

Høringsnotat – endring av oppbevaringstid for oppbevaringspliktige dokumenter og pålegg om forlenget oppbevaringstid i tollforskriften

1. Sammendrag

Tolldirektoratet foreslår at oppbevaringstiden for deklarasjoner med tilhørende grunnlagsdokumenter reduseres fra ti til fem år. Formålet med forslaget er å gi lettelse for næringslivet, samt å harmonisere reglene om oppbevaringstid i tollforskriften med reglene i bokføringsloven og -forskriften.

Tolldirektoratet legger til grunn at en oppbevaringstid på fem år i de fleste tilfeller vil være tilstrekkelig for å innhente opplysninger i forbindelse med etterkontroll. I forbindelse med kontroll kan det likevel være situasjoner der det kan oppstå behov for lenger oppbevaringstid. Dette kan gjelde tilfeller der det er behov for å gå flere år tilbake og kontrollen ikke kan ferdigstilles før utløpet av den pliktige oppbevaringstiden for den eldste dokumentasjonen. I slike tilfeller kan det være hensiktsmessig med en lenger oppbevaringstid for å forhindre at dokumentasjon lovlig slettes etter at kontroll er varslet eller mens kontroll og etterfølgende saksbehandling pågår. Med bakgrunn i dette foreslås en ny forskriftsbestemmelse som gir tollmyndighetene anledning til å pålegge oppbevaringstid for deklarasjoner med tilhørende grunnlagsdokumenter utover fem år.

2. Gjeldende rett

2.1. Tolloven

Reglene om oppbevaringsplikt for meldinger, herunder deklarasjoner, som gis til tollmyndighetene er gitt i tolloven § 4-12, med gjennomføringsbestemmelser i tollforskriften § 4-12-1. Det fremgår av tollforskriften § 4-12-1 første ledd at oppbevaringsplikten også gjelder grunnlagsdokumenter mv. som er knyttet til deklarasjon eller melding. Med grunnlagsdokumenter menes dokumenter tilknyttet deklarasjonen, herunder faktura, konnossement, fraktbrev og lignende fraktdokumenter, tillatelser og opprinnelsesbevis. Hvor lenge ulike dokumenter skal oppbevares, er angitt i forskriftens tredje ledd, som lyder:

«For deklarasjoner etter tolloven § 4-20, § 4-23 og § 4-24 og grunnlagsdokumenter knyttet til slike deklarasjoner, gjelder oppbevaringsplikten i ti år fra utgangen av det året deklarasjonen ble mottatt av tollmyndighetene. For papirbaserte deklarasjoner etter tolloven § 4-22 er tilsvarende oppbevaringsplikt tre år. For andre meldinger etter tolloven kapittel 4 er tilsvarende oppbevaringsplikt i ett år. Meldinger og grunnlagsdokumenter etter tolloven kapittel 3 skal oppbevares fra melding er avgitt til transportmiddelet har forlatt tollområdet.»

Oppsummert gjelder følgende oppbevaringstider for dokumenter etter tolloven:

Dokument	Oppbevaringstid
Deklarasjoner for innførsel (§ 4-20), midlertidig innførsel (§ 4-24) og utførsel (§ 4-23), samt grunnlagsdokumenter for slike deklarasjoner	10 år
Papirbaserte deklarasjoner for varer som transitteres (§ 4-22)	3 år
Andre meldinger etter tolloven kapittel 4	1 år
Meldinger og grunnlagsdokumenter etter tolloven kapittel 3	Så lenge transportmiddelet er i norsk tollområde

2.2. Bokføringsloven

Dokumentasjon av bokføringspliktige opplysninger er å anse som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 3. Alle dokumenter som har betydning for fastsetting av merverdiavgift, særavgift, tollavgift og andre avgifter vil være oppbevaringspliktige.

Ved oppbevaringsplikten skilles det mellom primærdokumentasjon og sekundærdokumentasjon. Primærdokumentasjon er årsregnskapet, spesifisering av pliktig rapportering, dokumentasjon av bokførte opplysninger (herunder dokumentasjon som f.eks. innførselsdeklarasjoner) og revisors nummererte brev, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4. Dokumentasjon som nevnt i nr. 3 vil typisk være salgsfaktura eller betalingskvitteringer. Sekundærdokumentasjon er tilleggsinformasjon som ikke har avgjørende betydning for de bokførte opplysningene. Eksempler på slik dokumentasjon er kontrakter, ordresedler mv. Skillet mellom primærdokumentasjon og sekundærdokumentasjon er ikke absolutt. I noen tilfeller vil ikke den typiske primærdokumentasjonen inneholde nok opplysninger, for eksempel hvis det i en faktura kun er referert til betingelser gitt i en kontrakt. I slike tilfeller vil kontrakten, som normalt er sekundærdokumentasjon, være primærdokumentasjon, og kontrakten må oppbevares sammen med fakturaen (i fem år).

Virksomheter som har oppbevaringsplikt etter tolloven, vil i stor grad også ha oppbevaringsplikt etter bokføringsloven. I de fleste tilfeller knyttet til innførsel av varer, vil tolldeklarasjoner med underliggende dokumentasjon også pliktes oppbevart etter bokføringsloven. Det er imidlertid ikke fullstendig samsvar mellom hva som pliktes oppbevart etter bokføringsloven og etter tolloven. Enkelte grunnlagsdokumenter etter tolloven pliktes ikke oppbevart etter bokføringsloven. Primærdokumentasjon nevnt i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 omfatter i tillegg flere typer dokumentasjon enn det som pliktes oppbevart etter tolloven. Det er eksempelvis årsregnskapet (nr. 1), spesifisering av pliktig rapportering (nr. 2), bokføring (nr. 3) og revisors nummererte brev (nr. 4). Det er kun dokumentasjon (bilag) etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 3 som i mange tilfeller også er oppbevaringspliktig etter tolloven.

Oppbevaringstiden for primærdokumentasjon ble redusert fra ti til fem år i 2014. Endringen var i hovedsak begrunnet med at redusert oppbevaringstid ville gi lettelser for næringslivet. Bakgrunnen for reduksjonen er beskrevet nærmere i Prop. 1 LS (2013-2014) Skatter, avgifter og toll 2014.

2.3. Skatteforvaltningsloven

Den som er skattepliktig er ikke pålagt en særskilt oppbevaringsplikt etter skatteforvaltningsloven. Den skattepliktige som er bokføringspliktig etter bokføringsloven vil imidlertid ha plikt til å oppbevare regnskapsmateriale, som beskrevet under pkt. 2.2.

Oppbevaringstiden for primærdokumentasjon er etter bokføringsloven fem år etter regnskapsårets slutt. Skattemyndighetene har i forbindelse med kontroll anledning til å pålegge skattepliktige som er bokføringspliktige å oppbevare primærdokumentasjon lenger enn fem år, jf. skatteforvaltningsloven § 11-3 første ledd. Denne hjemmelen ble innført som et kompensierende tiltak da oppbevaringstiden for primærdokumentasjon ble redusert fra ti til fem år.

Det er forutsatt at det ikke skal være noen automatikk i at pålegg om oppbevaring gis i forbindelse med en kontroll. Avgjørelsen skal skje etter en konkret vurdering i det enkelte tilfelle, jf. Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 14.5.3, side 217. Pålegg kan gis både før kontrollen iverksettes og når en kontroll er nært forestående. Pålegg kan ikke gis til skattepliktige som ikke er bokføringspliktige. Det ble ved lovendringen forutsatt at Skattedirektoratet gir nærmere retningslinjer om saksbehandlingen, herunder når myndigheten kan utøves, hvor lenge et pålegg skal kunne gis virkning, når pålegget skal opphøre og hva som skal fremgå av pålegget.

I skatteforvaltningsloven § 11-3 annet ledd er det gitt bestemmelser om hvem pålegget skal rettes mot. Pålegg om forlenget oppbevaringstid kan påklages med klagefrist på tre uker, jf. § 11-4 første ledd. Skattemyndighetene kan også bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort, jf. § 11-4 annet ledd.

3. Nærmere om Tolldirektoratets forslag til endringer i tollforskriften

3.1. Oppbevaringstiden reduseres fra ti til fem år

Tolldirektoratet foreslår at oppbevaringstiden for deklarasjoner med tilhørende grunnlagsdokumenter for innførsel, midlertidig innførsel og utførsel reduseres fra ti til fem år.

Det er flere grunner til at oppbevaringstiden bør reduseres. For det første vil det føre til lettelse for de næringsdrivende, som vurdert i forarbeidene til den tilsvarende reduksjonen i bokføringsloven, jf. Prop. 1 LS (2013-2014). Selv om næringsdrivendes økonomiske besparelser er usikre ved en reduksjon i oppbevaringstiden, er det grunn til å anta at oppbevaring av dokumentasjon kan være en betydelig administrativ byrde for næringsdrivende. En reduksjon i oppbevaringstiden etter tollregelverket vil lette denne byrden.

Regnskap Norge har i sin høringsuttalelse til ny lov om vareførsel tatt opp behovet for å harmonisere oppbevaringstiden etter tolloven med reglene i bokføringsloven. Det er særlig vist til at det følger av bokføringsforskriften § 5-5-2 at merverdiavgift, toll og særavgifter ved innførsel av varer, skal dokumenteres med innførselsdeklarasjonen og grunnlagsdokumenter knyttet til slik deklarasjon, med oppbevaringstid på fem år, og at det er samme dokumentasjon som etter tollforskriften § 4-12-1 tredje ledd første punktum skal oppbevares i ti år. Det bemerkes at de bokføringspliktige derfor må ha manuelle rutiner og kontroll som sørger for slik særskilt oppbevaring i fem år lenger enn den generelle oppbevaringstiden etter bokføringsloven.

En reduksjon i oppbevaringstiden for deklarasjoner og grunnlagsdokumenter i tollforskriften vil innebære at oppbevaringstiden for deklarasjoner og grunnlagsdokumenter, ansett som primærdokumentasjon, vil være den samme etter både bokførings- og tollregelverket. Grunnlagsdokumenter kan være oppbevaringspliktig i fem år etter tolloven, men anses som sekundærdokumentasjon – og derfor ha kortere oppbevaringstid – etter bokføringsloven.

Ulempene med å redusere oppbevaringstiden vil i første rekke være knyttet til tollmyndighetenes etterkontroll av vareførselen, herunder kontroll av tollavgift. Ved slik kontroll er det i en del tilfeller nødvendig å innhente dokumentasjon lenger tilbake i tid enn fem år. En reduksjon av oppbevaringstiden vil i utgangspunktet føre til at tollmyndighetenes kontrollmuligheter blir mindre. Omfanget av saker der det er innhentet dokumentasjon lenger tilbake enn fem år er imidlertid usikkert, slik at det er vanskelig å tallfeste konsekvensene av forslaget. Tolletaten har ingen samlet oversikt over saker der dokumentasjon eldre enn fem år har hatt betydning for etterberegning eller sanksjoner, men de mest alvorlige sakene strekker seg ofte flere år bakover og er også tidkrevende å behandle.

Redusert oppbevaringstid kan føre til færre kontrollmuligheter, som igjen kan føre til provenytap og at lovbrudd ikke sanksjoneres. Som et kompensierende tiltak foreslås derfor at tollmyndighetene gis anledning til å pålegge lenger oppbevaringstid i forbindelse med kontroll. Se nærmere redegjørelse under pkt. 3.2.

3.2. Pålegg om lenger oppbevaringstid

Selv om en oppbevaringstid på fem år i de fleste tilfeller vil være tilstrekkelig, kan det være situasjoner der det kan oppstå behov for lenger oppbevaringstid i forbindelse med kontroll. Dette kan gjelde tilfeller der kontrollen igangsettes i slutten av den pliktige oppbevaringstiden eller der

hvor kontrollen er omfattende eller blir passivt eller aktivt motarbeidet. Etterkontroller starter gjerne etter at et regnskapsår er avsluttet, kan strekke seg over lang tid og omfatte kontroll av forhold flere år tilbake. Dermed kan det i en del kompliserte og/eller omfattende saker være slik at den dokumentasjonen som kontrolleres eller ønskes kontrollert, lovlig kan destrueres etter hovedregelen om oppbevaringsplikt.

Tolldirektoratet foreslår en bestemmelse som gir tollmyndighetene anledning til å pålegge oppbevaringstid utover fem år i forbindelse med etterkontroll. Et pålegg om forlenget oppbevaringstid vil kunne gis for deklarasjoner og grunnlagsdokumenter som pliktes oppbevart etter tolloven § 4-20 (ordinær innførselsdeklarasjon), § 4-23 (utførselsdeklarasjon) og § 4-24 (annen disponering).

Forslaget om at tollmyndighetene kan pålegge oppbevaringstid utover fem år gjelder dokumentasjon som pliktes oppbevart etter tolloven. Primærdokumentasjon som pliktes oppbevart i fem år etter bokføringsloven er ikke omfattet av et slikt pålegg, med mindre dokumentasjonen pliktes oppbevart etter begge regelverkene. Deklarasjoner er som oftest omfattet av begge regelverkene, men pålegget vil ikke gjelde den fullstendige primærdokumentasjonen etter bokføringsloven § 13 første ledd. Pålegget vil ikke omfatte eksempelvis årsregnskapet (nr. 1), spesifikasjon av pliktig rapportering (nr. 2), bokføring (nr. 3) og revisors nummererte brev (nr. 4).

Adgangen til å gi pålegg om utvidet oppbevaringstid, vil være et godt virkemiddel for å gjennomføre kontroll i tilfeller der kontroll igangsettes mot slutten av den pliktige oppbevaringstiden, samt i mer omfattende saker der den etterfølgende saksbehandlingen kan være tidkrevende.

Tolldirektoratet foreslår at hjemmelen kan benyttes «i forbindelse med kontroll», slik at pålegget kan gis både etter at kontrollen er iverksatt og før iverksettelse når en kontroll er nært forestående.

Hjemmelen til å gi pålegg er ikke ment å gi en generell utvidelse av oppbevaringstiden i forbindelse med at en virksomhet plukkes ut til kontroll. Tolldirektoratet forutsetter at bruk av pålegget må ha bakgrunn i et konkret behov i den enkelte kontrollsak.

Det forutsettes at tollmyndighetene gir nærmere retningslinjer om saksbehandlingen, herunder når myndigheten kan utøves, hvor lenge et pålegg skal kunne gis virkning, når pålegget skal opphøre og hva som skal fremgå av pålegget.

Et pålegg om lenger oppbevaringstid vil være et enkeltvedtak, jf. forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav a. Utgangspunktet er derfor at den pålegget rettes mot skal forhåndsvarsles etter forvaltningsloven § 16. Dette kan medføre at dokumentasjon slettes før det er pålagt plikt til forlenget oppbevaring. Tolldirektoratet legger derfor til grunn at unntaket for forhåndsvarsling i forvaltningsloven § 16 tredje ledd bokstav a vil komme til anvendelse i slike tilfeller.

Pålegget skal være skriftlig og det skal fremgå at dokumentasjonen skal oppbevares inntil saken er endelig avgjort eller tollmyndighetene gir beskjed om at dokumentasjonen kan slettes.

Pålegget kan påklages etter reglene i forvaltningsloven kapittel VI. Tolldirektoratet foreslår at klageadgangen kun skal gjelde lovligheten av pålegget, ikke hensiktsmessigheten. Forslaget innebærer at tollmyndighetene plikter å opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget.

Manglende oppfyllelse av pålegg om forlenget oppbevaring kan sanksjoneres etter tolloven § 16-5 om motarbeiding av tollmyndighetene eller § 16-17 første ledd bokstav b om overtredelsesgebyr for brudd på bestemmelser i kapittel 4. Tolldirektoratet foreslår derfor at pålegget rettes mot et konkret ansvarssubjekt, tilsvarende skatteforvaltningsloven § 11-3 annet ledd.

3.3. Overgangsregler

Tolldirektoratet kan ikke se at det er behov for overgangsregler. Endringen av bokføringsloven med reduksjon fra ti til fem års oppbevaring fikk fra 1. januar 2015 virkning slik at primærdokumentasjon eldre enn fem år, på det tidspunktet, ikke var oppbevaringspliktig.

Tolldirektoratet anser det som praktisk at femårsfristen løper fra forskriftens ikrafttredelse, også for eldre dokumentasjon. En forutsetning for løsningen er at tollmyndighetene kan pålegge lenger oppbevaringstid i forbindelse med kontroll.

En alternativ løsning er å la den reduserte oppbevaringstiden kun gjelde for dokumentasjon der oppbevaringstiden starter ved forskriftens ikrafttredelse, men det vil i praksis bety at endringen i oppbevaringstiden ikke får full effekt for de næringsdrivende før fem år etter ikrafttredelsen.

Tolldirektoratet anbefaler derfor at endringen får virkning for all dokumentasjon fra forskriftens ikrafttredelse.

4. Tolldirektoratets utkast til forskriftstekst

Tolldirektoratet foreslår følgende endringer i oppbevaringsplikten for deklarasjoner og grunnlagsdokumenter:

Forslag til forskrift om endring av forskrift av 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften)

I forskrift av 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel gjøres følgende endringer:

I

§ 4-12-1 tredje ledd første punktum skal lyde:

For deklarasjoner etter tolloven § 4-20, § 4-23 og § 4-24 og grunnlagsdokumenter knyttet til slike deklarasjoner, gjelder oppbevaringsplikten i fem år fra utgangen av det året deklarasjonen ble mottatt av tollmyndighetene.

II

Ny § 4-12-2 skal lyde:

(1) Tollmyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge den som har avgitt deklarasjon etter tolloven § 4-20, § 4-23 og § 4-24 å oppbevare deklarasjonen og grunnlagsdokumenter i mer enn fem år fra utgangen av det året deklarasjonen ble mottatt av tollmyndighetene.

(2) I enkeltpersonforetak rettes pålegg etter første ledd til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

(3) Den som får pålegg etter første ledd, kan påklage pålegget i samsvar med reglene i forvaltningsloven kapittel VI med den begrunnelse at det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Tollmyndighetene skal opplyse om klageadgangen i forbindelse med pålegget.

III

Endringene trer i kraft 1. februar 2021.