilfellet at importøren mottar transportytelsen gratis, må man ta loven på ordet. Har det ikke påløpt noen kostnad, så skal det heller ikke legges til noe. Disse tilfellene må imidlertid ikke forveksles med byttehandel, hvor en importør for eksempel bytter varer mot frakttjenester.

Forsikringskostnader omfattes også av § 6-10 første ledd bokstav e. Dette gjelder transportrelatert forsikring frem til innførselsstedet. Eventuell fordeling av forsikring før og etter innførselsstedet gjøres som for frakt.

5. Vareførselsloven § 6-11

5.1 Innledning

Vareførselsloven § 6-11 omhandler elementer som på visse vilkår ikke skal inngå i tollverdien fastsatt etter § 6-3. Hovedsakelig gjelder det elementer som kan trekkes ut av prisen for varene.

5.2 Konstruksjon, oppføring mv. utført i Norge

Første ledd bokstav a gjelder vederlag for konstruksjon mv., og omfatter for eksempel monteringskostnader for industrielle anlegg, maskiner og utstyr. Det er kostnader til arbeid som utføres på de innførte varene i Norge (og som er inkludert i prisen for varene) som kan trekkes ut av tollverdien. Det er ikke selve innførselstidspunktet som er avgjørende, men at arbeidet er utført i Norge. Det legges til at Avtalen benytter «... *undertaken after importation on imported goods*».

5.3 Transport og forsikring i Norge

Første ledd bokstav b gjelder transport og forsikring i Norge, dvs. etter innførselsstedet. Vederlaget for disse kostnadene kan holdes utenfor tollverdien selv om de inngår i prisen for varen, under forutsetning av at de kan identifiseres og dermed skilles fra prisen for varen.

5.4 Toll og avgifter i Norge

Første ledd bokstav c gjelder tollavgift og avgifter i Norge som er inkludert i prisen for varene. For tollavgift er dette i første rekke aktuelt hvis leveringsvilkår for varene er DDP (Delivered Duty Paid), også kalt tollfranko. Eventuell tollavgift er da inkludert i prisen for varene, og må trekkes ut for å komme frem til beregningsgrunnlaget.

Andre avgifter er mest aktuelt hvis prisen inkluderer norsk merverdiavgift. Dette kan være tilfelle i såkalte filialsaker (NUF), hvor prisen etter § 6-3 kan være den prisen den norske filialen fakturerer til sluttkunden i Norge.

5.5 Renter

Første ledd bokstav d gjelder renter, og dreier seg om de tilfellene hvor partene i kjøpekontrakten har avtalt en finansieringsordning i kontrakten for varene. Kjøper har for eksempel fått utsettelse med å betale kjøpesummen mot å betale renter til selgeren.

Rentene er da ikke betaling for varene, men for kreditt. Vilårene for at rentene kan trekkes ut er at kjøperen på oppfordring må kunne påvise at finansieringskostnaden i realiteten ikke innebærer betaling for varene, og at rentesatsen ikke overstiger det rentenivået som er vanlig for slike transaksjoner.

5.6 Innkjøpsprovisjon

Første ledd bokstav e gjelder innkjøpsprovisjon, og åpner for at innkjøpsprovisjon som er inntatt i prisen kan trekkes ut ved fastsettelsen av tollverdien. For hva som regnes som innkjøpsprovisjon, se punktet om «Provisjon og meklersalær» under omtaler av § 6-10.

5.7 Vederlag for reproduksjon

Første ledd f omhandler vederlag for retten til å reproducere innførte varer i Norge. Skulle vederlag for dette være inkludert i prisen for innførte varer, kan vederlaget trekkes ut etter denne bestemmelsen. Bakgrunnen for regelen er at vederlaget ikke er for de innførte varene, men for retten til å produsere andre varer.

5.8 Avgifter i eksportlandet

Første ledd bokstav g innebærer en kodifikasjon av gjeldende rett. Dersom kjøper ikke skal betale avgiften eller har krav på refusjon av denne i tilfeller hvor betaling for avgiften allerede er overført, vil avgiften ikke utgjøre en del av prisen for varen. Avgiften skal derfor i slike tilfeller ikke inkluderes i tollverdien for varen, og bestemmelsen slår dette fast.

Hvis det i avtalen er oppstilt vilkår for at prisen ikke skal inkludere utenlandsk merverdiavgift, må vilkårene være oppfylt på tidspunktet for overgang til fri disponering for å få betydning for tollverdien.

Vurderingen som må gjøres blir etter dette en slags «totrinnsrakett»: Først må det undersøkes om kjøperen har en rett (etter kjøpekontrakten) til å slippe å innbetale eller få refundert avgiften (trinn 1a), samt hvilke vilkår som er stilt for at han skal få sin rett (trinn 1b). Har han en slik rett, blir spørsmålet om vilkårene som er stilt er oppfylt på tidspunktet for overgang til fri disponering (trinn 2).

Dette må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle, og det må framstå som sannsynlig at kjøperen både har en rett som nevnt, og at nødvendige vilkår er oppfylt på tidspunktet for overgang til fri disponering.

Noen eksempler belyser dette:

Eksempel 1

A har kjøpt en bil i utlandet, og ved prosedyren overgang til fri disponering presenterer han en faktura med bilens pris pluss merverdiavgift. Han har fått kreditt hos selgeren, og skal betale innen to uker.

Temaet ved fastsettelsen av tollverdien blir hva han skal betale for bilen. Skal han betale også merverdiavgiften? Dette blir en konkret vurdering av avtalen mellom kjøper og selger. Hvis han slipper å betale merverdiavgiften når bilen går over i fri disponering i Norge (og kjøperen har fått dokumentasjon for det), vil kjøpekontrakten gi ham en rett (på visse vilkår) til å slippe å betale den utenlandske merverdiavgiften.

Avgjørende for fastsettelsen av tollverdien blir da om han på tidspunktet for overgang til fri disponering oppfyller vilkårene. Er vilkåret at bilen har gått over i fri disponering i Norge, må det anses å være oppfylt når prosedyren overgang til fri disponering påbegynnes – man bør unngå å vente til bilen har gått over i fri disponering og så omberegne.

Eksempel 2

A har kjøpt en bil i utlandet, og ved prosedyren overgang til fri disponering presenterer han en faktura med bilens pris pluss merverdiavgift. Han har allerede betalt hele beløpet, men sier at han vil få refundert merverdiavgiften.

Temaet ved fastsettelsen av tollverdien blir også her hva han (til slutt) skal betale for bilen. Skal han betale også merverdiavgiften? Dette blir en konkret vurdering av avtalen mellom kjøper og selger. Hvis han (til syvende og sist) slipper å betale merverdiavgiften når bilen har gått over i fri disponering i Norge (og kjøperen har fått dokumentasjon for det), vil kjøpekontrakten gi ham en rett (på visse vilkår) til å få refundert den utenlandske merverdiavgiften.

Avgjørende for fastsettelsen av tollverdien blir også her om han på tidspunktet for overgang til fri disponering oppfyller vilkårene. I så fall kan avgiften holdes utenfor tollverdien.

Det vil selvsagt forekomme at tolltjenestemannen på tidspunktet for overgang til fri disponering ikke finner det sannsynliggjort at kjøperen har en rett til ikke å betale den utenlandske merverdiavgiften, eller at det er uklart om han faktisk fyller vilkårene. Et eksempel på en slik situasjon er at kjøperen allerede har returnert attesterte utenlandske eksportdokumenter til selgeren, eller at det ikke fremgår klart av kjøpekontrakten at han har rett til å kjøpe varen uten merverdiavgift. Ved fastsettelsen av tollverdien må da merverdiavgiften inkluderes.

Får kjøperen i slike tilfeller i ettertid refundert den utenlandske merverdiavgiften fra selgeren, indikerer dette sterkt at han hadde en rett til å kjøpe varen uten merverdiavgift. Kjøperen har da faktisk betalt prisen uten merverdiavgift, og i utgangspunktet kan dette danne grunnlaget for refusjon. Eneste forbehold som må tas er at vilkårene var oppfylt på tidspunktet for overgang til fri disponering, noe som oftest vil være tilfelle.

Et unntak kan tenkes hvis retten til å kjøpe varen uten merverdiavgift først kom inn i kjøpekontrakten etter tidspunktet for overgang til fri disponering. I praksis har eksterne avgifter blitt trukket fra tollverdien, hvis det kan påvises at avgiftene er refundert fra eksportlandet.

6. De alternative metodene

6.1 Innledning

Når tollverdien ikke kan fastsettes etter vareførselsloven § 6-3, for eksempel fordi man ikke kan fastsette noen pris for varen, eller det ikke foreligger noe salg for eksport til Norge, må tollverdien fastsettes etter en av de alternative metodene.

Hvis metoden i § 6-3 ikke kan anvendes skal de alternative metodene anvendes i stigende rekkefølge. Det er altså en på forhånd bestemt rekkefølge i metodevalget som skal benyttes ved bruk av de alternative metoder.

Følgende alternative metoder fremkommer av vareførselsloven §§ 6-4 – 6-9, som tilsvarer Avtalens artikkel 2-7;

- § 6-4: Transaksjonsverdien av identisk vare
- § 6-5: Transaksjonsverdien av liknende vare
- § 6-7 Subtraksjonsmetoden (tollverdien fastsatt med utgangspunkt i salgspris i Norge)
- § 6-8: Utrechnet tollverdi
- § 6-9: Alternativ tollverdi

Det finnes altså seks ulike metoder for fastsettelse av tollverdien. Metodene i §§ 6-4 og 6-5 retter søkelyset mot *andre* identiske eller liknende varer hvor verdien er fastsatt etter metoden i § 6-3, og spør hva som var transaksjonsverdien av disse varene.

Metodene i §§ 6-7 og 6-8 retter fokus igjen mot de varene som den konkrete innførselen gjelder. Når det gjelder metoden i § 6-7 regner man seg tilbake fra salgspris i Norge, og i metoden i § 6-8 bygges verdien opp på grunnlag av de elementene som vanligvis inngår når verdien av en slik prestasjon skal beregnes.

Har man ikke greid å fastsette tollverdien etter en av de foregående metodene, må den fastsettes etter metoden i § 6-9 (alternativ tollverdi). Det presiseres imidlertid at uansett hvilken metode som anvendes, er det den deklarasjonspliktiges ansvar å fastsette tollverdien, jf. vareførselsloven § 4-1. Dette selvfølgelig under forutsetning av at tollmyndighetene ikke setter deklart verdi til side.

De ulike metodene blir behandlet i stigende rekkefølge nedenfor.

6.2 Vareførselsloven § 6-4 og § 6-5 - transaksjonsverdien av identiske og liknende varer

6.2.1 Innledning

Metodene i henholdsvis § 6-4 og § 6-5 er svært like i sin utforming. Av den grunn vil omtalen av dem bli behandlet samlet. Utgangspunktet er at metoden i § 6-4 alltid skal vurderes før metoden i § 6-5.

Vareførselsloven § 6-4 og § 6-5, transaksjonsverdien av identiske og liknende varer, er de første metodene som må vurderes hvis transaksjonsverdien etter § 6-3 ikke kan anvendes. Etter disse to metodene skal tollverdien baseres på transaksjonsverdien av tidligere godkjente tollverdier fastsatt etter metoden i § 6-3.

Fremkommer det mer enn én transaksjonsverdi for identiske (eller liknende vare), er det den laveste verdien som skal benyttes. Dette fremgår av vareførselsforskriften §§ 6-4-1 og 6-5-1. Det er importørens ansvar å fremlegge nødvendige opplysninger for tollmyndighetene ved benyttelse av § 6-4 og § 6-5.

I praksis har det vist seg vanskelig å finne tidligere godkjente transaksjonsverdier av spesielt brukte varer som innføres til Norge. I mange av disse tilfellene vil man derfor ofte måtte fastsette tollverdien etter metoden i § 6-9. Denne metoden beskrives nærmere nedenfor.

6.2.2 Vilkår for fastsettelse etter § 6-4 og § 6-5

I det følgende redegjøres for vilkårene for å fastsette tollverdien etter § 6-4 og § 6-5.

Vilkårene er kumulative, det vil si at alle må være oppfylt.

6.2.2.1 Produsentland

Varer skal ikke betraktes som «identiske varer» eller «liknende varer» med mindre de er produsert i samme land som varene som foreligger til verdifastsettelse. Hvis de varene som er til verdifastsettelse ikke er produsert i samme land som de varene vi skal sammenlikne med, kan de i tollverdirettslig forstand ikke anses som identiske eller liknende. Metodene i § 6-4 og § 6-5 kan dermed ikke anvendes. Commentary 1.1, punkt 4 utdyper dette noe.

6.2.2.2 Hva menes med «identiske» og «liknende» varer?

Hva som skal regnes som «identiske» og «liknende» varer er nærmere definert i § 6-4 annet ledd og § 6-5 annet ledd. Det fremkommer i § 6-4 at med «identiske» varer skal forstås varer som i alle henseender er like, herunder fysiske egenskaper, kvalitet og omdømme. Mindre ytre forskjeller skal ikke utelukke varene fra å bli betraktet som identiske. Se for øvrig Commentary 1.1, punkt 2.

Etter § 6-5 annet ledd heter det at med «liknende» varer skal forstås varer som selv om de ikke er like i alle henseender, har lik beskaffenhet og lik materialsammensetning som gjør at de kan utføre samme funksjoner og erstatte hverandre handelsmessig. Varenes kvalitet, omdømme og varemerke er blant de faktorer som må tas i betraktning. Se for øvrig Commentary 1.1, punkt 3.

Eksempler

I Commentary 1.1 punkt 7 gis det flere eksempler som er ment å belyse anvendelsen av de prinsippene som gjelder når det skal bestemmes om varer er identiske eller liknende i henhold til Avtalen art. 2 og 3.

Eksempel 1:

Stålplater av identisk kjemisk sammensetning, behandling og størrelse innført til forskjellig bruk. Selv om importøren skal bruke noen av platene til bilkarosserier og andre til ovnsforinger, blir de likevel å anse som identiske.

Eksempel 2:

Tapeter innført av interiørdekoratører og grossister. Tapeter som i alle henseender er like skal fortsatt regnes som identiske i henhold til § 6-4 i vareførselsloven, selv om de blir innført til forskjellige priser til henholdsvis interiørdekoratører og grossister. Selv om prisforskjeller kan vise at det er forskjeller i kvalitet og omdømme og det derfor må tas hensyn til slike forhold når det skal bestemmes om varer er identiske eller liknende, er prisen i seg selv ikke noen bestemmende faktor. Det er selvsagt nødvendig å foreta justering for omsetningsledd og/eller mengde når § 6-4 skal benyttes.

Se Commentary 1.1 for flere eksempler.

6.2.2.3 Eksporttidspunktet

Hensikten med §§ 6-4 og 6-5 er å finne en tidligere godkjent transaksjonsverdi for identiske eller liknende varer. De tidligere fortollete varene må være solgt for eksport til Norge og eksportert på samme eller omtrent samme tidspunkt som de varene som nå foreligger til verdifastsettelse.

Av Explanatory note 1.1 fremkommer det at tidselementet skal behandles forskjellig etter §§ 6-4 og 6-5 enn etter § 6-3. Ulikt fra § 6-3, hvor verdifastsettelsen er basert på et uavhengig element som er den faktiske prisen som blir betalt eller skal betales for varene, refererer §§ 6-4 og 6-5 seg til verdier som tidligere er fastsatt i henhold til § 6-3, nemlig transaksjonsverdien av identiske og liknende varer.

For å kunne anvende §§ 6-4 og 6-5, må det fastslås at tollverdien som blir fastsatt etter bestemmelsene i disse paragrafene, er transaksjonsverdien av identiske eller liknende varer eksportert på samme eller omtrent samme tidspunkt som de varene som foreligger til verdifastsettelse. På denne måten blir det i omhandlede paragrafer fastslått at det eksisterer en ytre tidsfaktor som det må tas hensyn til.

Det bemerkes at den ytre tidsfaktoren som det må tas hensyn til etter §§ 6-4 og 6-5, er **eksporttidspunktet** for de varene som skal verdifastsettes og ikke **salgstidspunktet**, jf. Explanatory note 1.1, punkt 11.

Denne ytre tidsfaktoren åpner for en praktisk anvendelse av den bestemmelsen det gjelder. Derfor bør ordene «omtrent samme», betraktes som om hensikten med dem er å gjøre betegnelsen «på samme tidspunkt» noe mer fleksibelt. I tillegg er det anført i innledningen til GATT-avtalen at tollverdien bør baseres på enkle og upartiske kriterier i samsvar med handelspraksis. Med utgangspunkt i disse prinsippene kan «på samme eller omtrent samme tidspunkt» bli sett på som om de dekker en tidsperiode hvor handelspraksis og tilsvarende markedsforhold som påvirker prisen tolkes likt.

Kravene med hensyn til tid kan selvfølgelig ikke endre den hierarkiske rekkefølgen som er bestemt i GATT-avtalen og som krever at man skal ha vurdert om § 6-4 kan benyttes før § 6-5 kan tas i bruk. Selv om eksporttidspunktet for liknende varer ligger nærmere opp til eksporttidspunktet for de varene som skal verdifastsettes, kan ikke dette i seg selv endre bruken av den hierarkiske rekkefølgen.

6.2.3 Mulige tilpasninger i forhold til tidligere godkjent tollverdi (vurdering av justering for omsetningsledd og/eller mengde)

Som tidligere nevnt skal varer ikke betraktes som «identiske» eller «liknende» med mindre de er produsert i samme land som de varene som skal verdifastsettes, og eksportert på omtrent samme tidspunkt. Videre skal man som utgangspunkt benytte et salg fra eksportlandet av identiske/liknende varer i samme omsetningsledd og i vesentlig samme mengde som de varene som skal verdifastsettes.

Hvis et slikt salg ikke foreligger, kan man benytte transaksjonsverdien av identiske/liknende varer solgt i et annet omsetningsledd og/eller i andre mengder og justert med hensyn til forskjeller som har forbindelse med omsetningsledd og/eller mengder. Det må tas hensyn til forskjeller som skyldes omsetningsledd eller mengde, og det må være mulig å gjøre nødvendig justering på grunnlag av fremlagte oppgaver som klart godtgjør rimeligheten og nøyaktigheten av justeringen.

Når tollmyndighetene har blitt oppmerksom på en transaksjon av identiske eller liknende varer i §§ 6-4 og 6-5 må det sannsynliggjøres at transaksjonen er gjort i samme omsetningsledd og i vesentlig samme mengder som de varene som foreligger til verdifastsettelse. Hvis omsetningsleddet og mengdene kan sammenliknes i den bestemte transaksjonen, er det ikke nødvendig å gjøre justering for disse faktorene.

Hvis det imidlertid er forskjeller i omsetningsledd og mengde, vil det være nødvendig å bestemme om prisen er påvirket av disse forskjellene. Det er viktig å ha klart for seg at det ikke bare er nok å vite at det forekommer en forskjell i omsetningsledd eller mengde for å kunne kreve en justering. En justering vil bare være nødvendig hvis en forskjell i pris er forårsaket av en forskjell i omsetningsledd eller mengde.

Hvis dette er tilfelle kan det gjøres justering på grunnlag av fremlagte oppgaver som klart godtgjør rimeligheten og nøyaktigheten av justeringen. Det kan ikke gjøres justering hvis disse kravene ikke kan oppfylles.

Pris fra samme produsent skal alltid foretrekkes selv om denne verdien er høyere. Det følger samtidig av metodenes oppbygning at ikke-justert pris går foran justert pris med mindre det er samme produsent.

Etter vareførselsforskriften § 6-4-1 annet ledd skal det også foretas justering av prisen hvis transaksjonsverdien også innbefatter transportkostnader angitt i § 6-10, hvis kostnadene utgjør betydelige forskjeller mellom de innførte varene og de identiske/liknende varene på grunn av forskjell i transportlengde og transportmåte.

6.3 Vareførselsloven § 6-6 - importørens valgmuligheter mellom § 6-7 og § 6-8

Vareførselsloven § 6-6 er ikke en metode i tollverdirettslig forstand. Paragrafen gir kun uttrykk for en stadfestelse av den hierarkiske oppbygningen av forskriften. Samtidig representerer paragrafen et unntak fra den på forhånd bestemte rekkefølge for anvendelse av metodene, ved at importøren kan kreve at metoden i § 6-8 skal anvendes før metoden i § 6-7.

6.4 Vareførselsloven § 6-7 - tollverdien fastsatt med utgangspunkt i salgspris i Norge

6.4.1 Innledning

Foreligger det ingen identiske eller liknende varer som kan gi grunnlag for beregning av tollverdien, vil en fastsettelse av tollverdien i henhold til vareførselsloven § 6-7, basert på prisen som varene videreselges for i Norge, være neste mulige metode. Det må altså avklares hva som er den innenlandske salgsprisen for de innførte varene eller identiske eller liknende innførte varer.

Videresalgprisen må være kjent på tidspunktet for overgang til fri disponering. Hvis de innførte varene på tidspunktet for overgang til fri disponering ennå ikke er solgt, kan videresalgprisen på et tidspunkt etter innførselen benyttes, dog innen utløpet av 90 dager etter slik innførsel, jfr. vareførselsforskriften § 6-7-2 første ledd. Om importøren ønsker det, er det også mulig å benytte prisen som varene selges for etter å ha blitt bearbeidet her i landet, jf. § 6-7-2 annet ledd.

6.4.2 Enhetsprisen

Det følger av ordlyden i § 6-7 at tollverdien skal fastsettes på grunnlag av enhetsprisen som de innførte varene eller identiske eller liknende varer er solgt for i størst samlet mengde. Det skal i tillegg tas utgangspunkt i den prisen varene er solgt for i størst samlet mengde til en uavhengig kjøper.

Følgende eksempel illustrerer hvordan enhetsprisen skal fastsettes:

Et vareparti er videresolgt etter innførsel på følgende måte:

	Kvantum	Pris
1. Salg	12	500
2. Salg	14	450
3. salg	12	480
4. salg	5	500
5. salg	4	480

I dette tilfellet vil enhetsprisen bli 500, siden det er flest enheter som er solgt for denne prisen. Det er viktig å være klar over at med betegnelsen «*enhetspris som varene er solgt for i størst samlet mengde*», menes prisen som det største antall enheter er solgt for i første omsetningsledd etter importen til noen som er uavhengige av selgeren.

6.4.3 Fradrag fra enhetsprisen

Når enhetsprisen er fastsatt skal det gjøres fradrag fra denne for de postene som er nevnt i § 6-7 annet ledd, se også Commentary 15.1, nr. 8. Fortjeneste og alminnelige kostnader skal betraktes under ett. Ved fradrag av provisjoner og fortjeneste og alminnelige kostnader kan det kun gjøres fradrag for provisjoner som **vanligvis betales** og de tillegg som **vanligvis gjøres** i forbindelse med fortjeneste og alminnelige kostnader ved salg av slike varer. Med «*alminnelige kostnader*» omfattes så vel direkte som indirekte kostnader i forbindelse med markedsføring og salg av varer.

Det beløpet som det må tas hensyn til i forbindelse med denne reduksjonen, skal bestemmes på grunnlag av oppgaver som er gitt av eller på vegne importøren, med mindre disse ikke stemmer med det som oppnås ved salg i Norge av innførte varer av samme kategori eller slag. Når importørens oppgaver ikke er i samsvar hermed, skal beløpet for fortjeneste og alminnelige kostnader baseres på andre relevante kilder.

Hvis det er grunn til å tvile på den fortjenesten importøren oppgir som vanlig i bransjen, bør det gjøres nærmere undersøkelser. Viser det seg at bransjen opererer med en lavere fortjeneste, blir denne å legge til grunn for fradraget ved beregning av tollverdien. På den annen side vil man også måtte benytte en høyere fortjenestesats om den skulle være mer aktuell enn den som importøren oppgir.

I tillegg til provisjoner, fortjeneste og alminnelige kostnader, skal det gjøres fradrag i enhetsprisen for vanlige kostnader for transport og assurance i Norge. Det skal også gjøres fradrag for tollavgift og nasjonale avgifter som skal betales i Norge.

6.5 Vareførselsloven § 6-8 – utregnet tollverdi

Metoden i § 6-8 går ut på å bygge opp tollverdien av elementer(faktorer) som vanligvis benyttes når en slik vare skal produseres og selges. Det er i utgangspunktet importøren som må fremskaffe tilstrekkelige opplysninger for at metoden i § 6-8 skal kunne komme til anvendelse.

Det følger av § 6-8-1 i vareførselsforskriften at «*kostnaden eller verdien*» som det er vist til i § 6-8, skal fastsettes på grunnlag av opplysninger som er gitt av eller på vegne av produsenten, om fremstillingen av de varene som skal verdifastsettes, basert på produsentens forretningsregnskaper. Det forutsettes at slike regnskaper er i samsvar med alminnelige godttatte regnskapsprinsipper i produksjonslandet.

6.6 Vareførselsloven § 6-9 – alternativ tollverdi

6.6.1 Innledning

Vareførselsloven § 6-9 åpner for en noe skjønnsmessig fastsettelse av tollverdien. Skjønnnet må baseres på forutsetninger som kan verifiseres.

Det er viktig å være oppmerksom på § 6-9 annet ledd, hvor det er vist til flere eksempler på måter som ikke alene kan anvendes. Importøren har rett til å få kjennskap til hva som er grunnlaget for verdifastsettelsen, noe som er i tråd med forvaltningsloven §§ 24 og 25.

Det er ingen bestemmelse i vareførselsloven som sier at den hierarkiske rekkefølgen i §§ 6-3 til 6-8 skal følges når § 6-9 blir benyttet.

Det følger imidlertid av § 6-9 første ledd at tollverdien skal fastsettes i samsvar med prinsippene og de alminnelige bestemmelsene i Avtalen og i Artikkel VII i Generalavtalen. Dette tilkjenner at når det er mulighet for det, bør den hierarkiske rekkefølgen benyttes. I

tilfeller hvor flere verdifastsettelsesmetoder kan komme i betraktning, bør den hierarkiske rekkefølgen opprettholdes, jf. Advisory Opinion 12.2.

6.6.2 Fastsettelsesmomenter

I § 6-9 annet ledd er det flere eksempler på tilfeller det ikke alene skal fastsettes en tollverdi på grunnlag av. Det er for eksempel ikke tillatt kun å fastsette tollverdien på bakgrunn av salgsprisen i Norge på varer som er produsert her. Heller ikke er det tillatt å fastsette tollverdien etter et system som foreskriver at den høyeste av to alternative verdier godtas for tollformål. Man kan heller ikke isolert sett fastsette tollverdien etter § 6-9 på bakgrunn av prisen på varer på hjemmemarkedet, prisen på varer for eksport til et annet land enn Norge, minimums tollverdier eller vilkårlige eller fiktive verdier.

Selv om § 6-9 legger opp til at de ulike alternativene i annet ledd isolert sett ikke kan legges til grunn som tollverdi, er det ikke noe i veien for at de ulike fragmentene i alternativene kan brukes som momenter i en totalvurdering av hva tollverdien skal være ved fastsettelse etter § 6-9.

Siden man skal benytte prinsippene i Avtalen ved fastsettelse etter § 6-9, bør man prøve fastsettelse etter en tilnærmet bruk av metodene angitt i §§ 6-3 til 6-8. En viss fleksibilitet ved anvendelse av disse metodene vil være i samsvar med hensikten og bestemmelsene i § 6-9. Det vil si at man etter metoden i § 6-9 har anledning til å se bort fra vilkår som tidligere gjorde at en metode ikke kunne anvendes.

I forbindelse med identiske og liknende varer vil en fleksibel anvendelse bety at verdien av en vare produsert i et annet land enn eksportlandet kan danne grunnlaget for verdifastsettelsen på den innførte varen. Vilåret om at identiske eller liknende varer skal være eksportert på eller omkring samme tidspunkt som de varene som skal verdifastsettes kan anvendes romslig.

I forhold til en fleksibel anvendelse av metoden i § 6-7 kan vilåret om at varer skal ha vært solgt i den stand de ble innført tolkes fleksibelt. Utløpsfristen på 90 dager kan også forlenges innenfor rimelighetens grenser.

6.6.3 Typetilfeller

Brukte varer

Som det kommer frem i § 6-3 er tollverdien prisen for varen ved salg for eksport til Norge, justert med § 6-10 og § 6-11. Det har ingen betydning hva varen er verdt på fortollingstidspunktet – etter § 6-3 er prisen avgjørende.

I de tilfellene en kjøper umiddelbart etter kjøp i utlandet importerer en vare til Norge, vil varen vanligvis ha samme verdi som prisen i kjøpet. Skulle imidlertid en vare (for eksempel biler, båter, hester osv.) bli brukt mellom tidspunktet for kjøp i utlandet og innførsel til Norge vil forholdet bli et annet. Dette fordi transaksjonen i disse tilfellene ikke oppfyller vilkårene i vareførselsloven § 6-3.

Siden varen er brukt kan det være at den ikke kan betraktes som samme vare (som ble solgt), eller at den ikke kan anses som solgt for eksport til Norge (derimot solgt for hjemmemarkedet i salgslaget). Tollverdien kan dermed ikke fastsettes etter metoden i § 6-3.

Verdiberegningen må da foretas etter de alternative metodene i vareførselsloven, det vil si §§ 6-4 til 6-9. I praksis har det vist seg vanskelig å finne transaksjonsverdier av varer som likner på den brukte varen man har til verdifastsettelse. Finner man ikke en tollverdi på bakgrunn av metodene i §§ 6-4 til 6-8, står vi igjen med metoden i § 6-9.

Utgangspunktet for vurderingen er at det er den reelle verdien på innførselstidspunktet som skal legges til grunn. Ved fastsettelse av verdien etter § 6-9 er det som utgangspunkt markedsverdien eller alminnelig omsetningsverdi i eksportlandet som skal legges til grunn for verdiberegningen. I disse tilfellene kan for eksempel listepriiser og liknende være retningsgivende for verdifastsettelsen.

Bruk av takst eller annen dokumentasjon som sannsynliggjør verdien vil også være relevante momenter ved verdivurderingen. Det presiseres imidlertid at det skal foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfellet, hvor det overordnede mål er å komme frem til varens «virkelige verdi», jf. art. VII i GATT 1994.

7. Vareførselsloven § 6-12 - omregningskurs

Vareførselsloven § 6-12 regulerer hva man skal gjøre i de tilfellene hvor det er nødvendig å omregne utenlandsk valuta til norske kroner. Det er det forholdet at kjøpekontrakten er inngått i utenlandsk valuta som nødvendiggjør omregning. Hva kjøperen har betalt i norske kroner er ikke relevant.

Når det ved fastsettelse av tollverdien er nødvendig å regne om utenlandsk valuta til norske kroner, skal omregningen skje ved bruk av de kursene som Tolletaten offentliggjør.

Skulle avtalt oppgjør være i en valuta som ikke finnes på Tolletatens kurslister, bør oppgave over kursene for denne dagen innhentes fra Norges Bank eller en annen valutabank.

Ved omregning skal tidspunktet for fastsettelse av tollavgiftssats etter tollavgiftsloven § 2-2 anvendes. Dette innebærer at det i utgangspunktet er kursen på det tidspunktet tollmyndighetene aksepterer deklarasjonen etter vareførselsloven § 3-4 som skal legges til grunn. For andre tilfeller følges samme regler som i tollavgiftsloven 2-2.

Gjeldende valutakurser finnes til enhver tid oppdatert på www.toll.no.

8. Vareførselsforskriften § 4-1-3 - utsatt endelig fastsettelse av tollverdien

Vareførselsforskriften § 4-1-3 første ledd hjemler at tollmyndighetene i særlige tilfeller kan utsette fastsettelsen av tollverdien, eller tillate at en del av tollverdien deklarerer i ettertid. Dette kan for eksempel være aktuelt ved internprising og hvor det er vanskelig å fastsette vederlaget for immaterielle ytelser på tidspunktet for overgang til fri disponering.

Det følger av vareførselsforskriften § 4-1-3 annet ledd at hvis fastsettelsen av tollverdien utsettes, skal importøren kunne få utlevert varene fra tollmyndighetene, hvis det stilles tilstrekkelig sikkerhet for tollavgift og avgifter.