

## Borgarting lagmannsrett - LB-2015-160408

|            |  |
|------------|--|
| Instans    | Borgarting lagmannsrett - Dom  |
| Dato       | 2016-10-31   |
| Publisert  | LB-2015-160408   |
| Stikkord   | Merverdiavgift. Tilleggstoll. Tollverdi. Import. Prisfastsettelse. Tapsvilkår. Tolloven § 4-10, § 7-2, § 7-10, § 7-20 og § 16-10. Tapsforskriften § 4-20-1 og § 7-10-1. EMK artikkel 6. Forvaltningsloven § 16 og § 34. Merverdiavgiftsloven 1969 § 73. Merverdiavgiftsloven § 3-29 og § 13-3.   |
| Sammendrag | <p>Gyldighetssøksmål mot Tolldirektoratets vedtak om tilleggstoll etter tolloven § 16-10, førte ikke frem. Swedish Match Norge AS hadde i forbindelse med import av snus deklartert tollverdi etter tolloven § 7-10, uten å ta med konserninterne overføringer til sitt svenske morselskap i medhold av en inngått distribusjonsavtale om prisjustering (Transfer Pricing). Som grunnlag for deklarasjonen av tollverdi hadde selskapet benyttet fakturaer fra morselskapet som fastsatte pris ut fra produksjonskostnad og frakt. I etterberegningsvedtak var selskapet som følge av manglende deklarasjon pålagt på betale 199 502 405 kroner i skyldig innførselsmerverdiavgift. Tilleggstollen, som i henhold til Tolldirektoratets interne retningslinjer var utmålt etter en sats på 5 prosent, utgjorde 9 975 120 kroner. Lagmannsretten la til grunn at selskapet ved ikke å inkludere overføringene til morselskapet i medhold av distribusjonsavtalen, hadde overtrådt tolloven ved å deklare for lav tollverdi. Tapsvilkåret i tolloven § 16-10 ble ansett oppfylt selv om selskapet hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. Høyesteretts dom i Norisol-saken (HR-2016-01982-A). Også øvrige vilkår for ileggelse av tilleggstoll var oppfylt. Utmålingen av tilleggstollen foretatt av Tolldirektoratet ble opprettholdt og kunne ikke anses uforholdsmessig. Heller ikke anførsler om myndighetsmisbruk og saksbehandlingsfeil førte frem, herunder anførsler om at Tolldirektoratet ikke hadde kompetanse til å endre vedtaket til ugunst for selskapet i klageomgangen, jf. forvaltningsloven § 34 tredje ledd. Uttalelser om rekkevidden av domstolskontrollen ved vedtak om tilleggstoll, herunder om hvilke krav som stilles til overprøvingen av sanksjoner som utgjør straff i medhold av EMK artikkel 6 nr. 1.</p> |
| Saksgang   | Oslo tingrett TOSLO-2014-72985 - Borgarting lagmannsrett LB-2015-160408 (15-160408ASD-BORG/02).  |
| Parter     | Swedish Match Norge AS (advokat Atle-Erling Lunder) mot Staten v/Finansdepartementet (advokat Erik Bratterud).   |
| Forfatter  | Lagdommer Sidsel B. Lindseth, lagdommer Kine Elisabeth Steinsvik og ekstraordinær lagdommer Leiv Robberstad.   |

## Innholdsfortegnelse

|   |          |
|---|----------|
| <b>Borgarting lagmannsrett - LB-2015-160408.....</b>  | <b>1</b> |
| <b>Innholdsfortegnelse .....</b>  | <b>2</b> |
| <b>III Lagmannsrettens bemerkninger .....</b>   | <b>3</b> |
| <b>Vilkårene for ileggelse av tilleggstoll etter tolloven § 16-10 - spørsmålet om objektiv<br/>overtredelse av tolloven .....</b> | <b>3</b> |

### III Lagmannsrettens bemerkninger

#### Vilkårene for ileggelse av tilleggstoll etter tolloven § 16-10 - spørsmålet om objektiv overtredelse av tolloven

Lagmannsretten går nå over til å vurdere om vilkårene for ileggelse av tilleggstoll er oppfylt, og starter med det objektive vilkåret i tolloven § 16-10. Slik saken står er det avgjørende tvistespørsmålet om de kvartalsvise overføringene fra Swedish Match Norge til det svenske morselskapet i medhold av distribusjonsavtalen skulle ha vært deklarerert som en del av tollverdien som varekostnader. Det samlede beløpet på 798 millioner kroner ble overført på grunnlag av 13 utstedte fakturaer fra morselskapet i kontrollperioden. Tolldirektoratet har i vedtaket lagt til grunn at overføringene i sin helhet skulle ha vært medregnet i tollverdien, og således skulle ha vært deklarerert. Dette er bakgrunnen for at beløpet ble lagt til grunn for etterberegningen og dermed også utmålingsgrunnlaget for tilleggstollen. Den sentrale delen av begrunnelsen i vedtaket på side 5 lyder slik:

I denne saken er det tale om overtredelse av toll. § 4-10, § 7-10 jf. § 7-20 ved at SMN har deklarerert for lav tollverdi på importerte varer. De kvartalsvise pengeoverføringene fra SMN til SMNE er ikke deklarerert for tollvesenet. Reglene om deklarasjonsplikt i toll. § 4-10 jf. tollforskriften § 4-20-1 (2) er dermed overtrådt. Som følge av dette har det ikke blitt deklarerert korrekt tollverdi, jf. toll. § 7-10. Firmaet har heller ikke søkt tollvesenet om utsatt fastsettelse av tollverdien eller deklarerer i ettertid, jf. toll. § 7-20. [ ... ] Vilkaeret om at toll- og avgiftslovgivningen må være overtrådt er dermed oppfylt.

Grunnlaget for beregning av toll er regulert i tolloven kapittel 7, og hovedregelen for fastsettelse av tollverdi er tolloven § 7-10 om transaksjonsverdi. Med transaksjonsverdi menes etter § 7-10 første ledd «den pris som faktisk er betalt eller skal betales for varen ved salg for eksport til Norge». Det følger av § 7-10 annet ledd at prisen «skal omfatte alle betalinger som er en betingelse for salget av varen». For å komme frem til transaksjonsverdien er det gitt bestemmelser om justeringer i § 7-17 og § 7-18, samt gitt visse forutsetninger i § 7-10 første ledd bokstav a til d.

Der kjøper og selger er avhengige av hverandre, følger det av tolloven § 7-10 første ledd bokstav d, jf. tollforskriften § 7-10-1 at transaksjonsverdien kan godtas som grunnlag for beregning av tollverdien selv om det foreligger avhengighet mellom kjøper og selger «dersom avhengigheten ikke har påvirket prisen».

Av betydning er også tolloven § 7-17 første ledd bokstav d som fastsetter at det til prisen som faktisk er betalt eller skal betales for den innførte varen, skal legges til «verdien av utbytte ved et videresalg, rådighet over eller bruk av den innførte varen, som direkte eller indirekte tilfaller selgeren».

Det fremgår av forarbeidene til tolloven at transaksjonsverdi skal benyttes ved fastsettelsen av tollverdien så langt dette er mulig. I Ot.prp.nr.58 (2006-2007) på side 66 heter det i tilknytning til tolloven § 7-10 følgende:

Bestemmelsen gjelder transaksjonsverdien, og gjennomfører tollverdiavtalen artikkel 1, om «transaction value». Etter tollverdiavtalen (preamblels femte ledd) skal transaksjonsverdien i størst mulig utstrekning legges til grunn ved fastsettelse av tollverdien. I dette ligger at de alternative beregningsmåter er *subsidiære* i forhold til transaksjonsverdien. Det må foreligge klare holdepunkter for at § 7-10 ikke kan anvendes, for at de øvrige beregningsmåter som loven anviser for å beregne tollene kan benyttes.

Om innholdet i bestemmelsen om transaksjonsverdi heter det i proposisjonen på side 67:

Hovedregelen om at transaksjonsverdien er den pris som faktisk er betalt eller skal betales («the price actually paid or payable») sikter til den fullstendige betaling, uten at denne nødvendigvis gjøres opp ved overføring av penger eller lignende betalingsmidler. Betaling kan etter anmerkningene og noten til avtalen artikkel 1, også gjøres i form av remburser eller omsettelige papirer, direkte eller indirekte. Indirekte betaling foreligger eksempelvis der kjøperen helt eller delvis gjør opp en gjeld som selgeren har. Overføring av dividende eller andre betalinger fra kjøperen til selgeren, og som ikke vedrører de innførte varer, vil imidlertid ikke anses som en del av transaksjonsverdien. Tilsvarende gjelder aktivitet som kjøperen for egen regning utfører (bortsett fra slike forhold som skal justeres for etter § 7-17), selv om aktiviteten kan bli betraktet som fordelaktig for selger.

Partene er enige om den rettslige forståelsen av tolloven § 7-10, herunder at den fullstendige prisen som er betalt for varen skal inngå i transaksjonsverdien. Uenigheten gjelder om overføringene i medhold av distribusjonsavtalen i dette tilfellet er å anse som en del av betalingen for varene.

Lagmannsretten bemerker innledningsvis at den ikke finner det tvilsomt at dersom prisen som ble betalt for varene ved innførselen skulle legges til grunn som den fullstendige betalingen i forholdet mellom selger og kjøper, ville konklusjonen måtte bli at transaksjonsverdien ikke kunne benyttes som grunnlag for tollverdien på grunn av bestemmelsene i § 7-10 første ledd bokstav d, jf. tollforskriften § 7-10-1. Etter bevisførselen legger lagmannsretten til grunn som uomtvistet at den opprinnelige prisen omfattet kun produksjonskostnader med tillegg av fraktkostnader. Uten noen form for provisjon eller fortjeneste for selger synes det på det rene at prisen måtte ha vært ansett påvirket av nærståendeforholdet. Vilkåret for anvendelse av transaksjonsverdi i nærståendeforhold i tollforskriften § 7-10-1 første ledd ville da ikke ha vært oppfylt.

Det er imidlertid først når den fullstendige prisen som er betalt for varene er fastlagt, at det er relevant å vurdere om prisen er påvirket av nærståendeforholdet.

Spørsmålet om overføringene i medhold av distribusjonsavtalen var en del av betalingen for varene er et bevissspørsmål som må avgjøres etter en samlet vurdering av bevisene i saken. Kravet til sannsynliggjøring er redegjort for foran. Det naturlige utgangspunktet for vurderingen er en tolkning av distribusjonsavtalen selv.

Swedish Match Norge har fremholdt at avtalen etter sin art er inngått for skatteformål og må tolkes i lys av dette, jf. skatteloven § 13-1. Distribusjonsavtalen har således ikke hatt til formål å fastsette tollverdien av varene. Det er vist til WCOs kommentar 23.1 til tollverdibestemmelsene om at det ikke kan gjøres noen direkte kobling mellom en avtale om «transfer pricing» og tollverdifastsettelse. Lagmannsretten er enig med Swedish Match Norge i at det ikke nødvendigvis er noen sammenheng mellom prisfastsettelse for henholdsvis skatte- og tollverdiformål. Skattemessig vil et videre perspektiv kunne legges til grunn enn ved vurdering av tollverdi, som knytter seg til prisfastsettelse ved den enkelte vareinnførselen. Metodene for prisfastsettelse etter OECD-retningslinjene og etter tollverdireglene er heller ikke like. Dette utelukker likevel ikke at distribusjonsavtalen etter en konkret tolkning og sett i lys av bevisbildet for øvrig, kan anses å gi uttrykk for den pris som virkelig ble betalt for varene, og som dermed skal legges til grunn som en del av tollverdien, jf. også Commentary 23.1, punkt 8 og 9.

Distribusjonsavtalen punkt 1-5 inneholder bestemmelser om eksklusiv distribusjonsrett, ulike forpliktelser for avtalepartene, bruk av forhandlere samt endring av produktene. Avtalen inneholder ikke selv noen overordnet formålsbestemmelse. Det sentrale for vurderingen av spørsmålet i saken er her avtalens punkt 6. De relevante delene av bestemmelsen lyder slik:

6. Sales price - price adjustment mechanism.

- 6.1 The distributor shall purchase the Products at prices determined in accordance with the Corporate Guidelines for Transfer Pricing. For several reasons these prices may from time to time deviate from arm's length prices according to the actual asset employed, risks and functions performed by the different parties. The subsequent provisions (sections 2,,2 - 6,6) have been established as to ensure arm's length prices on all sales through an adjustment mechanism.
- 6.2 The prices of the products shall be set in order to guarantee the Distributor an appropriate Operating Margin (Net Sales less Cost of goods sold and operating expenses) for its whole business related to sale of Suppliers products. The Operating Margin shall be within a range stipulated in Appendix 1.
- 6.3 Should the Operating Margin for Distributor, at the end of November each year, be below the lower end of the determined range, the Distributor may claim an adjustment payment related to previous purchases in order to achieve Operating Margin. [ ... ]
- 6.4 Should the actual Operating Margin for Distributor, at the end of November be higher than the upper end of the determined range and this cannot be linked to any extra efforts or activities performed by Distributor, the Supplier may claim an adjustment in the form of an adjustment payment related to previous sales in order to achieve such EBIT Margin. [ ... ]
- 6.7 Upon request of either Party a comparable search shall be performed by the Group Tax Punction to determine that both the Operating Margin range and the actual net margin that is utilized after any adjustments are within the arm's length range. Such a search may be requested on an annual basis.

Etter lagmannsrettens syn trekker selve utformingen av avtalen punkt 6 i retning av at bestemmelsen - slik også overskriften tyder på - nettopp regulerer fastsettelse av salgsprisen. En objektiv forståelse av ordlyden tyder på

at siktemålet med bestemmelsen er å etablere en prisjusteringsmekanisme, som har som sitt sentrale formål å sikre armlengdes priser på alle salg, jf. særlig punkt 6.1. if. Metoden som benyttes for å nå dette målet er å justere mot den avtalte markedsmessige driftsmarginen, jf. punkt 6.2. Justeringen i punkt 6.4. relaterer seg også eksplisitt til «previous sales». I punkt 6.4 fremgår det videre at overskudd som kan tilbakeføres til «extra efforts and activities» i Swedish Match Norge ikke inngår i grunnlaget for justeringen. Lagmannsretten er enig med tingretten i at dette punktet i avtalen i større grad knytter overføringene til morselskapet til varekostnaden som en mer objektiv størrelse. Formålet om å sikre prisfastsetting i overenstemmelse med prinsippet om armlengdes pris, underbygges også av Swedish Match Groups Corporate Guidelines for Transfer Pricing, som avtalen punkt 6.1. henviser til. I retningslinjene punkt 5 fremgår det blant annet følgende:

Adjustments decided upon may be entered in special transfer pricing accounts ( ... ) The mentioned adjustments should overtime be included in the normal pricing and the use of these special transfer pricing accounts should be reduced.»

Lagmannsretten er enig med staten i at vi ikke står overfor en situasjon med endring av prisen eller med utskutt prisfastsettelse. Den fullstendige prisen må i vårt tilfelle anses fastsatt før innførselen. At selve beregningen skjer i ettertid, kan i denne sammenheng ikke være avgjørende.

Også de fremlagte fakturaene som lå til grunn for overføringene i medhold av distribusjonsavtalen, trekker i retning av at overføringene gjaldt betaling for de importerte varene. I beskrivelsen på fakturaene fremgår det gjennomgående at det fakturerte beløpet gjelder prisjustering snus for det enkelte kvartal. I faktura for 2. kvartal 2011 pålydende 60 millioner kroner, heter det eksempelvis

Prisjustering snus kvartal 2 2011 enl överenskommelse.

På fakturaene utstedt i 2009 fremkommer også følgende tekst:

Export of goods. Exempt from VAT in Sweden according to Chapter 5 § 9 Swedish VAT act.

Overføringene fra Swedish Match Norge er også ført som varekostnad i selskapets regnskap. Lagmannsretten kan ikke se at det i denne sammenheng har betydning om overføringene eventuelt var holdt adskilt fra varekostnadene i selskapets internregnskap.

Swedish Match Norge har som ledd i argumentasjonen vist til at resultatstørrelsen som ligger til grunn for justeringene i medhold av driftsavtalen, tar hensyn til en rekke forhold ved driften i Norge som ikke relaterer seg til varekostnader. Etter bevisførselen har lagmannsretten ikke funnet holdepunkter for at de overførte beløpene gjelder betaling for andre ytelser fra morselskapet enn de importerte varene.

Etter en samlet vurdering av distribusjonsavtalens utforming sammenholdt med øvrige bevis, finner lagmannsretten at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at de kvartalsvise overføringene fra Swedish Match Norge til morselskapet, i dette tilfellet er å anse som en del av den totale prisen som ble betalt for de importerte varene. Tolldirektoratet har således korrekt lagt til grunn at Swedish Match Norge har overtrådt reglene om tolloven ved å ha deklart for lav tollverdi. Vilkåret om objektiv overtredelse er oppfylt.