



Riksrevisjonen

Riksrevisjonens undersøkelse av fastsettelse av særavgifter i toll- og avgiftsetaten

Dokument nr. 3:4 (2006–2007)



5 664 -577 -7 285 18 4 588 315 6 554 735 394 216 2 577 634 2

23 257 -3 918 240 1 255 712 474 320 120 3 924 22 781 3

Denne publikasjonen finnes på Internett:
www.riksrevisjonen.no

Offentlige etater kan bestille publikasjonen fra
Departementenes servicesenter
Telefaks: 22 24 98 60
E-post: publikasjoner@dss.dep.no
www.publikasjoner.no

Andre kan bestille fra Akademika
Avdeling for offentlige publikasjoner
Postboks 8134 Dep
0033 Oslo
Telefon: 22 18 81 23
Telefaks: 22 18 81 01
E-post: offpubl@akademika.no

ISBN 978-82-90811-08-7

Forsidebilde: Dag Jenssen/Samfoto

Riksrevisjonens undersøkelse av fastsettelse av særavgifter i toll- og avgiftsetaten

Dokument nr. 3:4 (2006–2007)

Til Stortinget

Riksrevisjonen legger med dette fram Dokument nr. 3:4 (2006–2007)
Riksrevisjonens undersøkelse av fastsettelse av særavgifter i toll- og avgiftsetaten.

Riksrevisjonen, 9. januar 2007

For riksrevisorkollegiet

Jørgen Kosmo
riksrevisor

Innhold

1	Innledning	7
2	Oppsummering av undersøkelsen	7
3	Riksrevisjonens bemerkninger	12
4	Finansdepartementets svar	13
5	Riksrevisjonens uttalelse	13
	Vedlegg: Rapport	15

Riksrevisjonens undersøkelse av fastsettelse av særavgifter i toll- og avgiftsetaten

1 Innledning

Særavgifter er indirekte skatter som legges på bestemte varer og tjenester. Avgiftene gir staten betydelige inntekter hvert år. Det er derfor viktig at fastsettelsen av særavgiftene skjer på en effektiv og korrekt måte. De fleste særavgiftene forvaltes av toll- og avgiftsetaten. Ett av toll- og avgiftsetatens overordnede mål er å sikre riktig fastsettelse av avgiftene.¹ Det har i flere år også vært et mål å styrke og effektivisere toll- og avgiftsetaten, slik at ressursene utnyttes på en effektiv måte. Dette skal blant annet skje ved å styrke kontrollen i fastsettelsesfasen.

Målet med undersøkelsen har vært å vurdere om særavgifter blir fastsatt på en korrekt og effektiv måte. Dette er undersøkt ved å analysere omfanget av og årsakene til endringer i de opprinnelige fastsettelsene for utvalgte særavgifter. Det er også vurdert hvilke konsekvenser endringene får.

Et utkast til rapport ble forelagt Finansdepartementet i brev av 4. oktober 2006. I brev av 1. november 2006 har Finansdepartementet avgitt uttalelse til de forholdene som er tatt opp. Departementets kommentarer til rapportens vurderinger er innarbeidet i oppsummeringen av undersøkelsen. Riksrevisjonens rapport fra undersøkelsen følger som trykt vedlegg.

2 Oppsummering av undersøkelsen

Undersøkelsen av toll- og avgiftsetatens fastsettelse av særavgifter er basert på dokumentanalyse, statistikk, saksgjennomgang, intervjuer og skriftlige spørsmål. Dokumentanalysen omfattet blant annet stortingsproposisjoner med tilhørende innstillinger, tildelingsbrev, disponeringskriv, bevilgningsreglementet og Reglement for økonomistyring i staten. I tillegg er lover, forskrifter og avgiftsrundskriv med kommentarer gjennomgått. For å få oversikt over i hvilken grad fastsettelsene av særavgifter blir endret, ble det innhentet data fra Toll- og avgiftsdirektoratet på fastsettelser, kontroller og omberegninger i perioden 2000–2004. I saksgjennomgangen ble

årsakene til endringene i de opprinnelige fastsettelsene kartlagt. Det ble gjort ved å systematisere omberegninger², virksomhetskontroller med etterberegninger³ og refusjoner for perioden 2000–2004 i ulike årsakskategorier.

For å få kommentarer til funn fra saksgjennomgangen og oversikt over svakheter ved fastsettelsesfasen ble det i første halvår av 2006 gjennomført intervjuer i alle de seks tollregionene. Spørsmålene var tematisk lagt opp etter resultatene fra saksgjennomgangen i den enkelte tollregion. I tillegg ble det i andre halvår av 2006 innhentet skriftlige kommentarer fra Toll- og avgiftsdirektoratet om styring og koordinering, og om enkelte spørsmål relatert til de utvalgte avgiftene.

På bakgrunn av blant annet proveny, kompleksitet og tidligere revisjonsfunn ble det i undersøkelsen gjort et utvalg på syv avgifter. Utvalget bestod av avgift på båtmotorer, avgift på drikkevarer og drikkevareemballasje, forbruksavgift på elektrisk kraft, engangsavgift på motorvogn, avgift på mineralolje til framdrift av motorvogn (autodieselavgift), avgift på sjokolade- og sukkervarer osv. og avgift på sluttbehandling av avfall. Særavgiftene i undersøkelsen utgjør om lag halvparten av de totale særavgiftsinntektene.

Omfanget av endringer og variasjoner i fastsettelsen av særavgifter

Det er en målsetting at toll- og avgiftsetaten gjennom en prosessorientert tilnærming skal sørge for at avgiftsfastsettelsene gjøres riktig første gang, slik at behovet for korrigeringer og etterberegninger reduseres. Inntektene fra særavgiftene i undersøkelsen utgjorde totalt 167 mrd. kroner i perioden 2000–2004. Det ble etterberegnet 328 mill. kroner, og netto omberegnet/refundert 20 mrd. kroner til avgiftspliktige.

Fastsettelsen av særavgifter er basert på egendeklarasjoner fra de avgiftspliktige. Ettersom avgiftene fastsettes i ett omsetningsledd ved pro-

1) Jf. St.prp. nr. 1 for Finansdepartementet.

2) Omberegning er i undersøkelsen bare brukt om korrigeringer av avgiftsfastsettelser som ikke er generert av en virksomhetskontroll. Omberegningene behøver ikke skyldes feil i den opprinnelige fastsettelsen.

3) Etterberegninger er brukt om korrigeringer som er generert av en virksomhetskontroll.

duksjon eller ved innførsel, kan ikke grunnlaget for avgiftene kontrolleres mot andre ledd i omsetningskjeden, slik som for merverdiavgiften. Det er også få muligheter for å kontrollere avgiftsoppgaver mot opplysninger fra tredjepart, slik det i stor grad gjøres på skatteområdet.

Fram til 2005 ble kontroll med fastsettelsen av særavgifter i hovedsak lagt etter fastsettelsesfasen. Riktig fastsettelse forutsatte en aktiv oppfølging med virksomhetskontroller. Undersøkelsen viser at omfanget av kontroll og endringer varierer mellom de enkelte særavgiftene. Kontrolldekningen⁴ varierte fra avgiftene på båtmotorer og mineralolje, der ca. 4 % av de registrerte virksomhetene ble kontrollert per år, til avgift på sluttbehandling av avfall, der gjennomsnittlig 14 % ble kontrollert. Utenom engangsavgiften på motorvogner var treffprosenten⁵ i gjennomsnitt 47 %. Den varierte fra 29 % for avgift på båtmotorer til 61 % for avgift på sluttbehandling av avfall. Et relativt lavt kontrollomfang med etterberegninger i nærmere halvparten av kontrollene viser at fastsettelsessystemet slipper igjennom mange feil.

Virksomhetskontroller er initiert av tollregionenes risikoanalyser. Det betyr at virksomhetene som er kontrollert, normalt har hatt en høyere risiko for feil enn virksomhetene som ikke er blitt kontrollert. Selv om økt kontroll ikke antas å gi tilsvarende økning i etterberegninger og proveny⁶, stilles det i undersøkelsen spørsmål om kontrollnivået er for lavt i forhold til omfanget av endringer og etterberegninger.

I 2005 ble det innført krav om oppgavekontroll ved fastsettelsen av særavgifter, med unntak for engangsavgiften på motorvogner. Målsettingen var at én avgiftsoppgave per særavgiftspliktig skulle kontrolleres. I undersøkelsen blir det vurdert som positivt at oppgavekontroller er innført. Resultatet av oppgavekontrollene viser at det ble funnet feil i nærmere halvparten av avgiftsoppgavene. Andelen feil som ble funnet, underbygger resultatene fra virksomhetskontrollene og gir en klar indikasjon på at det gjøres mange feil ved utfylling av avgiftsoppgavene.

Resultatene fra oppgavekontrollene kan ikke utnyttes fullt ut uten at det utveksles kontrollre-

sultater mellom oppgavekontroll og virksomhetskontroll. Det kan skje når funn fra oppgavekontroller brukes under planleggingen av virksomhetskontroller, og når funn fra virksomhetskontroller følges opp med oppgavekontroller. Undersøkelsen stiller spørsmål om ikke gjensidig utnyttelse av informasjon mellom kontrollformene bør vurderes i de tollregionene som ikke allerede har etablert dette.

Finansdepartementet er enig i at en effektiv kontroll er en forutsetning for at egendeklarering skal være en hensiktsmessig måte å innrapportere avgifter på. Det er én av grunnene til at Toll- og avgiftsdirektoratet innførte oppgavekontroller på særavgiftsområdet i 2005, i tillegg til virksomhetskontroller. Oppgavekontrollen skal også bidra til at man velger ut de rette objektene i virksomhetskontrollen, og at feil rettes på et tidlig tidspunkt. Etter departementets vurdering er det uheldig at det ikke er etablert tilstrekkelig informasjonsflyt mellom disse kontrollformene i alle tollregionene. Ifølge departementet vil Toll- og avgiftsdirektoratet følge opp dette og sørge for forbedringer.

Kontrolldekningen for engangsavgiften på motorvogner var i gjennomsnitt 0,3 % per år i forhold til de registrerte avgiftspliktige i perioden 2001–2004. Det var etterberegning i 34 % av kontrollene. Av de virksomhetene som hvert år innberettet over 1 mill. kroner, ble gjennomsnittlig 6 % kontrollert årlig. Privatpersoner og forhandlere som ikke er kredittkunder, må dokumentere de tekniske dataene som skal legges til grunn ved avgiftsberegningen. Når det gjelder kredittkundene, er fastsettelsessystemet avhengig av at disse selv oppdager og melder fra om feil. I undersøkelsen stilles det spørsmål om det bør vurderes å innføre en form for oppgavekontroller også for kredittkunder på engangsavgiften på motorvogner.

Antall omberegninger i utvalget for undersøkelsen var i perioden 2000–2004 ca. 2,8 % av opprinnelige fastsettelser, og varierte fra 1,3 % for sjokolade- og sukkervareavgift, til 6,9 % for avgift på sluttbehandling av avfall. De fleste omberegningene går i de avgiftspliktiges favør. En del omberegninger er begrunnet i forhold som er oppstått etter at avgiften ble fastsatt første gang. Omberegninger kan også være begrunnet i at forfallstidspunktet for enkelte avgifter er lagt før spørsmålet om avgiftsplikt er endelig avklart. Undersøkelsen viser at toll- og avgiftsetaten ikke

4) Andel kontrollerte virksomheter av totalt antall virksomheter.

5) Andelen av virksomhetskontrollene som resulterte i etterberegning eller refusjon av avgift.

6) Inntekt til staten.

har tilstrekkelig oversikt over i hvilken grad omberegningene skyldes feil i opprinnelige fastsettelse. Dette medfører at det ikke er mulig å vurdere i hvor stor grad større presisjon i fastsettelsesfasen vil redusere behovet for senere omberegninger.

For at virksomhetene skal få levert kraft med redusert avgiftssats, må de være registrert med en næringskode for industri- eller bergverksvirksomhet. I avgiftsrunderne blir det presisert at næringskodene skal legges til grunn uansett faktisk virksomhet. Etatene som forvalter næringskodene,⁷ forutsetter at disse er riktige i forhold til den næringen som drives. Verken Enhetsregisteret, Statistisk sentralbyrå eller netteiere kontrollerer om næringskodene er riktige i forhold til virksomhetens natur.⁸ Undersøkelsen viser at tollregionene har ulik praksis når de kontrollerer om kraftkunder er registrert med riktig næringskode. Undersøkelsen viser også at det er ulike reaksjoner når det blir oppdaget kraftkunder med feil næringskoder. Det er ikke etablert en formalisert informasjonsutveksling med registreier når det oppdages at kraftkunder er plassert i næringskoder som ikke er i samsvar med den næringen som drives.

For avgift på sluttbehandling av avfall kontrollerer enkelte tollregioner bare regnskapene og veielistene. Andre tollregioner kontrollerer også avfallens karakter mot konsesjoner, tillatelser og fritakskriterier. Avgiftskriteriene er blant annet avhengige av forurensningspotensial. Ikke-forurensende masser som brukes til jevnlig tildekking og avslutning av deponi skal for eksempel ikke regnes med i det avgiftspliktige grunnlaget, forutsatt at bruken er i henhold til tillatelse fra fylkesmennenes miljøvernmyndigheter. Undersøkelsen viser at tollregionene hadde ulike oppfatninger av om fylkesmennenes vurderinger kunne overprøves. Undersøkelsen viser også at én tollregion hadde registrert faglig uenighet mellom fylkesmennene, og at tillatelser fra fylkesmennene ikke alltid inneholdt den informasjonen om kvalitet og mengde som var nødvendig for å avgjøre spørsmålet om avgiftsplikt.

I undersøkelsen stilles det spørsmål ved at kontrollen av to viktige særavgifter ikke gjennomføres på en ensartet måte og med en metodikk som gir samme kontrollnivå i hele landet.

7) Enhetsregisteret og Statistisk sentralbyrå.

8) Statistisk sentralbyrå kontrollerer næring i utvalgsbaserte undersøkelser basert på spørreskjema, og i forhold til strukturstatistikk osv.

Etter Finansdepartementets vurdering vil problemstillinger knyttet til forskjellige kontrollmetodikker langt på vei bortfalle, i og med at Toll- og avgiftsdirektoratet har utarbeidet revisjonsprogram for samtlige særavgifter. Disse revisjonsprogrammene blir nå oppdatert og publisert på etatens intranett. Dette skal sikre en enhetlig gjennomføring av kontrollen i regionene.

Årsaker og konsekvenser av endringer og variasjoner i fastsettelsen

Avgiftsgrunnlag

Undersøkelsen viser at etterberegningene i stor grad skyldes differanser mellom deklarererte mengder og lagerbeholdning eller regnskap. Mellom 70 % og 80 % av etterberegningene på drikkevareavgiftene, sjokolade- og sukkervareavgift og avgift på sluttbehandling av avfall var begrunnet i feilrapportering av mengde (kilo og liknende). Her var feil i deklarererte mengder også hovedårsak til senere omberegninger. For forbruksavgift på elektrisk kraft var feilregistrering av avgiftsmessig status (næringskode) årsak til etterberegninger i rundt 50 % av kontrollene, mens manglende splitting av forbruk etter avgiftsmessig status var årsak i ca. 34 % av kontrollene. For engangsavgiften på motorvogner og avgift på båtmotorer skyldtes ca. 50 % av etterberegningene bevisst underrapportering. For avgiften på mineralolje var tilsvarende ca. 75 %.

Rutiner og regnskapsprogrammer hos avgiftspliktige virksomheter er som regel ikke tilpasset kravene i særavgiftsforskriften om lagerregnskap og avstemming ved hver avgiftstermin. Særavgiftsdeklarasjonene får dermed ikke den nødvendige forankring i regnskapet. Flere tollregioner etterlyste bedre og mer presise krav til føring av regnskap. Tollregionen med flest avgiftsfastsettelser beskriver det som et gjennomgående problem at avgiftspliktige virksomheter ikke kan presentere et lagerregnskap som lar seg avstemme. Toll- og avgiftsdirektoratet fremmet i mai 2006 forslag om å hjemle ilegelse av tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringsplikten. Toll- og avgiftsdirektoratet planlegger også å kartlegge problemstillingen nærmere og vurdere tiltak.

Opplysninger om inngående beholdning og beholdningsendringer framgår ikke av avgiftsoppgavene. Det er dermed få muligheter for å kontrollere varestrømmen allerede i fastsettelsesfasen. De fleste tollregionene etterlyste slik informasjon på avgiftsoppgavene. Krav om inn-

gående beholdning og beholdningsendringer falt bort da dagens avgiftsoppgave ble tatt i bruk, fordi den skulle være velegnet for alle særavgiftene. Toll- og avgiftsdirektoratet har ved flere anledninger vurdert nytten av slik informasjon på avgiftsoppgavene og konkludert med at den ikke er nødvendig. For miljøavgiftene, emballasjeavgiftene og avgiften på elektrisk kraft vurderes det som uhensiktsmessig med slike krav. Det tidligere kravet om inngående beholdning og beholdningsendringer førte blant annet til at store mengder dokumentasjon ble vedlagt avgiftsoppgavene. Det stilles imidlertid spørsmål om ikke mer utfyllende informasjon på avgiftsoppgavene, uavhengig av om dokumentasjon vedlegges, vil gi bedre kvalitet på mengdeangivelsene som deklarerer. Opplysninger om inngående beholdning og beholdningsendringer vil også kunne gi bedre muligheter for å vurdere størrelsen på avgiftsgrunnlaget ved fastsettelsen.

Undersøkelsen viser at omberegningene for engangsavgiften på motorvogner ofte skyldes at tollregioner og trafikkstasjoner har flere alternative kilder til informasjon om kjøretøyenes tekniske data. Disse kildene kan gi ulike opplysninger om samme kjøretøy. Det er foreslått en obligatorisk forhåndsvisning av kjøretøyene der dette er et problem.⁹ Dersom forslaget blir vedtatt, vil muligheten for differanser mellom etatene kunne bli betydelig redusert.

Avgiftskriterier

Det er en prioritert oppgave for toll- og avgiftsetaten å forenkle og modernisere regelverket som etaten forvalter. Forenklingsbehov skal løpende vurderes. Ved utvikling av nytt regelverk skal det tas uttrykkelig standpunkt til behovet for etterkontroll for å vurdere om regelverket virker etter sin hensikt.

Undersøkelsen viser at det var uenighet knyttet til hvordan avgiftskriteriene skal forstås i ca. 30 % av de gjennomgåtte kontrollsakene for forbruksavgift på elektrisk kraft og for avgift på sluttbehandling av avfall. For drikkevareavgiftene hadde avgiftspliktige og toll- og avgiftsetaten ulike vurderinger av avgiftskriteriene i ca. 20 % av kontrollene.

Undersøkelsen viser også at det er ulike oppfatninger i toll- og avgiftsetaten av om det er de reelle eller de formelle forhold som skal være

avgjørende når avgiftsplikten på elektrisk kraft vurderes. Næringskode for industri og bergverk blir brukt for å dokumentere hvilke virksomheter som skal få kraft med lav avgiftssats. Tollregionene har imidlertid ulik oppfatning av om kraftkunder som ikke driver industri- eller bergverksvirksomhet, men som har en næringskode som skulle tilsi slik virksomhet, likevel skal få kraft til redusert avgiftssats. Det kan også være ulik oppfatning av når og om kraften blir brukt i produksjonsprosessen. Det vurderes som uheldig at kraftkunder som driver samme type næringsvirksomhet, kan få forskjellig avgiftsmessig status i ulike tollregioner.

For avgift på sluttbehandling av avfall var det knyttet ulike vurderinger til spørsmålet om avfallets egnethet som dekkmasse. Tollregioner har erfart at fylkesmennene er usikre på og har ulike oppfatninger om hva som egner seg som dekkmasse, og hvor stor mengde som vil være i tråd med retningslinjene. Undersøkelsen viser at tillatelsene fra fylkesmennene ikke alltid inneholder den informasjonen om kvalitet og mengde som skal være avgjørende for vurderingen av avgiftsplikt. I tollregionene var det ulike synspunkter på om fylkesmennenes vurderinger måtte følges.

Undersøkelsen viser også at det for avgift på alkoholfrie drikkevarer er grenser som er vanskelige å trekke. Tollregionene med mest kontrollvirksomhet på drikkevareavgiftene betegnet avgiftskriteriene som vanskelige å praktisere fordi de er avhengige av skjønn. Det gis avgiftsfritak for produkt- og miljøavgift for blant juice. Hvilke produkter som skal betraktes som avgiftsfri juice, blir vurdert etter de ingredienser og konsentrasjoner produktet inneholder. Selv når kriteriene er gitt ved måling av ingredienser, viser undersøkelsen at likelydende søknader om klassifisering har fått ulike svar, eller at det ikke var mulig å fastslå om produkter var avgiftspliktige med de måleinstrumentene etaten hadde tilgang til.¹⁰

Undersøkelsen viser også at avgiftsrunskrivene ikke alltid er utfyllende nok til å gi svar på de spørsmålene tollregionene må ta stilling til i forvaltningen av avgiftsregelverket. Tollregionene etterlyste mer utfyllende kommentarer i avgiftsrunskrivene.¹¹ Runskrivene er ikke fullstendige så lenge de ikke inneholder all regulering som skal påvirke avgiftsfastsettelsene. Flere tollregioner

9) Finansdepartementets høring: Forslag til nye regler for beregning av engangsavgift ved første gangs registrering av brukimporterte kjøretøy.

10) Laboratorier i toll- og avgiftsetaten og Statens landbruksforvaltning.

11) Med unntak av runskrivet for engangsavgiften på motorvogner.

ner ser også behov for at rundskrivene blir oppdatert oftere enn én gang i året, og at avgiftsreguleringen blir lagt inn i en informasjonsbase søkbar på tema og dato.

Det er en målsetting at toll- og avgiftsetaten skal yte god service.¹² Dette krever blant annet at det gis raske og konsistente svar på hvordan avgiftsregelverket skal forstås. Undersøkelsen viser at tollregionene etterlyste tettere oppfølging i form av veiledning fra Toll- og avgiftsdirektoratet.¹³ Tollregionene har erfart at det for enkelte avgifter var vanskelig å få svar på generelle avgiftsspørsmål fra direktoratet. Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet kan det være vanskelig å svare på tollregionenes henvendelser uten tilgang til dokumentasjonen i sakene. Direktoratet vil også kunne risikere å tilsidesette prinsippet om toinstansbehandling av klager.

Når tollregionene ikke får svar på avgiftsspørsmål fra direktoratet, blir det tatt kontakt med andre tollregioner for å sikre at hensynet til likebehandling blir ivaretatt. Dette kan medføre at problemer knyttet til forvaltningen av regelverket ikke når fram til direktoratet. Direktoratets mulighet til å koordinere utviklingen av praksis kan på denne måten bli redusert. Det stilles spørsmål om direktoratet i tilstrekkelig grad fanger opp behovet for regelverksforenkling, når praksis utvikles i tollregionene uten at det utarbeides en sentral oversikt over hvilke avgiftsspørsmål som stilles, og hvordan disse blir besvart.

Finansdepartementet viser til at rapporten indikerer at det gjøres mange feil ved utfylling av avgiftsoppgavene, og at regelforenkling, informasjon og veiledning derfor må vurderes fortløpende. Det vises også til at enkelte regler har flere formål, slik at det ikke alltid vil være mulig å imøtekomme brukerens ønske om enkelhet. Når det gjelder for eksempel forbruksavgift på elektrisk kraft, er det viktig å ta hensyn til EØS-rettslige problemstillinger ved utformingen av regelverket.

Undersøkelsen viser også at toll- og avgiftsetatens systemer ikke gir tilstrekkelig oversikt over tidligere avgjørelser av avgiftsspørsmål i klage- eller kontrollsammenheng. Avgiftsspørsmål som avgjøres i forbindelse med virksomhetskontroll-

ler, forblir i den enkelte tollregion. Når tollregionene stiller spørsmål om avgiftspliktens avgrensning, blir spørsmål og svar utvekslet mellom direktoratet og den regionen som stilte spørsmålet, selv når temaet har relevans også for andre tollregioner. Tollregionene er avhengige av å treffe avgjørelser løpende, og avgiftspliktige har behov for hurtig avklaring av om planlagte produkter er avgiftspliktige. Det stilles spørsmål om hensynet til forutberegnelighet og likebehandling kan bli skadelidende når det ikke er tilgang til tidligere avgjørelser av avgiftsspørsmål gjennom presedensarkiv eller liknende.

Det kan også stilles spørsmål om hensynet til effektiv saksbehandling imøtekommes når tollregionene ikke har tilgang til utfyllende avgifts-rundskriv og tidligere avgjørelser på området.

Finansdepartementet er enig med Riksrevisjonen i at det er viktig med en ensartet regelforståelse, og opplyser at Toll- og avgiftsdirektoratet har iverksatt innsamling av informasjon fra tollregionene for å kartlegge hvilken informasjon som gis til de avgiftspliktige. Formålet er å utvikle felles retningslinjer for informasjonsvirksomheten og forbedre informasjonen totalt sett på særavgiftsområdet. Departementet viser også til at etatens hjemmesider er klart forbedret de seneste årene, og at en brukerundersøkelse i 2005 indikerte at informasjon om regelverk og prosedyrer generelt oppfattes som tilfredsstillende fra brukernes side.

Klagesaksbehandlingstider

Undersøkelsen viser at ca. 20 % av virksomhetskontrollene med etterberegninger ble påklaget. I tollregionene er gjennomsnittlig klagesaksbehandlingstid to måneder, med stor variasjon i saksbehandlingstiden. Mellom tollregionene varierer saksbehandlingstiden fra i gjennomsnitt én måned, til et gjennomsnitt på over fire måneder. Grunnlagsdataene viser at nærmere to tredeler av klagenes avgjøres på kortere tid enn gjennomsnittet, mens et lite antall saker trekker gjennomsnittet opp ved at det tok mer enn ett år å ferdigbehandle dem i tollregionene. Det tok lengst tid å behandle klager på sjokolade- og sukkervareavgiften.

Resultatet fra tollregionenes klagesaksbehandling viser at det ble gitt medhold i ca. 8 % av klagenes. Toll- og avgiftsdirektoratet behandler de klagenes som ikke fikk medhold i tollregionene. Gjennomsnittlig saksbehandlingstid i direktoratet var syv måneder. Undersøkelsen viser her en jev-

12) Ifølge senere års tildelingsbrev er det en prioritert oppgave å tilrettelegge for best mulig veiledning og informasjon til brukerne.

13) Med unntak av i forhold til engangsavgift på motorvogner.

nerne fordeling enn i tollregionene. Nærmere halvparten av klagesaker blir avgjort på kortere tid enn gjennomsnittet. Noen få klagesaker tok det mer enn ett år å avgjøre. I Toll- og avgiftsdirektoratet krevde drikkevareavgiftene gjennomgående mest tid, i gjennomsnitt ti måneder. Avgift på sjokolade- og sukkervarer tok kortest tid, med et gjennomsnitt på fem måneder. Direktoratet ga fullt medhold i ca. 10 % av klagesakene.

Gjennomgangen av klagesakene viser en total saksbehandlingstid på i underkant av ni måneder, med variasjoner mellom tollregionene og særavgiftene. Det stilles spørsmål om Toll- og avgiftsdirektoratet kan effektivisere behandlingen av klagesaker.

Finansdepartementet er enig med Riksrevisjonen i at den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden i direktoratet for klager på særavgiftsområdet synes lang.

Mål- og resultatstyring

Et overordnet mål for toll- og avgiftsetaten er riktig fastsettelse av toll og avgifter. Dette målet har vært tilnærmet uforandret i perioden 2000–2005. Styringsparametrene for å nå hovedmålet har vært at kvaliteten på deklarasjonene skal bedres, og at dokumentkontroller og fysiske kontroller skal være på et tilfredsstillende nivå. I tillegg skal etaten løpende vurdere behov for forklaringer og modernisering av regelverket. I årsrapportene ble det i perioden 2000–2004 fokusert på resultater fra kontroll av innførsels- og utførselsdeklarasjoner, det vil si toll og merverdiavgift. Det ble i liten grad rapportert resultater på fastsettelse og kontroll av særavgiftspliktige. I 2005 er det under målsettingen «Riktig deklaring og fastsettelse av toll og avgifter» rapportert resultater på oppgavekontroll og informasjonsvirksomhet i forhold til særavgiftspliktige.

Innføring av resultatmål for oppgavekontroll og veiledning gir toll- og avgiftsetaten bedre grunnlag for en målrettet styring på dette området. Undersøkelsen viser imidlertid at de rapporterte resultatene i begrenset grad sier noe om, og i hvor stor grad de sentrale målsettingene blir nådd, og hvilke tiltak som bør settes i verk for eventuelt å bedre måloppnåelsen. Det stilles derfor spørsmål om det også bør utarbeides mål- og resultatindikatorer for resten av særavgiftsområdet slik at det kan oppnås en mer helhetlig mål- og resultatoppfølging.

3 Riksrevisjonens bemerkninger

Særavgifter generer betydelige inntekter til staten. I 2005 var særavgiftsinntektene 76 mrd. kroner. En stor andel av inntektene blir fastsatt på bakgrunn av selvdeklarasjonsprinsippet med begrenset mulighet til kontroll av størrelsen på avgiftsgrunnlaget ved fastsettelsen. Selvdeklarerer uten effektiv kontroll gir betydelig risiko for at forpliktelsene som følger av avgiftsvedtakene, ikke etterleves.

Undersøkelsen viser at kontrollomfanget og antall endringer som følger av kontrollene, varierer mellom de enkelte særavgiftene. Resultatene fra både virksomhetskontrollene og oppgavekontrollene viser at det gjøres mange feil ved utfylling av avgiftsoppgavene. Selv om økt kontroll ikke antas å gi tilsvarende økning i etterbetalingene, stiller Riksrevisjonen spørsmål om kontrollomfanget er for lavt i forhold til omfanget av endringer og etterberegninger.

Det framgår også av undersøkelsen at ikke alle tollregionene har etablert samhandling mellom virksomhetskontrollene og oppgavekontrollene. Riksrevisjonen vil peke på at det er viktig med gjensidig utnyttelse av informasjon mellom kontrollformene for å nå målsettingen om effektiv kontroll av de særavgiftspliktige. Riksrevisjonen har merket seg at Toll- og avgiftsdirektoratet vil følge opp dette forholdet overfor tollregionene.

Undersøkelsen viser at det for enkelte særavgifter er ulik praksis mellom tollregionene når det gjelder kontrollmetodikk og gjennomføring av virksomhetskontroller. Dette gjaldt blant annet forbruksavgift på elektrisk kraft og avgift på sluttbehandling av avfall. Etter Riksrevisjonens vurdering er det uheldig at kontrollen av to viktige særavgifter ikke gjennomføres på en ensartet måte, og med metodikk som gir samme kontrollnivå i hele landet. Riksrevisjonen har merket seg at Toll- og avgiftsdirektoratet nå gjennomfører en oppdatering av revisjonsprogrammene for samtlige særavgifter, og at disse vil bli publisert til tollregionene.

Det framgår av undersøkelsen at rutiner og regnskapsprogrammer hos avgiftspliktige virksomheter i liten grad er tilpasset kravene i særavgiftsforskriften om lagerregnskap og avstemming ved hver avgiftstermin. Særavgiftsdeklarasjonene får dermed ikke den nødvendige forankring i regnskapet. Riksrevisjonen stiller spørsmål om

muligheten til å kreve regnskap innrettet etter toll- og avgiftsetatens informasjonsbehov kan utnyttes bedre, og har merket seg at Toll- og avgiftsdirektoratet nå planlegger å kartlegge problemstillingen nærmere.

Opplysninger om inngående beholdning og beholdningsendringer framgår ikke av avgiftsoppgavene. Toll- og avgiftsdirektoratet har ved tidligere anledninger vurdert nytten av slik informasjon på avgiftsoppgavene og konkludert med at den ikke er nødvendig. Riksrevisjonen stiller likevel spørsmål om ikke mer utfyllende informasjon på avgiftsoppgavene vil kunne gi bedre kvalitet på de mengdeangivelsene som deklarerer, og dermed bedre mulighet for å vurdere størrelsen på avgiftsgrunnlaget i fastsettelsen.

Undersøkelsen viser at toll- og avgiftsetaten ikke i tilstrekkelig grad har oversikt over tidligere avgjørelser i avgiftsspørsmål. Uten slik oversikt sikres ikke en samordnet forvaltning av avgiftsregelverket. Riksrevisjonen har i denne forbindelse merket seg at Finansdepartementet mener det er viktig at toll- og avgiftsetaten har en ensartet forståelse av regelverket. Det framgår videre av undersøkelsen at tollregionene etterlyser tettere oppfølging i form av veiledning fra direktoratet. Tollregionene er avhengige av å treffe avgjørelser løpende, og avgiftspliktige har behov for hurtig avklaring av om planlagte produkter er avgiftspliktige. Riksrevisjonen stiller på denne bakgrunn spørsmål om hensynet til effektiv saksbehandling, forutberegnelighet og likebehandling blir tilstrekkelig ivaretatt.

Undersøkelsen viser at den totale gjennomsnittlige saksbehandlingstiden for klagesaker behandlet av Toll- og avgiftsdirektoratet var ni måneder, hvorav tollregionene brukte to måneder og direktoratet syv måneder. Finansdepartementet er enig med Riksrevisjonen i at Toll- og avgiftsdirektoratets klagesaksbehandlingstid synes lang. Riksrevisjonen registrerer at det ikke er fastsatt konkrete resultatkrav til saksbehandlingstiden for klagesaker på særavgiftene. Riksrevisjonen viser i den forbindelse til fastsatte resultatkrav for klagesaksbehandlingstider i skatteetaten på merverdiavgiftsområdet. Tilsvarende resultatkrav bør etter Riksrevisjonens mening også vurderes for klagesakene i toll- og avgiftsetaten.

Et overordnet mål for toll- og avgiftsetaten er riktig fastsettelse av toll og avgifter. På særavgiftsområdet er det utarbeidet styringsparametre og rapportert resultater fra oppgavekontrollene

og veiledningsvirksomheten. Riksrevisjonen stiller spørsmål om det også bør utarbeides styringsparametre og resultatindikatorer som i større grad gir grunnlag for å vurdere om den overordnede målsettingen om riktig fastsettelse blir nådd på særavgiftsområdet.

4 Finansdepartementets svar

Saken har vært forelagt Finansdepartementet som i brev av 29. november 2006 har svart:

«Det vises til brev av 17.11.2006 fra Riksrevisjonen om ovennevnte, vedlagt dokument til Stortinget om saken. Riksrevisjonen ber om Finansdepartementets uttalelse til Riksrevisjonens bemerkninger i dokumentet.

Finansdepartementet viser til sitt brev av 01.11.2006, der departementet uttaler at undersøkelsen er interessant og kan gi nyttige innspill til forbedringstiltak. Departementet peker i brevet på at Toll- og avgiftsdirektoratet allerede har iverksatt eller vil iverksette relevante tiltak.

Finansdepartementet har for øvrig ingen kommentarer til Riksrevisjonens bemerkninger.

Finansdepartementet vil i tildelingsbrevet til Toll- og avgiftsdirektoratet for 2007 følge opp saken med å be direktoratet vurdere Riksrevisjonens konkrete spørsmål og anbefalinger i undersøkelsen. Videre vil det i tildelingsbrevet bli innført som ny styringsparameter "saksbehandlingstid for klage på særavgifter".

For øvrig opplyses at Regjeringen har besluttet å nedsette et offentlig utvalg som skal gå gjennom særavgiftene. Utvalget skal etter planen levere sin innstilling medio 2007.»

5 Riksrevisjonens uttalelse

Riksrevisjonen har merket seg at det ikke er tilstrekkelig informasjonsflyt mellom de ulike kontrollformene, og at regnskapene til avgiftspliktige virksomheter ikke i tilstrekkelig grad imøtekommer toll- og avgiftsetatens informasjonsbehov. Informasjonen på avgiftsoppgavene gir ikke mulighet for å kontrollere om det er samsvar mellom regnskap og deklarasjon. Effektiv kontroll er en forutsetning for at fastsettelse av særavgifter kan baseres på selvdeklarasjon.

Riksrevisjonen har merket seg at Finansdepartementet vil iverksette relevante tiltak for å bedre effektiviteten på kontrollområdet.

Riksrevisjonens undersøkelse viser at toll- og avgiftsetaten ikke i tilstrekkelig grad har oversikt over tidligere avgiftsavgjørelser, og at Toll- og avgiftsdirektoratets oppfølging av hvordan avgiftsregelverket skal praktiseres, varierer avhengig av avgift. Riksrevisjonen vil understreke at dette er to viktige forhold som er av betydning for ensartet regelverksforståelse.

Et overordnet mål på særavgiftsområdet er riktig fastsettelse av særavgifter. Riksrevisjonen understreker betydningen av at det utarbeides resultatindikatorer som gir informasjon om og i hvor stor grad dette målet nås, og hvordan iverksatte tiltak påvirker måloppnåelsen.

Riksrevisjonen merker seg for øvrig at regjeringen har besluttet å nedsette et offentlig utvalg som skal gjennomgå særavgiftene.

Saken sendes Stortinget.

Vedtatt i Riksrevisjonens møte 20. desember 2006

Jørgen Kosmo

Geir-Ketil Hansen

Jan L. Stub

Ranveig Frøiland

Eirik Larsen Kvakkestad

Rapport: Fastsettelse av særavgifter i toll- og avgiftsetaten

Vedlegg til Dokument nr. 3:4 (2006–2007)

Innhold

1	Innledning	18	4.5	Mål og resultatstyring	52
1.1	Bakgrunn	18			
1.2	Formål og problemstillinger	18	5	Vurderinger	54
2	Metode og gjennomføring	20			
2.1	Dokumentanalyse	20			
2.2	Statistikk	20			
2.3	Saksgjennomgang	20			
2.4	Intervjuer og skriftlige spørsmål	21			
3	Revisjonskriterier	22			
3.1	Overordnede krav til fastsettelsen av særavgifter	22			
3.2	Kvalitetssikring og kontroll	22			
3.3	Informasjon og veiledning	23			
3.4	Øvrige krav til god service	23			
3.5	Krav til regelverksforenkling	23			
3.6	Krav til regelverksutvikling	24			
3.7	Krav til mål- og resultatstyring	24			
4	Faktadel	25			
4.1	Etterberegninger og omberegninger per avgift	25			
4.1.1	Forbruksavgift på elektrisk kraft	26			
4.1.2	Avgift på sluttbehandling av avfall	29			
4.1.3	Drikkevareavgifter	32			
4.1.4	Avgift på sjokolade- og sukkerverer	35			
4.1.5	Avgift på mineralolje til framdrift av motorvogn	37			
4.1.6	Avgift på båtmotorer	39			
4.1.7	Engangsavgift på motorvogner	42			
4.2	Kontroll i fastsettelsen av særavgifter	47			
4.2.1	Lagerregnskap	47			
4.2.2	Avgiftsoppgaver	48			
4.2.3	Oppgavekontroll	48			
4.3	Oppfølging av regelverksforvaltningen	49			
4.3.1	Koordinering	49			
4.3.2	Veiledning	50			
4.4	Klagesaksbehandling	50			
4.4.1	Saksbehandlingstider i tollregionene	51			
4.4.2	Saksbehandlingstider i Toll- og avgifts- direktoratet	51			
4.4.3	Samlet klagesaksbehandlingstider	52			
4.4.4	Saksbehandlingstider og beløp	52			

1 Innledning

1.1 Bakgrunn

Særavgifter er indirekte skatter som legges på bestemte varer og tjenester. Særavgiftene skal i utgangspunktet sikre staten inntekter, men noen særavgifter benyttes også som virkemiddel til å prise uønskede helse- og miljøvirkninger. Avgiftene fastsettes av Stortinget ved plenarvedtak for ett år av gangen, som fastlagt av Grunnloven § 75 a.

Særavgiftene innbrakte i 2005 i overkant av 76 mrd. kroner. De fleste særavgiftene hører inn under Finansdepartementet og forvaltes av toll- og avgiftsetaten.¹ Ett av toll- og avgiftsetatens overordnede mål er derfor å sikre riktig fastsettelse av disse avgiftene. Etatens hovedoppgaver er blant annet å sikre statens avgiftsinntekter og å bidra til like konkurransevilkår for næringslivet.²

Fastsettelsen av særavgifter bygger på selvdeklareringsprinsippet. Det er liten mulighet for å kontrollere om det deklarerer riktig mengde, antall eller kilo i forbindelse med fastsettelsen. Det er først når man har tilgang til regnskapet at tallene på avgiftsoppgavene kan sammenliknes med særavgiftspliktig omsetning. Kontrollvirksomheten på særavgiftsinntektene har derfor vært lagt til en eventuell senere virksomhetskontroll (bokettersyn).³

En tidligere undersøkelse⁴ av toll- og avgiftsetatens virksomhetskontroll⁵ viste at kontrolldekningen av toll- og avgiftspliktige virksomheter varierte mye mellom tolldistriktene. Det ble dokumentert at toll- og avgiftsetaten ofte fant

1) Ifølge tolloven § 9, 2. ledd skal toll- og avgiftsetaten kreve inn offentlige avgifter i den utstrekning etaten blir pålagt en slik plikt.

2) Jf. St.prp. nr. 1 (2004–2005) for Finansdepartementet.

3) Toll- og avgiftsdirektoratets internrevisjonsrapport «Gjennomgang av prosess og rutiner for fastsettelse og innkreving av særavgifter» 2002. Mulighetene for kontroller av avgiftsgrunnlaget allerede i fastsettelsesfasen ble utredet i 2004 ved prosjektet «Oppgavekontroll AFS». Fra 2005 er fastsettelseskontrollen utvidet.

4) Dokument nr. 3:7 (2003–2004) *Riksrevisjonens undersøkelse av toll- og avgiftsetatens virksomhetskontroll*.

5) Normalt en kontroll av de avgiftspliktiges regnskaper (bokettersyn).

feil hos de virksomhetene som ble kontrollert. Virksomheter som tidligere hadde blitt kontrollert, hadde i stor grad gjort nye og/eller tilsvarende feil da de ble kontrollert igjen.

Riksrevisjonen har siden 1990-tallet tatt opp svakheter og mangler ved fastsettelsen av engangsavgift for motorvogn.⁶ Departementet har iverksatt tiltak for å gjøre noe med svakhetene. Sammen med Vegdirektoratet deltar Toll- og avgiftsdirektoratet i utviklingen av et nytt motorvognregister (Au2sys). I dette arbeidet er det blant annet fokusert på å etablere prosesser og systemstøtte for å sikre riktig fastsettelse av engangsavgiften.

1.2 Formål og problemstillinger

Målet med undersøkelsen har vært å vurdere om særavgifter blir fastsatt på en effektiv og korrekt måte. Undersøkelsen har kartlagt omfanget av endringer i de opprinnelig fastsatte avgiftsbeløpene på et utvalg avgifter og årsakene til at disse endringene ble nødvendige. Det er også undersøkt hvilke konsekvenser variasjoner i fastsettelsen kan få.

I undersøkelsen har følgende problemstillinger vært i fokus:

- 1 I hvilken grad er det endringer og variasjoner i fastsettelsen av særavgifter?
 - I hvilken grad blir førstegangs fastsettelse endret?
 - I hvilken grad blir reglene for avgiftsplikt praktisert ulikt i toll- og avgiftsetaten?
- 2 Hva er årsakene til endringer og variasjoner i fastsettelsen?
 - I hvilken grad er det manglende kontroll- og dokumentasjonsmuligheter i fastsettelsesfasen som gir grunnlag for endringer?
 - Hvilken betydning har regelverkets utforming for endringer og variasjoner i fastsettelsen av særavgifter?

6) Jf. Dokument nr. 1 (1999–2000).

- Sikrer de etablerte systemene for informasjonsutveksling en effektiv avgiftsfastsettelse?
 - Hvilke forhold kan forklare saksbehandlingstiden på klager, og har lang saksbehandlingstid betydning for avgiftsfastsettelsen?
 - I hvilken grad gir oppfølgingsrutiner og evalueringer på særavgiftsområdet gode beslutningsgrunnlag og effektiv styring?
- 3 Hvilke konsekvenser får endringer og variasjoner i fastsettelsen?
- Hvordan påvirker variasjoner i fastsettelsen avgiftsinntektene?
 - På hvilke måter vil variasjonene påvirke rettssikkerheten?
 - Hvordan påvirker variasjonene effektiviteten i etatens oppgaveløsning?

2 Metode og gjennomføring

Undersøkelsen av toll- og avgiftsetatens fastsettelse av særavgifter baserer seg på dokumentanalyse, statistikk, saksgjennomgang, intervjuer og skriftlige spørsmål.

Toll- og avgiftsetaten har ansvaret for å fastsette og innkreve mer enn 30 særavgifter. I undersøkelsen er det gjort et utvalg av avgifter basert på proveny, kompleksitet, hvor lenge avgiften har eksistert, hyppigheten av endringer, tidligere funn i revisjonssammenheng og antatt risiko.

Utvalget består av:

- Avgift på båtmotorer
- Avgift på drikkevarer og drikkevareemballasje
- Forbruksavgift på elektrisk kraft
- Engangsavgift på motorvogn
- Avgift på mineralolje til framdrift av motorvogn (autodieselavgift)
- Avgift på sjokolade- og sukkervarer
- Avgift på sluttbehandling av avfall

Særavgiftene i utvalget utgjør om lag 50 % av det totale særavgiftsprovenyet.⁷

Utkast til revisjonskriterier ble sendt Finansdepartementet 21. mars 2005. Prosjektet og revisjonskriteriene ble presentert for Finansdepartementet og Toll- og avgiftsdirektoratet i møte 19. april 2005. Departementets skriftlige kommentarer til revisjonskriteriene ble gitt i brev av 29. april 2005.

2.1 Dokumentanalyse

For å utlede revisjonskriterier har dokumentanalysen blant annet omfattet stortingsproposisjoner med tilhørende innstillinger, tildelingsbrev, disponeringsskriv, bevilgningsreglementet og Reglement for økonomistyring i staten.

I forbindelse med saksgjennomgangen ble det gjennomgått dokumenter med betydning for fastsettelsen av avgifter. Dette gjelder lover, forskrifter og avgiftsrunndskriv med kommentarer fra Toll- og avgiftsdirektoratet, rutinebeskrivelser⁸,

7) St.meld. nr. 3 (2005–2006) *Statsrekneskapen medrekna folketrygda for 2005*.

8) For eksempel «Helhetlige rutiner for engangsavgiften».

prosjektrapporter⁹ osv. Det er også gjennomgått forskrifter på andre områder enn avgiftsregelverket der dette har betydning for avgiftsfastsettelsen. Der ikke annet framgår, er det stortingsdokumenter fra Finansdepartementet som omtales.

2.2 Statistikk

For å få oversikt over i hvilken grad fastsettelsene av særavgifter er endret ble det innhentet data på fastsettelser og kontroller i perioden 2000–2004 fra Toll- og avgiftsdirektoratet.¹⁰ For engangsavgiften er det brukt tall fra etter omleggingen i 2001 til og med 2004. Dataene er brukt til å få oversikt over antall fastsettelser, antall virksomhetskontroller med og uten endringer, og beløp etterberegnet eller refundert for de utvalgte avgiftene. Virksomhetskontrollene som ikke resulterte i etterberegninger, blir ikke spesifisert på avgift. For å finne antall virksomhetskontroller uten endringer på de aktuelle særavgiftene ble kontrollene sammenholdt med oversikter over avgiftspliktige. Beregningen av kontrollvirksomhet og treffprosent per avgift blir derfor ikke helt nøyaktig. Oversikt over omberegningene er innhentet fra AFS med hjelp fra Toll- og avgiftsdirektoratet.¹¹

2.3 Saksgjennomgang

Formålet med saksgjennomgangen var å kartlegge og systematisere årsakene til endringene i de opprinnelige fastsettelsene. Dette ble gjort ved å systematisere omberegninger og virksomhetskontroller med etterberegninger og refusjoner for perioden 2000–2004 i ulike årsakskategorier i Excel-regneark. I virksomhetskontrollene var informasjon om årsakene til etterberegningene beskrevet i kontrollrapporter. I omberegningssakene forelå ikke tilsvarende opplysninger, og det var derfor vanskelig å påvise klare årsaker i alle

9) For eksempel Toll- og avgiftsdirektoratets prosjektrapport om fastsettelse og kontrollmuligheter i fastsettelsesfasen.

10) Tallene er hentet fra fastsettelsessystemene AFS og Tvinn, og kontrollsystemet VIRK.

11) En tollregion hadde oversikt over omberegningene ved bruk av arkivnøkkelssystemet.

Tabell 1 Oversikt over utvalgte særavgifter og antall gjennomgåtte virksomhetskontroller med endringer (etterberegninger eller refusjoner) og antall gjennomgåtte omberegningssaker

Særavgift	Antall gjennomgåtte saker		Sum
	Etterberegninger	Omberegninger	
Båtmotoravgift	114	45	159
Drikkevareavgiftene	132	195	327
Forbruksavgift på elektrisk kraft	90	99	189
Engangsavgift på motorvogn	284	994	1278
Autodieselavgift	123	14	137
Sjokolade- og sukkervareavgift	50	76	126
Avgift på sluttbehandling av avfall	63	38	101
Sum antall saker	856	1461	2317

disse sakene. I 5 av 6 tollregioner ble alle virksomhetskontrollene med etterberegninger for de utvalgte avgiftene gjennomgått. I én tollregion var antallet kontroller vesentlig større enn i de øvrige. I denne regionen ble derfor ca. 50 % av virksomhetskontrollene på engangsavgift og drikkevareavgifter undersøkt.

Det er stor variasjon i hva som registreres som omberegninger i de enkelte tollregionene. Tollregionene utarbeider ikke en helhetlig og søkbar oversikt over omberegningene. Saksgjennomgangen omfattet et tilfeldig utvalg på ca. 10 % av omberegningene i tollregionenes oversikter. Oversiktene utvalget ble gjort fra, var av varierende presisjon. En del omberegninger som var valgt ut, ble derfor ikke tatt med videre i undersøkelsen. Dette fordi omberegningene ikke skyldtes feil ved førstegangs fastsettelse, eller fordi omberegningsmappen ikke inneholdt faktiske omberegninger.¹² Totalt viser statistikk fra AFS¹³ at det i perioden 2000–2004 ble gjennomført om lag 21 500 omberegninger for de utvalgte avgiftene. De gjennomgåtte omberegningene utgjorde ca. 6,8 % av de totale omberegningene i AFS i perioden.

feratene ga en riktig og fullstendig gjengivelse av tollregionenes svar, ble referatene sendt tollregionene for verifisering og utdypende kommentarer. De verifiserte intervjuene er brukt til å belyse årsakene til endringer i fastsettelsen av særavgifter. Intervjuresultatene er også brukt som kilde til utdypende informasjon om kontrollmuligheter i forbindelse med avgiftsfastsettelsen. I tillegg er det innhentet skriftlige kommentarer fra Toll- og avgiftsdirektoratet på spørsmål om styring og koordinering, og på spørsmål relatert til avgiftene. Tiltak og endringer på særavgiftsområdet som Finansdepartementet og Toll- og avgiftsdirektoratet har iverksatt i perioden fra 2004 til juli 2006, er innarbeidet i rapporten.

2.4 Intervjuer og skriftlige spørsmål

For å få kommentarer til funn fra saksgjennomgangen og oversikt over svakheter ved fastsettelsesfasen ble det gjennomført intervjuer i alle de seks tollregionene. Spørsmålene var tematisk lagt opp etter resultatene fra saksgjennomgangen i den enkelte tollregion. For å sikre at intervjuere-

12) En del omberegninger plukket ut fra oversiktene viste seg ikke å inneholde omberegninger. På forbruksavgift elektrisk kraft gjaldt dette nærmere 60 % av omberegningene plukket ut for gjennomgang. For drikkevareavgiftene gjaldt dette 24 %, og for sluttbehandling av avfall 15 %.

13) Avgiftsfastsettelsessystemet til toll- og avgiftsetaten.

3 Revisjonskriterier

3.1 Overordnede krav til fastsettelsen av særavgifter

Det framgår av de årlige fagproposisjonene for Finansdepartementet at ett av toll- og avgiftsetatens overordnede mål er å sikre korrekt fastsettelse av avgifter.¹⁴ Denne målsettingen er blitt fulgt opp i de årlige tildelingsbrevene.¹⁵

Det har i lengre tid vært et mål at toll- og avgiftsetatens oppgaveløsning skal være effektiv. I regjeringens redegjørelse om blant annet toll- og avgiftsetatens omstilling, jf. St.prp. nr. 82 (1990–1991) og Innst. S. nr. 240 (1990–1991) *Omprioriteringer og tilleggsbevilgninger på statsbudsjettet 1991*, ble det vist til at det er et mål å styrke og effektivisere toll- og avgiftsetaten slik at etaten kan utføre sine oppgaver på en rasjonell og tilfredsstillende måte.

Ifølge Finansdepartementet har det vært fokusert på effektiv ressursutnyttelse i toll- og avgiftsetaten i flere år,¹⁶ og etter blant annet St.prp. nr. 1 (2000–2001) og (2001–2002) for Finansdepartementet skal toll- og avgiftsetaten også i de kommende årene legge vekt på å utnytte ressursene effektivt. Kravet om effektivitet i oppgaveløsningen er også nedfelt i Reglement for økonomistyring i staten, jf. blant annet § 1 og 9.¹⁷

3.2 Kvalitetssikring og kontroll

Som bakgrunn for omorganisering og system- og datamaskinanskaffelser for toll- og avgiftsetaten ble det uttrykt forventninger om at etaten kunne effektivisere arbeidet med ekspedisjonsfasen og «styrke sin generelle kontrollvirksomhet». ¹⁸ Det ble også trukket fram at mer vekt på nøyaktighet (kvalitetssikring) i fastsettelsesfasen var ett av

elementene den framtidige kontrollstrategien skulle baseres på. Grunnlaget for denne kvalitetssikringen skulle legges gjennom «en prosessorientert tilnærming der en sørger for at arbeidet gjøres riktigere første gang slik at behovet for korrigeringer og etterberegning reduseres». Dette ville ifølge proposisjonen kunne gi større nøyaktighet med lavere ressursinnsats.

Målsettingen om god kvalitet i arbeidet med fastsettelse og kontroll av avgifter er blitt videreført i de senere årenes fagproposisjoner. I Finansdepartementets fagproposisjon for 2000¹⁹ blir kvalitetssikring av de omfattende arbeidsoppgavene som er knyttet til innhenting og behandling av avgiftsoppgaver, framhevet som en hovedstrategi for å sikre at avgiftene Stortinget har vedtatt, blir fastsatt og innbetalt. I samme proposisjon blir det vist til fagproposisjonen for 1999,²⁰ der arbeidet med å samordne og integrere de ulike edb-systemene i toll- og avgiftsetaten blir nærmere beskrevet. Ett av målene for det prosjektet, som blant annet inkluderte avgiftsfastsettelsessystemet AFS²¹, var å øke kvaliteten og effektiviteten i blant annet fastsettelse og kontroll med avgiftspliktige beløp. I tillegg til etatens interne kvalitetssikring er det ifølge Finansdepartementets fagproposisjon for 2000²² en prioritert oppgave å øke kvaliteten på grunnlagsdataene for avgiftsberegningene. I tildelingsbrevene for perioden 2000–2005 blir det framholdt som en hovedmålsetting at toll- og avgiftsetaten skal sikre god kvalitet og kvantitet i arbeidet med deklarerer og fastsettelse.

I Finansdepartementets fagproposisjon for 2004 framgår det at toll- og avgiftsetaten har som mål å styrke kontrollen i fastsettelsesfasen. Kompetansen blant medarbeiderne skal økes, og det skal satses på å forbedre kvaliteten på kontrollene. Kontrollrutinene i forbindelse med fastsettelsen av avgifter skal baseres på vurderinger av risiko og vesentlighet. Dette innebærer at kontrollressursene skal rettes mot de områdene der

14) Blant annet St.prp. nr. 1 fra (1999–2000) til (2004–2005) for Finansdepartementet.

15) Jf. blant annet tildelingsbrevene for perioden 2001–2005.

16) Brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 21. oktober 2002.

17) Reglement for økonomistyring i staten, Finansdepartementet, desember 2003.

18) St.prp. nr. 82 (1990–1991) *Omprioriteringer og tilleggsbevilgninger på statsbudsjettet 1991*. I Innst. S. nr. 240 (1990–1991) sluttet finanskomiteen seg til proposisjonen.

19) St.prp. nr. 1 (1999–2000) for Finans- og tolldepartementet.

20) St.prp. nr. 1 (1998–1999) for Finans- og tolldepartementet.

21) Særavgiftene fastsettes i to it-systemer, henholdsvis AFS og Tvinn.

22) St.prp. nr. 1 (1999–2000) for Finans- og tolldepartementet.

det er størst sannsynlighet for feil. Samtidig tas den økonomiske betydningen av eventuelle feil i betraktning. Etaten legger dessuten vekt på å tilføre ressurser til primær oppgaver som korrekt fastsettelse av avgifter for blant annet å avsløre toll- og avgiftsunndragelser i fastsettelsesarbeidet.²³

3.3 Informasjon og veiledning

Informasjon og veiledning overfor virksomheter og privatpersoner må ses i sammenheng med det overordnede målet om at etaten skal yte god service. Ifølge Finansdepartementets fagproposisjoner er informasjon en prioritert oppgave i arbeidet med å sikre korrekt fastsettelse av blant annet avgifter.²⁴ I tildelingsbrevene for 2001–2004 legges det vekt på betydningen av at de toll- og avgiftspliktige er kjent med de ulike bestemmelsene som håndheves av toll- og avgiftsetaten. Ifølge tildelingsbrevene er det derfor prioritert å legge til rette for best mulig veiledning og informasjon til brukerne. Konkrete tiltak som etaten skal gjennomføre, er blant annet å utarbeide målrettede informasjons- og opplæringsprogrammer der det erfaringsmessig er slike behov. Informasjonsvirksomheten skal dessuten inngå som en del av kontrollarbeidet, og virkningene av informasjonen må evalueres, særlig gjennom erfaringene fra kontrollvirksomheten. Det blir også stilt krav i tildelingsbrevene i perioden 2001–2003 om at kvaliteten på deklarasjonene fra toll- og avgiftspliktige som har fått informasjon og opplæring av etaten, skal bedres. I tildelingsbrevene for 2004 og 2005 gjelder dette kravet generelt, og særlig i forhold til brukere som har fått informasjon og opplæring av toll- og avgiftsetaten. Ifølge tildelingsbrevene for 2003 og 2004 skal toll- og avgiftsetaten samarbeide med andre etater i informasjons- og veiledningsarbeidet.

Informasjon om rapporteringsplikt

Fastsettelsen av særavgifter er basert på de avgiftspliktiges egendeklarerer, og avgiftspliktige virksomheter skal hver måned sende avgiftsoppgave til tollregionen.²⁵ For å sikre at fastsettelsen blir riktig, skal toll- og avgiftsetaten medvirke til at de avgiftspliktige etterlever sin opp-

gaveplikt.²⁶ Informasjon om all offentlig pålagt rapporteringsplikt skal være tilgjengelig i Oppgaveregisteret.²⁷ For at Oppgaveregisteret til enhver tid skal kunne gi informasjon om, og ha oppdatert oversikt over, alle oppgaveplikter som statlige etater pålegger næringslivet, skal Oppgaveregisteret varsles før nye eller endringer i eksisterende oppgaveplikter settes i kraft.²⁸

3.4 Øvrige krav til god service

God forvaltningsskikk slik den kommer til uttrykk i blant annet forvaltningsloven²⁹ § 11a, tilsier at toll- og avgiftsetaten skal forberede og avgjøre saker uten ugrunnet opphold. I saker som gjelder enkeltvedtak, for eksempel klager på fastsettelse av særavgifter, skal det gis et foreløpig svar dersom henvendelsene ikke kan besvares innen én måned etter at de er mottatt.

Målet om at toll- og avgiftsetaten skal yte god service, er i de senere års tildelingsbrev³⁰ blitt operasjonalisert til krav om at saksrestansene skal være på et tilfredsstillende lavt nivå, og at saksbehandlingstiden skal være tilfredsstillende kort uten at kvaliteten forringes. Brukernes oppfatning av toll- og avgiftsetatens oppgaveløsning skal også vektlegges.

3.5 Krav til regelverksforenkling

Et viktig tiltak for å redusere feil i fastsettelsesfasen er å gjøre regelverket enkelt å praktisere. Modernisering og forenkling av regelverket har vært en prioritert oppgave for toll- og avgiftsetaten i flere år, jf. blant annet St.prp. nr. 1 fra (2001–2002) og fram til og med (2004–2005).

Kravet om forenkling av det regelverket toll- og avgiftsetaten forvalter, er knyttet til fornyelsesprogrammet for forvaltningen. En nærmere beskrivelse av forvaltningens planlagte næringspolitiske innsats er beskrevet i St.meld. nr. 41 (1997–1998) *Næringspolitikken inn i det 21. århundret*. Det er et mål å forenkle og modernisere lover og regelverk i takt med samfunnsutviklingen.

26) St.prp. nr. 1 (1998–1999) for Finans- og tolldepartementet.

27) Lov av 6. juni 1997 nr. 35 om Oppgaveregisteret § 1.

28) Lov av 6. juni 1997 nr. 35 om Oppgaveregisteret § 4.

29) Lov av 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker.

30) Blant annet tildelingsbrevene for 2003 og 2004.

23) Jf. blant annet St.prp. nr. 1 (2001–2002) og (2003–2004) for Finansdepartementet.

24) Jf. blant annet St.prp. nr. 1 (2000–2001) og senere for Finansdepartementet.

25) Forskrift av 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 6-1, nr. 1.

I tildelingsbrevene fra 2001 til 2006 framgår det blant annet at toll- og avgiftsetaten håndhever et omfattende regelverk, og at forenkling og modernisering av dette regelverket vil kunne gi et bedre grunnlag for riktig håndhevelse og etterlevelse av bestemmelsene. Etaten skal derfor løpende vurdere behovet for å forenkle og modernisere regelverket. Etaten skal også iverksette en plan for hvilke regler og prosedyrer det kan være behov for å endre for å få en mer enhetlig forståelse og praksis. Ifølge tildelingsbrevene for 2001 til 2003 er det et prioritert tiltak å systematisk evaluere virkningene av gjeldende regelverk og prosedyrer, på bakgrunn av blant annet forespørsler, kontroller, klagesaker, rettssaker, saker for ombudsmann og internasjonale prosesser.

3.6 Krav til regelverksutvikling

Formelle krav til utformingen av regelverk er blant annet gitt gjennom forvaltningsloven kapittel VII, hvor det er bestemmelser om forberedelse av nye forskrifter, og endring eller oppheving av eksisterende forskrifter. Lovens § 37 gir en utredningsplikt som skal sikre at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes. Bestemmelsene i forvaltningsloven er videreført i blant annet utredningsinstruksens krav til utredning av konsekvenser, foreleggelse og høring ved utarbeidelse av forskrifter.³¹ Instruksen har som mål å sikre god forberedelse av og styring med blant annet regelendringer. Utredningsinstruksen inneholder også en bestemmelse om at utforming av lovforslag og forskrifter skal ta utgangspunkt i Justisdepartementets veiledning om lov- og forskriftsarbeid.³²

Veiledningen beskriver regelarbeid som en kontinuerlig prosess og gir uttrykk for at det allerede ved forberedelse av lover og forskrifter bør tas klart standpunkt til om det senere bør gjennomføres en egen etterkontroll (jf. kap. 15). Hovedformålet med en etterkontroll er å kontrollere om regelverket virker etter sin hensikt.

3.7 Krav til mål- og resultatstyring

Departementet skal ifølge bevilgningsreglementet beskrive resultatene man vil oppnå med det

31) "Instruks om utredning av konsekvenser, foreleggelse og høring ved arbeidet med offentlige utredninger, forskrifter, proposisjoner og meldinger til Stortinget." Fastsatt ved Kongelig resolusjon 18. februar 2000, Arbeids- og administrasjonsdepartementet.

32) "Lovteknikk og lovforberedelse", veiledning om lov- og forskriftsarbeid. Justisdepartementet 2000.

forslaget til budsjett som legges fram hvert år.³³ Stortinget skal informeres om resultatene som ble oppnådd i siste budsjettermin.³⁴ Føringerne i bevilgningsreglementet blir fulgt opp i Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten³⁵, gjennom blant annet grunnleggende styringsprinsipper i reglementets § 4. Finansdepartementets fastsatte mål og resultatkrav skal sikre tilstrekkelig styringsinformasjon og forsvarlig beslutningsgrunnlag på departementets ansvarsområde, inkludert fastsettelse av særavgifter.

Krav om at det skal gjennomføres evalueringer i tilknytning til et departements ansvarsområder og aktiviteter, er nedfelt i Reglement for økonomistyring i staten § 16. Slike evalueringer er nødvendige og skal brukes i forbindelse med vurdering av etatens effektivitet, måloppnåelse og resultater. Frekvensen og omfanget av evalueringene skal bestemmes av egenart, risiko og vesentlighet på området.

33) Bevilgningsreglementet § 2, siste ledd.

34) Bevilgningsreglementet § 13, fjerde ledd.

35) Fastsatt hhv. ved Kgl.res. og av Finansdepartementet 12. desember 2003.

4 Faktadel

Fastsettelsen av særavgifter er basert på egende-klarasjoner fra de avgiftspliktige. Ettersom avgiften fastsettes i ett omsetningsledd ved produksjon eller ved innførsel, kan grunnlaget for avgiften ikke kontrolleres mot andre ledd i omsetningskjeden, som for eksempel merverdiavgiften. Det er også få muligheter for å kontrollere avgiftsoppgaver mot opplysninger fra tredjepart, slik det gjøres i stor grad på skatteområdet. Toll- og avgiftsetaten er derfor i større grad enn skatteetaten avhengig av at avgiftsoppgavene er korrekte for at fastsettelsene skal bli riktige.

Særavgifter blir fastsatt i to forskjellige systemer. Ca. 98 % av særavgiftsinntektene blir fastsatt i AFS³⁶, mens resten blir fastsatt i Tvinn³⁷. Avgiftsfastsettelsen i AFS gjelder både særavgifter på innenlandsk produksjon og importerte varer, når disse legges på et lager som er godkjent for utsatt betaling av særavgifter. Særavgiftene blir da først beregnet ved uttak fra godkjente lagre. Fastsettelse av særavgifter i AFS er basert på at den avgiftspliktige sender inn særavgiftsoppgaver på papir til tollregionen i det distriktet hvor virksomheten er registrert med hovedkontor. Når det gjelder andre avgifter enn engangsavgiften på motorvogner, legges tall og tekst fra avgiftsoppgavene inn manuelt av tollregionene.

For engangsavgiften på motorvogner er det to ulike kundegrupper. Kontantkunder betaler en foreløpig engangsavgift til tollregionene før bilene registreres på trafikkstasjonene. De tekniske spesifikasjonene som bilene registreres med på trafikkstasjonene, blir lagt til grunn ved den endelige avgiftsfastsettelsen. Kredittkunder har derimot tillatelse fra toll- og avgiftsetaten til å betale engangsavgift etter registrering. Kredittkunder på engangsavgiften kan deklare på papir, eller selv legge inn informasjon om avgiftsgrunnlaget elektronisk til trafikkstasjonene.

Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet arbeides det

36) AvgiftsFastsettelsesSystemet (AFS). AFS inneholder grunnlagsdata for fastsettelse (beregning) av de avgifter som toll- og avgiftsetaten til enhver tid er satt til å forvalte.

37) TollVesens Informasjonssystem med Næringslivet (Tvinn). Tvinn er toll- og avgiftsetatens egenutviklede fortollingsystem for innførsels- og utførselsdeklarasjoner. Informasjonen fra Tvinn danner beregningsgrunnlaget for fastsettelsen av merverdiavgiften, for toll og for deler av særavgiftene.

med en løsning for elektronisk innrapportering av de terminvise særavgiftsoppgavene også for de øvrige særavgiftene. Dette vil gi muligheter for automatiske kontroller i systemet.³⁸ Avgiftsoppgavene blir gjennomgått ved mottak for å se om alle rubrikkene i oppgaven er formelt riktig utfyllt, at det er benyttet riktig avgiftskode, sats og liknende. Kontrollen ved mottak gir begrenset mulighet til å oppdage feil deklarerer (mengde, antall, kilo).³⁹ For å sikre et riktig fakturagrunnlag for den enkelte avgiftsoppgave så tidlig som mulig, har toll- og avgiftsetaten fra 2005 innført oppgavekontroller i fastsettelsesfasen.⁴⁰ Ved en oppgavekontroll innhentes dokumentasjon på hele eller deler av en avgiftsoppgave. Toll- og avgiftsdirektoratet har utarbeidet et kontrollprogram for oppgavekontrollen som gjelder fra 1. juli 2006.

Avgiftsfastsettelsen i Tvinn gjelder særavgifter på importerte varer der importøren betaler særavgiften ved innførselen. Avgiftsdeklarasjonen skjer her elektronisk. I Tvinn kan deklarasjoner med særavgiftspliktige varer velges ut automatisk for nærmere kontroll. Denne fastsettelseskontrollen kan skje ved innhenting av tilleggsdokumentasjon som fakturaer, varebeskrivelser eller historikk. Kontrollen kan også skje ved besøk på tollageret eller hos vareeier for fysisk kontroll før varene frigis. Fordi andelen av fastsatte særavgifter i Tvinn kun utgjør en liten del av de totale særavgiftene, er disse i liten grad tatt med i undersøkelsen.

4.1 Etterberegninger og omberegninger per avgift

Både etterberegningene og omberegningene er uttrykk for endringer av førstegangs fastsettelser. Ved virksomhetskontroller⁴¹ kontrolleres samsva-

38) Jf. brev fra Toll- og avgiftsdirektoratet til Riksrevisjonen av 6. september 2006.

39) Jf. rapport fra internrevisjonen «Gjennomgang av prosess og rutiner for fastsettelse og innkreving av særavgifter», Toll- og avgiftsdirektoratet 16. mai 2002.

40) Oppgavekontroll AFS, prosjektrapport Toll- og avgiftsdirektoratet, desember 2004. Finansdepartementets tildelingsbrev til Toll- og avgiftsdirektoratet for 2005.

41) Betegnes også som regnskapskontroll eller bokettersyn.

ret mellom lagerbeholdninger, avgiftspliktig omsetning og deklarererte mengder for en nærmere angitt periode. For nye virksomheter vil en virksomhetskontroll også være en kontroll med rutiner og opplæring i regelverket. Hvis det ikke er samsvar, vil differansen bli korrigert ved en *etterberegning*, eller eventuelt ved en refusjon av avgift.

Når den avgiftspliktige eller toll- og avgiftsetaten oppdager feil i avgiftsoppgaven etter fastsettelsen, vil avgiften bli *omberegnet*. Omberegninger behøver ikke skyldes feil i en opprinnelig fastsettelse. Det kan være forhold etter fastsettelsesfasen som gjør omberegningene nødvendige. For enkelte avgifter vil det for eksempel være mange omberegninger i form av refusjoner fordi avgiftsforpliktelsen forfaller før spørsmålet om avgiftsplikt er endelig klarlagt. Begrepet omberegning er i denne undersøkelsen bare brukt på avgiftskorrigeringer som ikke er generert av en virksomhetskontroll.

4.1.1 Forbruksavgift på elektrisk kraft

Det skal betales forbruksavgift på elektrisk kraft som forbrukes i Norge, uansett om den er produsert innenlands eller er importert. Redusert av-



Foto: Sigmund Krøvel-Velle/Samfoto

Næringskoder blir brukt i Statistisk sentralbyrås bedrifts- og foretaksregister, primært som hjelpemiddel for å utarbeide egne statistikker. Foretak skal få næringskode etter hva som er viktigste aktivitet i foretaket. Det er størrelsen på bearbeidingsverdien (verdiskapingen) som skal legges til grunn for å avgjøre hvilken aktivitet som er viktigst. Næringskodene mellom 10–37 tilsvarer blant annet avgiftsvedtakets industri- og bergverksvirksomhet. Slike foretak skal ha kraft med redusert avgiftssats.

giftssats benyttes når kraften brukes i forbindelse med produksjonsprosesser i blant annet industri- og bergverksvirksomhet, eller i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft. Forbruket i flere kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Rundt 40 % av det totale nettoforbruket var i 2004 fritatt for avgift.⁴²

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at reglene om avgiftspliktens inntreden og omfang av kontrollhensyn må ta utgangspunkt i lett konstaterbare forhold, og at Statistisk sentralbyrås system for næringsgruppering og næringskoder er et slikt forhold.⁴³ Det ville kunne skape uklarheter dersom man opprettet egne definisjoner og avgrensninger i avgiftslovgivningen. Direktoratet pekte også på at det vil være en uoverkommelig oppgave dersom kraftselskapene, eventuelt toll- og avgiftsetaten, skulle gå inn og vurdere den enkelte virksomhet. Ifølge direktoratet er det ikke vurdert endringer i regelverket på dette punktet. Stortinget har jevnlig vært orientert om avgrensningen som er valgt i forskriften, jf. for eksempel St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 7 (1993–94), uten at det har vært tatt skritt for å endre ordningen.

Tabell 2 viser at forbruksavgiften på elektrisk kraft i perioden 2000–2004 totalt utgjorde vel 26 mrd. kroner. Tollregion A hadde den største andelen av disse avgiftsinntektene med 27,3 %. I samme periode hadde 418 virksomheter innbrettet forbruksavgift på elektrisk kraft i AFS. Tollregionen D hadde flest avgiftspliktige med 113.

Etterberegninger

Tabell 3 viser i hvilken grad de opprinnelige fastsettelsene er blitt endret etter gjennomførte virksomhetskontroller av avgiftspliktige virk-

42) St.prp. nr. (2005–2006) *Skatte-, avgifts- og tollvedtak*.

43) Jf. brev fra Toll- og avgiftsdirektoratet til Riksrevisjonen av 6. september 2006.

Tabell 2 Fastsatt forbruksavgift på elektrisk kraft og antall virksomheter som har innberettet i AFS per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Fastsatt avgift i mill. kroner	7102	3220	3822	6091	4770	1040	26 045
Antall innberettet i AFS	44	65	96	113	87	13	418

Tabell 3 Prosentandel kontrollerte virksomheter registrert i AFS og prosentandel treff ved kontrollene per tollregion og totalt i perioden 2000–2004, og etterberegnet forbruksavgift på elektrisk kraft ved virksomhetskontroller

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Andel kontrollerte virk. registrert i AFS	52,3 %	27,7 %	45,8 %	44,2 %	24,1 %	23,1 %	38,0 %
Andel treff i kontroller av virk. reg. i AFS	56,5 %	65,0 %	53,3 %	56,9 %	28,6 %	75,0 %	53,7 %
Etterberegnet beløp i mill. kroner ⁴⁴	12,4	9,4	8,3	56,3	0,5	3,2	90,1

somheter. Det framgår av tabellen at den totale andelen virksomheter som ble kontrollert i perioden, var 38 % av dem som hadde deklart i AFS. Kontrolldekningen i de ulike tollregionene varierte fra 23,1 % til 52,3 %. Kontrollene av forbruksavgiften ga en treffprosent⁴⁵ på totalt 53,7 %, med en variasjon mellom tollregionene fra 28,6 % til 75,0 %. Gjennom virksomhetskontroller økte den endelige fastsettelsen av forbruksavgift på elektrisk kraft med litt over 90 mill. kroner. Dette utgjør om lag 3,5 % av totalt fastsatt forbruksavgift i perioden 2000–2004.

I tillegg til kontrollene av virksomheter og privatpersoner som hadde innberettet i AFS, ble det i perioden gjennomført 17 kontroller av virksomheter og privatpersoner som ikke hadde innberettet i AFS. Prosentandel treff for disse kontrollene var 88,2 %.

Årsaker til etterberegninger

Feilregistrering, næringskoder

Ved leveranser av kraft til industri- og bergverksvirksomhet skal det benyttes en redusert avgiftssats. Avgrensningen av hvilke næringsvirksomheter som skal anses som industri eller bergverk, er i hovedsak basert på Statistisk sentralbyrås standard for næringsgruppering.⁴⁶ I avgiftsrunderne fra Toll- og avgiftsdirektoratet presiseres det at alle virksomheter som er registrert innenfor standardens næringskoder 10–37 skal belastes med redusert sats, uavhengig av om virksomheten de driver, reelt sett hører inn under disse næringskodene eller ikke.

Gjennomgangen av kontrollsaker viste at rundt

44) Etterberegnet beløp for uregistrerte virksomheter og privatpersoner er inkludert.

45) Andel av virksomhetskontrollene som resulterte i etterberegning eller refusjon av avgift.

46) Forskrift 11. desember 2001 § 3-12-4, 2. ledd a og b.

50 % av etterberegningene var begrunnet i at næringskoden som ble brukt ved fastsettelsen, var feil. I de fleste tilfellene har kontrollen avdekket at kraft er blitt levert til redusert sats uten at kraftkunden har vært registrert med en næringskode innenfor 10–37. I enkelte kontroller ble det også refundert avgift fordi kraftkunden har endret næringskode etter kontrolltidspunktet til en kode innenfor 10–37, og endringen ble gitt tilbakevirkende kraft. Enkelte etterberegninger gjaldt kraftkunder som driver industrivirksomhet uten næringskode for industrivirksomhet.

Av intervjuer framgår det at alle tollregionene kontrollerer om netteiere har dokumentasjon på at kraftkunder som har fått kraft til redusert sats, også er registrert med en av næringskodene som tilsier industri- eller bergverksvirksomhet. To tollregioner kontrollerte også om plasseringen i næringskoden er riktig i forhold til virksomheten som drives.

I intervjuene kom det også fram at tollregionene reagerte på forskjellig vis når det ble avdekket at virksomheter var feilplassert i en næringskode som ga kraft til redusert sats. Tre tollregioner etterberegnet i slike tilfeller netteierne. To av disse tollregionene skrev også til kraftkunden og ba om at næringskoderegistreringen ble rettet, mens én tollregion tok kontakt med registereier direkte. En annen tollregion etterberegnet ikke netteier, og kraftkunden ble ikke ilagt fulle avgifter før næringskoden var endret. Denne tollregionen tok forholdet direkte opp med registereier.

Feilregistrering, forbruk med ulik avgiftsmessig status

Det er bare kraft brukt i forbindelse med selve produksjonsprosessen som skal faktureres med redusert avgiftssats, eller som er avgiftsfri.⁴⁷ Selv

47) Vedtak om forbruksavgift på elektrisk kraft § 1, 2. ledd bokstav a og § 2, 1. ledd bokstav m.

om kraftkunden driver kraftproduksjon, industri- eller bergverksvirksomhet, skal det beregnes full avgift på kraft som blir benyttet uten direkte forbindelse med selve produksjonsprosessen.

I kontrollsakene som ble gjennomgått, var rundt 34 % av etterberegningene begrunnet i at kraftforbruk ikke ble deklartert med riktig avgiftssats. Etterberegningene var i hovedsak begrunnet med at kraft uten direkte forbindelse med produksjonen ikke var spesifisert. Kraftforbruk uten direkte forbindelse med selve produksjonsprosessen var ikke deklartert, eller deklartert sammen med avgiftsfritt kraftforbruk. Det var særlig transformatorstasjoner uten funksjonell tilknytning til kraftproduksjonen som ikke var skilt ut fra det avgiftsfrie forbruket.

For industri- og bergverksvirksomhet var det manglende fordeling av forbruket mellom produksjonslokaler og administrasjonsbygg som oftest var bakgrunnen for etterberegninger. En del etterberegninger gjaldt kraftforbruk i andre typer felleslokaler som kantiner og verksteder.

I intervju med tre tollregioner ble det opplyst at det var vanskelig å få forståelse for at kraftforbruk til fellesarealer skal identifiseres og deklarerer seg når primærvirksomheten er industri-, bergverk- eller kraftproduksjon. Forbruk med ulik avgiftsmessig status slås ofte sammen. Regnskapssystemene legger ikke til rette for å akkumulere tallene til avgiftsoppgaven. Mangel på målere som dokumenterer hvordan forbruket fordeles seg, gjør avgiftsberegning og kontroll vanskelig. Det ble etterlyst en regulering som er mer tilrettelagt for kontroll, både med hensyn til hvilke arealer som skilles ut, og til målingen av forbruket.

Tollregionene har også erfart at visse typer virksomheter med primær næringskode har søkt om sekundærkode med redusert avgiftssats for deler av virksomheten. For eksempel gjaldt dette dagligvarebutikker med kjøttdisk og bakeriavdeling. Deler av kraftforbruket blir deklartert med lav

avgiftssats idet det blir hevdet at disse avdelingene må sammenliknes med industriproduksjon som slakterier og bakerier. I intervju med tollregionene kom det fram ulike oppfatninger av om en slik oppsplitting ble godtatt.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at når en abonnent har flere typer virksomheter med forskjellige avgiftssatser, må det foretas en fordeling av forbruket. Det samme gjelder de tilfeller hvor abonnementet omfatter både industri/bergverk og administrasjonsbygg/privat husholdning. Direktoratet viste i denne sammenheng til rundskriv av 20. mars 2003 om problemstillingen. Når det gjelder spørsmålet om egne målere, opplyste direktoratet at det ikke er aktuelt å kreve slike, fordi det fra politisk hold blir ansett å være et for tyngende inngrep overfor de enkelte virksomhetene.

Omberegninger

Tabell 4 viser antall opprinnelige fastsettelse, antall og andel omberegninger og omberegnete beløp per tollregion og totalt i perioden 2000–2004. I perioden ble det totalt gjennomført 379 omberegninger av forbruksavgiften på elektrisk kraft. Dette utgjorde 3,1 % av totalt antall opprinnelige fastsettelse. Andel omberegninger varierte mellom tollregionene fra 1,4 % til 27 %. Omberegningene har til sammen *redusert* fastsettelsen på forbruksavgift på elektrisk kraft med vel 4,1 mrd. kroner.

Årsaker til omberegninger

Feilregistrering

Den største gruppen omberegningssaker er begrunnet i at avgiftspliktige virksomheter sender inn ny og korrigert avgiftsoppgave, fordi det i ettertid viser seg at den første avgiftsoppgaven inneholdt feil. Regnefeil, feilperiodisering, justering av kvantum eller korrigerende av avgiftsmessig status er de største gruppene, med til sammen nærmere 40 % av omberegningene.

Fire tollregioner framhevet i intervjuer at feil kodebruk og manglende rapportering av avgifts-

Tabell 4 Antall opprinnelige fastsettelse, antall omberegninger, prosentandel omberegninger av opprinnelige antall fastsettelse i AFS, og omberegnete beløp av forbruksavgift på elektrisk kraft per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Antall opprinnelige fastsettelse i AFS	1325	1845	2867	2874	3066	174	12 151
Antall omberegninger i AFS	48	55	51	134	44	47	379
Prosentandel omberegninger av opprinnelige fastsettelse	3,6 %	3,0 %	1,8 %	4,7 %	1,4 %	27,0 %	3,1 %
Omberegnet beløp i mill. kroner (redusert statlig inntekt)	-533,3	-109,6	-127,8	-2313,5	-117,1	-939,0	-4140,3



Foto: Bjørn Rørslett/NN/Samfoto

fritt salg var årsak til mange av omberegningene. Tre tollregioner opplyste at avgiftsoppgavene ofte må korrigeres fordi målere avleses og måleravlesninger justeres lenge etter at avgiften er deklarerert og betalt. Én tollregion opplyste i intervju at kvaliteten på alle avgiftsdeklarasjonene var blitt undersøkt over en tidsperiode. Det framkom at 60 % av avgiftsdeklarasjonene hadde feil. Det var i gjennomsnitt fire feil per deklarasjon, og feilene bestod som regel i feil kodebruk eller manglende rapportering av avgiftsfritt forbruk.

4.1.2 Avgift på sluttbehandling av avfall

Det skal betales avgift på sluttbehandling av avfall på deponier og forbrenningsanlegg. Avgift på sluttbehandling av avfall skal prise miljøkostnadene ved sluttbehandling av avfall og stimulere til økt gjenvinning og reduserte avfallsmengder. Avgiften på avfall til deponier er differensiert etter deponiets miljøstandard, og deponier som tilfredsstillter kravene til dobbel bunn- og sidetetting,⁴⁸ betaler en lavere sats per tonn innlevert avfall. Etter 1. juli 2004 er avgiften på forbrenningsanlegg lagt om, fra en avgift på mengden innlevert avfall til en avgift på utslippene.

48) Avgiftsvedtaket § 2 jf. Miljøverndepartementets forskrift 21. mars 2002 nr. 375 om deponering av avfall (deponiforskriften), endret ved forskrift 1. juni 2004 nr. 930 om gjenvinning og behandling av avfall.

Når det gjelder koordinering av praksis mellom toll- og avgiftsetaten og forurensningsmyndighetene, opplyste Toll- og avgiftsdirektoratet at det er lagt opp til en løpende dialog med forurensningsmyndighetene i den enkelte sak. Ut over dette er det ikke etablert noe fast, saksuavhengig samarbeid.

I intervjuer betegnet fire tollregioner samarbeidet med fylkesmennene som godt. To av tollregionene ga uttrykk for at det kan ta uforholdmes-

Avgiftskriteriene er gjort avhengige av forurensningspotensialet. Fylkesmennenes miljøvern-avdelinger representerer forurensningsmyndighetene i forhold til tillatelser til deponier og forbrenningsanlegg, med Statens forurensningstilsyn som klageinstans. Ikke-forurensende masser som brukes til jevnlig tildekking og avslutning av deponi, skal, etter tillatelse fra forurensningsmyndighetene, ikke regnes med i det avgiftspliktige grunnlaget. Dersom tillatelsen ikke beskriver kvalitet, tykkelse, hyppighet for tildekking eller i hvilke mengder, vil det bli gitt fritak for en "rimelig mengde masse". Dersom det er nødvendig, kan forurensningsmyndighetene og toll- og avgiftsetaten i samarbeid bestemme hvilke mengder og kvaliteter den enkelte deponieier kan benytte avgiftsfritt.

Tabell 5 Fastsatt avgift på sluttbehandling av avfall og antall virksomheter som har innberettet i AFS per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Fastsatt avgift i mill. kroner	433	372	549	636	393	125	2508
Antall innberettet i AFS	12	13	36	45	42	14	162

Tabell 6 Prosentandel kontrollerte virksomheter registrert i AFS og prosentandel treff ved kontrollene per tollregion og totalt i perioden 2000–2004, og etterberegnet avgift på sluttbehandling av avfall ved virksomhetskontroller

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Andel kontrollert virk. registrert i AFS	66,7 %	92,3 %	86,1 %	48,9 %	69,0 %	57,1 %	67,9 %
Andel treff i kontroller av virk. reg. i AFS	0 %	41,7 %	64,7 %	69,6 %	75,9 %	60,0 %	61,2 %
Etterberegnet beløp i mill. kroner ⁴⁹	-	9,2	16,0	8,6	12,7	1,4	47,9

sig lang tid å få svar. Dette kan føre til omberegninger som strekker seg over lengre tidsperioder. Én tollregion har erfart at kriteriene for utslippstillatelser blir praktisert ulikt av fylkesmennene. Det blir gitt ulike utslippstillatelser til ulike forbrenningsanlegg, selv om de forbrenner det samme. Ifølge tollregionen kan ikke dette overprøves, og tollregionen må legge fylkesmannens vurdering til grunn. I dokumentasjonen som fulgte kontrollsakene, ble det av én fylkesmann trukket en grense for «midlertidig lagring» på ett år. Fylkesmannen i en annen tollregion trakk ingen slik grense.

I intervjuene kom det også fram ulike oppfatninger av om fylkesmennenes vurderinger kunne overprøves når det gjaldt bruk av for eksempel dekkmasse. Én tollregion ville ikke overprøve vurderingene til miljøvernmyndighetene selv ved uenighet. En annen tollregion ville gjøre en uavhengig vurdering av spørsmål relevante for avgiftskriteriene, og beregne avgift uavhengig av fylkesmannens vurderinger. Det var også registrert at tillatelser fra fylkesmennene ikke alltid inneholdt den informasjonen om kvalitet og mengde som var avgjørende for vurderingen av avgiftsplikt.

Tabell 5 viser at avgiften på sluttbehandling av avfall i perioden 2000–2004 totalt utgjorde 2,5 mrd. kroner. Tollregion D hadde den største andelen av disse avgiftsinntektene med 25,4 %, og hadde også flest avgiftspliktige innberettet i AFS med 45 virksomheter.

Etterberegninger

Tabell 6 viser i hvilken grad de opprinnelige fastsettelsene er blitt endret etter gjennomførte virksomhetskontroller. Det framgår at andelen

kontrollerte virksomheter i perioden var 67,9 % av dem som hadde deklart i AFS. Kontrolldekningen i de ulike tollregionene varierte fra 48,9 % til 92,3 %. Tollregion C har gjennomført virksomhetskontroller for tollregion A, og resultatene er ført i statistikken for denne tollregionen. Virksomhetskontrollene ga en treffprosent på totalt 61,2 %. Prosentandelen treff varierte mellom tollregionene fra ingen treff til 75,9 %. Tollregionen uten treff kontrollerte ikke deklarasjonene, men gjennomførte kontrollene som informasjonsbesøk. Virksomhetskontrollene bidro til å øke den endelige fastsettelsen av avgift på sluttbehandling av avfall med om lag 48 mill. kroner. Dette utgjør om lag 1,9 % av totalt fastsatt avgift i perioden 2000–2004.

I tillegg til kontrollene av virksomheter og privatpersoner som hadde innberettet i AFS, ble det i perioden gjennomført 15 kontroller av virksomheter som ikke hadde innberettet i AFS. Den totale treffprosenten for disse kontrollene var 13,3 %.

Årsaker til etterberegninger

Alle tollregionene opplyste i intervju at kontrollene omfattet sammenlikning av deklarte mengder avfall med veielister og regnskaper. Fire tollregioner opplyste at det i tillegg ble kontrollert om avfallet tilfredstilte krav i konsesjoner, tillatelser og fritakskriterier.

Feilregistrering

Av de gjennomgatte virksomhetskontrollene omhandlet ca. 70 % av sakene forhold knyttet til differanser mellom mottatt mengde avfall ifølge regnskap og veielister, og deklart mengde mottatt avfall brukt som avgiftsgrunnlag. Differansene går begge veier, men totalt er det deklart for lite.

49) Etterberegnet beløp for uregistrerte virksomheter og privatpersoner er inkludert.

Deponier som ikke har installert vekt, beregner avgiftsgrunnlaget ved å multiplisere volumet med en faktor på 0,5. Avgiften skal beregnes ut fra et maksimumsanslag for mottak per år. Anslagene var blant annet kontrollert mot kjøresedler og ga grunnlag for etterberegning i 10 % av kontrollene.

Avgiftskriterier, dekkmasse

Dekkmasser som er nødvendig til jevnlig tildekking av fyllplasser og til endelig avslutning av deponier, omfattes ikke av avgiftsplikten. Det forutsettes at det benyttes ikke-forurensede masser.⁵⁰ Av de gjennomgåtte kontrollsakene var det ca. 30 % som omhandlet avgiftsfritak for dekkmasse. De fleste etterberegningene var forårsaket av at forurensningsmyndighetene ikke hadde gitt tillatelse til å benytte avfallet til dekkmasse. De fleste av disse sakene gjaldt spørsmålet om den anvendte massen var egnet som dekkmasse, og om den var forurenset. Hva som skal til for at massen blir ansett som forurenset, er ikke nødvendigvis entydig. Dette følger av en uttalelse fra en fylkesmann som ble innhentet i forbindelse med en virksomhetskontroll. En definisjon av «forurenset masse» kan være knyttet til grenseverdier for «mest følsomt arealbruk», men grensene her vil være langt lavere enn det fylkesmannen normalt ville tillate ved tildekking av deponi. Det er ikke utarbeidet egne grenseverdier for tildekkingsmasser, men det er generelt vist til at det ved fare for forurensning skal gjøres en risikovurdering i tilknytning til aktuell arealbruk.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at det ligger innenfor tollregionenes myndighetsområde å avgjøre om noe kan anses som ikke-forurensede masser, og hva som kan regnes som rimelig mengde i forhold til tildekking. Ved tvil om type eller mengde tildekkingsmasse kan tollregionene kontakte fylkesmennene og be om uttalelse.

I intervju med tollregionen som stod for ca. 30 % av kontrollene med etterberegning, ble det opplyst at fylkesmennenes miljøvernavdelinger ofte uttrykte usikkerhet i forhold til å vurdere hva som egner seg som dekkmasse, og hvor stor mengde dekkmasse som vil være i tråd med retningslinjene. Denne tollregionen må forholde seg til flere fylkesmenn, og uenigheten mellom fylkesmennene i faglige vurderinger er en utfordring for tollregionen.

Avgiftskriterier, uorganisk ensartet masse lagret særskilt⁵¹

Uorganisk materiale som legges på en særskilt opplagsplass, omfattes ikke av avgiftsplikten, fordi det ikke slipper ut CO₂ eller metangass, eller forurenser via avrenning fra deponiet. Eksempler på uorganisk materiale som er fritatt for avgift er aske, asbest, betong, slagg, sement, jernskrap osv.

Saksgjennomgangen viste at det i 30 % av kontrollene ble vurdert om avfall var uorganisk, og om det var lagret på særskilt opplagsplass. I de fleste kontrollene viste det seg at deponiene hadde deklarerert avgift på uorganiske masser som var lagret særskilt. Avgift ble derfor refundert.

Tidligere var regelverket utformet slik at det kunne forstås som at hver enkelt type uorganisk materiale måtte være lagret separat for å være fritatt for avgift. Dette resulterte i forskjellig praksis i tollregionene. Når ensartet uorganisk materiale av ulike typer ble lagret sammen, men adskilt fra det øvrige deponerte avfallet, ble det vurdert henholdsvis som avgiftsfritt og avgiftspliktig i ulike regioner. Toll- og avgiftsdirektoratet har senere presisert i avgiftsrunskrivet at ensartet uorganisk materiale kan deponeres sammen uten at det medfører avgiftsplikt.

Forbrenningsanlegg

Ved forbrenning av avfall skal avgiftsberegningen baseres på måling av utslipp. Utslippmålingene skal gjøres av akkrediterte firmaer, og en akkrediteringsordning er under utarbeidelse. I intervju med en tollregion ble det opplyst at det ikke er mulig å etterprøve måleresultatene.

Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet skal den som foretar de manuelle målingene, om mulig være akkreditert, jf. særavgiftsforskriften § 3-13-9. Toll- og avgiftsetaten skal varsles minst fem virkedager før gjennomføringen av målingene. Kalibrering av utstyr, prøvetaking og analyse skal utføres etter norsk eller, dersom norsk standard ikke finnes, internasjonal standard. Direktoratet så det ikke som sannsynlig at de firmaene som foretar målingene, produserer feil tall. Det ville dessuten være for kostbart om toll- og avgiftsetaten selv skulle investere i nødvendig måleutstyr for å kontrollere riktigheten av de akkrediterte firmaenes tall. I tillegg ville det være vanskelig å vite om toll- og avgiftsetatens

50) Forskrift om særavgifter 11. desember 2001 § 3-13-1, 2. ledd.

51) «Lagret særskilt» innebærer at avfallet må være lagret fysisk adskilt fra det øvrige deponerte avfallet.

Tabell 7 Antall opprinnelige fastsettelse, antall omberegninger, prosentandel omberegninger av opprinnelige antall fastsettelse i AFS, og omberegnete beløp på avgift på sluttbehandling av avfall per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Antall opprinnelige fastsettelse i AFS	1199	1724	2264	2637	2686	1064	11 574
Antall omberegninger i AFS	103	14	57	499	60	60	793
Prosentandel omberegninger av opprinnelige fastsettelse	8,6 %	0,8 %	2,5 %	18,9 %	2,2 %	5,6 %	6,9 %
Omberegnet beløp i mill. kroner (reduisert statlig inntekt)	-18,0	-3,3	-27,0	-207,2	-9,1	-4,2	-268,8

målinger i så fall var representative, idet blant annet avfallsets sammensetning varierer.

Omberegninger

I intervjuer med to av tollregionene ble det oppgitt forskjellig praksis i forhold til refusjonssøknader når avfall blir tatt ut fra deponier. Én tollregion krever dokumentasjon på at avfallet som tas ut er tidligere avgiftsbelagt. En annen tollregion krever ikke slik dokumentasjon. Ifølge tollregionen er det dermed risiko for at det blir refundert mer avgift enn det som tidligere er blitt betalt.

Tabell 7 viser antall opprinnelige fastsettelse, antall og andel omberegninger og omberegnete beløp per tollregion og totalt i perioden 2000–2004. I perioden ble det totalt gjennomført 793 omberegninger av avfallsavgiften. Dette utgjorde 6,9 % av totalt antall opprinnelige fastsettelse. Det framgår av tabellen at det er relativt store forskjeller mellom tollregionene når det gjelder antall og andel omberegninger og omberegnete beløp. Størst antall og andel omberegninger hadde Tollregion D med 499 og 18,9 %, mens Tollregion B hadde lavest antall og andel med 14 og 0,8 %. Omberegningene har til sammen redusert fastsettelsen av avgift på sluttbehandling av avfall med vel 268 mill. kroner.

Årsaker til omberegninger

Feilregistrering

Saksgjennomgangen viste at ca. 40 % av omberegningene skyldtes at deklarerert mengde eller avgiftssats var feil angitt ved den opprinnelige fastsettelsen. Dette ble avdekket av deponiene blant annet ved differanser mellom regnskap og deklarasjoner.

Avgiftskriterier, dobbel bunn- og sidetetting

Deponier som har dobbel bunn- og sidetetting, eller som etter en risikovurdering har fått lempet på disse kravene fra fylkesmannens miljøvern-avdeling, kan få redusert avgiftssats. Refusjonssøknader etter at fylkemannen har endret deponier fra høy til lav sats, utgjør 15 % av omberegningene.

4.1.3 Drikkevareavgifter

Drikkevareavgiftene er produktavgifter på alkoholholdige og alkoholfrie drikkevarer. I den siste gruppen gjøres unntak for blant annet melk og juiceprodukter. Fritaket avgrenses av forskrift for vegetabiliske konserver.⁵² I tillegg vil miljøavgift og grunnavgift på drikkevareemballasjer bli behandlet, fordi disse er lagt på de samme produktene og etter de samme retningslinjene. Drikkevarer som er fritatt fra produktavgiften (melk, juice o.l.) er også fritatt fra miljøavgiften. I forhold til saksgjennomgangen vil disse avgiftene i stor grad opptre i de samme etter- og omberegningene.

Tabell 8 viser at det i perioden 2000–2004 totalt ble fastsatt avgifter på drikkevarer med om lag 50,3 mrd. kroner. Litt over 80 % av dette beløpet ble fastsatt i én tollregion. Det var totalt 188 virksomheter som hadde innberettet avgift på drikkevarer i AFS.

Etterberegninger

Tabell 9 viser i hvilken grad de opprinnelige fastsettelsene er blitt endret etter gjennomførte etterkontroller av avgiftspliktige virksomheter og privatpersoner. Det framgår av tabellen at den totale andelen virksomheter som ble kontrollert i perioden, var 48,9 % av dem som hadde deklarerert i AFS. Gjennom disse kontrollene ble den opprinnelige fastsettelsen av avgift på drikkevarer etterberegnet med om lag 63 mill. kroner. Dette utgjør ca. 0,1 % av totalt fastsatt avgift i perioden 2000–2004. Disse kontrollene hadde en treffprosent på 43,8 %.

I tillegg er det i perioden gjennomført 18 kontroller av virksomheter og privatpersoner som ikke var registrert. Den totale treffprosenten for disse kontrollene var 94,4 %.

52) Landbruksdepartementets forskrift av 10. desember 1971 nr. 1 for vegetabiliske konserver.

Tabell 8 Fastsatt avgift på drikkevarer og antall virksomheter som har innberettet denne avgiften i AFS per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Fastsatt avgift i mill. kroner	40 331	105	2308	6295	230	1046	50 315
Antall innberettet i AFS	96	9	27	35	16	5	188

Tabell 9 Prosentandel kontrollerte virksomheter registrert i AFS og prosentandel treff ved kontrollene per tollregion og totalt i perioden 2000–2004. Etterberegnet avgift på drikkevarer ved virksomhetskontroller

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Andel kontrollert virk. registrert i AFS	60,4 %	33,3 %	33,0 %	40,0 %	31,3 %	60,0 %	48,9 %
Andel treff i kontroller av virk. reg. i AFS	29,7 %	75,0 %	60 %	66,7 %	60,0 %	75,0 %	43,8 %
Etterberegnet beløp i mill. kroner ⁵³	41,6	4,3	2,8	3,5	3,8	7,3	63,3

Årsaker til etterberegninger

Feilregistrering

Avgift på drikkevarer med emballasje forfaller ved uttak fra godkjente lokaler for registrerte avgiftspliktige. For uregistrerte virksomheter oppstår avgiftsplikten ved innførselen⁵⁴. Registrerte og regnskapspliktige virksomheter skal innrette regnskapet slik at omfanget av særavgiftspliktige varer lett kan kontrolleres og påvises, og de skal avstemme de tall som framgår av avgiftsoppgaven mot lagerregnskapet hver avgiftstermin.

Gjennomgangen av kontrollsakene viste at det i ca. 80 % av sakene ble avdekket feil i deklarerert kvantum, eller at det ble deklarerert for sent.

Hovedårsaken til etterberegningene var differanser mellom avgiftsoppgavene og de avgiftspliktiges regnskap eller lagerbeholdning. Saksgjennomgangen viste også at deklarerer i en del saker helt eller delvis var utelatt på grunn av feiltariffering. Når produkter blir plassert under feil varenummer i tolltariffen, vil dette kunne påvirke vurderingen av særavgiftsplikt.

Avgiftskriterier

Kriterier for avgiftsplikt og avgrensning av avgiftsplikt er tema i ca. 20 % av de gjennomgåtte kontrollene. Det er grensene for hva som faller innenfor avgiftsfrie grupper, som saft eller juice, og hva som faller utenfor, som oftest blir prøvet i disse kontrollene. Kriterier som vurderes, er blant annet om fruktinnholdet er over gitte minimumsverdier, og om konsentrasjonen av ingredienser er i henhold til forskrift for fruktjuice

ce og liknende produkter.⁵⁵ I dokumentasjonen fra en kontroll kom det fram at tolllaboratoriet og Statens næringsmiddeltilsyn hadde kommet til forskjellige konklusjoner når det gjelder hvilke produkter som skal falle inn under begrepet saft. Dokumentasjonen fra en annen kontroll viste at tollregionen ikke var kjent med retningslinjer som skulle legges til grunn ved vurdering av avgiftsplikt. Retningslinjene for avgiftsplikt var angitt i et brev fra Finansdepartementet til Toll- og avgiftsdirektoratet om essenser og utblandingsvarer. Tollregionen var ikke kjent med brevet før vareeier gjorde oppmerksom på det. Brevet fikk avgjørende betydning for vurderingen av avgiftsplikt.



Foto: Bård Løken/NN/Samfoto

53) Etterberegnet beløp for Tvinndeklaranter, uregistrerte virksomheter og privatpersoner er inkludert.

54) Forskrift av 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 2-1 «Når avgiftsplikten oppstår».

55) Landbruksdepartementets forskrift 2. september 2003 nr. 1116 om fruktjuice og liknende produkter.

Tabell 10 Antall opprinnelige fastsettelse, antall omberegninger, prosentandel omberegninger av opprinnelige antall fastsettelse i AFS, og omberegnete beløp på drikkevareavgiftene per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Antall opprinnelige fastsettelse i AFS	65 334	737	6960	24 229	2059	3343	102 662
Antall omberegninger i AFS	1182	17	30	415	18	55	1717
Prosentandel omberegninger av opprinnelige fastsettelse	1,8 %	2,3 %	0,4 %	1,7 %	0,9 %	1,6 %	1,7 %
Omberegnet i mill. kroner (reduisert statlig inntekt)	-515,3	-0,1	-21,4	-4725,8	-1,7	-24,1	-5288,4

I de gjennomgåtte kontrollsakene ble det også behandlet spørsmål blant annet om hva som ligger i begrepene drikke eller drikkeferdig produkt, juice eller squash, og hva som skal til for at emballasjen inngår i retursystem. Inngår emballasjen i et retursystem,⁵⁶ kan satsen for miljøavgift reduseres ut ifra en returprosent/returandel fastsatt av Statens forurensningstilsyn (SFT).

I intervjuer med to tollregioner som til sammen står for nærmere 80 % av kontrollene, ble det opplyst at avgiftskriteriene for drikkevareavgiftene krever mye skjønn og oppfattes som vanskelige å praktisere. Representanter for tollregionene mente at spesielt for drikkevareavgiftene vil lik praktisering av avgiftskriteriene forutsette veiledning og informasjon fra Toll- og avgiftsdirektoratet. Det ble også etterlyst tilgang til tidligere avgjørelser av avgiftstekniske spørsmål i en søkbar informasjonsbase. Definisjoner i forskrifter på næringsmiddelområdet påvirker hvordan avgiftsvedtakene skal forvaltes. Kriteriene for avgiftsfritak for blant annet juice, nektar og blandingsjuice er utformet slik at tollregionene må få analysert ingrediensene i produktene før det kan slås fast om de er avgiftspliktige. I en tollregion ble det opplyst at det var gitt ulike svar på likelydende søknader om klassifisering av drikkevarer.⁵⁷ Dette påvirket vurderingen av avgiftsplikt. For eksempel var samme produkt blitt definert både som en smakstilsetning (avgiftsfritt) og som utblandingsvare (avgiftspliktig). Om produktet er avgiftspliktig eller ikke, vil ifølge intervjuet også kunne avhenge av hvordan produktet markedsføres. En tollregion har for enkelte produkter erfart at verken tolllaboratoriet eller Statens landbruksforvaltning hadde måleinstrumenter som kunne fastslå om et produkt var avgiftspliktig eller ikke.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at fritaksbestemmelsene er avgrenset etter bestemmelsene i

56) For eksempel Norsk Returkartong, Norsk Glassgjenvinning og Norsk Resirk.

57) Tollregionen hadde nærmere 70 % av virksomhetskontrollene med etterberegninger.

vegetabilieforskriften, jf. særavgiftsforskriften § 3-4-1, 3. ledd, og at tollregionene derfor er bundet av de krav til innhold av råsaft, sukker osv. som er i vegetabilieforskriften. Direktoratet ga uttrykk for at det ikke ville være hensiktsmessig om toll- og avgiftsetaten etablerte egne definisjoner for de forskjellige drikkevaretypene når forholdet er detaljregulert i Landbruks- og matdepartementets regelverk.

Omberegninger

Tabell 10 viser antall opprinnelige fastsettelse, antall og andel omberegninger og omberegnete beløp per tollregion og totalt i perioden 2000–2004. I perioden ble det totalt gjennomført 1717 omberegninger av avgift på drikkevarer. Dette utgjorde 1,7 % av totalt antall opprinnelige fastsettelse. De fleste omberegningene på drikkevareavgiften ble gjennomført i tollregionene A og D, med henholdsvis 1182 og 415 omberegninger. For disse to regionene utgjorde omberegningene henholdsvis 1,8 % og 1,7 % av antall opprinnelige fastsettelse. Tollregion C hadde den laveste andelen omberegninger i perioden med 0,4 %. Omberegningene har til sammen redusert den opprinnelige fastsettelsen av drikkevareavgiftene med nesten 5,3 mrd. kroner.

Årsaker til omberegninger

Feilrapportering

Ca. 50 % av omberegningene er begrunnet i feilrapportering fra de avgiftspliktige eller speditører på vegne av de avgiftspliktige. Hovedårsaken var at det var deklart avgift for tidlig, eller før det var endelig fastlagt om varene var særavgiftspliktige. Det var blant annet deklart avgift på varer selv om de ble lagt på lagre godkjent for utsatt betaling,⁵⁸ eller varene ble eksportert og dermed avgiftsfrie. Feilføring av avgiftsgruppe, bruk av feil avgiftssats og regnefeil var andre større grupper innen feilrapportering hvor omberegninger var foretatt.

58) Lagerlokaler som er godkjent for utsatt betaling av særavgift. Særavgiften skal da betales først ved uttak fra dette lageret. Kalles også UTB-lagre

Tabell 11 Fastsatt avgift på sjokolade- og sukkervarer og antall virksomheter som har innberettet denne avgiften i AFS per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Fastsatt avgift i mill. kroner	2319	865	151	63	998	1	4397
Antall innberettet i AFS	38	24	34	11	1	1	109

Tabell 12 Prosentandel kontrollerte virksomheter registrert i AFS og prosentandel treff ved kontrollene per tollregion og totalt i perioden 2000–2004, og etterberegnet avgift på sjokolade- og sukkervarer ved virksomhetskontroller

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Andel kontrollert virk. registrert i AFS	52,6 %	33,3 %	35,3 %	45,5 %	100,0 %	0,0 %	42,2 %
Andel treff i kontroller av virk. reg. i AFS	19,4 %	87,5 %	33,3 %	80,0 %	0,0 %	-	36,8 %
Etterberegnet beløp i mill. kroner ⁵⁹	5,6	0,8	1,6	0,2	-	0	8,2

Diverse

I ca. 24 % av de gjennomgåtte omberegningssakene var det ikke mulig å identifisere årsaken til at det ble nødvendig å korrigere den opprinnelige fastsettelsen.

4.1.4 Avgift på sjokolade- og sukkervarer

Det skal betales særavgift på sjokolade- og sukkervarer. Det skal også betales avgift av slike varer uten tilsetning av sukker eller søtningsmidler.⁶⁰ Departementet har gitt forskrifter om hva som skal anses som avgiftspliktige sjokolade- og sukkervarer og avgiftens saklige virkeområde avgrenses her ved bruk av varenumre i tolltariffen. For eksempel er søte kjeks avgiftspliktige hvis de er helt overtrukket med sjokolade, kakao- eller sukkermasse. Søte kjeks er også avgiftspliktige hvis de er delvis overtrukket og/eller har et mellomlag med sjokolade, kakao- eller sukkermasse, og massen utgjør mer enn 50 % av kjeksens samlede vekt. Særavgift på sjokolade- og sukkervarer avgiftslegges med en avgift per kilo av varens avgiftspliktige vekt. Avgiften omfatter både innenlandsk produksjon og import.⁶¹

Tabell 11 viser at totalt antall virksomheter som har innberettet avgift på sjokolade- og sukkervarer i AFS var 109. I perioden 2000–2004 ble det fastsatt avgift på sjokolade- og sukkervarer med 4397 mill. kroner. Litt over halvparten av dette beløpet ble fastsatt i én tollregion.

Etterberegninger

Tabell 12 viser i hvilken grad de opprinnelige fastsettelsene er blitt endret etter gjennomførte etterkontroller av avgiftspliktige virksomheter og

privatpersoner. Det framgår av tabellen at den totale andelen virksomheter som ble kontrollert i perioden, var 42,2 % av dem som hadde deklarerert i AFS. Disse kontrollene hadde en prosentandel treff på 36,8 %. Gjennom disse kontrollene ble den opprinnelige fastsettelsen av avgift på sjokolade- og sukkervarer etterberegnet med ca. 8,2 mill. kroner. Dette utgjør 0,2 % av totalt fastsatt avgift i perioden 2000–2004.

I tillegg til kontrollene av virksomheter som hadde innberettet i AFS, ble det gjennomført 16 kontroller av virksomheter som ikke var registrert i AFS. Treffprosenten for disse kontrollene var 93,8 %.

Årsaker til etterberegninger

Feilregistrering

Gjennomgangen av virksomhetskontroller viste at 72 % av etterberegningene var begrunnet i feilregistreringer. I de fleste av kontrollene ble det avdekket feil i deklarerert mengde eller vekt. Saksgjennomgangen viste også at det i flere kontroller ble avdekket at avgiftspliktige varer helt



Foto: Svein Grønvold/NN/Samfoto

59) Etterberegnet beløp for Tvinn-deklaranter og uregistrerte virksomheter er inkludert.

60) Vedtak om avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. § 1.

61) St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- avgifts- og tollvedtak.

Tabell 13 Antall opprinnelige fastsettelse, antall omberegninger, prosentandel omberegninger av opprinnelige antall fastsettelse i AFS, og omberegnete beløp på sjokolade- og sukkervareavgiften per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Antall opprinnelige fastsettelse i AFS	2768	1750	1016	242	363	42	6181
Antall omberegninger i AFS	44	5	11	6	16	0	82
Prosentandel omberegninger av opprinnelige fastsettelse	1,6 %	0,3 %	1,1 %	2,5 %	4,4 %	0,0 %	1,3 %
Omberegnet beløp i mill. kroner (reduisert statlig inntekt)	-28,0	-0,9	-0,3	-0,1	-34,3	-	-63,6

eller delvis var utelatt fra deklarasjoner, og at det var differanser mellom uttakene av avgiftspliktige varer ifølge avgiftsdeklarasjonene og korresponderende tall i regnskapene. I enkelte av kontrollene ble det funnet produkter som ikke var korrekt klassifisert i forhold til tolltariffen. Dette resulterte blant annet i at det var deklart avgift på avgiftsfrie produkter.

Avgiftskriteriene

Kriteriene for avgiftsplikt har vært gjenstand for revurderinger i ca. 15 % av de gjennomgåtte virksomhetskontrollene. Vurderingene har vært i forhold til fritak for avgift på varer som skal brukes som råstoff,⁶² og avgrensningen av avgiftsplikten ved hjelp av varenumre i tolltariffen.⁶³

Saksgjennomgangen viste at det i forhold til begrepet «råstoff» har vært uenighet om forståelsen i forhold til for eksempel kakepynt. Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratets kommentarer i avgiftsrunskrivene er forutsetningen for avgiftsfritak for «råstoff» at råstoffet helt har endret karakter i det ferdige produktet. Dette ble også resultatet i de gjennomgåtte kontrollsakene.

I intervju med en tollregion ble det opplyst at avgiftskriteriene på sjokolade- og sukkervareavgiften ikke er vanskelige, men at det er uheldig med en ikke-uttømmende beskrivelse av de produktene som faller inn under de varenumrene i tolltariffen som utløser avgiftsplikt. Når sukker-godter først blir avgiftspliktige når de utformes

I dokumentasjonen som fulgte virksomhetskontrollene blir "råstoff" vurdert i forhold til kakepynt. Det ble fra vareiere hevdet at fritaket for "råstoff" også måtte gjelde kakepynt. Det henvises til at "råstoff" må ses i forhold til det ferdige produktet. Alle ingredienser som inngår vil etter en naturlig språkforståelse være råstoff. Selv krem eller strøssel som has på kakene etter steking må anses som råstoff, selv om de ikke endrer karakter.

62) Vedtak om avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. § 2 e, forskrift av 11. desember 2001 om særavgifter, § 3-17-3.

63) Forskrift av 11. desember 2001 om særavgifter § 3-17-1.

som plater, stenger og liknende, gjør dette kontroll av for eksempel krokan vanskelig. Det ble ikke etterlyst mer presise krav til ingredienser.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at de vurderer klassifiseringen av avgiftspliktige/avgiftsfrie varer etter tolltariffen som en hensiktsmessig avgrensningssmåte. Dette både med tanke på at tolltariffen benyttes for klassifisering av varer i forhold til toll, og fordi egne definisjoner i særavgiftslovgivningen ville føre til avvikende regelverk, noe som anses som uheldig. Direktoratet opplyste at det alltid vil kunne oppstå nye avgrensingsproblemer etter hvert som nye varetyper dukker opp på markedet. Det er blant annet erfart at produsentene forandrer på oppskrifter, framstillingsmetoder osv. i håp om å unngå avgift på produktene. Ifølge direktoratet må det derfor vurderes konkret i det enkelte tilfelle om varen omfattes av avgiftsplikten. Regelverket kan ikke utformes slik at alle tenkelige varetyper nevnes.

Omberegninger

Tabell 13 viser antall opprinnelige fastsettelse, antall og andel omberegninger og omberegnete beløp per tollregion og totalt i perioden 2000–2004. I perioden ble det totalt gjennomført 82 omberegninger av avgift på sjokolade- og sukkervarer. Dette utgjorde 1,3 % av totalt antall opprinnelige fastsettelse. Tollregion E hadde med 4,4 % den største andelen omberegninger av opprinnelige antall fastsettelse. Omberegningene har til sammen redusert fastsettelsen av avgift på sjokolade- og sukkervarer med ca. 64 mill. kroner.

Årsaker til omberegninger

Feilregistrering

Saksgjennomgangen viste at ca. 70 % av omberegningene var begrunnet i feil opplysninger på avgiftsdeklarasjonene. De fleste av disse gjaldt deklarasjoner der den avgiftspliktige hadde deklart avgift på avgiftsfrie produkter. Et stort antall feildeklarasjoner hadde blitt gjort av spediterer. Det er også tilfeller der plikten til å svare

Tabell 14 Fastsatt autodieselavgift og antall virksomheter og privatpersoner som har innberettet denne avgiften i AFS per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Fastsatt avgift i mill. kroner	10 940	4	4	10 864	6	2	21 820
Antall innberettet i AFS	30	2	7	9	7	-	55

Tabell 15 Prosentandel kontrollerte virksomheter registrert i AFS og prosentandel treff ved kontrollene per tollregion og totalt i perioden 2000–2004, og etterberegnet autodieselavgift ved virksomhetskontroller

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Andel kontrollert virk. registrert i AFS	16,7 %	0,0 %	14,3 %	55,6 %	0,0 %	-	20,0 %
Andel treff i kontroller av virk. reg. i AFS	50,0 %	-	0,0 %	30,4 %	-	-	34,4 %
Etterberegnet beløp i mill. kroner ⁶⁴	24,3	2,7	1,7	49,1	3,1	0,3	81,2

sjokolade- og sukkervareavgift har ligget på enkelte varenumre hos speditorer og vareiere uten at disse varenumrene var blant de avgiftspliktige ifølge forskriften som utfyller avgiftsvedtaket. I de resterende omberegningene var det i de fleste tilfellene angitt feil vekt eller sats.

4.1.5 Avgift på mineralolje til framdrift av motorvogn

Det skal betales avgift på mineralolje til framdrift av motorvogn. Som mineralolje anses parafin, fyringsparafin, gassolje, diesololje og fyringsolje. Med mineralolje til framdrift av motorvogn menes all mineralolje som ikke er merket på det tidspunkt avgiftsplikten oppstår.⁶⁵

For å skille olje til framdrift av motorvogn fra annen mineralolje, er oljeselskapene pålagt å fargemerke den oljen som ikke er til framdrift av motorvogn. For merket olje skal det ikke betales autodieselavgift. Merket olje skal ikke brukes til framdrift av vanlige motorvogner, men til blant annet traktorer, gravemaskiner, andre motorredskaper, fyring, båttrafikk og industriproduksjon.

Tabell 14 viser at totalt antall virksomheter som har innberettet autodieselavgift i AFS var 55. I perioden 2000–2004 ble det fastsatt avgift på autodiesel med om lag 21,8 mrd. kroner. Det meste av avgiften ble fastsatt i tollregionene A og D med en andel på henholdsvis 50,1 % og 49,8 %.

Etterberegninger

Tabell 15 viser i hvilken grad de opprinnelige fastsettelsene er blitt endret etter gjennomførte etterkontroller av avgiftspliktige virksomheter og privatpersoner. Det framgår at den totale andelen virksomheter som ble kontrollert i perioden var 20,0 % av virksomhetene som hadde deklart i

AFS. For tollregionene A og D var kontrolldekningen på henholdsvis 16,7 % og 55,6 %, med treffprosentene 50 % og 30,4 %. Gjennom disse kontrollene ble den opprinnelige fastsettelsen etterberegnet med ca. 81 mill. kroner. Dette utgjør 0,4 % av totalt fastsatt autodieselavgift i perioden 2000–2004.

I tillegg ble det i samme periode gjennomført 118 kontroller av virksomheter og privatpersoner som ikke var registrert. Dette gjaldt i stor grad



Foto: Thorfinn Bekkelund/Samfoto

64) Etterberegnet beløp for Tvinndeklarantene og uregistrerte virksomheter er inkludert.

65) Jf. særavgiftsforskriften § 3-11-1.

Tabell 16 Antall opprinnelige fastsettelse, antall omberegninger, prosentandel omberegninger av opprinnelige antall fastsettelser i AFS, og omberegnete beløp på autodieselavgiften per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Antall opprinnelige fastsettelser i AFS	901	571	770	666	650	108	3666
Antall omberegninger i AFS	30	21	17	93	39	10	210
Prosentandel omberegninger av opprinnelige fastsettelser	3,3 %	3,7	2,2 %	14,0 %	6,0 %	9,3 %	5,7 %
Omberegnet beløp i mill. kroner (reduisert statlig inntekt)	-1075,1	-0,2	-16,5	-6970,7	-1,0	-0,6	-8064,1

kontroller rettet mot bruk av ikke-avgiftsbelagt, merket autodiesel på motorvogner. Det var tollregion E som hadde gjennomført flest kontroller med 45, mens tollregion B hadde færrest kontroller i samme periode, med 4. Den totale treffprosenten for kontrollene var 94,9 %.

Årsaker til etterberegninger

Bruk av farget diesel til framdrift av motorvogn
Virksomhetskontrollene av autodieselavgiften er i stor grad rettet mot urettmessig bruk av merket autodiesel på motorvogner. Dette fordi det er mye å spare på bruk av denne type diesel. I alt gjaldt dette i underkant av 80 % av de gjennomgatte kontrollene.

Kriterier for bruk av avgiftsfri blank parafin

Av de gjennomgatte kontrollene var det 12 % som omhandlet salg av avgiftsfri, umerket parafin i strid med regelverket. Fordi vekebrennere i boliger fikk problemer med merket olje, ble det åpnet for bruk av avgiftsfri, umerket parafin til slike brennere.⁶⁶ Salg kunne bare finne sted til brennere som skulle benyttes til boligoppvarming. Rundskriv fra Toll- og avgiftsdirektoratet av 14. juni 1994 gir vilkår for å selge avgiftsfri umerket parafin. Dokumentasjonen av enkelte kontroller viser ulike oppfatninger mellom toll- og avgiftsetaten og avgiftspliktige. Uenigheten dreiet seg om det var en forutsetning for avgiftsplikt at parafinen faktisk var brukt til framdrift av motorvogn. Den umerkede parafinen var i disse sakene brukt til oppvarming av andre bygninger enn boliger. Dispensasjonen fra merkekravet opphørte 20. februar 2000.

Standardliter og volumliter

En risikofaktor ved beregningen av autodieselavgift er at oljeselskapene kjøper inn varer i standardliter fordi det begrepet er mer presist, mens avgiften skal baseres på volumliter, som i større grad varierer avhengig av temperaturendringer osv. Det må da foretas en omregning

med en gjennomsnittlig faktor basert på skjønn. Denne omregningen kan det være vanskelig å fastsette presist. I intervju med en tollregion ble det gitt uttrykk for at det er ønskelig med en avgiftsfastsettelse basert på standardliter, det vil si basert på en vektenhet. Ett oljeselskap hadde påpekt overfor tollregionen at staten taper betydelig proveny på det nåværende systemet.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at ved levering av olje benytter mange av oljeselskapene standardliter som grunnlag for fakturering, men at det ikke er aktuelt å pålegge alle leverandører av olje å anskaffe utstyr for temperering av oljeprodukter for å komme fram til standardliter, da dette anses å være for tyngende. Ifølge direktoratet er det ved avgiftsberegningen tatt høyde for at varmere olje får forholdsmessig høyere avgift per kilogram enn kaldere olje. Det er ikke foretatt beregninger med hensyn til hvordan dette påvirker provenyet.

Omberegninger

Tabell 16 viser antall opprinnelige fastsettelser, antall og andel omberegninger og omberegnete beløp per tollregion og totalt i perioden 2000–2004. I perioden ble det totalt gjennomført 210 omberegninger av autodieselavgiften. Dette utgjorde 5,7 % av totalt antall opprinnelige fastsettelser. Tollregion D hadde høyest antall omberegninger med 93, og en andel på 14,0 % av antall opprinnelige fastsettelser. Omberegningene har til sammen redusert den opprinnelige fastsettelsen på autodieselavgiften med vel 8 mrd. kroner.

Årsaker til omberegninger

Søknad og refusjon/fritak av avgift

De fleste omberegningssakene som ble gjennomgått, hadde bakgrunn i søknader fra de avgiftspliktige. Dette gjaldt både søknader om refusjon og søknader om avgiftsfritak. Refusjonssøknadene er i enkelte tilfeller store i beløp uten at det går klart fram hva som var bakgrunnen for at den opprinnelige deklarasjonen ble endret.

66) Brev fra Finansdepartementet 9. juni 1994 etter avgiftsvedtakets § 2 a «Fritak for autodieselavgift for umerket parafin til boligoppvarming» og Rundskriv TAD 14. juni 1994.

Tabell 17 Fastsatt båtmotoravgift og antall virksomheter som har innberettet i AFS per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Fastsatt avgift i mill. kroner	460,1	26,9	133,0	77,5	14,9	0	712,4
Antall innberettet i AFS	36	14	62	51	82	13	258

Tabell 18 Prosentandel kontrollerte virksomheter registrert i AFS og prosentandel treff ved kontrollene per tollregion og totalt i perioden 2000–2004 og etterberegnet båtmotoravgift ved virksomhetskontroller.

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Andel kontrollert virk. registrert i AFS	38,9 %	14,3 %	37,1 %	2,0 %	8,5 %	7,7 %	18,6 %
Andel treff i kontroller av virk. reg. i AFS	5,9 %	0,0 %	35,7 %	100,0 %	42,9 %	0 %	28,6 %
Etterberegnet beløp i mill. kroner ⁶⁷	1,8	0	2,3	1,3	2,3	0,2	7,9

4.1.6 Avgift på båtmotorer

Det skal betales avgift på båtmotorer med minst 9 hk. Avgiftsplikten omfatter også industrimotorer og andre motorer når disse markedsføres som egnet til marinisering.⁶⁸ Det framgår av de årlige avgiftsvedtakene hvilke fritaks-, refusjons- og tilskuddsordninger som gjelder for båtmotorer. For eksempel er båtmotorer som leveres til bruk i fartøy som skal registreres i skips- eller fiskebåtregisteret fritatt for avgift. Fritaket gjelder ikke fritidsbåter selv om de blir registrert. Båtmotoravgiften forfaller ved uttak fra lager.⁶⁹ Båtmotorforhandlere, tilvirkere og importører får avgiften refundert ved eksport av båtmotorer.

Det framgår av tabell 17 at totalt antall virksomheter som har innberettet båtmotoravgift i AFS, var 258. Tabellen viser også at det totalt ble fastsatt båtmotoravgift for over 700 mill. kroner i perioden 2000–2004. Tollregion A har hatt de største inntektene på ca. 460 mill. kroner. Dette utgjør ca. 65 % av de totale inntektene fra båtmotoravgiften.

Etterberegninger

Tabell 18 viser i hvilken grad de opprinnelige fastsettelsene er blitt endret etter gjennomførte etterkontroller av avgiftspliktige virksomheter og privatpersoner. Det framgår også at andelen virksomheter som ble kontrollert i perioden totalt var 18,6 % av dem som hadde deklarerert i AFS. I de ulike tollregionene varierte andelen fra 2,0 % til 38,9 %. Kontrollene ga en treffprosent på totalt 28,6 % med en variasjon i andelen treff mellom tollregionene fra ingen treff til 100 % treff. Gjennom disse kontrollene av den opprinnelige fastsettelsen, økte den endelige fastsettelsen med

nærmere 8 mill. kroner. Dette utgjorde litt over 1 % av totalt fastsatt båtmotoravgift i perioden 2000–2004.

I tillegg var det gjennomført 90 kontroller av virksomheter og privatpersoner som ikke var registrert i AFS. Den totale treffprosenten for disse kontrollene var 91,1 %.

Årsaker til etterberegninger

Gjennomgangen av kontrollsakene viste at det i hovedsak var tre årsaker til at det ble etterberegnet båtmotoravgift. For det første gjaldt dette unndragelse av avgift i forbindelse med privat import av båtmotorer/båter fra utlandet. Andre gruppe gjaldt brudd på kravet om registrering i skips- eller fiskebåtregisteret. Tredje gruppe var ulike forhold knyttet til båtmotorimportør/båtprodusenter. Av totalt 114 gjennomgatte kontrollsaker var 14 saker påklaget videre til Toll- og avgiftsdirektoratet.

Unndragelse, manglende deklarerer

Båtmotoravgiften skal betales ved import eller ved innenlandsk tilvirkning av båtmotorer. Avgiftsplikten oppstår ved uttak fra virksomhetens godkjente lokaler, eller ved innførsel, når varene ikke legges inn på godkjent lokale. Når bilmotorer mariniseres, markedsføres for marinisering eller monteres i båt, skal det også deklarerer båtmotoravgift.

Saksgjennomgangen viser at rundt 50 % av de gjennomgatte kontrollene gjaldt manglende deklarerer av båtmotoravgift ved import av båtmotorer. I de fleste kontrollene ble det avdekket at båter ikke var blitt fortollet ved importen, eller fortollet uten båtmotor. Båtene som ble fortollet uten motor, ble sett i sammenheng med båtmotorer som ble importert for seg uten at avgifter ble deklarerert. En del av disse motorene ble importert som bilmotorer, industrimotorer eller andre die-

67) Etterberegnet beløp for Tvinn-deklarerer og uregistrerte virksomheter er inkludert

68) Ombygging til båtmotor.

69) Avgiftsplikten oppstår enten ved innførsel eller, dersom den avgiftspliktige har lager godkjent for utsatt betaling av særavgift, ved uttak fra lager.

selmotorer. I tre kontroller var mariniseringsutstyret demontert for å unngå båtmotoravgift.

I intervju opplyste én tollregion at det er uheldig at regelverket åpner for avgiftsfritak når bilmotorer mariniseres privat. Det er vanskelig i ettertid å få dokumentert hvem som har marinisert motoren som kontrolleres.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at vurderingen av hvorvidt en vare er avgiftspliktig, skal skje på innførselstidspunktet eller ved uttak fra den registrerte virksomhetens lager. En ikke-marinisert motor vil på begge disse tidspunktene være utenfor avgiftspliktens omfang. Dersom en privatperson velger å endre motoren etter dette tidspunktet, vil ikke avgiftsplikten kunne gjenopstå, forutsatt at mariniseringen gjøres til privat bruk. Ervervsmessig marinisering derimot anses som produksjon, jf. særavgiftsforskriften § 1-2, 2. ledd, og skal da registreres for båtmotoravgift, jf. særavgiftsforskriften § 5-1 bokstav a.

Toll- og avgiftsdirektoratet har forståelse for at privat marinisering kan reise vanskelige bevissspørsmål. Basert på tidspunktet for avgiftspliktens inntreden, er det imidlertid ikke hjemmel for å avgiftsbelegge privatmariniserte motorer. En endring på dette punktet ville innebære en grunnleggende endring i avgiftssystemet, noe som ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet ikke har vært ønskelig fra politisk side.



Foto: Espen Bratlie/Samfoto

Brudd på kriterier for avgiftsfritak

Avgiftsfritaket for båter i skips- eller fiskebåtregisteret gjennomføres ved at båtmotorer leveres avgiftsfritt mot en erklæring om at båtmotoren er til bruk i fartøy som er eller vil bli registrert i skips- eller fiskebåtregisteret. Båten må være registrert før kontrolltidspunktet. Etterberegningen blir stående selv om båten blir registrert i forbindelse med eller etter kontrollen. At båten er dokumentert brukt i næring, gir ikke avgiftsfritak, selv om slike båter kunne vært registrert i skipsregisteret i andre grupper enn som fritidsbåt.

Saksgjennomgangen viser ca. 25 % kontroller med etterberegninger på grunn av avgiftsfritaket for båtmotorer brukt i båter som er eller skal bli registrert i skipsregisteret. I de fleste kontrollene ble det avdekket at båtmotorer ble kjøpt avgiftsfritt, uten at båtene som de skulle brukes i, ble registrert i skipsregisteret. Kjøperne hadde underskrevet erklæringer, men unnlatt å registrere båten som forutsatt.

I seks kontroller manglet den formelle registreringen som gir grunnlag for avgiftsfrihet. Ifølge kontrollrapportene var det klart at båtene ville fått fritak om det formelle hadde vært i orden, siden det var dokumentert at båtene ikke var i bruk som fritidsbåter. I én kontroll ble det avdekket at båten var feilregistrert i skipsregisteret som fritidsbåt. Selv om båtneier kunne dokumentere bruk i næring, ble ikke dette lagt til grunn. I disse kontrollene ble det lagt avgjørende vekt på den formelle registreringen. I en klagesak ble det presisert av Toll- og avgiftsdirektoratet at avgiftsfritak ikke er relatert til faktisk bruk.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at fritaket i særavgiftsforskriften § 3-15-3 er ment å omfatte båter som ikke skal benyttes som fritidsbåt. Registrering i skipsregister og fiskefartøysregister skjer først når målebrev osv. for skipet er utferdiget. Det kan derfor gå lang tid fra innførsel av båtmotoren til registrering kan skje. Gjennomføringsbestemmelsen i § 3-15-3, 3 ledd første punktum er begrunnet i at verft osv. skal slippe å ha store summer utestående i avgifter som de uansett er berettiget til å få fritak fra i perioden fra innførsel til registrering. Dersom det skulle oppstå tvil om hvorvidt skipet ble registrert i etterkant av egenerklæringen, har tollregionene hjemmel til å kreve at den fritaksberettigede framlegger dokumentasjon for slik registrering, jf. særavgiftsforskriften § 2-8.

I en av de intervjuede tollregionene ble det hev-

Tabell 19 Antall opprinnelige fastsettelse, antall omberegninger, prosentandel omberegninger av opprinnelige antall fastsettelse i AFS og omberegnete beløp på båtmotoravgift per tollregion og totalt i perioden 2000–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Antall opprinnelige fastsettelse i AFS	8660	152	2636	1299	664	1	13 412
Antall omberegninger i AFS	120	0	7	10	11	0	148
Prosentandel omberegninger av opprinnelige fastsettelse	1,4 %	-	0,3 %	0,8 %	1,7 %	-	1,1 %
Omberegnet beløp i mill. kroner (reduisert statlig inntekt)	-5,5	-	-0,1	-0,4	-0,2	-	-6,2

det at regelverket burde vært utformet slik at det først blir gitt fritak når det kan dokumenteres at vilkåret om registrering i skipsregisteret er oppfylt. Én tollregion framholdt at det er mindre heldig at det åpnes for avgiftsfritak når fritidsbåter registreres som mindre arbeidsbåter i skipsregisteret. En løsning kunne vært å følge samme kriterier for avgiftsfritak som ved registrering i fiskebåtregisteret, der avgiftsfritak ikke omfatter båter med utenbordsmotorer og hekkaggregat. Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet er det utenfor etatens myndighetsområde å avgjøre hvilken kode en båt skal registreres med. Dersom tollregionen avdekker at en båt er registrert med feil kode, kan det sendes anmodning til det aktuelle registeret om at registreringen endres.

I intervju med en tollregion ble det opplyst at det er reelle forhold som skal legges til grunn når båter registrert i skipsregisteret som fritidsbåter (avgiftspliktig) kan dokumenteres brukt i næringsvirksomhet. I kontrollrapporter skriver imidlertid den samme tollregionen at det er den formelle registreringen som er avgjørende, og at fritak ikke er relatert til faktisk bruk. I dokumentasjonen som fulgte kontrollrapporten, ble det presisert at det skal være samsvar mellom brukserklæring, registrering og faktisk bruk. I saks gjennomgangen for øvrig ble formelle forhold som regel lagt til grunn, selv om det ble dokumentert at båtene ble brukt i næringsvirksomhet. Båtene var enten registrert som fritidsbåter, eller registrering var ikke gjort på kontrolltidspunktet.

Feilrapportering, importører og båtprodusenter
Om lag 10 % av de gjennomgåtte kontrollsakene gjaldt produsenter, importører og forhandlere av båtmotorer. De fleste etterberegningene er begrunnet i mangelfull internkontroll og svikt i rutiner hos vareeier, slik at enkelte båtmotorer ikke er blitt avgiftsberegnet eller beregnet for sent.

Omberegninger

Tabell 19 viser antall opprinnelige fastsettelse, antall og andel omberegninger og omberegnete

beløp per tollregion og totalt i perioden 2000–2004. I perioden ble det totalt gjennomført 148 omberegninger av båtmotoravgiften. Dette utgjorde ca. 1,1 % av totalt antall opprinnelige fastsettelse. Av tollregionene var det høyest antall omberegninger i tollregion A med 120. Dette utgjorde en andel på 1,4 % av opprinnelige fastsettelse. Tollregion C hadde tilsvarende 7 omberegninger og en andel på 0,3 % av opprinnelige fastsettelse. Omberegningene har til sammen redusert den opprinnelige fastsettelsen på båtmotoravgift med 6,2 mill. kroner.

Årsaker til omberegninger

Deklarasjon av avgiftsfritt salg

Over 50 % av de gjennomgåtte omberegningene vedrørende båtmotoravgiften var ikke begrunnet i feil i den opprinnelige fastsettelsen, men etterfølgende forhold har gjort omberegning nødvendig. Avgiftsplikten oppstår ved uttak fra godkjent lager. Den største gruppen omberegninger gjaldt båtmotorer som etter uttak fra lager ble eksportert. Båtmotorer som eksporteres, er fritatt for avgift.

Registrering/rapportering

En annen stor gruppe omberegninger var begrunnet i at vareeier hadde gjort feil ved utfylling av den første avgiftsoppgaven. Feilregistreringene fordelte seg jevnt mellom blant annet regnefeil, feil periodisering, uriktig angivelse av effekt, manglende fritakskode og systemfeil hos speditør.

4.1.7 Engangsavgift på motorvogner

Engangsavgiften på motorvogner skal betales ved førstegangs registrering i det sentrale motorvognregisteret (Autosys). I Autosys registreres opplysninger om kjøretøyets egenskaper og eierforhold, jf. data på vognkortet. Selve registreringen foretas på trafikkstasjonene, og dessuten av godkjente importører og bilforhandlere. Avgiftsberegningene foretas først når dataene er overført til toll- og avgiftsetatens system for avgiftsfastsettelse (AFS).



Foto: Robert Bråthen/Samfoto

Avgiften beregnes på grunnlag av de kjøretøy-tekniske data som framkommer ved typegodkjenningen eller enkeltgodkjenningen av motorvognen.⁷⁰ Beregningen av avgiften baseres på kjøretøyets egenvekt, slagvolum og motoreffekt. Engangsavgiften blir fastsatt i samarbeid mellom toll- og avgiftsetaten og trafikketaten. Toll- og avgiftsetaten har ansvaret for foreløpig fastsettelse, innkreving og innfordring av engangsavgiften. Trafikketaten har ansvaret for at det tekniske grunnlaget kjøretøyene blir registrert med, og avgiftsberegningene baseres på, blir riktig. Det er utarbeidet en felles rutinebeskrivelse i Helhetlige rutiner for engangsavgiften. Fastsettelsen av engangsavgift involverer Vegdirektoratets it-system Autosys⁷¹ og AFS.

Toll- og avgiftsdirektoratet og Vegdirektoratet har et kontinuerlig samarbeid der aktuelle problemstillinger blir tatt opp. Det avholdes faste samarbeidsmøter, og fagmøter ved behov. Toll- og avgiftsdirektoratet deltar også i utviklingen av nytt motorvognregister – Au2sys. I dette arbeidet er det blant annet fokusert på å eta-

70) Forskrift om engangsavgift på motorvogner 19. mars 2001 nr. 268 § 3-1, 1. ledd. Typegodkjenningsnummeret er basert på data fra bilprodusenten og gir informasjon om kjøretøyet, blant annet de tekniske verdiene. Ved en enkeltgodkjenning er de tekniske verdiene hentet fra en gjennomgang av det enkelte kjøretøy på trafikkstasjonen.

71) Ifølge St.prp. nr. 1 (2004-2005) for Samferdselsdepartementet skal nytt Autosys settes i drift rundt 2008. I kommentar til Riksrevisjonens Dokument nr. 1 (2005-2006) skriver Finansdepartementet at arbeidet med nytt Autosys følges nøye opp både gjennom kontakt med etaten og i dialog med Samferdselsdepartementet.

blere prosesser og systemstøtte for å sikre kvaliteten på alle data Vegdirektoratet er eier av.

For bilforhandlere er det etablert en ordning hvor disse kan registrere seg som avgiftspliktige hos toll- og avgiftsetaten, på samme måte som avgiftspliktige for de øvrige særavgiftene. Det er mulighet for elektronisk registrering over linje til trafikkstasjonene for denne gruppen avgiftspliktige. Registrerte avgiftspliktige registrerer motorvogner ved trafikkstasjonene uten at avgiften blir innbetalt på tidspunktet for registrering. Avgiften betales senere, basert på månedlige oppgaver fra tollregionene. Avgiftskravet vil være beregnet ut fra tekniske data motorvognen ble registrert med på trafikkstasjonen. Fire tollregioner påpekte i intervjuer at hvor riktig fastsettelsen av engangsavgift blir, er helt avhengig av at de avgiftspliktige både oppdager og melder fra om feil. Den eneste kontrollen som tollregionene gjennomfører, skjer i ettertid i forbindelse med en eventuell virksomhetskontroll.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste i denne forbindelse at kredittkundene i henhold til forskrift § 7-4 mottar avgiftsspesifikasjoner over de motorvognene som virksomheten har meldt til førstegangs registrering. Dersom spesifikasjonen avviker fra virksomhetens egen oversikt, skal det gis melding om dette til tollregionen.

Privatpersoner og forhandlere som ikke er registrerte avgiftspliktige, må legge fram de nødven-

Tabell 20 Fastsatt engangsavgift og antall virksomheter og privatpersoner som har innberettet i AFS per tollregion og totalt i perioden 2001–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Fastsatt avgift i mill. kroner	22 743	6866	12 994	9886	6784	1816	61 089
Antall innberettet i AFS	14 000	8535	15 162	12 800	10 240	2562	63 299

Tabell 21 Prosentandel kontrollerte virksomheter registrert i AFS og prosentandel treff i kontrollene per tollregion og totalt i perioden 2001–2004. Etterberegnet engangsavgift ved disse kontrollene

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Andel kontrollerte virk. registrert i AFS	1,1 %	0,7 %	1,6 %	1,0 %	0,6 %	1,2 %	1,1 %
Andel treff i kontroller av reg. virksomheter	37,0 %	29,0 %	30,3 %	39,8 %	24,6 %	56,7 %	34,2 %
Etterberegnet beløp i mill. kroner ⁷²	9,0	2,7	10,7	4,0	1,8	1,5	29,7

dige opplysningene om motorvognen og deres framtidige registreringsform for toll- og avgiftsetaten, som på bakgrunn av de framlagte opplysningene vil beregne avgiften. Avgiftsberegningen anses på dette tidspunktet som foreløpig.

Beregningen skjer under forutsetning av at de motorvogntekniske data som oppgis, er de samme som motorvognene vil bli registrert med i Autosys. Endelig fastsettelse av avgiften skjer etter at motorvognen er registrert ved trafikkstasjonen. Først på dette tidspunktet vil avgiftsgrunnlaget være fastslått og avgiften endelig fastsatt.

Tabell 20 viser at engangsavgiften på motorvogner i perioden 2001–2004 totalt genererte inntekter på vel 61 mrd. kroner. Tollregion A hadde den største andelen av disse avgiftsinntektene med 37,2 % mens tollregion F hadde den laveste andelen med 3,0 %. I den samme perioden var det 63 299 virksomheter og privatpersoner som hadde innberettet engangsavgift i AFS. Av tollregionene var det tollregion C, med 15 162 avgiftspliktige, som hadde flest avgiftspliktige innberettet i AFS.

Etterberegninger

Tabell 21 viser i hvilken grad de opprinnelige fastsettelsene er blitt endret ved etterkontroller av avgiftspliktige virksomheter og privatpersoner. Den totale andelen virksomheter som ble kontrollert i perioden, var ca. 1,1 % av dem som hadde deklart i AFS. Kontrolldekningen i de ulike tollregionene varierte fra 0,6 % til 1,6 %. For virksomheter som i samme periode hadde innberettet mer enn 1 mill. kroner i avgift, var kontrolldekningen ca. 24 %. Kontrollene av engangsavgiften ga en treffprosent på totalt 34,2 % med en variasjon mellom tollregionene fra 24,6 % til 56,7 %. Ved disse kontrollene økte

den endelige fastsettelsen av engangsavgiften med nærmere 30 mill. kroner. Dette utgjør ca. 0,05 % av totalt fastsatt engangsavgift i perioden 2001–2004.

I tillegg til kontrollene av virksomheter og privatpersoner som hadde innberettet i AFS, ble det i perioden gjennomført 180 kontroller av virksomheter og privatpersoner som ikke hadde innberettet i AFS. Prosentandelen treff for disse kontrollene var 75,6 %.

Årsaker til etterberegninger

Ulovlig bruk av utenlandsregistrert motorvogn
Bruk av utenlandsregistrert motorvogn i Norge er i utgangspunktet bare tillatt for personer med fast oppholdssted i et annet land.⁷³ Regelverket åpner for avgiftsfri innførsel og bruk også for personer med midlertidig opphold i Norge. Straks brukeren etablerer fast oppholdssted i Norge skal motorvognen framstilles for tollektspedisjon med blant annet beregning av engangsavgift.

Saksgjennomgangen viste at ulovlig bruk av utenlandsregistrert motorvogn utgjorde 33 % av kontrollene. I forbindelse med kontroller av utenlandsregistrerte motorvogner blir kriteriene for fast oppholdssted utenfor Norge hyppigst prøvet. Kriteriene krever vurdering av bilfører eller bileiers familiemessige, ervervmessige og personlige tilknytning utenfor Norge. Mange av kontrollene som avdekket ulovlig bruk av motorvogner på utenlandske skilter, var initiert av politiet.

Bruk i strid med vilkårene for registrering som drosje

Registrering av kjøretøy som drosje mer enn halverer engangsavgiften i forhold til personbiler.⁷⁴

72) Etterberegnet beløp for uregistrerte virksomheter og privatpersoner er inkludert.

73) Forskrift 20. juni 1991 nr. 381 om avgiftsfri innførsel og midlertidig bruk av utenlandsregistrert motorvogn i Norge § 2.

74) For budsjetterminen 2004.

Som dokumentasjon på at kjøretøyet skal brukes som drosje, skal originalt løyvedokument framvises. Det er bare anledning til å registrere én motorvogn per drosjeløyve. Blir bruken endret fra drosjekjøring til privatbil innen tre år fra registreringstidspunktet, skal tollregionen informeres. Det skal da beregnes et forholdmessig tillegg i engangsavgiften. Informasjon om dette er skrevet som en klausul i vognkortet. Det er fylkeskommunenes samferdselsetat som forvalter drosjeløyvene, og som skal sende melding fortløpende til regiontollstedet etter hvert som løyvene opphører.

Saksgjennomgangen viste at det i 17 % av kontrollene var brudd på vilkårene for å disponere kjøretøy registrert som drosje. I de fleste kontrollene var drosjeløyvet levert eller trukket tilbake, uten at tillegget i engangsavgiften var beregnet. Ved enkelte kontroller var bruken av drosje opphørt uten at det framgikk om drosjeløyvet var tilbakelevert eller trukket tilbake. Etterberegningene var her en følge av endret bruk. Kontrollene avdekket i liten grad at det var gjort feil ved første fastsettelse. I noen få kontroller var løyvet kjøretøyet ble registrert på, allerede i bruk på et annet kjøretøy.

I intervju ble det i fire av tollregionene opplyst at det var enkelte vanskeligheter med å administrere og kontrollere avgiftsgruppen drosjer. Disse tollregionene framhevet at løyvenummer i en egen søkbar rubrikk i Autosys ville kunne effektivisere kontrollen med om et løyvenummer allerede er i bruk. Per i dag er løyvenummeret i enkelte tilfeller lagt inn i merknadsfeltet i Autosys. Tollregionene har ikke mulighet til å søke på løyvenummer i Autosys.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at drosjeløyver ikke lenger er knyttet opp mot kjennemerker, men mot løyveinnehaver. Imidlertid skal trafikkstasjonene i forbindelse med registreringen av drosjer legge inn nummeret på det løyvet som er framlagt for toll- og avgiftsetaten i forbindelse med saksbehandlingen. Denne informasjonen blir lagt inn i merknadsbildet i Autosys. Direktoratet opplyste at unntakskoden er tilgjengelig i AFS, da alle nødvendige data automatisk blir overført fra Autosys til AFS. Ifølge direktoratet vil dette bli presisert overfor tollregionene.

Feilregistrering av fritakskoder

Uriktig bruk av fritakskoder var årsak til ca. 10 % av etterberegningene i de gjennomgatte kontrollene. Alle feilregistreringene som ble

avdekket i bransjekontroller, var relatert til omleggingen av engangsavgiften i 2001 og en fritakskode som bare skulle brukes når avgift var beregnet på importtidspunktet. Ved kontrollene viste det seg at avgift verken var blitt beregnet ved importen eller senere ved registreringen. De fleste feilregistreringene som ble avdekket i enkeltkontroller, var relatert til Svalbard og kjøretøyer som bare var tillatt midlertidig brukt på fastlandet.

Tre tollregioner etterlyste muligheter for å kontrollere om unntakskode er lagt inn ved registreringen. Unntakskoder lagt i egen søkbar rubrikk i Autosys, vil gi slike kontrollmuligheter. To tollregioner hadde registrert tilfeller der kredittkunder hadde fått kjøretøyer registrert med fritakskoder uten at grunnlaget for avgiftsfritaket var blitt dokumentert overfor toll- og avgiftsetaten.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at det av kommentarer i avgiftsrunskrivene og i Helhetlige rutiner for engangsavgiften framgår at kjøretøyer med redusert avgift eller fritak skal saksbehandles av toll- og avgiftsetaten før registrering ved trafikkstasjonene. Etter at det ble avdekket noen tilfeller av feilaktig bruk av unntakskoder, ble tollregionene 6. juli 2006 bedt om at de ved gjennomgang av kvartalsvise rapporter også skal kontrollere kjøretøyer registrert med unntakskoder. Denne presiseringen vil bli inntatt i brukerdokumentasjon til AFS.

Mangelfull overføring av data

Fastsettelsen av engangsavgiften som en registreringsavgift krever nært samarbeid mellom Statens vegvesen og toll- og avgiftsetaten.⁷⁵ Saksgjennomgangen viste at 10 % av kontrollene avdekket at kjøretøy var blitt registrert uten at engangsavgift ble beregnet, eller at avgiften ble feilberegnet på grunn av mangelfull overføring av data mellom trafikkstasjonene og tollregionene. Alle kontrollene var her bransje- eller tema-kontroller.

I intervjuer med fem tollregioner kom det fram at dette kan skyldes at et kjøretøy endrer kjøretøygruppe og registreringsnummer under registreringen. Det vil da bare bli beregnet avgift på det kjøretøyet som endret kjøretøygruppe, og ikke på kjøretøyet som overtar kjennemerket i den første kjøretøygruppen. Til gjengjeld vil avgiften være beregnet i kjøretøygruppen man endret fra. I slike tilfeller er det nødvendig med

75) Pkt. 3.1.11 Samarbeid mellom Statens vegvesen og toll- og avgiftsetaten.

to omberegninger for å korrigere forholdet. Siden det ikke er forskjellige nummerserier for de ulike kjøretøygruppene, bare forskjellig farge på skiltene, kunne trafikkstasjonene unngått feilkilden ved å bestille nye skilt og beholdt det samme registreringsnummeret når kjøretøygruppe endres. Dette ville tatt to til tre dager. For at den avgiftspliktige skal slippe å vente så lenge, byttes i stedet registreringsnummer.

En tollregion erfarte at en årsak til feil overføring av data kan være at en kredittkunde prøver å registrere et kjøretøy som varebil, men bruker et typegodkjenningsnummer som tilsier personbil. Da vil avgiftsberegningen bli feil fordi tollregionenes system vil avgiftsberegne basert på kjøretøygruppen i typegodkjenningsnummeret og ikke ta hensyn til den kjøretøygruppen kredittkunden legger inn.

Tollregionene får daglige rapporter fra Toll- og avgiftsdirektoratet med oversikt over endringer på kontantkunder i Autosys, for eksempel i forbindelse med bytte av kjennetegn. For kredittkunder får tollregionene månedlige rapporter som viser det samme. I tillegg får tollregionen kvartalsvise rapporter som viser bruken av unntakskoder og kjøretøyer som er registrert uten at det er fastsatt engangsavgift. I intervju opplyste fire tollregioner at manglende overføring av data fra trafikketaten til toll- og avgiftsetaten er et forholdsvis lite problem som vil bli oppdaget i de kvartalsvise rapportene.⁷⁶ En tollregion framhevet at rapporten ikke gir mulighet for å kontrollere om engangsavgiften blir riktig fastsatt. I forhold til kredittkundene er fastsettelsessystemet helt avhengig av at kredittkundene oppdager og melder fra når avgift blir fastsatt på feil grunnlag.

Manglende registrering av registreringspliktig motorvogn

Saksgjennomgangen viste at om lag 5 % av kontrollene ga etterberegninger fordi kjøretøyer ikke var blitt registrert. I en del av disse kontrollene var det snøscootere og ATV-er⁷⁷ som ble tatt i bruk uten å være registrert. Manglende registrering av snøscootere ble avdekket i to tollregioner.

76) Riksrevisjonen påpeker manglende oppfølging av den kvartalsvise rapporten «Engangsavgift – ikke fastsatt i AFS» i brev av 28. juni 2006. I brev av 13. juli 2006 opplyste Finansdepartementet at tollregionene i brev av 20. august 2002 blant annet ble bedt om å foreta kontroll på stikkprøvebasis av kjøretøy registrert med unntakskode. Fra og med annet kvartal 2006 skal tollregionene foreta en nøyere kontroll også av disse kjøretøyene. Finansdepartementet vil følge opp saken i styringsdialogen med Toll- og avgiftsdirektoratet.

77) «All Terrain Vehicle» (ATV). Terrengmotorsykkkel med fire hjul.

Når kjøretøyene ikke blir registrert, blir det heller ikke beregnet engangsavgift.

Ifølge intervju med tollregionene er all annen bruk enn på lukket bane i regi av NMF⁷⁸ avgiftspliktig. Kontroller viser at det er svært få av dem som kjøper slike kjøretøyer, som løser lisens for konkurransekjøring. Tollregionene har erfart at det er betalt merverdiavgift på de fleste snøscootere og ATV-er i forbindelse med importen. Tollregionene foreslår derfor at engangsavgiften blir beregnet samtidig med merverdiavgiften for privatpersoner som importerer slike kjøretøyer.

På spørsmål om snøscootere er registreringspliktige, opplyste Toll- og avgiftsdirektoratet at snøscootere er registreringspliktige i henhold til forskrift om bruk av kjøretøy § 2-1, nr. 1. I forskriften § 2-4, nr. 2 oppstilles forbud mot å bruke registreringspliktig kjøretøy uten at dette er registrert på eier og utstyrt med vognkort og kjennemerke. Kjøretøyets eier (eller rådighetshaver) er ansvarlig for at registreringsplikten oppfylles, jf. § 2-4, nr. 1. Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet er det gitt utfyllende orientering om avgiftsklassifisering og registreringsplikt for ATV i rundskriv 2006/00592.

Omberegninger

Omberegningene er ofte basert på henvendelser fra de avgiftspliktige. Det kan være ny dokumentasjon eller endret status som gjør at avgiftsgrunnlaget må korrigeres med en omberegning. Omberegningene kan også være initiert av tollkassereren når det oppdages differanser mellom endelig og foreløpig beregnet avgift.

Tabell 22 viser antall opprinnelige fastsettelse, antall og andel omberegninger og omberegnete beløp per tollregion og totalt i perioden 2001–2004 for engangsavgiften. I perioden ble det totalt gjennomført 18 176 omberegninger. Dette utgjør ca. 3 % av totalt antall opprinnelige fastsettelse. Av tollregionene var det høyest prosentandel omberegninger i tollregion C med 3,5 %. Omberegningene har til sammen redusert den opprinnelige fastsettelsen på engangsavgiften med ca. 2,1 mrd. kroner.

Årsaker til omberegninger

Av de gjennomgatte omberegningene var ca. 70 % begrunnet i at tollregionene eller trafikkstasjonene hadde lagt feil eller ulike tekniske data til grunn for de samme kjøretøyene, at dato for førstegangsregistrering i utlandet ble ute-

78) Norsk Motorsportforbund.

Tabell 22 Antall opprinnelige fastsettelse, antall omberegninger, prosentandel omberegninger av opprinnelige antall fastsettelser i AFS og omberegnete beløp på engangsavgiften per tollregion og totalt i perioden 2001–2004

Tollregion	A	B	C	D	E	F	Totalt
Antall opprinnelige fastsettelser i AFS	156 401	86 049	134 304	122 220	84 570	25 542	609 086
Antall omberegninger i AFS	5044	2515	4702	2913	2335	686	18 195
Prosentandel omberegninger av opprinnelige antall fastsettelser	3,2 %	2,9 %	3,5 %	2,4 %	2,8 %	2,7 %	3,0 %
Omberegnet beløp i mill. kroner (reduisert statlig inntekt)	-474	-251	-489	-341	-506	-65	-2126

glemt eller uriktig, eller at kjøretøyet ble registrert på en kunde mens registreringsavgiften ble fakturert en annen kunde. En del omberegninger var også begrunnet i at det ved registreringen av kjøretøyet ble brukt feil fritakskode eller avgiftsgruppe. Det er vanskelig å gi tall på hvordan kontant- og kredittkunder fordeler seg på omberegningene, da det ikke er samme angivelse av næring eller kontrolltype her som i kontrollsakene.

Tekniske data

Gjennomgangen av omberegningssakene viste at i ca. 35 % av omberegningene ble tekniske data (vekt, volum, effekt) endret i forhold til de som ble brukt ved den første avgiftsfastsettelsen. I de fleste tilfellene måtte kjøretøyet vekt endres. Tollregionene bruker verdiene oppgitt i det utenlandske vognkortet, siden det ofte bare er dette som følger kjøretøyet når privatpersoner selv står for importen. Trafikkstasjonen vil ha bedre forutsetninger for å finne et norsk typegodkjenningsnummer⁷⁹ som passer for kjøretøyet. Når ulike kilder gir forskjellige tekniske data for samme kjøretøy, gir dette differanser og omberegninger.⁸⁰

Alle tollregionene framholdt i intervjuer at omberegningene av engangsavgift i stor grad skyldes at tollregioner og trafikkstasjoner har flere alternative kilder til informasjon om kjøretøyet tekniske data. Disse kildene kan vise ulike data på samme kjøretøy. Avgiften skal beregnes på de tekniske dataene som framgår av typegodkjenningen eller enkeltgodkjenningen av motor-

vognen som skal registreres.⁸¹ Når kontantkunder ber om en foreløpig avgiftsberegning av et brukt kjøretøy, er det ofte bare det utenlandske vognkortet som framlegges som dokumentasjon for tollregionene. Informasjonsnivået i de utenlandske vognkortene varierer, alt etter kjøretøyet opprinnelsesland, og vil ifølge tollregionene ofte gi feil vekt. I intervju opplyste enkelte tollregioner at det allerede i dag blir stilt krav om forhåndsvisning av kjøretøyer fra land der dokumentasjon som følger bilene ofte er mangelfull. Forhåndsvisning vil ikke alltid gi riktigere avgiftsgrunnlag i forhold til kjøretøyet reelle data, men det oppstår da ikke differanser mellom etatene, og omberegninger unngås. Det er foreslått en omlegging av engangsavgiften til obligatorisk forhåndsvisning ved bruktimport.⁸²

Det foreligger flere godkjente kilder til informasjon om de tekniske verdiene som kjøretøyer skal registreres med. De ulike kildene kan gi ulike tekniske verdier for det samme kjøretøyet. Det er ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet de tekniske dataene som framkommer i motorvognens typegodkjenning som skal benyttes ved beregningen av avgift. Typegodkjenningen skal overstyre andre kilder, for eksempel veiing. Toll- og avgiftsdirektoratet har presisert dette overfor tollregionene.

For å redusere muligheten for differanser mellom trafikkstasjonene og tollregionene ble det i desember 2005 gjort endringer i Helhetlige rutiner for engangsavgiften. Ifølge direktoratet framgår det nå tydeligere at registreringen ved trafikkstasjonene skal avbrytes dersom avgiftsgrunnlaget som toll- og avgiftsetaten har benyttet, er for lavt. Toll- og avgiftsdirektoratet har også tatt opp denne problematikken med Vegdirektoratet. Tilsvarende har tollregionene samarbeidsmøter med lokale trafikkstasjoner.

79) Det norske typegodkjenningsnummeret er basert på data sendt fra bilprodusentene til de norske vegmyndighetene ved førstegangs import av et kjøretøy. Ifølge «Helhetlige rutiner for engangsavgiften» skal det norske typegodkjenningsnummeret legges til grunn ved registreringen, der det finnes.

80) Ifølge «Helhetlige rutiner for engangsavgiften» skal trafikkstasjonene avbryte registreringen når avgiftsgrunnlaget som toll- og avgiftsetaten har lagt til grunn, er lavere enn det trafikkstasjonene kommer fram til. At dette ikke gjøres, ble opplyst til Riksrevisjonen i brev av 2. mai 2006. Finansdepartementet skrev i brev av 13. juli 2006 at forholdet vil bli tatt opp med Samferdselsdepartementet og ba om at vegmyndighetene sikrer at trafikkstasjonene etterlever rutinen.

81) Forskrift av 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner § 3-1, 1. ledd.

82) Finansdepartementets høring: Forslag til nye regler for beregning av engangsavgift ved førstegangs registrering av bruktimporterte kjøretøy.

Bruksfradrag

Ved import av brukte kjøretøyer skal det gjøres fradrag i avgiften, slik at engangsavgiften ikke blir like høy som om kjøretøyene hadde vært nye.⁸³ Fradraget skal stå i forhold til kjøretøyenes alder, og beregnes fra det tidspunkt motorvognene ble registrert første gang i utlandet og fram til førstegangs registrering her i landet. Saksgjennomgangen viste at dato for førstegangs registrering i utlandet var utelatt eller feil i ca. 13 % av omberegningene. Det gjorde det nødvendig med senere korrigerende avbruksfradraget.

Ifølge revidert nasjonalbudsjett 2006 vil nye regler for beregning av engangsavgiften trolig være på plass i løpet av 2006, og endringene vil skje i forskrift. Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at det i den forbindelse er foreslått å innføre obligatorisk enkeltgodkjenning; det vil si forhåndsgodkjenning. Toll- og avgiftsetaten vil da hente avgiftsgrunnlagsdataene fra Autosys ved beregning av engangsavgiften, og risikoen for differanser vil derfor være minimal.

Fritakskoder

Gjennomgangen av omberegningssaker viste at ca. 13 % av omberegningene var generert av feil bruk av fritakskoder. Tre tollregioner opplyste i intervjuer at det har vært et problem at trafikkstasjonene og kredittkundene glemte eller ikke var klar over at ambulanser, begravelsskjøretøyer og andre motorvogner som ikke skal være belagt med engangsavgift, må registreres med den tilsvarende fritakskoden. Dersom koden utelates, vil motorvognen bli fakturert fulle avgifter, selv om den er berettiget fritak eller redusert avgift. Dette er en vanligere årsak til omberegning enn bruk av fritakskoder, uten at det er grunnlag for det.

Mangelfull overføring av data

Om lag 10 % av de gjennomgatte omberegningene skyldes sviktende overføring av data, registrering uten avgiftsberegning og liknende. Tollregionene får rapporter fra Toll- og avgiftsdirektoratet som viser bruken av fritakskoder og alle kjøretøyer som er blitt registrert ved trafikkstasjonene uten at det er beregnet engangsavgift.

4.2 Kontroll i fastsettelsen av særavgifter

I forskrift for særavgifter er det hjemmel for å kreve at avgiftspliktige fører et lagerregnskap

som lar seg avstemme.⁸⁴ Det er også hjemmel for å kreve at lagerregnskapet for hver termin avstemmes mot avgiftsoppgaven.

4.2.1 Lagerregnskap

I intervjuer etterlyste tre tollregioner bedre og mer presise krav til føring av lagerregnskap. Økonomisystemene som de avgiftspliktige virksomhetene bruker, er ikke tilrettelagt for å akkumulere tall til avgiftsoppgavene. En av tollregionene med flest avgiftsfastsettelse opplyste at det er et gjennomgående problem at avgiftspliktige virksomheter ikke kan presentere kontrollerbare lagerregnskap. Tollregionen etterlyste egen post for skyldig særavgift på næringsoppgaven og en årlig attestasjon av revisor.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at bestemmelsene i særavgiftsforskriften om lagerregnskap er formulert generelt for å gjelde for flere særavgifter, og for å gi en viss frihet med hensyn til regnskapssystem. Det er direktoratets oppfatning at særavgiftsforskriftens regler om lagerregnskap er tilstrekkelige, men at enkelte punkter kan medføre at bestemmelsen ikke er tydelig nok eller tilstrekkelig presis i forhold til behovet. Direktoratet opplyste at de vil kartlegge problemstillingen nærmere og vurdere tiltak.

Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet er det først ved virksomhetskontroll at tollregionene kan oppdage at registrerte virksomheter ikke fører lagerregnskap. I tilfeller hvor manglende regnskap avdekkes gjennom regnskapskontroller, påpekes dette i rapport om regnskapskontroll og i det påfølgende vedtaket. Direktoratet opplyste at tollregionene har anledning til å tilbakekalle registreringen overfor særavgiftspliktige, og at lov om særavgifter også gir anledning til å politianmelde uaktsomme overtredelser av særavgiftsforskriften. Ifølge direktoratet avregistreres de avgiftspliktige svært sjelden, da dette for en produsent vil være det samme som å gi næringsforbud. Etter det direktoratet kjente til, ble anmeldelser ikke benyttet for dette forholdet alene.

På spørsmål til Toll- og avgiftsdirektoratet om det er vurdert andre virkemidler for å sikre at registrerte avgiftspliktige fører lagerregnskap, svarte direktoratet at det i mai 2006 ble fremmet forslag til hjemler, slik at etaten kan ilegge tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringsregler. Tvangsmulkt kan være et hjelpemiddel for å få registrerte virksomheter til å føre eller

83) Forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner § 3-3.

84) Jf. forskrift av 11. desember 2001 om særavgifter § 5-8.

rekonstruere et lagerregnskap, basert på de bilag virksomheten har eller får innhentet.

Direktoratet opplyste også at Den norske revisorforening er bedt om å innta revisors kontroll med at toll- og særavgifter beregnes og innberettes på forskriftsmessig måte i RS 801 – revisors kontroll av skatter og avgifter. Ifølge direktoratet er revisorforeningen av den oppfatning at RS 801 kun skal dreie seg om særskilte attestasjoner på næringsoppgaven og følgeskrivet til lønnsoppgavene, og at innbetaling og innberetning av toll og særavgifter er tilstrekkelig ivarettatt av de øvrige revisjonsstandardene. Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at revisorforeningen og direktoratet er enige om å utsette spørsmålet om valgt revisors særskilte aktsomhetsplikt på toll- og avgiftsområdet. Dette fordi man først ønsker å forsøke å informere mer, både fra toll- og avgiftsetaten og Den norske revisorforening. Samarbeidet med Den norske revisorforening ble innledet høsten 2004, og effekten av dette arbeidet er ifølge direktoratet så langt ikke undersøkt nærmere.

4.2.2 Avgiftsoppgaver

Fem av de intervjuede tollregionene etterlyste mer informasjon på avgiftsoppgavene, i form av inngående beholdning og beholdningsendringer. Slik informasjon vil gi en viss mulighet til å kontrollere varestrømmen allerede i fastsettelsesfasen, også når det etter hvert blir mulig å deklare særavgifter elektronisk. En tollregion presiserte at det er ønske om tall på faktiske beholdninger, ikke tall som er overført fra forrige periode. Det ble ikke uttrykt et generelt ønske om at dokumentasjon skulle vedlegges avgiftsoppgavene.

Tidligere innholdt særavgiftsoppgavene opplysninger om inngående beholdning og beholdningsendringer. Kravet om inngående beholdning og beholdningsendringer på avgiftsoppgavene ble fjernet da dagens særavgiftsoppgaver ble tatt i bruk. Begrunnelsen for det er ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet at særavgiftsoppgaven er ment å være et enhetsdokument, og det er få av avgiftene dette er en relevant problemstilling for.

Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet har muligheten for og nytten av at avgiftsoppgavene inneholder inngående og utgående beholdning vært drøftet ved flere anledninger. Det er blitt konkludert med at det ikke er nødvendig. For eksempel ble det for miljøavgiftene, emballasjeavgiftene og avgiften på elektrisk kraft ikke vurdert som hensiktsmessig med slike krav. Det tidligere kravet

medførte at det kom svært store mengder vedlegg til avgiftsoppgavene, og disse ble ikke benyttet. Dersom et slikt krav skal gjeninnføres, må det legges opp til en fysisk kontroll i tillegg til dokumentkontrollen. Direktoratet anså ikke det som hensiktsmessig, da disse opplysningene skal framkomme av lagerregnskapene som er tilgjengelige ved en virksomhetskontroll.

4.2.3 Oppgavekontroll

Oppgavekontrollene/fastsettelseskontrollene skal sikre at det foretas en reell vurdering av om informasjonen som oppgis på avgiftsoppgavene, er korrekt. For særavgifter fastsatt gjennom AFS var det før innføringen av oppgavekontrollene i liten grad mulighet for å oppdage feil deklaring (mengde, antall, kilo) i forbindelse med fastsettelsen av avgift. All kontroll var i praksis lagt i ettetid, ved virksomhetskontroller.⁸⁵

For å få oversikt over muligheter og forbedringer i forbindelse med fastsettelseskontrollen utarbeidet Toll- og avgiftsdirektoratet en prosjektrapport om oppgavekontroll i 2004.⁸⁶ Motorvognavgiftene ble holdt utenfor, siden disse deklarerer og fastsettes på en annen måte enn de øvrige særavgiftene. Målsettingen med oppgavekontroller var ifølge prosjektgruppen å sikre riktig fakturagrunnlag for den enkelte oppgave på et tidligst mulig tidspunkt, og identifisere behov for blant annet regnskapskontroll eller informasjonstiltak. Konklusjonene fra rapporten ledet til styringsparametre og resultatmål på oppgavekontroll, og utarbeidelse av en veileder for rapportering av kontroller og resultater. Det er også utarbeidet et kontrollprogram for oppgavekontrollen i AFS.

I intervju med tollregionene ble oppgavekontroller beskrevet som stikkprøver av tall på avgiftsoppgavene, med innhenting av lagerregnskap, veielister og annen grunnlagsdokumentasjon. Det er særlig linjer med fritak og refusjoner som blir gjennomgått på avgiftsoppgavene som er valgt ut for kontroll. Det blir i mindre grad innhentet dokumentasjon på avgiftsgrunnlagets størrelse. For avgifter som forbruksavgift på elektrisk kraft blir det for omfattende å kontrollere hele oppgaven. Et par linjer blir plukket ut, og det innhentes dokumentasjon på disse.

I intervjuene opplyste fire av tollregionene at de vurderte innføringen av oppgavekontroll i forbin-

85) Jf. rapport fra internrevisjonen «Gjennomgang av prosess og rutiner for fastsettelse og innkreving av særavgifter», Toll- og avgiftsdirektoratet.

86) «Oppgavekontroll AFS», prosjektrapport, Toll- og avgiftsdirektoratet, desember 2004.

delse med avgiftsfastsettelsen som hensiktsmessig. Det var tollregionene som hadde tett samarbeid og god informasjonsutveksling mellom oppgavekontroll og virksomhetskontroll, som så en nytteverdi i innføringen av oppgavekontroller. Det ble beregnet 60 % treff i oppgavekontrollene i én tollregion. De øvrige tollregionene har så langt funnet mye slurvefeil av liten beløpssmessig betydning. Tollregionene har imidlertid inntrykk av at oppgavekontrollene har gjort virksomhetene mer bevisste ved utfylling av avgiftsoppgavene. Dette har i første omgang gitt flere omberegninger. To av de intervjuede tollregionene opplyste at de ville ha prioritert informasjonsbesøk og oppfølging av nye særavgiftspliktige, framfor mer kontroll i fastsettelsesfasen. En av disse tollregionene hadde erfart at det var vanskelig å få innfaset kontrollbehov som dukket opp i forbindelse med oppgavekontroller, fordi virksomhetskontrollene allerede var planlagt basert på risikovurderinger.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at det ikke har vært evaluert om oppgavekontrollen har hatt effekt gjennom færre omberegninger og endringer i de opprinnelige fastsettelsene, og direktoratet uttrykte usikkerhet i forhold til om dette er en riktig måte å evaluere effekten av oppgavekontrollen. Ifølge direktoratet har oppgavekontrollen ført til bedre utvelgelse i virksomhetskontrollen, og i så fall kan det også føre til flere omberegninger fra toll- og avgiftsetatens side. Direktoratet opplyste at det hadde fått tilbakemeldinger fra tollregionene om at innføringen av oppgavekontrollen hadde ført til at etaten og de avgiftspliktige oppdaget feil tidligere. Det fører også til at etaten får bedre kunnskap om feilene og dermed kan gjøre bedre utvelgelser til virksomhetskontrollen. Oppgavekontrollen har også ført til at de avgiftspliktige i større grad enn tidligere tar kontakt for å stille spørsmål om avgiftsplikten. Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at det i 2005 ble gjennomført 687 oppgavekontroller hos 497 ulike registrerte særavgiftspliktige virksomheter. Ved utløpet av 2005 var det totalt 727 registrerte særavgiftspliktige, noe som viser at det ble gjennomført minst én oppgavekontroll hos 68 % av de registrerte særavgiftspliktige. I forhold til planlagte kontroller ble 95 % av disse gjennomført.⁸⁷ Det ble i 2005 avdekket feil på 301 avgiftsoppgaver. Disse feilene medførte at det ble rettet opp om lag 4,4 mill. kroner i favør av toll- og avgiftsetaten, og om lag 5,7 mill. kroner i favør av de registrerte særavgiftspliktige. I

87) Ifølge Tollvesenets årsrapport for 2005 var det planlagt å kontrollere 524 avgiftspliktige. 497 av disse var kontrollert ved årets slutt.

intervju opplyste tre tollregioner at kravet om minst én oppgavekontroll per avgiftspliktig ble oppfylt i 2005. Av de øvrige oppga to at et utvalg særavgiftspliktige var valgt ut for oppgavekontroller basert på risikovurderinger. En tollregion hadde ikke hatt oppgavekontroller på forbruksavgift elektrisk kraft i 2005, men denne avgiften ville bli prioritert i løpet av 2006.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at resultatrapporteringen på oppgavekontrollen skjer manuelt ved hjelp av ulike skjemaer. Skjemaene er utarbeidet i Excel, og det er en kort veiledning til hvert skjema. Direktoratet opplyser at manuell resultatrapportering ikke er ideelt, siden manuelle rapporteringer åpner for misforståelser og feil. I forbindelse med rapporteringen fra regionene til direktoratet har direktoratet vurdert de innsendte resultatskjemaene og gitt tilbakemeldinger til tollregionene om eventuelle nødvendige korrigeringer. Direktoratet opplyste at rapporterte resultater med feilkoder osv. fra tollregionene blir samlet i et regneark, og distribuert til samtlige tollregioner. På denne måten kan tjenestemenn i oppgavekontrollen hente erfaringer fra andre og finne områder hvor feil ofte går igjen. Direktoratet opplyste også at det vil vurdere elektronisk overføring av resultatdata, og viste i den forbindelse til tilsvarende problemstilling for fastsettelseskontrollen i Tvinn.

4.3 Oppfølging av regelverksforvaltningen

En del av endringene i fastsettelsene er begrunnet i usikkerhet eller uenighet rundt hvordan avgiftsplikten skal avgrenses. Regelverket som utfyller og presiserer avgiftsvedtakene, må på enkelte avgifter la grensen for avgiftsplikt bero på utøvelse av skjønn.

4.3.1 Koordinering

Fem av tollregionene etterlyste i intervjuer mer utfyllende kommentarer i avgiftsrundskrivene, med unntak av rundskrivet for engangsavgift på motorvogner. Rundskrivene inneholder ikke alle kilder som skal påvirke avgiftsfastsettelsene, og gir ikke svar på de spørsmålene tollregionene må ta stilling til i forvaltningen av avgiftsregelverket. Tre av tollregionene ser også behov for at rundskrivene blir oppdatert oftere enn én gang i året, og at de burde være søkbare på tema og dato.

Toll- og avgiftsdirektoratet gjennomgår årlig avgiftsrundskrivene etter at Stortinget har vedtatt

særvavgiftene for neste år. Aktuelle problemstillinger som har relevans for praktiseringen, blir innarbeidet i rundskrivet. Skjønnsmessige vurderinger som ligger til grunn for vedtak i direktoratet eller Finansdepartementet, blir enten innarbeidet i de årlige avgiftsrundskrivene eller tatt inn i særskilte rundskriv. Alle rundskriv, inkludert de årlige avgiftsrundskrivene, legges ut på intranett og Internett.

Fem av tollregionene etterlyste en søkbar informasjonsbase med avgjørelser i tidligere avgiftsspørsmål. En slik database burde inneholde alle relevante avgjørelser både fra Toll- og avgiftsdirektoratet og fra tollregionene. Per i dag er tollregionene avhengige av at noen husker om det er tidligere avgjørelser på området. Databasene som kan inneholde slik informasjon, for eksempel databasene med varevedtak og resultater fra virksomhetskontroller, har ikke god nok søkefunksjonalitet.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at tollregionene sikres tilgang til tidligere avgjørelser av avgiftsspørsmål ved at alle vedtak som fattes i forbindelse med virksomhetskontroller, legges ut i databasen for resultater fra virksomhetskontrollen. Denne databasen er tilgjengelig for alle tjenestemenn.

4.3.2 Veiledning

Tollregionene presiserte i intervju at oppfølgingen fra Toll- og avgiftsdirektoratet var rask, konsistent og av høy kvalitet når det gjaldt spørsmål om fastsettelse av engangsavgift på motorvogner. Fem av tollregionene etterlyste imidlertid bedre brukerstøtte fra direktoratet på de øvrige særvavgiftene. Fire tollregioner opplyste at det tok for lang tid å få svar, og to har erfart at svarene på sammenliknbare spørsmål har variert uten tilsvarende endringer i den rettslige reguleringen. For å sikre likebehandling av sammenliknbare tilfeller og for å imøtekomme de avgiftspliktiges behov for raske svar tas det derfor kontakt med de øvrige tollregionene. Ifølge én tollregion kan dette medføre at Toll- og avgiftsdirektoratet ikke blir kjent med problemstillingene som melder seg i praksis. En annen tollregion framhevet at generelle avgiftsspørsmål burde bli avklart av direktoratet, og ikke gjennom praksis utviklet i de ulike tollregionene.

Tollregionenes henvendelser til Toll- og avgiftsdirektoratet gjelder ofte problemstillinger som ikke tidligere har vært vurdert. Ifølge direktoratet er det ikke alltid mulig å gi konkrete svar på

henvendelsene fordi direktoratet ikke har tilgang til dokumentene i saken. Nye avgiftsvedtak fattes for hver budsjettermin, og det kan komme endringer i form av nye stortingsvedtak i løpet av en budsjettermin. Det kan også være vanskelig å gi et fyllestgjørende svar uten tilgang til dokumentasjonen i saken, og ved å gå langt inn i en sak kan direktoratet risikere å tilsidesette prinsippet om toinstansbehandling.

Representanter for én tollregion ytret ønske om at tollregionene fikk kompetanse til å avgjøre spørsmål om særvavgiftsplikt. Per i dag kan tollregionen ikke ta stilling til spørsmål om avgiftsplikt før i en virksomhetskontroll. Det ble vurdert som uheldig at avgiftspliktige må ta sjansen på å produsere varer uten å vite om disse vil bli avgiftspliktige eller ikke. Hvis det etter en kontroll viser seg at produktet utløser avgiftsplikt, er det for sent å hente inn kostnaden ved å fordele den på varene før salg.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyste at etaten ikke er gitt hjemmel til å fatte bindende forhåndsvedtak om avgiftsplikt. Spørsmål om avgiftsplikt skal forelegges tollregionen. Dersom problemstillingen er prinsipiell, skal tollregionen på generelt grunnlag forelegge spørsmålet for direktoratet. Direktoratet har på oppdrag fra departementet spørsmålet om bindende forhåndsuttalelser oppe til vurdering. Direktoratet er av den oppfatning at informasjonen som er lagt ut på Internett, og som er tilgjengelig i papirformat ved alle tollsteder, er tilstrekkelig til at virksomheter som ønsker å starte produksjon eller import av varer, kan tilpasse sin virksomhet etter det aktuelle regelverket.

4.4 Klagesaksbehandling

Vedtak som fattes av en tollregion etter en kontroll, kan påklages av den avgiftspliktige. Vedtakene som påklages, har i stor grad bakgrunn i at kontrollene medførte etterberegning av avgifter. I enkelte tilfeller påklager avgiftspliktige også vedtak om ileggelse av tilleggsavgift og/eller renter. En klage skal først behandles av det organet som fattet det opprinnelige vedtaket, det vil si den enkelte tollregion. Klager som ikke tas til følge av tollregionene, sendes til Toll- og avgiftsdirektoratet for behandling.

Av de totalt 860 virksomhetskontrollsakene hvor det ble fattet vedtak om å etterberegne de avgiftspliktige, ble 171 eller ca. 20 % av vedtakene

Tabell 23 Gjennomsnitt, median, laveste og høyeste klagesaksbehandlingstid i tollregionene tidsrommet 2000–2004. Måneder

	Gjennomsnitt	Median	Lav	Høy	N
Saksbehandlingstid	2,2	1,23	0	14,1	156 ⁸⁸

Tabell 24 Gjennomsnittlig, median, laveste og høyeste klagesaksbehandlingstid i Toll- og avgiftsdirektoratet i tidsrommet 2000–2004. Måneder

	Gjennomsnitt	Median	Lav	Høy	N
Saksbehandlingstid	7	6,7	1,6	23,8	121 ⁹⁰

påklaget til toll- og avgiftsetaten i perioden 2000–2004.

Etter avgift klages det relativt sett mest på vedtak knyttet til avgiften på sluttbehandling av avfall. Om lag hvert tredje vedtak som fattes om å etterberegne virksomheter for denne avgiften, blir påklaget. Til sammenlikning ble ca. hvert tiende vedtak knyttet til etterberegning av drikkevareavgiftene påklaget. For de øvrige særavgiftene er den gjennomsnittlige klageandelen på linje med gjennomsnittet for den totale klageandelen.

4.4.1 Saksbehandlingstider i tollregionene

Tabell 23 viser gjennomsnitt, median og laveste og høyeste klagesaksbehandlingstid i tollregionene i perioden 2000–2004. Saksbehandlingstid er tiden fra en klage mottas av en tollregion, til tollregionen fatter et nytt vedtak, eventuelt til tollregionen opprettholder vedtaket og sender klagesaken til Toll- og avgiftsdirektoratet.

Tabellen viser at den gjennomsnittlige klagesaksbehandlingstiden i tollregionene har vært i overkant av to måneder. Median⁸⁹ saksbehandlingstid er noe over én måned. Den lave medianverdien i forhold til gjennomsnittlig saksbehandlingstid indikerer at det er stor variasjon i saksbehandlingstiden. Dette kommer også til uttrykk gjennom den laveste og den høyeste klagesaksbehandlingstiden. Den lave medianverdien skyldes at enkelte saker har hatt lang saksbehandlingstid, noe som trekker opp gjennomsnittet for alle klagesakene. Grunnlagsdataene viser at 2/3 av sakene behandles på kortere tid enn gjennomsnittet for alle klagen. Til sammenlikning er det til sammen fem saker (3 %) som det har tatt mer enn ett år å behandle i tollregionene.

En sammenlikning mellom tollregionene viser at to tollregioner har hatt den korteste saksbehand-

88) N = 171 - 12 data ikke registrert/mangelfulle data - 3 ikke ferdigbehandlet = 156. N er det totale antall klager med i beregningen av gjennomsnitt og median.

89) Medianverdien er den midterste verdien i datagrunnlaget, når dette er sortert.

lingstiden med gjennomsnitt på ca. én måned. Tollregionen med lengst saksbehandlingstid hadde gjennomsnitt på ca. 4,5 måneder. I de øvrige tollregionene har den gjennomsnittlige klagesaksbehandlingstiden vært omtrent som gjennomsnittet for alle tollregionene totalt sett.

Klager på sjokolade- og sukkervareavgift tar lengst tid å behandle i tollregionene, med en gjennomsnittlig saksbehandlingstid på fire måneder. Klager som kun gjelder tilleggsavgiften og/eller renter, har tatt kortest tid å behandle, med et gjennomsnitt på under én måned.

Av de 156 vedtakene som ble påklaget av de avgiftspliktige, ble 13 klager tatt til følge av tollregionene. Ni av klagesakene knyttet seg til fastsettelsen av avgift, mens tre gjaldt ileggelsen av tilleggsavgift og/eller renter. En sak omhandlet hva som var korrekt dato for foreldelse. Om lag halvparten av vedtakene ble omgjort av tollregionene fordi det hadde framkommet ny dokumentasjon i sakene som var til gunst for klager. I et par tilfeller endret tollregionene oppfatning av hva som var en korrekt avgiftsfastsettelse etter at Toll- og avgiftsdirektoratet hadde utarbeidet nye rundskriv som inneholdt presiseringer av gjeldende regelverk. Saksbehandlingstiden for klagen som ble tatt til følge av tollregionene, har i gjennomsnitt vært én måned lengre enn for de øvrige klagesakene. To av disse sakene har tatt mer enn ett år å saksbehandle. Disse trekker opp gjennomsnittet for alle sakene.

4.4.2 Saksbehandlingstider i Toll- og avgiftsdirektoratet

I direktoratet behandles klagesaker som ikke har fått medhold av tollregionene, i to seksjoner. Klager knyttet til motorvognavgiftene, behandles av motorvognseksjonen, mens øvrige klagesaker over kontrollvedtakene behandles av særavgiftsseksjonen. Tabell 24 viser gjennomsnittlig, median og laveste og høyeste klagesaksbehand-

90) N = 171 - 13 tatt til følge i tollregionene - 30 ikke ferdigbehandlet i direktoratet - 7 ikke tilfredsstillende data = 121.

Tabell 25 Gjennomsnittlig, median, laveste og høyeste totale saksbehandlingstid for klagesaker som behandles både i tollregionene og Toll- og avgiftsdirektoratet i tidsrommet 2000–2004. Måneder

	Gjennomsnitt	Median	Lav	Høy	N
Saksbehandlingstid	8,7	8,27	2	27,2	119 ⁹¹

lingstid for klagesaker i Toll- og avgiftsdirektoratet i perioden 2000–2004. Saksbehandlingstid er tiden fra en klage kommer inn fra en tollregion, til direktoratet fatter et vedtak.

Tabellen viser at den gjennomsnittlige klagesaksbehandlingstiden i Toll- og avgiftsdirektoratet har vært 7 måneder i perioden 2000–2004. Median klagesaksbehandlingstid har vært i underkant av 7 måneder. En medianverdi som er noe lavere enn gjennomsnittet, indikerer at det er en nokså lik fordeling av saker som har tatt lengre og kortere tid å behandle enn gjennomsnittet. Grunnlagsdataene viser at ca. 45 % av sakene er behandlet på kortere tid enn gjennomsnittet. Syv (6 %) av klagesakene har det tatt lengre enn ett år å behandle. Tabellen viser også at saksbehandlingstiden i direktoratet har variert mellom halvannen måned og to år.

Klager knyttet til drikkevareavgiftene har tatt lengst tid å behandle i Toll- og avgiftsdirektoratet. I gjennomsnitt har behandlingen av disse klagen tatt nærmere ti måneder. Kortest saksbehandlingstid har vært klager knyttet til engangsavgift og avgift på sjokolade- og sukkervarer, med et gjennomsnitt på ca. fem måneder. Klager som omhandler tilleggsavgift og/eller renter, har i gjennomsnitt hatt en saksbehandlingstid på ca. syv måneder i direktoratet.

Toll- og avgiftsdirektoratet har opprettholdt ca. 3/4 av vedtakene til tollregionene som er blitt påklaget av de avgiftspliktige. Om lag 15 % av klagerne har fått deler av vedtaket omgjort inkludert endringer i utmålingen av tilleggsavgifter. Rundt 10 % av de som klager, har fått fullt medhold av direktoratet. Toll- og avgiftsdirektoratet har gitt medhold til klager i tilfeller der direktoratet har en annen oppfatning av saken i forhold til gjeldende regelverk. Dette gjelder særlig avgiften på sluttbehandling av avfall og blant annet hva som kan defineres som tilstrekkelig adskilt deponert. Direktoratet har også i enkelte tilfeller satt ned eller frafalt krav om tilleggsavgift og/eller renter.

4.4.3 Samlet klagesaksbehandlingstider

Tabell 25 viser gjennomsnittlig, median og laveste og høyeste totale saksbehandlingstid for klage-

saker som har blitt behandlet både i tollregionene og Toll- og avgiftsdirektoratet. Klagesaksbehandlingstid er tiden fra en klage mottas av en tollregion, til det fattes et vedtak i Toll- og avgiftsdirektoratet.

Tabellen viser at gjennomsnittlig total klagesaksbehandlingstid i toll- og avgiftsetaten var i underkant av ni måneder. Median klagesaksbehandlingstid er noe lavere enn gjennomsnittet. Grunnlagstallene viser at omtrent halvparten av klagesakene er behandlet i løpet av en kortere periode enn gjennomsnittet. Den noe lavere medianverdien i forhold til gjennomsnittet indikerer at enkelte saker har tatt lang tid å behandle, og at disse sakene trekker opp gjennomsnittet for alle sakene. Eksempelvis er det 16 (13,5 %) klagesaker som har tatt lengre enn ett år å behandle. Tabellen viser at tiden det tar å behandle klagesaker i etaten, har variert mellom to måneder og over to år.

4.4.4 Saksbehandlingstider og beløp

Beløpene som det klages over, kan variere betydelig. I perioden 2000–2004 har beløpene variert fra rundt 1000 kroner til flere millioner kroner. Gjennomsnittlig beløp det klages over, er over 400 000 kroner, mens medianbeløpet var i overkant av 100 000 kroner. Det relativt lave medianbeløpet viser at enkelte store saker trekker opp gjennomsnittet for alle sakene. Det er undersøkt om det er en sammenheng mellom beløpene som det klages over, og total gjennomsnittlig saksbehandlingstid. Det kan ikke påvises slik sammenheng.

4.5 Mål og resultatstyring

De viktigste rammebetingelser for styringsdialogen mellom Finansdepartementet og Toll- og avgiftsdirektoratet er den årlige budsjettproposisjonen for departementet og etatens flerårige strategiplan. I tillegg kommer direktoratets årsplaner og prioriteringer. Selve styringsdialogen mellom departementet og direktoratet består av

91) N = 171 - 2 mangler tall fra tollregionene i tillegg til de som er nevnt i fotnote 87 = 119

departementets årlige tildelingsbrev, direktoratets halvårs- og årsrapporter og forskjellige kontaktmøter.⁹²

Det overordnede målet på særavgiftsområdet er riktig fastsettelse av særavgifter. Dette målet har vært tilnærmet uforandret i perioden 2000–2004. Styringsparametrene/delmålene for å nå hovedmålet har vært at kvaliteten på deklarasjonene skal bedres, og at dokumentkontroller og fysiske kontroller skal være på et tilfredsstillende nivå. I tillegg skal etaten løpende vurdere behov for forenklinger og modernisering av regelverket. Disse parametrene/delmålene har også vært tilnærmet uforandret i samme periode. For 2005 er det imidlertid en endring ved at det er satt opp nye styringsparametre om oppgavekontroll og veiledning. Oppgavekontrollen av registrerte særavgiftspliktige skal ligge på et tilfredsstillende nivå, det skal gis veiledning til nye registrerte særavgiftspliktige og til særavgiftspliktige som gjentatte ganger har gjort feil i sine avgiftsoppgaver.

Disponeringsskrivet fra Toll- og avgiftsdirektoratet til tollregionene gjengir de samme kravene som de overordnede skrivenes fra Finansdepartementet. I perioden 2000–2004 er særavgifter ikke nevnt spesielt. For 2005 er det fastsatt konkrete resultatmål for oppgavekontroll av registrerte særavgiftspliktige. Kravet som ble satt til alle tollregionene, var at det skulle gjennomføres minst én oppgavekontroll med hver av tollregionens registrerte avgiftspliktige i løpet av året. Når det gjelder veiledning, ble det satt som resultatmål at samtlige nye registrerte særavgiftspliktige i regionene og alle særavgiftspliktige som gjør gjentatte feil i sine avgiftsoppgaver, skulle gis veiledning. For 2006 er det stilt krav om økning i antall oppgavekontroller, samtidig som tollregionene står friere med hensyn til hvem som skal kontrolleres. De fastsatte resultatmålene for oppgavekontroll inkluderer ikke de registrerte avgiftspliktige på engangsavgift på motorvogn.

På grunn av manglende konkrete resultatmål for fastsettelse av særavgifter, er det i årsrapportene fra Toll- og avgiftsdirektoratet og tollregionene for perioden 2000–2004 i liten grad rapportert på området. Toll- og avgiftsetatens årsrapporter fokuserer i større grad på fastsettelse av toll og merverdiavgift i Tvinn, enn på særavgifter i AFS. I den grad særavgifter nevnes spesifikt, er det

vanskelig å vurdere de oppnådde resultatene opp mot styringsparametrene/delmålene under hver hovedmålsetting. For 2005 er resultatene fra oppgavekontrollen og veiledningsvirksomheten overfor særavgiftspliktige tatt inn i årsrapporten fra Toll- og avgiftsdirektoratet til Finansdepartementet.⁹³

Kravet om veiledning til alle nye avgiftspliktige og de som gjentatte ganger har feil i avgiftsoppgavene, er en videreføring av tidligere delmål om at kvaliteten på deklarasjonene skal bli bedre. Kravet om veiledning til alle nye registrerte særavgiftspliktige har i praksis vært gjennomført i alle tollregionene i flere år. Alle tollregionene opplyste i intervjuer at nye særavgiftspliktige får besøk med tilbud om informasjon om hvordan særavgiftsblanketten o.l. skal fylles ut. Én tollregion opplyste i intervju at også etablerte virksomheter har fått informasjon og veiledning blant annet for å få inn bedre avgiftsoppgaver. Flere av tollregionene har vært på informasjons-/utvekslingsmøter med trafikkstasjonene med sikte på å få ned antallet feilregistreringer når det gjelder engangsavgiften.

92) Tildelingsbrev fra Finansdepartementet til Toll- og avgiftsdirektoratet for 2004, s. 2.

93) Jf. kapittel 4.2.3, med beskrivelse av og rapporterte resultater på oppgavekontrollene.

5 Vurderinger

Særavgifter genererer betydelige inntekter til staten. I 2005 utgjorde særavgiftsinntektene 76 mrd. kroner. Særavgiftene som forvaltes av toll- og avgiftsetaten, utgjør ca. 94 % av de totale særavgiftsinntektene. En stor andel av disse inntektene blir fastsatt på bakgrunn av selvdeklarasjonsprinsippet med begrenset mulighet til kontroll av størrelsen på avgiftsgrunnlaget ved fastsettelsen. Selvdeklaring uten effektiv kontroll gir betydelig risiko for at forpliktelsene som følger av avgiftsvedtakene, ikke blir etterlevd. Når fastsettelsen er basert på selvdeklaring, er det i tillegg viktig at regelverket er enkelt å praktisere, og at de avgiftspliktige får nødvendig informasjon og veiledning.

Omfanget av endringer og variasjoner i fastsettelsen av særavgifter

Særavgiftene representert i utvalget til Riksrevisjonens undersøkelse, utgjorde i perioden 2000–2004 totalt 167 mrd. kroner. Det ble etterberegnet 328 mill. kroner, og netto omberegnet/refundert til avgiftspliktige var 20 mrd. kroner. Det er en målsetting at toll- og avgiftsetaten gjennom en prosessorientert tilnærming skal sørge for at avgiftsfastsettelsene gjøres riktig første gang, slik at behovet for korrigeringer og etterberegninger reduseres.

Fram til 2005 ble kontroll med fastsettelsen av særavgifter i hovedsak gjort etter fastsettelsesfasen. Aktiv bruk av virksomhetskontroller var derfor avgjørende for i hvor stor grad avgiftene ble riktig fastsatt. Undersøkelsen viser at omfanget av kontroll og endringer varierer mellom de enkelte særavgiftene. Kontrolldekningen varierte fra avgift på sluttbehandling av avfall, der gjennomsnittlig 14 % av de registrerte virksomhetene ble kontrollert per år, til avgiftene på båt-motorer og mineralolje, der ca. 4 % ble kontrollert. Uten engangsavgiften på motorvogner var treffprosenten i gjennomsnitt 47 %. Den varierte fra 61 % på sluttbehandling av avfall til 29 % på båt-motoravgiften. Et relativt lavt kontrollomfang med etterberegninger i nærmere halvparten av kontrollene viser at fastsettelsessystemet slipper igjennom mange feil.

Virksomhetskontroller er initiert av tollregio-

nenes risikoanalyser. Det betyr at virksomhetene som er kontrollert, normalt har hatt en høyere risiko for feil enn virksomhetene som ikke er kontrollert. Selv om økt kontroll ikke gir tilsvarende økning i etterberegningene, stilles det spørsmål om kontrollnivået er for lavt i forhold til omfanget av endringer og etterberegninger.

I 2005 ble det innført krav om oppgavekontroll ved fastsettelsen av særavgifter, med unntak av engangsavgiften for motorvogn. Målsettingen var at én avgiftsoppgave per særavgiftspliktig skulle kontrolleres. Det blir vurdert som positivt at oppgavekontroller er innført. Resultatet av oppgavekontrollene viser at det ble funnet feil i nærmere halvparten av avgiftsoppgavene. Andelen feil som ble funnet, underbygger resultatene fra virksomhetskontrollen og gir klare indikasjoner på at det gjøres mange feil ved utfylling av avgiftsoppgavene.

Resultatene fra oppgavekontrollene kan ikke utnyttes fullt ut uten samhandling mellom kontrollformene. Funn fra oppgavekontroller bør brukes under planleggingen av virksomhetskontroller, og funn fra virksomhetskontroller bør følges opp med oppgavekontroller. Undersøkelsen viser at ikke alle tollregionene har etablert slik informasjonsflyt mellom kontrollformene. Gjensidig utnyttelse av informasjon mellom kontrollformene bør også vurderes i de tollregionene som ikke allerede har etablert dette.

Kontrolldekningen på engangsavgiften for motorvogn var i gjennomsnitt 0,3 % per år i forhold til de registrerte avgiftspliktige i perioden 2001–2004, med treff i 34 % av kontrollene. Av virksomhetene som innberettet over 1 mill. kroner i fireårsperioden, ble gjennomsnittlig 6 % kontrollert årlig. I forhold til kredittkunder er riktig fastsettelse avhengig av at kredittkundene oppdager og melder fra om feil. Dette fordi dokumentasjonen er hos kredittkundene, og ikke blir kontrollert av toll- og avgiftsetaten før en eventuell virksomhetskontroll. Med en lav andel kontrollerte virksomheter og et fastsettelsessystem avhengig av at de avgiftspliktige selv oppdager og melder fra om feil, bør det vurderes å innføre en form for oppgavekontroller også på engangsavgiften.

Næringskodene for industri- og bergverksvirksomhet er et kriterium for å få kraft levert med redusert avgiftssats. I avgiftsrundskrivene blir det presisert at næringskodene skal legges til grunn uansett faktisk virksomhet. Etatene som forvalter næringskodene,⁹⁴ forutsetter at disse er riktige i forhold til den næringen som drives. Verken Enhetsregisteret, Statistisk sentralbyrå eller netteiere kontrollerer om næringskodene er riktige i forhold til virksomhetens natur.⁹⁵ Undersøkelsen viser at det er ulik praksis i tollregionene i forhold til å kontrollere om kraftkunder er registrert med riktig næringskode, og ulike reaksjoner når det blir oppdaget kraftkunder med feil næringskoder. Det er ikke formalisert informasjonsutveksling med registreier når det oppdages at kraftkunder er plassert i næringskoder som ikke er i samsvar med den næring som drives.

For avgift på sluttbehandling av avfall kontrollerer enkelte tollregioner bare regnskapene og veielistene. De øvrige tollregionene kontrollerer også avfallens karakter mot konsesjoner, tillatelser og fritakskriterier.

Det stilles spørsmål ved at kontrollen av to viktige særavgifter ikke gjennomføres på en ensartet måte og med metodikk som gir samme kontrollnivå i hele landet.

Antall omberegninger i utvalget for undersøkelsen var i perioden 2000–2004 om lag 2,8 % (21 524 omberegninger) av opprinnelige fastsettelse, og varierte fra 1,3 % på sjokolade- og sukkervareavgift til 6,9 % for avgift på sluttbehandling av avfall. Omberegningene er som regel i den avgiftspliktiges favør. En del omberegninger er begrunnet i forhold som er oppstått etter at avgiften ble fastsatt første gang. Omberegninger kan også være begrunnet i at forfallstidspunktet for enkelte avgifter er lagt før spørsmålet om avgiftsplikt er endelig avklart. Undersøkelsen viser at toll- og avgiftsetaten ikke har tilstrekkelig oversikt over i hvilken grad omberegningene skyldes feil i opprinnelige fastsettelse eller etterfølgende forhold. Det er derfor vanskelig å vurdere i hvor stor grad større presisjon i fastsettelsesfasen vil redusere behovet for senere omberegninger.

94) Enhetsregisteret og Statistisk sentralbyrå.

95) Statistisk sentralbyrå kontrollerer næring i utvalgsbaserte undersøkelser basert på spørreskjema, og i forhold til strukturstatistikk osv.

Årsaker og konsekvenser av endringer og variasjoner i fastsettelsen

Avgiftsgrunnlag

Undersøkelsen viser at mellom 70 % og 80 % av etterberegningene på drikkevareavgiftene, sjokolade- og sukkervareavgift og avgift på sluttbehandling av avfall var begrunnet i feilrapportering av mengde (antall, kilo). Her var feil i deklarte mengder også hovedårsak til senere omberegninger. For forbruksavgift på elektrisk kraft var feilregistrering av avgiftsmessig status årsak til etterberegninger i noe over 80 % av kontrollene. For engangsavgift på motorvogn og avgift på båtmotorer skyldtes ca. 50 % av etterberegningene bevisst underrapportering. For avgiften på mineralolje er tilsvarende ca. 75 %.

Med unntak av engangsavgiften på motorvogner viser undersøkelsen at etterberegningene i stor grad skyldes differanser mellom deklarte mengder og lagerbeholdning eller regnskap. Rutiner og regnskapsprogrammer hos avgiftspliktige virksomheter er som regel ikke tilpasset kravene i særavgiftsforskriften om lagerregnskap og avstemming ved hver avgiftstermin. Særavgiftsdeklarasjonene får dermed ikke den nødvendige forankring i regnskapet. Det stilles derfor spørsmål om muligheten for å kreve regnskap innrettet etter toll- og avgiftsetatens informasjonsbehov blir utnyttet godt nok. Det registreres at Toll- og avgiftsdirektoratet planlegger å kartlegge problemstillingen nærmere og vurdere tiltak.

Opplysninger om inngående beholdning og beholdningsendringer framgår ikke av avgiftsoppgavene, og det er dermed få muligheter til å kontrollere varestrømmen allerede i forbindelse med fastsettelsesfasen. Toll- og avgiftsdirektoratet har ved tidligere anledninger vurdert nytten av slik informasjon på avgiftsoppgavene og konkludert med at den ikke er nødvendig. Informasjon om inngående beholdning og beholdningsendringer ble da sett i sammenheng med krav om dokumentasjon som vedlegg til avgiftsoppgavene. Det stilles likevel spørsmål om ikke mer utfyllende informasjon på avgiftsoppgavene, uavhengig av dokumentasjon, vil gi bedre kvalitet på mengdeangivelsene som deklarerer, og bedre mulighet for å vurdere størrelsen på avgiftsgrunnlaget i forbindelse med fastsettelsen.

For engangsavgiften på motorvogner var mange av omberegningene begrunnet i at det ble lagt forskjellige tekniske verdier til grunn ved den foreløpige avgiftsberegningen hos tollregionene,

og ved den endelige avgiftsberegningen etter at motorvognen er registrert ved trafikkstasjonen. Det er foreslått en obligatorisk forhåndsvisning av kjøretøyene der dette er et problem. Dersom forslaget blir vedtatt, vil muligheten for differanser mellom etatene bli betydelig redusert.

Avgiftskriterier

Det er en prioritert oppgave for toll- og avgiftsetaten å forenkle og modernisere regelverket som etaten forvalter. Forenklingsbehov skal løpende vurderes. Ved utvikling av nytt regelverk skal det tas uttrykkelig standpunkt til behovet for etterkontroll, for å se om regelverket virker etter sin hensikt.

Undersøkelsen viser at det var usikkerhet eller uenighet knyttet til hvordan avgiftskriteriene skal forstås i ca. 30 % av de gjennomgåtte kontrollene for forbruksavgift på elektrisk kraft og avgift på sluttbehandling av avfall. For drikkevaravgiftene var det ulike vurderinger av avgiftsspørsmål i 20 % av kontrollene.

I forhold til forbruksavgiften på elektrisk kraft var det blant annet knyttet spørsmål til om kraften ble brukt i forbindelse med selve produksjonsprosessen. Undersøkelsen viser også at det er ulike oppfatninger i toll- og avgiftsetaten av om reelle eller formelle forhold skal være avgjørende når avgiftsplikten vurderes. Næringskode for industri- og bergverksvirksomhet blir brukt for å dokumentere hvilke virksomheter som skal få kraft med lav avgiftssats. Tollregionene har imidlertid ulik oppfatning av om kraftkunder som ikke driver industri- eller bergverksvirksomhet, men som har en næringskode som skulle tilsi slik virksomhet, likevel skal få kraft til redusert avgiftssats. Det kan virke uheldig at kraft til kraftkunder som driver samme type næringsvirksomhet, kan få forskjellig avgiftsmessig status i ulike tollregioner.

For avgift på sluttbehandling av avfall var det ulike vurderinger til spørsmålet om avfallets egnethet som dekkmasse. Undersøkelsen viser at fylkesmennene kan ha ulike oppfatninger i dekkmassespørsmål. I tollregionene var det ulike synspunkter på om fylkesmennes vurderinger måtte følges.

Undersøkelsen viser også at det i forhold til avgift på alkoholfrie drikkevarer er satt grenser som er vanskelig å trekke. Samme produkt er vurdert forskjellig med hensyn til avgiftsplikten. Selv når kriteriene er gitt ved måling av ingredi-

enser, har likelydende søknader om klassifisering fått ulike svar.

Undersøkelsen viser at risikoen for at det utvikler seg ulik praksis mellom tollregionene, er størst for avgifter der grensen mellom avgiftsplikt og avgiftsfritak er lagt etter uklare skillelinjer. Der avgiftsfastsettelsen er avhengig av flere etater, er mulighetene for å koordinere forvaltningen av avgiftsregelverket mindre enn for andre avgifter.

Undersøkelsen viser at det stilles store krav til toll- og avgiftsetatens informasjonsvirksomhet, og koordinering av hvordan avgiftsregelverket forvaltes. Målsettingen om at toll- og avgiftsetaten skal yte god service, krever at det kan gis raske og konsistente svar på hvordan avgiftsregelverket skal forstås, både overfor avgiftspliktige og internt i etaten.

Med unntak av engangsavgiften på motorvogner, viser undersøkelsen at tollregionene etterlyser tettere oppfølging i form av veiledning fra direktoratet. Tollregionene har erfart at det for enkelte avgifter var vanskelig å få svar på generelle avgiftsspørsmål når disse ble stilt til Toll- og avgiftsdirektoratet. Dersom avgiftsspørsmål ikke lot seg besvare gjennom veiledning fra direktoratet, ble det tatt kontakt med andre tollregioner for å sikre at hensynet til likebehandling ble ivaretatt. Dette kan medføre at problemer i forvaltningen av regelverket ikke når fram til direktoratet. Det stilles spørsmål om direktoratet i tilstrekkelig grad fanger opp behovet for regelverksforenkling når det ikke utarbeides oversikt over hvilke avgiftsspørsmål som stilles, og hvordan disse blir besvart. Direktoratets mulighet til å koordinere utviklingen av praksis vil også bli redusert. Generelle avgiftsspørsmål bør derfor avklares i overordnet organ og ikke ved at praksis utvikles i tollregionene.

Undersøkelsen viser også at toll- og avgiftsetaten ikke i tilstrekkelig grad har oversikt over tidligere avgjørelser. Avgiftsspørsmål som avgjøres i forbindelse med virksomhetskontroller, forblir i den enkelte tollregion. Når tollregionene stiller spørsmål om avgiftspliktens avgrensning, blir spørsmål og svar utvekslet mellom direktoratet og den regionen som stilte spørsmålet, selv når temaet har relevans også for andre tollregioner. Tollregionene er avhengige av å treffe avgjørelser fortløpende, og avgiftspliktige har behov for hurtig avklaring av om planlagte produkter er avgiftspliktige. Det stilles derfor spørsmål om hensynet til forutberegnelighet og likebehandling

kan bli skadelidende når det ikke er tilgang til tidligere avgjørelser av avgiftsspørsmål gjennom et presedensarkiv eller liknende. Det stilles også spørsmål om hensynet til effektiv saksbehandling kan imøtekommes, dersom ikke tollregionene har tilgang til tidligere avgiftsavgjørelser og reguleringer som skal påvirke avgiftsfastsettelsene.

Klagesaksbehandlingstider

Gjennomgangen av klagesakene viser at tollregionenes gjennomsnittlige behandlingstid er to måneder, mens tilsvarende hos Toll- og avgiftsdirektoratet er syv måneder. Total saksbehandlingstid er i underkant av ni måneder. Det stilles spørsmål om Toll- og avgiftsdirektoratet bør utvikle en mer effektiv rutine for klagesaksbehandling.

Mål- og resultatstyring

Særavgifter har ikke vært særskilt behandlet i forbindelse med Finansdepartementets og Toll- og avgiftsdirektoratets mål- og resultatstyring før 2005. Innføring av resultatmål for oppgavekontroll og veiledning gir toll- og avgiftsetaten bedre grunnlag for en målrettet styring på dette området. Det stilles likevel spørsmål om det også bør utarbeides mål- og resultatindikatorer for resten av særavgiftsområdet, slik at det kan oppnås en mer helhetlig mål- og resultatoppfølging på et område som genererer betydelige inntekter til staten.




2 385 18 4 588 3 6 554 735 394 216 2 577 634 492



241 491


Trykk: A/S O. Fredr. Arnesen 2007



Riksrevisjonen
Pilestredet 42
Postboks 8130 Dep
0032 Oslo

sentralbord 22 24 10 00
telefaks 22 24 10 01
riksrevisjonen@riksrevisjonen.no

www.riksrevisjonen.no



23 257 -3 918 240 1 255 712 474 320 120 3 924 22 781 329 781 528