

# Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift

Dokument 3:11 (2012–2013)



23 257 -3 918 240 1 255 712 474 320 120 3 924 23 741 329 17 11

Denne publikasjonen finnes på Internett:  
[www.riksrevisjonen.no](http://www.riksrevisjonen.no)

Offentlige institusjoner kan bestille publikasjonen fra  
Departementenes servicesenter  
Telefon: 22 24 20 00  
E-post: [publikasjonsbestilling@dss.dep.no](mailto:publikasjonsbestilling@dss.dep.no)  
[www.publikasjoner.dep.no](http://www.publikasjoner.dep.no)

Andre kan bestille fra  
Bestillinger offentlige publikasjoner  
Telefon: 55 38 66 00  
Telefaks: 55 38 66 01  
E-post: [offpub@fagbokforlaget.no](mailto:offpub@fagbokforlaget.no)

Fagbokforlaget AS  
Postboks 6050 Postterminalen  
5892 Bergen

ISBN 978-82-8229-230-6

Forsideillustrasjon: 07 Oslo

## Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift

---

Dokument 3:11 (2012–2013)



## Til Stortinget

Riksrevisjonen legger med dette fram Dokument 3:11 (2012–2013)  
*Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll  
av merverdiavgift.*

Riksrevisjonen, 11. juni 2013

For riksrevisorkollegiet

*Jørgen Kosmo*  
riksrevisor



# Innhold

<b>1</b>	<b>Hovedfunn</b>	<b>7</b>
<b>2</b>	<b>Riksrevisjonens merknader</b>	<b>8</b>
<b>3</b>	<b>Riksrevisjonens anbefalinger</b>	<b>10</b>
<b>4</b>	<b>Departementets oppfølging</b>	<b>11</b>
<b>5</b>	<b>Riksrevisjonens sluttmerknad</b>	<b>13</b>
<b>Vedlegg 1: Riksrevisjonens brev til statsråden</b>		<b>15</b>
<b>Vedlegg 2: Statsrådets svar</b>		<b>19</b>
<b>Vedlegg 3: Rapport</b>		<b>31</b>
<b>1</b>	<b>Innledning</b>	<b>37</b>
<b>2</b>	<b>Metodisk tilnærming og gjennomføring</b>	<b>39</b>
<b>3</b>	<b>Revisjonskriterier</b>	<b>41</b>
<b>4</b>	<b>Faktabeskrivelse</b>	<b>46</b>
<b>5</b>	<b>Vurderinger</b>	<b>101</b>
<b>6</b>	<b>Referanseliste</b>	<b>107</b>

**Utbrett: Bakgrunn og mål for undersøkelsen. Funns og anbefalinger.**





# Finansdepartementet

## Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift

Målet med undersøkelsen har vært å vurdere hvordan skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid bidrar til å nå Stortingets mål om korrekt fastsettelse av merverdiavgift. Undersøkelsen omfatter perioden 2010–2012.

I 2012 ble det til sammen fastsatt merverdiavgift for 221 mrd. kroner, noe som utgjorde om lag 30 prosent av de samlede skatte- og avgiftsinntektene fra Fastlands-Norge.

Skatteetaten er ansvarlig avgiftsmyndighet ved innenlands omsetning, mens toll- og avgiftsetaten har ansvaret for fastsettelse av merverdiavgift ved innførsel av varer til Norge. Skatteetaten ble i 2008 reorganisert for å legge til rette for bedre kontrollinnsats, særlig mot de mer krevende delene av næringslivet. Merverdiavgiftssystemet er basert på tillit mellom myndighetene og næringslivet, da det er næringsdrivende selv som deklarerer avgift som skal betales eller utbetales. Et slikt system åpner for en betydelig risiko for både ubevisste og bevisste feil hos den avgiftspliktige.

I 2012 mottok skatteetaten 1,6 millioner merverdiavgiftsoppgaver, og toll- og avgiftsetaten behandlet 5,2 millioner innførselsdeklarasjoner. Med så mange innleverte merverdiavgiftsoppgaver og innførselsdeklarasjoner stilles det store krav til omfang og kvalitet i skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid på området. En effektiv kontroll er også avhengig av informasjonsutveksling og samarbeid mellom kontrolletatene.

Rapporten ble forelagt Finansdepartementet ved brev av 1. mars 2013. Departementet har i brev av 22. mars 2013 gitt kommentarer til rapporten. Kommentarene er i hovedsak innarbeidet i rapporten og i dette dokumentet.

Rapporten, oversendelsesbrevet fra riksrevisorkollegiet til departementet 23. april 2013 og svaret fra statsråden 13. mai 2013 følger som trykte vedlegg.

---

### 1 Hovedfunn

- Det er behov for en mer effektiv utvelgelse av avgiftsoppgaver og deklarasjoner for kontroll av merverdiavgift i henholdsvis skatteetaten og toll- og avgiftsetaten.
- Det er behov for forenklet informasjonsutveksling og økt samhandling internt i skatteetaten og mellom etatene i kontrollen av merverdiavgift.
- Toll- og avgiftsetatens ikt-systemer begrenser effektiviteten i kontrollen av merverdiavgift.
- Skatteetaten ivaretar ikke kravet om likebehandling ved bruk av tilleggsavgift.
- Skatteetaten har ikke styrket kontrollen av merverdiavgiftsregisteret.
- Det er stor variasjon i kontrolldekningen av merverdiavgiftsrevisjoner i toll- og avgiftsetaten.
- Det er behov for bedre kunnskap om effekter av informasjon- og veiledningstiltak.

---

## 2 Riksrevisjonens merknader

### 2.1 Det er behov for en mer effektiv utvelgelse av avgiftsoppgaver og deklarasjoner for kontroll av merverdiavgift i henholdsvis skatteetaten og toll- og avgiftsetaten

I et prosjekt gjennomført av skatteetaten anslås det at 12 prosent av innleverte merverdiavgiftsoppgaver inneholder feil i fastsatt avgift på mer enn kr 3000. Legges denne feilprosenten til grunn, innebærer det at nærmere 200 000 oppgaver har feil grunnlag for beregning av merverdiavgift. Etter Riksrevisjonens vurdering gir dette klare indikasjoner på at staten kan gå glipp av betydelige inntekter fra merverdiavgiften, og at en effektiv kontroll er viktig for sikre mer korrekt fastsettelse av merverdiavgift.

Skatteetaten bruker forskjellige metoder for å velge ut merverdiavgiftsoppgaver til kontroll. Den mest benyttede metoden er bruk av såkalte filter, det vil si at det gjennom ulike fastsatte parametere automatisk velges ut oppgaver som er aktuelle for kontroll. Filtrene stopper langt flere merverdiavgiftsoppgaver enn det skatteetaten følger opp med kontroll. Merverdiavgiftsoppgaver som stoppes av filter inneholder ikke nødvendigvis feil som medfører endret avgiftsbeløp. I perioden 2010–2012 har årlig mellom 90 000 og 120 000 oppgaver blitt stoppet i filtre. Riksrevisjonen merker seg at bare litt over 10 prosent av disse oppgavene blir fulgt opp med kontroll. Det er den enkelte saksbehandler som ut fra et faglig skjønn vurderer om et filterutslag skal følges opp med kontroll.

Etter Riksrevisjonens vurdering vil slik bruk av filter, som gir så mange utslag, medføre unødvendig ressursbruk på manuell utvelgelse av oppgaver til kontroll. Det gir videre risiko for at mange merverdiavgiftsoppgaver som burde vært kontrollert, ikke blir det. Riksrevisjonen har merket seg at Skattedirektoratet mener at det er et klart behov for å forbedre arbeidet med å velge ut oppgaver til kontroll, og at det arbeides med å gjøre filtrene mer treffsikre.

Toll- og avgiftsetaten velger ut deklarasjoner til dokumentkontroll ved hjelp av kontrollmasker i TVINN. En deklarasjon blir automatisk stoppet av en maske dersom den tilfredsstillende på forhånd fastsatte parametere. I perioden 2010–2012 ble rundt 750 000 innførselsdeklarasjoner stoppet av masker årlig. Om lag 600 000 av disse ble ikke fulgt opp med dokumentkontroll.

Riksrevisjonen registrerer at Toll- og avgiftsdirektoratet mener at dagens system med en grovsortering gjennom masker, for deretter ut fra et faglig skjønn å finsortere utplukket manuelt, gir gode resultater. Riksrevisjonen mener likevel at kontrollmaskene, slik de er innrettet i dag, medfører unødvendig ressursbruk på manuell utvelgelse av deklarasjoner for kontroll. Det vil også være risiko for at mange deklarasjoner som burde vært kontrollert, ikke blir det.

### 2.2 Det er behov for forenklet informasjonsutveksling og økt samhandling internt i skatteetaten og mellom etatene i kontrollen av merverdiavgift

Det er etablert samarbeidsordninger mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten i alle regionene. Skatteetaten og toll- og avgiftsetaten ser likevel behov for å forenkle informasjonsutvekslingen mellom etatene, og for at informasjon utveksles i større grad og blir tilgjengelig på et tidligere tidspunkt. Etatene har ingen systematisk oversikt over omfanget av kontrollimpulser som utveksles, og i hvor stor grad disse leder til kontroller. Med kontrollimpulser menes varsler om eventuelle overtredelser av etatenes regelverk. Konsekvensene kan være at viktige kontrollimpulser går tapt, og at unndragelser ikke blir avdekket.

Økt og bedre tilgang mellom etatenes systemer kan gi mer effektiv kontroll av merverdiavgiften. Riksrevisjonen har merket seg at Finansdepartementet avventer etatenes samarbeid om hvordan utvidet systemtilgang kan og bør gjennomføres, før departementet vil vurdere eventuelle tiltak.

Det er også behov for økt samhandling mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten for å avdekke merverdiavgiftssvindel ved fiktive utførsler. Slik svindel finner sted når det oppgis at en vare er eksportert, mens varen i realiteten aldri er brakt ut av landet og blir omsatt svart innenlands. Toll- og avgiftsetatens regelverk begrenser også mulighetene for å avdekke slik svindel, siden det ikke stilles krav til verken tid eller sted for utførsel. Riksrevisjonen merker seg at Finansdepartementet avventer mer presise forslag til regelverksendringer fra Toll- og avgiftsdirektoratet.

Revisjonen viser også at det innad i skatteetaten er behov for mer utveksling av kontrollimpulser, og at etaten i liten grad har oversikt over omfanget og oppfølgingen av impulsene. God kommunikasjon og oppfølging av kontrollimpulser er viktig for å sikre en effektiv innretning av kontrollen av merverdiavgift. Riksrevisjonen mener at Skattedirektoratet ikke har lagt tilstrekkelig til rette for intern samhandling, blant annet med krav til utveksling og oppfølging av kontrollimpulser.

### **2.3 Toll- og avgiftsetatens ikt-systemer begrenser effektiviteten i kontrollen av merverdiavgift**

Toll- og avgiftsetaten benytter en rekke ulike systemer i sin kontroll av merverdiavgift, og tollregionene etterlyser forbedringer i toll- og avgiftsetatens ikt-systemer. Det vises blant annet til at flere av systemene som benyttes i etatens kontrollvirksomhet, ikke har tilstrekkelig funksjonalitet og kompatibilitet. Det medfører at kontrollarbeidet blir mer ressurskrevende enn nødvendig. Manglende funksjonalitet i ikt-systemene medfører også at arbeidsoppgaver må gjøres manuelt, noe som øker risikoen for feil.

Ifølge Finansdepartementet er det gjennomført vesentlige funksjonelle og teknologiske endringer i etatens ikt-systemer i de senere årene. Revisjonen viser likevel at ikt-systemene fortsatt begrenser effektiviteten i etatens kontroll av merverdiavgift.

### **2.4 Skatteetaten ivaretar ikke kravet om likebehandling ved bruk av tilleggsavgift**

Årlig blir det i rundt 1000 saker, som et resultat av kontrollarbeidet, ilagt tilleggsavgift som en reaksjon på overtredelser av merverdiavgiftsloven. Det er imidlertid store variasjoner mellom regionene i bruk av tilleggsavgift. I 2012 ble det i én region ilagt tilleggsavgift i 30 prosent av kontrollene som avdekket feil, mens tilsvarende andel i en annen region var 4 prosent.

Det er lite tilfredsstillende at skatteetaten ikke ivaretar kravet om likebehandling ved bruk av tilleggsavgift i oppgavekontrollen på en langt bedre måte. Riksrevisjonen har merket seg at Finansdepartementet mener at denne praksisen er uheldig, og at departementet forutsetter at Skattedirektoratet følger opp dette overfor regionene.

### **2.5 Skatteetaten har ikke styrket kontrollen av merverdiavgiftsregisteret**

Det har vært en uttrykt målsetting å styrke alle ledd i kontrollen av merverdiavgift, også kontrollen av merverdiavgiftsregisteret. Det er derfor positivt at skatteetaten har innført minstekrav til kontrollnivå for registerføring. Revisjonen viser imidlertid at det har vært en økning i antall avgiftspliktige, samtidig som regionenes ressursbruk til kontroll av registeret er redusert med om lag 11 prosent fra 2010 til 2012.

En betydelig del av skattekontorenes ressursbruk på merverdiavgiftsregisteret, 70 prosent, blir brukt til å behandle søknader om nyregistrering. På landsbasis blir en liten og synkende andel nektet registrert, samtidig som det er store variasjoner mellom regionene. Den regionen som har lavest ressursbruk per mottatt søknad, er også den regionen som har lavest andel nektelser. Regionene har ulik praktisering og rapportering av registerkontrollen. Begrenset kompatibilitet mellom systemer som benyttes i registerkontrollen, gjør også at en del av arbeidet må utføres manuelt.

Svakheter i registerkontrollen kan medføre unødig ekstraarbeid senere i kontrollkjeden, og god kvalitet på registeret er viktig for å kunne stoppe merverdiavgiftssvindel nasjonalt og internasjonalt. Revisjonen viser at skatteetaten har forbedringspunkter i kontrollen av merverdiavgiftsregisteret, og at etaten ikke har klart å styrke kontrollen som forutsatt. Det er også indikasjoner på at kontrollen med vilkårene for registrering praktiseres ulikt mellom regionene, noe som etter Riksrevisjonens vurdering er uheldig.

## **2.6 Det er stor variasjon i kontrolldekningen av merverdiavgiftsrevisjoner i toll- og avgiftsetaten**

Revisjonen viser at antallet særskilte merverdiavgiftsrevisjoner som utføres i toll- og avgiftsetaten, har økt i perioden 2010–2012. Det er imidlertid store variasjoner mellom regionene, sett i sammenheng med antall virksomheter som deklarerer merverdiavgift. Én region har i hele perioden vesentlig lavere kontrollandel enn de øvrige regionene. I 2012 varierte kontrollandelen blant regionene fra 0,08 til 0,41 prosent. Riksrevisjonen registrerer at Toll- og avgiftsdirektoratet begrunner denne variasjonen med at kravene til antall merverdiavgiftsrevisjoner blir fastsatt med utgangspunkt i risikovurderinger og ulike satsinger i regionene.

Det er positivt at toll- og avgiftsetaten har en egen styringsparameter for kontroll av merverdiavgift, og at antallet slike kontroller har økt. Riksrevisjonen mener det over tid ikke er grunnlag for de relativt store variasjonene i kontrolldekningen mellom regionene. Lav kontrolldekning over tid kan svekke etterlevelsen av regelverket og øker risikoen for merverdiavgiftsunndragelser.

## **2.7 Det er behov for bedre kunnskap om effekter av informasjon- og veiledningstiltak**

Det framgår av styringsdokumenter for både skatteetaten og toll- og avgiftsetaten at bruk av informasjon og veiledning er viktig for å gjøre publikum kjent med regelverket som etatene håndhever, og for å sikre etterlevelse og korrekt fastsettelse av merverdiavgift. Revisjonen viser at regionene i skatteetaten i liten grad måler effekter av informasjons- og veiledningsarbeidet, mens det er variasjon i tollregionenes måling av slike effekter.

Etatene mener at det er utfordrende å måle effekter av informasjons- og veiledningstiltak. Riksrevisjonen vil likevel peke på at kunnskap om virkningene av informasjons- og veiledningstiltak er viktig for å vurdere om tiltakene sikrer effektiv ressursbruk og etterlevelse av regelverket.

---

## **3 Riksrevisjonens anbefalinger**

- Finansdepartementet bør vurdere tiltak som legger til rette for økt samhandling mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, for å sikre effektiv kontroll og korrekt fastsettelse av merverdiavgift.

- Finansdepartementet bør følge opp at skatteetaten iverksetter tiltak som sikrer likebehandling ved bruk av tilleggsavgift i oppgavekontrollen.
- Skatteetaten og toll- og avgiftsetaten bør vurdere tiltak for en mer effektiv utvelgelse av avgiftsoppgaver og deklarasjoner for kontroll av merverdiavgift.
- Skatteetaten bør vurdere å styrke kontrollen av merverdiavgiftsregisteret og å sikre en mer likeartet kontroll ved registrering.
- Skatteetaten og toll- og avgiftsetaten bør i større grad initiere tiltak for å kunne måle effekter av informasjons- og veiledningsarbeidet.

---

#### 4 Departementets oppfølging

Statsråden mener at undersøkelsen kan gi inntrykk av at skatteetatens og toll- og avgiftsetatens kontrollarbeid på enkelte områder ikke fungerer eller prioriteres, og at dette ikke gir et dekkende bilde av etatenes kontrollarbeid. Departementet vurderer etatenes kontrollarbeid som tilfredsstillende, men med områder hvor det er potensial for forbedringer. Ifølge departementet må etatene, basert på risiko og vesentlighet, fordele og prioritere ressursene mellom alle ansvarsområder og arbeidsoppgaver. Dette innebærer at etatene ikke kan gjøre ubegrenset innsats på noe enkeltområde. Statsråden mener Riksrevisjonens ikke i tilstrekkelig grad har tatt hensyn til denne problemstillingen.

Når det gjelder Riksrevisjonens anbefaling om tiltak for mer effektiv utvelgelse av deklarasjoner og avgiftsoppgaver til kontroll, opplyser departementet at det er en bevisst handling fra Skattedirektoratet at filtrene stopper mange oppgaver, og at dette medfører ressursbruk til manuell vurdering av hvilke oppgaver som skal kontrolleres. Ressursbruken kunne vært redusert ved å ha større masker i filtrene, men det øker ifølge Finansdepartementet risikoen for at potensielt kontrollverdige oppgaver ikke blir gitt en vurdering av om kontroll skal gjennomføres. Når det gjelder resultatene fra skatteetatens prosjekt Pilot systematisk utvalg (PSU), viser statsråden til at denne informasjonen ikke må brukes feil, da dette er et enkeltstående forsøk hvor grunnlaget for fastsettelsene må analyseres bedre før det gis indikasjon om kontrollpotensialet.

Når det gjelder Riksrevisjonens uttalelse om at et stort antall deklarasjoner som automatisk stanser i TVINN ikke blir kontrollert, viser departementet til at Toll- og avgiftsdirektoratet erkjenner at utvelgelsen alltid kan bli bedre, men at det er svært krevende å innrette maskene i TVINN på en måte som fører til at alle stansede deklarasjoner blir kontrollert. Departementet opplyser videre at det etter Toll- og avgiftsdirektoratets vurdering er foretatt en riktig fordeling av ressurser på etatens ansvarsområder.

Statsråden mener at en effektiv utvelgelse av objekter for kontroll er viktig, og at etatene kontinuerlig må arbeide med å forbedre objektutvelgelsen. Statsråden forutsetter derfor at Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet viderefører sitt arbeid på området, og vurderer hensiktsmessige tiltak. Departementet vil følge opp etatenes arbeid i styringsdialogen med den enkelte etat.

Statsråden understreker at det per i dag forekommer betydelig informasjonsdeling mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, og at etatene har tilgang til hverandres systemer der dette er relevant. Statsråden opplyser at det generelt er ønskelig å legge til rette for mest mulig effektiv utnyttelse av data mellom etater og deres samarbeidspartnere. I denne sammenheng presiserer departementet at det ikke har inntatt en

passiv rolle i arbeidet med informasjonsutveksling mellom etatene. Departementet vektlegger samarbeid mellom kontrolletatene i styringsdialogen med hver enkelt kontrolletat. Dersom etatene møter begrensninger for samordning og informasjonsutveksling, legges det til grunn at departementet involveres.

Finansdepartementet viser til at Toll- og avgiftsdirektoratet er enig med Riksrevisjonen i at regelverket knyttet til kontroll for å avdekke fiktiv utførsel kunne vært kontrollfaglig bedre. Direktoratet påpeker at alt regelverk som en kontrolletat etterlever, er utformet som et kompromiss mellom næringslivets behov og ønsker og myndighetenes kontrollbehov. Statsråden forventer at Toll- og avgiftsdirektoratet vil vurdere om det er hensiktsmessig å foreslå en eventuell regelverksendring som åpner for at det kan stilles krav til angivelse av tid og sted for utførsel.

Finansdepartementet opplyser at Skattedirektoratet mener det er et forbedringspotensial i behandlingen og spredningen av informasjon innad i etaten. Til tross for at det er gjennomført diverse tiltak, mener direktoratet at utarbeidelse av rutiner og systemer kan effektivisere og forbedre spredning av kontrollimpulser mellom funksjonsområdene.

Statsråden anser det som viktig at to kontrolletater under Finansdepartementet ikke har unødige flaskehalsar i sin utveksling av kontrollimpulser, og at det er avgjørende at tjenestemenn i begge etater er bevisst viktigheten av å formidle relevant informasjon til den andre etaten. Regelverk, rutiner og opplæring er viktige elementer i dette arbeidet. Statsråden mener også at det er viktig at det blir enklere for tjenestemenn i begge etater å få tilgang til relevant informasjon fra hverandres ikt-systemer. Departementet vil derfor vektlegge muligheten for samhandling mellom etatene i all pågående og framtidig ikt-utvikling som påvirker kontrollområdet. Eventuelle regelverksendringer for kontrolletater må vurderes opp mot konsekvensene for næringslivet og for transportlogistikken.

Finansdepartementet viser til at toll- og avgiftsetaten erkjenner at det er forbedringspotensial i bruk av ikt-støtte i etatens kontrollutvelgelse. Statsråden mener det er svært viktig at ikt brukes fornuftig i alle etatens virksomhetsprosesser, inkludert på kontrollområdet. Departementet opplyser at det i arbeidet med ikt-fornyingsprosesser i toll- og avgiftsetaten vil bidra til at kontrollområdet vies tilstrekkelig oppmerksomhet.

Finansdepartementet mener det er uheldig at skatteetaten ikke ivaretar kravet om likebehandling ved bruk av tilleggsavgift i oppgavekontrollen. Statsråden forutsetter at Skattedirektoratet følger opp dette overfor regionene. Finansdepartementet vil følge opp dette gjennom styringsdialogen.

Ifølge statsråden er høy kvalitet på merverdiavgiftsregisteret en forutsetning for å få korrekt fastsettelse av merverdiavgift. Slik merverdiavgiftsregisteret omtales i dokumentet, kan det oppfattes som om kvaliteten er dårlig, og at skatteetaten ikke prioriterer kontroll av registeret. Statsråden mener at dette ikke gir et riktig bilde av kvaliteten på merverdiavgiftsregisteret og skatteetatens arbeid med registeret. Videre peker statsråden på at nedgang i ressursbruk og antall avslag ikke kan legges til grunn for en konklusjon om at skatteetaten ikke har prioritert kontroll av registeret.

Statsråden forutsetter at Skattedirektoratet fortsetter arbeidet med å forbedre kvaliteten på merverdiavgiftsregisteret, og arbeider for at regionene får en mer likeartet kontroll ved registrering. Finansdepartementet opplyser at dette er presisert i tildelingsbrevet til skatteetaten for 2013, og vil bli fulgt opp i styringsdialogen med Skattedirektoratet.

Når det gjelder toll- og avgiftsetatens særskilte merverdiavgiftsrevisjoner, viser Finansdepartementet til at dette ikke er ment å være en kontrollform med tilnærmet lik kontrolldekning i alle tollregioner. Det er de øvrige toll- og avgiftsrevisjonene og deklarasjonskontrollene som er ment å ivareta de mer løpende merverdiavgiftskontrollene i regionene. Statsråden mener det er viktig at det ikke er så store variasjoner i kontrolldekningen mellom regionene at det i enkelte regioner gir økt risiko for svekket etterlevelse av regelverket. Statsråden mener likevel at det er mindre viktig at kontrolldekningen er helt lik i alle regioner, enn at den er tilpasset regionale ulikheter og regionale risikovurderinger. Det er ifølge statsråden opp til toll- og avgiftsetaten å finne gode løsninger på disse motstridende hensynene. Departementet vil i styringsdialogen følge opp etatens arbeid med en hensiktsmessig kontrolldekning av merverdiavgiften.

Statsråden er enig med Riksrevisjonen i at det er viktig å ha kunnskap om virkning av informasjons- og veiledningstiltak for å vurdere om tiltakene sikrer effektiv ressursbruk og etterlevelse. At regionene i skatteetaten i liten grad måler effekter av informasjons- og veiledningstiltak indikerer ifølge statsråden ikke nødvendigvis at etaten ikke har kunnskap om hvilke informasjons- og veiledningstiltak som er mest effektive og som gir god etterlevelse.

Når det gjelder Riksrevisjonens anbefaling om at skatteetaten og toll- og avgiftsetaten i større grad bør initiere tiltak for å kunne måle effekter av informasjons- og veiledningsarbeidet, forventer statsråden at etatene viderefører sitt arbeid på dette området. Videre forventer statsråden at både Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet iverksetter og vurderer hensiktsmessige tiltak som kan måle effektene av informasjons- og veiledningsarbeid. Departementet vil følge opp etatens arbeid i styringsdialogen med den enkelte etat.

---

## **5 Riksrevisjonens sluttmerknad**

Riksrevisjonen er innforstått med at både skatteetaten og toll- og avgiftsetaten alltid vil stå overfor krevende utfordringer i prioriteringene mellom en rekke ansvarsområder og arbeidsoppgaver hvor det er satt krav til utførelsen. For å sikre helhetlig styring er det viktig med god kunnskap om måloppnåelse og ressursbruk for sentrale områder. Riksrevisjonens undersøkelse viser at det er klare forbedringspunkter i både skatteetaten og toll- og avgiftsetaten i kontrollen av merverdiavgift. Riksrevisjonen konstaterer at Finansdepartementet vil følge opp Riksrevisjonens merknader og anbefalinger.

Saken sendes Stortinget.

Vedtatt i Riksrevisjonens møte 22. mai 2013

**Jørgen Kosmo**

**Arve Lønnum**

**Martin Engeset**

**Per Jordal**

**Synnøve Brenden**

---

Björg Selås





Vedlegg 1

---

## Riksrevisjonens brev til statsråden



Utsatt offentlighet jf. rr. lov § 18(2)

Statsråd Sigbjørn Johnsen  
FINANSDEPARTEMENTET  
Postboks 8008 DEP  
0030 OSLO

**Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift**

Vedlagt oversendes utkast til Dokument 3:x (2012-2013) *Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift.*

Dokumentet er basert på en rapport som ble oversendt Finansdepartementet ved vårt brev 1. mars 2013, og på departementets svar 22. mars 2013.

Statsråden bes redegjøre for hvordan departementet vil følge opp Riksrevisjonens merknader og anbefalinger, og eventuelt om departementet er uenig med Riksrevisjonen.

Departementets oppfølging vil bli sammenfattet i det endelige dokumentet til Stortinget. Statsrådets svar vil i sin helhet bli vedlagt dokumentet.

Svarfrist: 8. mai 2013.

For riksrevisorkollegiet

  
Jørgen Kosmo  
riksrevisor

Vedlegg:

Utkast til Dokument 3:x (2012-2013) *Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift.*



Vedlegg 2

---

## Statsrådets svar



Riksrevisjonen  
Postboks 8130 Dep  
0032 OSLO

Deres ref

Vår ref  
11/4095 -

Dato  
13.05.2013

**Riksrevisjonens undersøkelse av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift**

Jeg viser til brev fra Riksrevisjonen av 23. april 2013 om ovennevnte undersøkelse vedlagt utkast til Dokument 3:x (2012–2013) om samme sak. Riksrevisjonen ber om statsrådets redegjørelse for hvordan Finansdepartementet vil følge opp Riksrevisjonens merknader og anbefalinger, og eventuelt om departementet er uenig med Riksrevisjonen.

Riksrevisjonens undersøkelse om skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift er oversiktlig og relevant. Departementet har blitt forelagt rapporten ved brev 1. mars d.å.. I tillegg har departementet 30. april d.å. fått tilsendt den justerte rapporten som har vært til kollegiebehandling.

Jeg merker meg at Riksrevisjonen i utkast til Dokument 3:x uttaler at Finansdepartementets kommentarer til rapporten i hovedsak er innarbeidet i rapporten og utkast til Dokument 3:x. Til dette vil jeg bemerke at Riksrevisjonen har inntatt de fleste av departementets kommentarer som påpeker svakheter ved rapportens faktagrunnlag. Imidlertid er departementets og etatenes kommentarer til vurderingene i mindre grad hensyntatt, slik at konklusjonene i hovedsak er uendret. Som det fremgår av brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen av 22. mars d.å., vedlagt uttalelser fra Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektorat, vurderes noen av disse konklusjonene å være unyanserte og ikke gi et riktig bilde av etatenes kontroll av merverdiavgift. Blant annet er ikke departementets generelle merknad hensyntatt: *“Etter vår vurdering kan rapporten gi inntrykk av at etatenes kontrollarbeid på enkelte områder ikke fungerer eller prioriteres. Vi mener at dette ikke gir et dekkende bilde av*

*etatenes kontrollarbeid. Etatenes kontrollarbeid vurderes av departementet å være tilfredsstillende, men med områder hvor det er potensial for forbedringer.*” Departementet fastholder denne generelle merknaden til rapporten, og nå også til utkast til Dokument 3:x.

Riksrevisjonens hovedfunn kan i all hovedsak oppsummeres til at det er forbedringspunkter på flere områder knyttet til Skatteetatens og Toll- og avgiftsetatens kontroll av merverdiavgift. Jeg vil til dette understreke at det generelt alltid vil være rom for forbedringer på store og komplekse ansvarsområder. Etatene må basert på risiko og vesentlighet fordele og prioritere ressursene mellom alle ansvarsområder og arbeidsoppgaver. Dette innebærer at etatene ikke kan gjøre ubegrenset innsats på noe enkeltområde. Jeg mener Riksrevisjonens ikke i tilstrekkelig grad tar hensyn til denne problemstillingen.

Det er avgjørende at etater som kontrollerer næringslivet må finne den riktige balansen mellom gode kontroller og næringslivets behov. Dette gjelder ikke minst for Toll- og avgiftsetaten som skal finne den “riktige” balanse mellom mest mulig fri flyt av legale varer over grensen og best mulig kontroll. Enkel vareflyt over grensene er et gode for næringslivet og kan bidra til å stimulere økonomisk vekst.

Jeg vil nedenfor kommentere Riksrevisjonens merknader og redegjøre for hvordan departementet vil følge opp Riksrevisjonens merknader og anbefalinger.

### **Kommentarer til Riksrevisjonens merknader og oppfølging**

*Punkt 2.1 - Det er behov for en mer effektiv utvelgelse av avgiftsoppgaver og deklarasjoner for kontroll av merverdiavgift i henholdsvis Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten*

Etatene arbeider kontinuerlig med å forbedre metodene for å velge ut oppgaver til kontroll, herunder Skatteetatens bruk av filter og Toll- og avgiftsetatens kontrollmasker. Blant annet gjennomførte Skatteetaten i 2011 prosjektet Pilot for Systematisk utvalg (PSU). Formålet med prosjektet var å teste om en predikativ tilnærming kunne forbedre utvelgelsen av kontrollobjekter. Prosjektet er videreført i 2013.

Finansdepartementet forutsetter at etatene, blant annet på bakgrunn av kompleksiteten i den økonomiske kriminaliteten og i Toll- og avgiftsetatens tilfelle på grunn av veksten i strømmen av varer over grensene, skal basere sin kontrollvirksomhet på risikovurderinger, etterretning og analyse. En slik måte å arbeide på, gjør at kontrollene i størst mulig grad rettes mot aktører som ikke er lojale mot regelverket. Dette er videre også fornuftig bruk av etatens ressurser.

Jeg er kjent med at Skattedirektoratet deler Riksrevisjonens syn om at Skatteetatens utvelgelsen av merverdiavgiftsoppgaver til kontroll kan forbedres. Riksrevisjonens



omtale av andelen filterutslag som blir gjenstand for kontroll åpner derimot for misforståelse. Skattedirektoratet opplyser at det er en bevisst handling fra Skattedirektoratet at filtrene er så stramme at de stopper mange oppgaver, og det er korrekt at det medfører ressursbruk til manuell vurdering av hvilke oppgaver som skal kontrolleres. Ressursbruken kunne vært redusert ved å ha større masker i filtrene, men det øker risikoen for at potensielt kontrollverdige oppgaver ikke blir undergitt en vurdering av om kontroll skal gjennomføres. En filtersetting som skulle stoppet færre oppgaver, og hatt mindre manuell vurdering, øker også risikoen for at illojale virksomheter lærer seg hvordan de skal omgå filtrene. Skattedirektoratet viser til at dagens regime gjør illojal tilpasning vanskeligere. Riksrevisjonen bemerker at kun 10 pst. av oppgaver som stoppes i filtre blir kontrollert. Jeg håper det her ligger en forståelse for at filtre angir kjennetegn, ikke kontrollverdighet.

Til slutt vil jeg knytte en merknad til første avsnitt under dette punktet i utkast til Dokument 3:x. Her omtales et prosjekt (PSU – Pilot Systematisk Utvalg) gjennomført av Skatteetaten hvor det anslås at 12 pst. av innleverte merverdiavgiftsoppgaver inneholder feil i fastsatt avgift på mer enn 3 000 kroner. Riksrevisjonen viser til at legges denne feilprosenten til grunn, innebærer dette at nærmere 200 000 oppgaver har feil grunnlag for beregning av merverdiavgift. Skattedirektoratet påpeker at denne informasjonen ikke må brukes feil, da dette er et enkeltstående forsøk hvor grunnlaget for fastsettelsene må analyseres mye bedre før det gis indikasjon om kontrollpotensialet. PSU er et viktig utviklingstiltak som Skatteetaten har satt i gang for å forbedre utvelgelsen kontrollobjekter og oppfølging av oppgavekontrollen. Jeg ber Riksrevisjonen merke seg direktoratets påpekning. Skattedirektoratet har tidligere kommentert dette overfor Riksrevisjonen i forbindelse med tilbakemelding på rapporten. Det ble da blant annet kommentert at omfanget av tilfeldige kontroller var begrenset og at det vil være betydelig usikkerhet knyttet til resultatet.

Toll- og avgiftsdirektoratet merker seg Riksrevisjonens uttalelse om at et stort antall av deklarasjoner som automatisk stanser i TVINN, ikke blir kontrollert. Toll- og avgiftsdirektoratet erkjenner at utvelgelsen alltid kan bli bedre, men mener det er svært krevende å innrette maskene i TVINN på en måte som fører til at alle stansede deklarasjoner blir kontrollert. Dessuten peker direktoratet på at kriteriene for utvelgelse i TVINN, ikke bare gjelder deklart beløp, men også andre typer avvik relatert til restriksjoner pålagt av andre etater, eksempelvis restriksjoner på farlig avfall, strategiske varer, matvarer og legemidler. Direktoratet gjentar under dette punktet sin bemerkning om at en blandet løsning med IKT-lesbare kriterier og erfarne tjenestemenn gir god utvelgelse til kontroller.

Når det gjelder formuleringen *“det vil være en risiko for at mange deklarasjoner som burde vært kontrollert, ikke blir det”*, peker Toll- og avgiftsdirektoratet på at det etter direktoratets vurdering er foretatt en riktig fordeling av etatens ressurser på etatens ansvarsområder.

Riksrevisjonen anbefaler Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten å vurdere tiltak for en mer effektiv utvelgelse av merverdiavgiftsoppgaver og deklarasjoner for kontroll av merverdiavgift. Effektiv utvelgelse av objekter for kontroll er viktig, og jeg mener at etatene kontinuerlig må arbeide med å forbedre objektutvelgelsen. Jeg forutsetter derfor at Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet viderefører sitt arbeid på området, og vurderer hensiktsmessige tiltak. Departementet vil følge opp etatenes arbeid i styringsdialogen med den enkelte etat.

*Punkt 2.2 - Det er behov for en forenklet informasjons utveksling og økt samhandling internt i Skatteetaten og mellom etatene i kontrollen av merverdiavgift*

Riksrevisjonen viser til at det er etablert samarbeidsordninger mellom Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten i alle regioner, men at etatene likevel ser behov for forenklinger. Riksrevisjonen viser også til at det innad i Skatteetaten er behov for mer utveksling av kontrollimpulser, og at etaten i liten grad har oversikt over omfanget og oppfølgingen av impulsene. Det pekes på at Skattedirektoratet ikke har lagt tilstrekkelig til rette for intern samhandling, blant annet med krav til utveksling og oppfølging av kontrollimpulser.

Jeg vil innledningsvis understreke at det per i dag forekommer betydelig informasjonsdeling mellom etatene, og at etatene har tilgang til hverandres systemer der dette er relevant. Toll- og avgiftsdirektoratet påpeker at det alltid vil være rom for å forbedre samhandlingen mellom etatene. Riksrevisjonens uttalelse om at det ikke foreligger en systematisk oversikt over omfang av kontrollimpulser som utveksles, og i hvor stor grad disse leder til kontroller, kan imidlertid gi et urealistisk bilde av hva som er mulig og ønskelig å loggføre. Dersom Riksrevisjonens merknad innebærer at enhver antydning eller ethvert utsagn mellom enhver tjenestemann i de to etater skal logges og straks formidles fra region til direktoratet, så vil selve loggføringen bli ressursmessig krevende og komme på bekostning av lokale kompetansebaserte kontroller. I Toll- og avgiftsetaten er dagens praksis at enhver kontrollimpuls, uansett om den kommer fra Skatteetaten eller andre kilder, vurderes og dersom man kommer til at impulsen bør følges, legges den inn som tips i VIRK eller i PUS eller som maske i TVINN.

Riksrevisjonen peker på at økt og bedre tilgang mellom etatenes systemer kan gi mer effektiv kontroll av merverdiavgiften. Jeg mener det generelt er ønskelig å legge til rette for mest mulig effektiv utnyttelse av data mellom etater og deres berørte samarbeidspartnere. I denne sammenheng uttaler Riksrevisjonen at den har merket seg at Finansdepartementet avventer etatenes samarbeid om hvordan utvidet systemtilgang kan og bør gjennomføres, før departementet vil vurdere eventuelle tiltak. Slik dette fremstår kan det forstås slik at departementet har inntatt en passiv rolle i arbeidet med informasjonsutveksling mellom etatene. Dette er i så fall ikke riktig. Jeg viser til at dette tidligere er kommentert i departementets brev av 22. mars d.å. til Riksrevisjonen. Departementet vektlegger samarbeid mellom kontrolletatene i styringsdialogen med

hver enkelt kontrolletat. Dersom etatene møter begrensninger for samordning og informasjonsutveksling, legges det til grunn at departementet involveres.

Riksrevisjonen bemerker også at det er behov for økt samhandling mellom Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten for å avdekke merverdiavgiftsvindel ved fiktiv utførsel. Det påpekes videre at Toll- og avgiftsetatens regelverk begrenser muligheten for å avdekke slik svindel. Spesielt skal dette gjelde fraværet av krav i tolloven og tollforskriften om angivelse av tid og sted for utførsel. Toll- og avgiftsdirektoratet mener imidlertid Riksrevisjonens uttalelse i utkast til Dokument 3:x om at "Toll- og avgiftsetatens regelverk begrenser også muligheten for å avdekke slik svindel, siden det ikke stilles krav til verken tid eller sted for utførsel" gir et skjevt inntrykk av dagens situasjon. Direktoratet er enig med Riksrevisjonen i at regelverket kunne vært kontrollfaglig bedre på flere punkter, blant annet i dette tilfelle. Direktoratet mener imidlertid at det foreligger regelverk og prosedyrer som innebærer bedre kontrollmuligheter enn det Riksrevisjonens uttalelse gir inntrykk av. Direktoratet påpeker videre at alt regelverk som en kontrolletat etterlever, er utformet som et kompromiss mellom næringslivets behov og ønsker og myndighetenes kontrollbehov. Jeg forventer at Toll- og avgiftsdirektoratet vil vurdere om det er hensiktsmessig å foreslå en ev. regelverksendring som åpner for at det kan stilles krav til angivelse av tid og sted for utførsel.

Riksrevisjonen viser også til at det innad i Skatteetaten er behov for utveksling av kontrollimpulser, og at etaten i liten grad har oversikt over omfanget og oppfølging av impulsene. Jeg er kjent med at Skatteetaten i stor grad benytter risikobasert utvelgelse til de forskjellige kontrollhandlinger. I dette ligger også risikoen for omdømmetap dersom etaten ikke håndterer kjente feil, tips og etterretningsinformasjon på en god måte. Etaten har tilgang på mye informasjon. Det er derfor til enhver tid behov for gode rutiner og høy bevissthet rundt intern utveksling av kontrollimpulser. Skattedirektoratet er enig med Riksrevisjonen i at god kommunikasjon og oppfølging av kontrollimpulser er viktig for å sikre en effektiv innretning av kontrollen av merverdiavgift. Direktoratet mener at Skatteetaten har et forbedringspotensial i behandlingen og spredningen av denne informasjonen på en effektiv måte innad. Det er gjennomført diverse tiltak, blant annet konkrete samarbeidsavtaler, rutiner via Elark (sak/arkivsystem), kontrollstøttesystem (KOSS) og tilrettelagt for mulighet til å legge inn melding om kontrollverdighet (OBS-merke) i mva.-systemet. Til tross for disse tiltakene ser Skattedirektoratet imidlertid at etaten ved utarbeidelse av rutiner og utarbeidelse av et enhetlig system for oppbevaring og behandling av slike kontrollimpulser, kan effektivisere og forbedre med spredning av kontrollimpulser mellom funksjonsområdene.

Riksrevisjonen anbefaler Finansdepartementet å vurdere tiltak som legger til rette for økt samhandling mellom Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten for å sikre effektiv kontroll og korrekt fastsettelse av merverdiavgift. Jeg anser det som viktig at to kontrolletater under Finansdepartementet ikke har unødige flaskehalsen i sin

utveksling av kontrollimpulser. Det er videre avgjørende at tjenestemenn i begge etater er bevisst viktigheten av å formidle relevant informasjon til den andre etaten. Regelverk, rutiner og opplæring er viktige elementer i dette arbeidet. Jeg syntes imidlertid det også er viktig at det blir enklere for tjenestemenn i begge etater å få tilgang til relevant informasjon fra hverandres IT-systemer. Departementet vil derfor vektlegge muligheten for samhandling mellom etatene i all pågående og fremtidig IT-utvikling som påvirker kontrollområdet. Eventuelle regelverksendringer for kontrolletater må for øvrig som jeg påpekte ovenfor vurderes mot konsekvensene for næringslivet og for transportlogistikken.

*Punkt 2.3 - Toll- og avgiftsetatens ikt-systemer begrenser effektiviteten i kontrollen av merverdiavgift*

Riksrevisjonen viser til at flere av systemene Toll- og avgiftsetaten benytter i etatens kontrollvirksomhet ikke har tilstrekkelig funksjonalitet og kompatibilitet. I følge Riksrevisjonen medfører dette at kontrollarbeidet blir mer ressurskrevende enn nødvendig og begrenser effektiviteten i etatens kontroll av merverdiavgift.

Toll- og avgiftsdirektoratet mener Riksrevisjonen ikke i tilstrekkelig grad presenterer grunnlag for uttalelsen i utkast til Dokument 3:x om at *«flere av systemene som benyttes i etaten ikke har tilstrekkelig funksjonalitet og kompatibilitet»*. Direktoratet erkjenner imidlertid at det er et forbedringspotensial i bruk av IKT-støtte i etatens kontrollutvelgelse.

Jeg mener det er svært viktig at IKT-brukes fornuftig i alle etatens virksomhetsprosesser, inkludert på kontrollområdet. Departementet vil i arbeidet med IKT-fornyingsprosesser i Toll- og avgiftsetaten bidra til forbedringer i bruken av IKT på kontrollområdet vies tilstrekkelig oppmerksomhet.

*Punkt 2.4 - Skatteetaten ivaretar ikke kravet om likebehandling ved bruk av tilleggsavgift*

Riksrevisjonen bemerker at det er lite tilfredsstillende at Skatteetaten ikke ivaretar kravet om likebehandling ved bruk av tilleggsavgift i oppgavekontrollen på en langt bedre måte.

Som Riksrevisjonen har merket seg, mener Finansdepartementet at denne praksisen er uheldig. Jeg forutsetter at Skattedirektoratet følger opp dette overfor regionene. Departementet er også kjent med at Skattedirektoratet i brev vedlagt departementets brev av 22. mars d.å. har uttalt til Riksrevisjonen at varierende bruk av tilleggsavgift ikke er tilfredsstillende.

Riksrevisjonen anbefaler at departementet bør følge opp at Skatteetaten iverksetter tiltak som sikrer likebehandling ved bruk av tilleggsavgift i oppgavekontrollen. Jeg

forutsetter som nevnt ovenfor at Skattedirektoratet tar dette opp med regionene. Finansdepartementet vil følge opp dette gjennom styringsdialogen.

*Punkt 2.5 - Skatteetaten har ikke styrket kontrollen av Merverdiavgiftsregisteret*

Riksrevisjonen viser til at Skatteetaten har forbedringspunkter i kontrollen av Merverdiavgiftsregisteret, og at etaten ikke har klart å styrke kontrollen som forutsatt. Det bemerkes blant annet at det har vært en økning i antall avgiftspliktige, samtidig som regionenes ressursbruk til kontroll av registeret er redusert med om lag 11 pst. fra 2010 til 2012. Riksrevisjonen bemerker også at det er indikasjoner på at kontrollen med vilkår for registrering praktiseres ulikt mellom regionene, noe som etter Riksrevisjonens vurdering er uheldig.

Jeg mener at høy kvalitet på Merverdiavgiftsregisteret er en forutsetning for å få korrekt fastsettelse. Departementet har i sitt brev av 22. mars d.å. kommentert at departementet mener at Riksrevisjonens rapport i større grad bør få fram at kvaliteten på registeret i utgangspunktet er god, men at det er potensial for forbedring. Jeg merker meg at dette heller ikke kommer fram i justert rapport eller utkast til Dokument 3:x. Slik Merverdiavgiftsregisteret nå omtales, kan det oppfattes som om kvaliteten er dårlig, og at Skatteetaten ikke prioriterer kontroll av registeret. Jeg mener at dette ikke gir et riktig bilde av kvaliteten på Merverdiavgiftsregisteret og Skatteetatens arbeid med registeret.

Videre vil jeg påpeke at nedgang i ressursbruk og antall avslag ikke kan legges til grunn for Riksrevisjonens konklusjon om at Skatteetaten ikke har styrket kontrollen av Merverdiavgiftsregisteret. Nedgang i ressursbruk og antall avslag gir ikke et dekkende bilde av kontrollen ved registrering. Skattedirektoratet påpeker at det ikke er et mål i seg selv å ha høy ressursbruk eller å øke antall avslag. Målet er et riktig register, og Skattedirektoratets Kvalitetsmelding (konkretisering av styringssignaler) og minstekravene til kontrollnivå ved registrering, har økt graden av likebehandling og hvilke kriterier som skal undergis vurdering ved behandling av søknader om registrering. Dette må anses å styrke kontrollen.

Riksrevisjonen anbefaler at Skatteetaten bør vurdere å styrke kontrollen av Merverdiavgiftsregisteret og å sikre en mer likeartet kontroll ved registrering. Jeg forutsetter at Skattedirektoratet fortsetter arbeidet med å forbedre kvaliteten på Merverdiavgiftsregisteret og arbeider for at regionene får en mer likeartet kontroll ved registrering. I tildelingsbrevet for 2013 er det omtalt at *“Som et ledd i å forebygge manglende oppgaver, for mange skjønnsfastsettelser og økende svindel med merverdiavgift, skal etaten prioritere arbeidet med registerkvalitet.”* Departementet vil følge opp dette i styringsdialogen med Skattedirektoratet.

## *2.6 - Det er stor variasjon i kontrolldekningen av merverdiavgiftsrevisjoner i Toll- og avgiftsetaten*

Riksrevisjonen bemerker at det er store variasjoner i regionenes kontrolldekning når det gjelder særskilte merverdiavgiftsrevisjoner. Dette sett i sammenheng med antall virksomheter som deklarerer merverdiavgift. Riksrevisjonen uttaler at det er positivt at antall slike kontroller har økt, men mener at det over tid ikke er grunnlag for de relativt store variasjonene i kontrolldekningen mellom regionene.

Jeg merker meg at Riksrevisjonen registrer at Toll- og avgiftsdirektoratet begrunner denne variasjonen med at kravene til antall merverdiavgiftsrevisjoner blir fastsatt med utgangspunkt i risikovurderinger og ulike satsinger, men likevel opprettholder sin konklusjon. Toll- og avgiftsdirektoratet har flere ganger, senest i brev vedlagt departementets brev av 22. mars d.å., påpekt at de særskilte merverdiavgiftsrevisjonene er en eksperimentell kontrollform, med rom for å prøve å feile, for nettopp for å søke å avdekke mer kompleks økonomisk kriminalitet. De særskilte merverdiavgiftsrevisjonene er ikke ment å være en proporsjonal kontrollform med tilnærmet lik kontrolldekning i alle tollregioner. Direktoratet presiserer at det er de øvrige toll- og avgiftsrevisjonene og deklarasjonskontrollene som er ment å ivareta de mer løpende merverdiavgiftskontrollene i regionene.

Jeg mener det er viktig at det ikke er så store variasjoner i kontrolldekningen mellom regionene at det i enkelte regioner gir økt risiko for svekket etterlevelse av regelverket. Jeg mener likevel det er mindre viktig at kontrolldekningen er helt lik i alle regioner, enn at den er tilpasset regionale ulikheter og regionale risikovurderinger. Det er opp til Toll- og avgiftsetaten å finne gode løsninger på disse motstridende hensynene. Departementet vil i styringsdialogen følge opp etatenes arbeid med en hensiktsmessig kontrolldekning av merverdiavgiften.

## *Punkt 2.7 - Det er behov for bedre kunnskap om effekter av informasjons- og veiledningstiltak*

Riksrevisjonen viser til at det fremgår av styringsdokumenter for Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten at bruk av informasjon og veiledning er viktig for at publikum er kjent med regelverket som etatene håndhever, og for å sikre etterlevelse og korrekt fastsettelse av merverdiavgift. Undersøkelsen til Riksrevisjonen viser at regionene i Skatteetaten i liten grad måler effekter av informasjons- og veiledningsarbeid, mens det er variasjoner i tollregionenes måling av slike effekter.

Jeg er enig med Riksrevisjonen i at det er viktig å ha kunnskap om virkning av informasjons- og veiledningstiltak for å vurdere om tiltakene sikrer effektiv ressursbruk og etterlevelse. Imidlertid mener jeg at Riksrevisjonen i større grad burde ha omtalt hvilke utfordringer det er å gjennomføre gode effektmålinger. Departementet påpekte i sitt brev av 22. mars d.å. at det er metodisk vanskelig å måle effekter, og en av

utfordringene er å isolere effekten av informasjons-/veiledningstiltaket. Riksrevisjonen bemerker at regionene i Skatteetaten i liten grad måler effekter av informasjons- og veiledningsarbeid. Til dette vil jeg bemerke at det ikke nødvendigvis indikerer at etaten ikke har kunnskap om hvilke informasjons- og veiledningstiltak som er mest effektive og gir god etterlevelse. Videre bemerker departementet i sitt brev av 22. mars d.å. at Toll- og avgiftsetaten har god kjennskap til massen av deklaranter og gir konkret oppfølging til deklaranter med særskilte behov, som identifiseres gjennom jevnlig analyse.

Riksrevisjonen anbefaler at Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten i større bøl initiere tiltak for å kunne måle effekter av informasjons- og veiledningsarbeidet. Jeg forventer at både Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet viderefører sitt arbeid på dette området, og iverksetter og vurderer hensiktsmessige tiltak som kan måle effektene av informasjons- og veiledningsarbeid. Departementet vil følge opp etatenes arbeid i styringsdialogen med den enkelte etat.

Med hilsen

Sigbjørn Johnsen







Vedlegg 3

---

**Rapport: Riksrevisjonens  
undersøkelse av skatte-  
og avgiftsmyndighetenes  
kontroll av merverdiavgift**

Revisjonen er gjennomført i samsvar med Riksrevisjonens lov og instruks, og med retningslinjer for forvaltningsrevisjon som er konsistente med og bygger på ISSAI 300, INTOSAI's internasjonale standarder for forvaltningsrevisjon.

# Innhold

<b>1</b>	<b>Innledning</b>	<b>37</b>
1.1	Bakgrunn	37
1.2	Mål og problemstillinger	38
1.3	Avgrensning	38
<b>2</b>	<b>Metodisk tilnærming og gjennomføring</b>	<b>39</b>
2.1	Dokumentanalyse	39
2.2	Kvantitative data – statistikk	39
2.3	Intervjuer og spørsmålslistor	40
<b>3</b>	<b>Revisjonskriterier</b>	<b>41</b>
3.1	Overordnede mål	41
3.1.1	Skatteetaten	41
3.1.2	Toll- og avgiftsetaten	41
3.2	Mål for kontrolltiltak	42
3.2.1	Skatteetaten	42
3.2.2	Toll- og avgiftsetaten	43
3.3	Mål for kontrollresultater	44
3.3.1	Skatteetaten	44
3.3.2	Toll- og avgiftsetaten	44
3.4	Mål for samarbeid	44
<b>4</b>	<b>Faktabeskrivelse</b>	<b>46</b>
4.1	Overordnet organisering i forvaltningen av merverdiavgiften	46
4.2	Skatteetaten	47
4.2.1	Organisering, risikovurderinger og styring i kontrollen av merverdiavgiften	47
4.2.2	Kontroll av merverdiavgiftsregisteret	50
4.2.3	Informasjon og veiledning	55
4.2.4	Oppgavekontrollen	59
4.2.5	Etterkontroll	70
4.2.6	Samhandling i skatteetaten	75
4.3	Toll- og avgiftsetaten	76
4.3.1	Organisering, risikovurderinger og styring i kontrollen av merverdiavgiften	76
4.3.2	Informasjon og veiledning	78
4.3.3	Ikt i toll- og avgiftsetaten	79
4.3.4	Deklarasjonskontroll	81
4.3.5	Toll- og avgiftsrevisjon	89
4.3.6	Samarbeid internt i toll- og avgiftsetaten	94
4.4	Samarbeid mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten	96
4.4.1	Samarbeidsformer	96
4.4.2	Kontrollsamarbeid	96
4.4.3	Samarbeid i kontrollen av fiktiv eksport	97
4.4.4	Utvexling av kontrollinformasjon – ikt-systemer	99
4.5	Skatteetatens og toll- og avgiftsetatens samarbeid med andre etater	100

<b>5</b>	<b>Vurderinger</b>	<b>101</b>
5.1	Skatteetaten	101
5.1.1	Kontrollen av merverdiavgiftsregisteret er ikke styrket	101
5.1.2	Det er behov for bedre kunnskap om effekter av informasjons- og veiledningstiltak	102
5.1.3	Det er behov for mer effektiv objektutvelgelse og bedre oppfølging i oppgavekontrollen	102
5.1.4	Avdekket merverdiavgift er redusert, til tross for flere utførte etterkontroller	103
5.1.5	Det er behov for økt samhandling i skatteetaten	103
5.2	Toll- og avgiftsetaten	103
5.2.1	Det er behov for mer systematisk måling av effekter av informasjons- og veiledningstiltak	103
5.2.2	Toll- og avgiftsetatens ikt-systemer begrenser effektiviteten i kontrollen av merverdiavgift	104
5.2.3	Det er forbedringspunkter i deklarasjonskontrollen	104
5.2.4	Det er stor variasjon i kontrolldekningen av merverdiavgiftsrevisjoner	105
5.3	Det er behov for enklere informasjonsutveksling og økt samhandling mellom etatene	105
<b>6</b>	<b>Referanseliste</b>	<b>107</b>

#### Tabelloversikt

Tabell 1	Antall aktive avgiftspliktige registrert i merverdiavgiftsregisteret per 31.12. for de enkelte årene	50
Tabell 2	Antall dagsverk som er brukt på merverdiavgiftsregisteret	51
Tabell 3	Antall dagsverk som er brukt på informasjon og veiledning overfor næringsdrivende	55
Tabell 4	Antall nye næringsdrivende som har deltatt på kurs	56
Tabell 5	Antall anrop og prosentandel av anrop som er besvart	57
Tabell 6	Gjennomsnittlig ventetid i kø og prosentandel dager hvor servicekrav er innfridd	58
Tabell 7	Antall saker fra Skatteopplysningen til fagstøtte for merverdiavgift og andel saker som er besvart innen 24 timer	58
Tabell 8	Antall dagsverk som er brukt i oppgavekontrollen	60
Tabell 9	Antall utførte oppgavekontroller og prosentandel av innkomne oppgaver som kontrolleres (kontrolldekning)	61
Tabell 10	Prosentandel oppgaver som har blitt kontrollert, kategorisert etter utvalgsmetode	63
Tabell 11	Antall oppgaver som har blitt stoppet i filter, og prosentandel av disse som har blitt kontrollert	64
Tabell 12	Treffprosent i oppgavekontrollen	65
Tabell 13	Gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift per oppgavekontroll kategorisert etter oppgavetype	66
Tabell 14	Totalt avdekket merverdiavgift i oppgavekontrollen (mill. kroner)	68
Tabell 15	Prosentandel av tilgodeoppgaver som har blitt behandlet innen to måneder	68
Tabell 16	Antall utførte etterkontroller kategorisert etter kontrolltype	72
Tabell 17	Totalt avdekket merverdiavgift i etterkontrollen (mill. kroner, ekskl. renter og tilleggsavgift)	73

Tabell 18	Gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift i etterkontrollen	74
Tabell 19	Antall innførselsdeklarasjoner	83
Tabell 20	Antall innførselsdeklarasjoner som har blitt stoppet av masker, og prosentandelen av disse som har blitt kontrollert	84
Tabell 21	Antall utførte dokumentkontroller ved innførsel, og prosentandel dokumentkontroller av totalt antall innførselsdeklarasjoner	86
Tabell 22	Antall utførte fysiske kontroller ved innførsel, og fysiske kontroller som prosentandel av utførte dokumentkontroller ved innførsel	87
Tabell 23	Antall årsverk som er brukt på toll- og avgiftsrevisjon	90
Tabell 24	Antall virksomheter som har deklarerert merverdiavgift	91
Tabell 25	Antall toll- og avgiftsrevisjoner og prosentandel toll- og avgiftsrevisjoner av totalt antall virksomheter med deklarerert merverdiavgift	92
Tabell 26	Antall merverdiavgiftsrevisjoner og prosentandel merverdiavgiftsrevisjoner av totalt antall virksomheter med deklarerert merverdiavgift	92
Tabell 27	Treffprosent for merverdiavgiftsrevisjoner	93
Tabell 28	Etterberegnet merverdiavgift i toll- og avgiftsrevisjonen (mill. kroner)	94
Tabell 29	Antall VIRK-tips	95

#### Figuroversikt

Figur 1	Organiseringen av merverdiavgiftsforvaltningen	46
Figur 2	Skatteetatens kontrollkjede	46
Figur 3	Toll- og avgiftsetatens kontrollkjede	47
Figur 4	Prosentandel av totalt antall søknader til merverdiavgiftsregisteret som ble avslått	52
Figur 5	Antall søknader om registrering per dagsverk	53
Figur 6	Prosentandel registermeldinger som har blitt behandlet innen tre uker	54
Figur 7	Antall mottatte oppgaver kategorisert etter oppgavetype	62
Figur 8	Antall oppgaver som har blitt underlagt kontroll, kategorisert etter oppgavetype	62
Figur 9	Gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift per oppgavekontroll kategorisert etter utvalgsmetode	67
Figur 10	Prosentandel saker med tilleggsavgift	69
Figur 11	Antall dagsverk som er brukt i etterkontrollen, kategorisert etter kontrolltype	71
Figur 12	Antall innførselsdeklarasjoner per årsverk	84
Figur 13	Treffprosent for dokumentkontroller	88
Figur 14	Treffprosent for fysiske kontroller	88
Figur 15	Korrigert merverdiavgift ved innførsel (mill. kroner)	89



# 1 Innledning

---

## 1.1 Bakgrunn

Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for forvaltningen av skatte- og avgiftssystemene. Det omfatter arbeid med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av den statlige delen av skatte-, avgifts- og tolladministrasjonen (skatteetaten og toll- og avgiftsetaten).

Merverdiavgiften er en statlig avgift på omsetning, og kjennetegnes ved at den legges på alle ledd i omsetningskjeden fram til forbrukeren. Skatteetaten er ansvarlig avgiftsmyndighet ved innenlands omsetning, mens toll- og avgiftsetaten har ansvar for å fastsette merverdiavgift ved innførsel av varer til Norge. Skatteetaten ble i 2008 reorganisert for å legge til rette for bedre kontrollinnsats, særlig mot de mer krevende delene av næringslivet. I 2012 mottok skatteetaten om lag 1,6 mill. merverdiavgiftsoppgaver, og toll- og avgiftsetaten behandlet om lag 5,2 mill. innførselsdeklarasjoner. En effektiv kontroll er avhengig av informasjonsutveksling og samarbeid mellom kontrolletatene.

I 2012 ble det fastsatt merverdiavgift for til sammen 221 mrd. kroner, noe som utgjorde om lag 30 prosent av de samlede skatte- og avgiftsinntektene fra Fastlands-Norge. Dette beløpet inkluderer merverdiavgift fastsatt av toll- og avgiftsetaten ved innførsel av varer, som utgjorde 120 mrd. kroner.

Merverdiavgiftssystemet er basert på tillit mellom myndighetene og næringslivet siden den næringsdrivende selv deklarerer den avgiften som skal betales eller utbetales. Ved salg av varer og tjenester skal den avgiftspliktige beregne utgående merverdiavgift. Ved kjøp og innførsel av varer og tjenester påløper det inngående merverdiavgift. Ved utførsel av varer skal det ikke beregnes utgående merverdiavgift.<sup>1</sup> Differansen mellom utgående og inngående avgift i en periode utgjør det den avgiftspliktige skal betale til staten. I de tilfellene der det samlede beløpet for inngående avgift i en periode overstiger det samlede beløpet for utgående avgift, får den avgiftspliktige differansen utbetalt av staten (restitusjonsbeløp).

Et slikt system åpner for en betydelig risiko for både ubevisste og bevisste feil hos den avgiftspliktige. Det gjelder beregning av både utgående og inngående merverdiavgift. Med så mange innleverte merverdiavgiftsoppgaver og innførselsdeklarasjoner per år stilles det store krav til omfang og kvalitet i skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid på området.

I *Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet 2011–2014* ble det skissert at avgiftsunndragelser i økende grad skjer på tvers av landegrensler, og at slike unndragelser i økt utstrekning forekommer gjennom transaksjoner i organiserte nettverk.

1) Fritak for merverdiavgift ved utførsel forutsetter at dokumentasjonskravene i merverdiavgiftsforskriften § 6-21-1 og § 6-21-2 oppfylles.

---

## 1.2 Mål og problemstillinger

Målet med undersøkelsen er å vurdere hvordan skatte- og avgiftsetatenes kontrollarbeid bidrar til å nå Stortingets mål om korrekt fastsettelse av merverdiavgift.

Følgende problemstillinger blir belyst i undersøkelsen:

- 1 Hvilke kontrolltiltak benytter skatteetaten og toll- og avgiftsetaten i forvaltningen av merverdiavgiften, og i hvilket omfang benyttes de ulike tiltakene?
  - Hvilke kontrolltiltak benyttes, herunder informasjon og veiledning til brukerne?
  - Hva er grunnlaget for de fastsatte aktivitetskravene, og hvordan er prioriteringene mellom de ulike kontrolltypene?
  - I hvilken grad nås fastsatte aktivitetskrav for bruken av de ulike kontrolltiltakene, og er det variasjoner mellom regioner og endringer i perioden 2010–2012?
  - Hva gjør departementet for å sikre at aktivitetskravene nås?
- 2 Hvilke resultater oppnår skatteetaten og toll- og avgiftsetaten ved bruk av de ulike kontrolltiltakene?
  - Hva er grunnlaget for de fastsatte resultatkravene?
  - I hvilken grad nås de fastsatte resultatkravene for de ulike kontrolltiltakene, og er det variasjoner mellom regioner og endringer i perioden 2010–2012?
  - Hva gjør departementet for å sikre at resultatkrav nås?
- 3 I hvilken grad samarbeider skatteetaten og toll- og avgiftsetaten i kontrollen av merverdiavgift?
  - Er det fastsatt rutiner for samarbeid mellom etatene, og følges disse?
  - Hva er resultatet av samarbeidet?
  - Er det tilstrekkelig informasjonsflyt mellom etatene?
  - Hva er årsakene til eventuelt mangelfullt samarbeid mellom etatene?
  - Hva gjør departementet for å sikre et tilfredsstillende samarbeid mellom etatene?

---

## 1.3 Avgrensning

Undersøkelsen omfatter ikke skatteetatens og toll- og avgiftsetatens behandling av klager om fastsettelse av merverdiavgift. Skatteetatens arbeid med skjønnsfastsettelser er heller ikke en del av undersøkelsen, selv om dette arbeidet har grenseflater mot temaet som blir behandlet i undersøkelsen. Toll- og avgiftsetatens kontroll av transitteringer og midlertidige innførsler er ikke behandlet i undersøkelsen.



## 2 Metodisk tilnærming og gjennomføring

Undersøkelsen omfatter årene 2010–2012 og er basert på dokumentanalyse, statistikk og kvantitative data, intervjuer og spørsmålssliste. Datainnsamlingen ble avsluttet i februar 2013.

---

### 2.1 Dokumentanalyse

Dokumentanalysen har omfattet stortingsproposisjoner, tildelingsbrev til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, disponerings-/styringsbrev til regionene, årsrapporter for skatteetatens og toll- og avgiftsetatens virksomhet og interne rapporter, risikovurderinger og retningslinjer fra begge etatene. Det er også benyttet informasjon fra tidligere rapporter fra Riksrevisjonen som omhandler skatteetaten og toll- og avgiftsetaten.

Dokumentene er benyttet til å utlede revisjonskriterier og er også benyttet som grunnlag i rapportens faktadel. En mer detaljert dokumentoversikt er lagt ved rapporten.

---

### 2.2 Kvantitative data – statistikk

For å kartlegge resultater av skatteetatens og toll- og avgiftsetatens arbeid innen kontroll av merverdiavgift er i hovedsak etatenes egen statistikk og kvantitative data benyttet for perioden 2010–2012. Materialet omfatter blant annet antall kontroller for de ulike kontrolltypene, andel kontrollerte avgiftspliktige, avdekket beløp og treffprosent ved kontrollene. Alle kvantitative data er innhentet fra henholdsvis Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet.

Når det gjelder skatteetatens kontroll med merverdiavgiftsoppgaver, ble det oversendt flere regneark med oversikt over samtlige utførte kontroller for årene 2010–2012. Regnearkene spesifiserte blant annet hvilken region som hadde utført kontrollen, fastsatt beløp og grunnlaget for kontrollen. Når det gjelder fastsatte beløp, er periodiseringsfeil ikke fratrukket. Dataene ble brutt ned etter ulike oppgavetyper og utvalgsmetoder for få fram isolerte resultater. Denne analysen er lagt til grunn i faktakapitlet.

For å kunne belyse toll- og avgiftsetatens kontroll med deklarasjoner er det innhentet kvantitative data som viser antall og andel deklarasjoner som er stanset, hvor stor andel av disse som er kontrollert, og i hvor stor grad kontrollene har resultert i treff. Deklarasjoner som er behandlet av svenske grensetollsteder, utgjør om lag 2 prosent av det totale antallet innførselsdeklarasjoner, og er trukket ut av antall deklarasjoner og antall deklarasjoner som er stanset. Det er også innhentet oversikter over etatenes samarbeidstiltak.

For skatteetaten er det i tillegg innhentet oversikter over benyttede kontrolltiltak knyttet til merverdiavgiftsregisteret og svartider på telefon for Skatteopplysningen. Oversikter som viser ressursbruk på ulike aktiviteter, er innhentet fra begge etatene. Det meste av statistikken som er benyttet, foreligger på regionnivå. Det har gjort det mulig å kartlegge variasjoner mellom regionene i den enkelte etat.

---

### 2.3 Intervjuer og spørsmålslistor

For å undersøke skatteetatens arbeid nærmere, ble det gjennomført intervju med ledelsen i hver av de fem regionene i skatteetaten og i hver av de seks regionene i toll- og avgiftsetaten. Intervjuene ble gjennomført i perioden fra juni 2012 til september 2012. Temaer som ble tatt opp, var blant annet organisering, styring, ikt-systemer, ressursbruk, kontrollaktiviteter, kontrollresultater, samarbeid internt i etaten, samarbeid mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten og samarbeid med andre etater.

En intervjuguide ble utarbeidet og oversendt regionene. Det ble skrevet referater som ble sendt til hver enkelt enhet for bekreftelse og eventuelt utdypende svar. Bekreftede referater ble systematisert etter tema og spørsmål i intervjuguiden.

I november 2012 ble det sendt en spørsmålsliste til Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet. Direktoratene ble her bedt om å kommentere og utdype det regionene svarte i intervjuer. I desember 2012 ble det sendt en liste med spørsmål til Finansdepartementet, som kunne belyse departementets styring og oppfølging av området. Direktoratenes og Finansdepartementets svar er innarbeidet i framstillingen av fakta.

## 3 Revisjonskriterier

### 3.1 Overordnede mål

Revisjonskriteriene tar utgangspunkt i at merverdiavgiftslovens kapittel 12 legger sentral avgiftsmyndighet til Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet og avgiftsmyndighet i første instans til skattekontorene og tollregionene.<sup>2</sup> Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for forvaltning av skatte- og avgiftssystemene. Det omfatter arbeid med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av skatteetaten og toll- og avgiftsetaten. Departementet og etatene skal sikre tilfredsstillende etterlevelse av avgiftsregelverket, og etatenes primære oppgaver er å fastsette, innkreve og kontrollere. Overordnede mål for etatene er å sikre inntekter til fellesskapet og å bidra til rettferdig fordeling blant annet gjennom riktig fastsettelse og innbetaling av avgifter til rett tid, jf. Prop. 1 S for Finansdepartementet for perioden 2010–2012. Stortinget har gjennom behandlingen av disse proposisjonene sluttet seg til departementets mål og prioriteringer.

Stortinget har i bevilgningsreglementet stilt krav om at forvaltningen bruker mål- og resultatstyring som styringsform.<sup>3</sup> *Reglement for økonomistyring i staten* (økonomireglementet) er en utfylling av bevilgningsreglementet. Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for at departementets underliggende etater følger de grunnleggende styringsprinsippene i reglementet, og at fastsatte mål og resultatkrav nås gjennom effektiv bruk av statlige midler.

Økonomireglementet følger med grunnleggende styringsprinsipper opp kravene i bevilgningsreglementet. Av økonomireglementet framgår det blant annet at styring, oppfølging, kontroll og forvaltning må tilpasses virksomhetens egenart samt risiko og vesentlighet.<sup>4</sup>

Av økonomireglementet framgår det også at alle virksomheter skal etablere systemer og rutiner som har innebygd internkontroll for å sikre at informasjon om resultater er pålitelig og nøyaktig.<sup>5</sup> Nærmere om internkontroll følger av bestemmelser om økonomistyring i staten.

#### 3.1.1 Skatteetaten

Ifølge Prop. 1 S for Finansdepartementet for perioden 2010–2012 har skatteetaten blant annet som overordnet mål å sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av avgifter og yte god service. En av skatteetatens hovedoppgaver er å sikre avgiftsprovenyet gjennom å fastsette, kontrollere og innkreve merverdiavgift. Det omfatter blant annet å kontrollere grunnlaget for oppgavene fra avgiftspliktige og tredjepart. Tildelingsbrevene følger opp disse målsettingene. De skal oppfylles ved riktig og effektiv fastsettelse av merverdiavgift.

#### 3.1.2 Toll- og avgiftsetaten

Ifølge Prop. 1 S for Finansdepartementet for perioden 2010–2012 har toll- og avgiftsetaten blant annet som overordnet mål å sikre riktig fastsettelse av avgifter, innbetaling til rett tid, og å yte god service. Etatens hovedoppgaver er blant annet å avdekke unndragelser (økonomisk kontroll), forvalte regelverket og delta i

2) Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009.

3) Jf. § 9 i *bevilgningsreglement vedtatt av Stortinget 26. mai 2005*, gjeldende fra 1. januar 2006.

4) Jf. § 4 i *reglement for økonomistyring i staten*, fastsatt ved kongelig resolusjon 12. desember 2003 med endringer senest 8. juni 2010.

5) Jf. § 14.

internasjonalt samarbeid. Etatens hovedmål blir fulgt opp i tildelingsbrevene, med systematisk tilordning av styringsparametere til de enkelte hovedmålene.

Toll- og avgiftsetatens behandling og kontroll av inn- og utførselsdeklarasjonene er nødvendig for å sikre statens inntekter, og for å sørge for at Norge oppfyller sine forpliktelser i henhold til internasjonale avtaler.

---

### 3.2 Mål for kontrolltiltak

#### 3.2.1 Skatteetaten

##### Risikovurderinger

I tråd med føringene i *Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet 2011–2014* skal skatte- og avgiftsmyndighetene intensivere kontrollvirksomheten i bransjer og på enkeltområder der det er grunn til å anta at det begås mye alvorlig skatte- og avgiftskriminalitet, jf. Prop. 1 S (2011–2012) for Finansdepartementet. I siste års budsjettproposisjon angis det som viktig for å kunne møte disse utfordringene at skatteetaten har tilstrekkelige kontrollressurser og riktig kompetanse, og at ressursene utnyttes effektivt. Det må kontinuerlig vurderes om det er behov for regelverksendringer og nye organisatoriske, metodiske og teknologiske tiltak.

I tildelingsbrevene for 2010 til 2012 framhever Finansdepartementet hvor viktig det er at skatteetatens virksomhet blir basert på risikovurderinger. Årlige risikovurderinger skal integreres i styringsdialogen. For områder med høy risiko for misligheter skal det beskrives årsaker og aktuelle risikoreduserende tiltak. Også endring i risiko skal presenteres i styringsdialogen. Arbeid med strategiplaner skal alltid bygge på risikovurderinger, og departementet forutsetter at kontrollutvelgelse og gjennomføring av ulike typer kontroller foregår i samsvar med Skattedirektoratets strategiske prioriteringer. Målrettede kontrollstrategier må se ulike kontrolltyper og andre virkemidler i sammenheng.

##### Kontrollomfang og valg av kontrolltiltak

I budsjettproposisjonen for 2010 satte Finansdepartementet som mål at skatteetatens oppgavekontroller og stedlige kontroller skulle øke i omfang. I budsjettproposisjonen for 2011 ble det satt som mål å øke omfanget av kontrollvirksomheten generelt, og stedlige kontroller samt oppgavekontroller på merverdiavgiftsområdet spesielt. I budsjettproposisjonen for 2012 er målsettingen å holde kontrollnivået i 2012 minst like høyt som i 2010.

Ifølge Prop. 1 S for 2011 vil det bli arbeidet for å styrke hele merverdiavgiftskjeden, inklusiv merverdiavgiftsregisteret. Dette for å kunne stoppe merverdiavgiftssvindel nasjonalt og internasjonalt i en tidlig fase.

I budsjettene for 2009 og 2010 ble det avsatt særskilte midler til å styrke kontrollen av merverdiavgift.<sup>6</sup> Fra 2011 er det innført nye styringsparametere på kontrollområdet, og departementet forventer at disse vil legge til rette for bedre balanse mellom de ulike kontrolltypene.

Tildelingsbrevene følger opp hovedmålet om å sikre riktig fastsettelse av merverdiavgift gjennom skatteetatens kontrollvirksomhet. I tildelingsbrevene for 2011 og 2012 er det under dette hovedmålet satt som delmål at kontrollene skal ha riktig omfang og

6) I budsjettet for 2009 ble det avsatt 99,2 mill. kroner til økt innsats mot svart økonomi og skatteunndragelser, og 26,2 mill. kroner av dette beløpet ble øremerket for merverdiavgiftskontroll. I 2010 ble det satt av 52,4 mill. kroner til å styrke kontrollen av merverdiavgift.

fastsatt kontrollfaglig nivå.<sup>7</sup> Resultatene som oppnås, skal måles på andel kontrollerte merverdiavgiftsoppgaver og antall etterkontroller (minimumsnivå). I tildelingsbrevet for 2010 ble det forutsatt økt satsing på "tyngre" bokettersyn, samtidig som antall stedlige kontroller totalt ikke skulle reduseres. Departementet forutsetter i tildelingsbrevet for 2012 at den positive utviklingen med flere tyngre kontroller og økt kontrollomfang fortsetter.

Det følger av budsjettproposisjonen for 2011 at mer helhetlig bruk av virkemidler innebærer at det i økende grad må vurderes hvilken kombinasjon av virkemidler som sammen kan skape størst effekt, for eksempel informasjon og veiledning sammen med andre kontrollvirkemidler. Av tildelingsbrevene for 2010 til 2012 framgår det også at informasjons- og veiledningsarbeid må målrettes og differensieres slik at etaten når ut til ulike målgrupper med rett informasjon til rett tid og på riktig måte.

### **3.2.2 Toll- og avgiftsetaten**

#### **Risikovurderinger**

Kompleksiteten i den økonomiske kriminaliteten og veksten i strømmen av varer over grensene tilsier at toll- og avgiftsetaten må basere sin kontrollvirksomhet på risikovurderinger, jf. Prop. 1 S for Finansdepartementet for 2010 til 2012. Finansdepartementet ser det derfor som svært viktig at kontrollene som gjennomføres, i størst mulig grad rettes mot aktører som ikke er lojale mot det regelverket etaten forvalter. I statsbudsjettet for 2010 ble det avsatt ekstra midler til å styrke etatens arbeid med risikovurderinger og analyse.<sup>8</sup>

I tildelingsbrevene til toll- og avgiftsetaten understreker Finansdepartementet hvor viktig det er at etaten bruker risikovurderinger i sin interne styring. I styringsdialogen skal det på områder der risikoen for misligheter blir vurdert som høy, tas opp årsaker og risikoreducerende tiltak. Det samme gjelder områder der det har vært vesentlige endringer i risikovurderingene. Departementet har ønsket en mer helhetlig tilnærming til arbeidet med risikovurderinger, jf. blant annet tildelingsbrevene for 2010 og 2011.

#### **Kontrollomfang og valg av kontrolltiltak**

Ifølge Prop. 1 S (2011–2012) for Finansdepartementet er én av toll- og avgiftsetatens hovedoppgaver å avdekke avgiftsunndragelser med kontroll av grunnlaget for avgiftsberegningene. Dette blir fulgt opp i tildelingsbrev med krav om at det rapporteres på antall dokumentkontroller, fysiske kontroller (inn- og utførsel) og antall virksomhetskontroller.<sup>9</sup>

I henhold til budsjettproposisjonene for 2010 til 2012 skal toll- og avgiftsetaten styrke virksomhetskontrollen. Etaten skal prioritere å forebygge og avdekke merverdiavgiftsunndragelser, spesielt unndragelser knyttet til fiktiv eksport. Av proposisjonen for 2010 framgår det også at det i to tollregioner skal etableres egne enheter med særskilt ansvar for å bekjempe økonomisk kriminalitet. Enhetene skal inneha spesialisert kompetanse og være skjermet fra andre kontrolloppgaver.

Målet om at toll- og avgiftsetaten skal prioritere virksomhetskontroller, blir understreket av Finansdepartementet i tildelingsbrevene for 2010–2012. Her vises det til at virksomhetskontroller bør prioriteres både av allmennpreventive grunner og fordi disse kontrollene har høy treffprosent og gir store etterberegninger. Budsjettet for etatens arbeid med virksomhetskontroller har blitt styrket i de senere årene.<sup>10</sup>

7) I tildelingsbrevene for 2009 og 2010 var styringsparameterne blant annet at kontroll av oppgaver skal skje til rett tid og i riktig omfang, og at kontrollene skal holde et fastsatt faglig nivå.

8) For 2010 ble det avsatt 3,3 mill. kroner til dette arbeidet, og for 2011 ble det avsatt 6,5 mill. kroner.

9) Jf. tildelingsbrevene for 2010 til 2012.

10) For 2009 ble etatens arbeid med toll- og avgiftsrevisjoner (virksomhetskontroller) styrket med 5 mill. kroner, og for 2010 ble det styrket med 8,1 mill. kroner. For 2011 ble arbeidet med virksomhetskontroller ytterligere styrket med 8,2 mill. kroner.

I tildelingsbrevet for 2012 framgår det at i etatens risikovurderinger fra 2011 blir risikoen for feildeklaring og ikke-deklaring vurdert som høy. Ifølge tildelingsbrevet må det iverksettes tiltak for å bringe risikoen ned til et akseptabelt nivå. Blant aktuelle risikoreduserende tiltak er økte ressurser til økonomisk kontroll og styrking av deklarasjons-/maskekontrollen. Det framgår også av tildelingsbrevene for 2010 til 2012 at det er viktig at næringsliv og publikum er kjent med de ulike bestemmelsene som håndheves av toll- og avgiftsetaten, og at etaten derfor må prioritere veiledning og informasjon til brukerne.

I Innst. 104 S (2009–2010) til Dokument 1 (2009–2010) for 2008 forutsatte kontroll- og konstitusjonskomiteen at kontrollen for å avdekke svindel ved fiktiv utførsel ble styrket. Riksrevisjonen pekte i Dokument 1 blant annet på fordelene ved å innhente all dokumentasjon samtidig som det gjennomføres fysisk kontroll ved utførsel. Komiteen forutsatte at det ble etablert rutiner som gjør tilfredsstillende kontroll mulig. I samme innstilling ba komiteen Finansdepartementet om å vurdere omfanget og kvaliteten av den fysiske kontrollen ved utførsel.

---

### 3.3 Mål for kontrollresultater

#### 3.3.1 Skatteetaten

I de årlige budsjettproposisjonene for Finansdepartementet for perioden 2010 til 2012 framgår det blant annet at riktig fastsettelse av avgifter er et av skatteetatens hovedmål. Ifølge budsjettproposisjon og tildelingsbrev for 2012 forventer departementet generelt at resultatene skal være like gode som eller bedre enn oppnådde resultater i 2010. Tilsvarende målformuleringer er brukt for tidligere år. På bakgrunn av satsingen på kontrollvirksomheten i skatteetaten i 2009, med helårsvirkning i 2010, har Finansdepartementet klare forventninger om bedre resultat for kontrollområdet i 2012.

Resultatene som oppnås gjennom kontrollarbeidet, skal måles på gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift per kontroll og andel kontroller med avdekket beløp (treffprosent).<sup>11</sup>

#### 3.3.2 Toll- og avgiftsetaten

I de årlige budsjettproposisjonene for Finansdepartementet for perioden 2010 til 2012 oppgis riktig fastsettelse av avgifter som et av hovedmålene for toll- og avgiftsetaten. Ifølge budsjettproposisjon og tildelingsbrev for 2012 forventer departementet generelt at resultatene skal være like gode som eller bedre enn oppnådde resultater i 2010. Tilsvarende målformuleringer er brukt for tidligere år. På enkelte områder som er særskilt styrket i budsjettet for 2011, blant annet virksomhetskontrollen og etatens arbeid med risikovurderinger, har departementet forventninger om bedre resultater.

Resultatene som oppnås gjennom kontrollarbeidet, skal i henhold til tildelingsbrevene for 2010 til 2012 måles i korrigert beløp i deklarasjonskontrollen (ny i 2011), etterberegnet beløp i virksomhetskontrollen (ny i 2011), antall avdekkede alvorlige overtredelser og andel kontroller med avdekket beløp (treffprosent).

---

### 3.4 Mål for samarbeid

Målet med *Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet 2011–2014* er at den samlede innsatsen mot økonomisk kriminalitet skal bli bedre samordnet og mer effektiv. Skatteetaten og toll- og avgiftsetaten skal i handlingsplanens virkeperiode

11) Fra om med 2011 har Skattedirektoratet ikke stilt krav til regionene om treffprosent.

intensivere kontrollen med merverdiavgiftsunndragelser som skjer gjennom organiserte nettverk, blant annet ved fiktiv fakturering og andre former for alvorlig svindel. Stortinget har gjennom behandlingen av Prop. 1 S (2011–2012) sluttet seg til målet med handlingsplanen. Av samme proposisjon framgår det videre at tett samarbeid mellom kontrolletatene, blant annet ved utveksling av erfaringer og sakssamarbeid, er av stor betydning i arbeidet mot økonomisk kriminalitet.

Skatteetaten legger stor vekt på godt samarbeid med andre myndigheter, og viderefører det viktige samarbeidet med blant annet toll- og avgiftsetaten, jf. Prop. 1 S for Finansdepartementet for 2010 til 2012. Målsettingen om samarbeid blir fulgt opp i tildelingsbrevene. Tverretatlig samarbeid er av stor betydning for etatens innsats for å redusere uoppgitte beløp. Finansdepartementet ber om at det etablerte samarbeidet mot svart økonomi og økonomisk kriminalitet videreføres og så langt som mulig styrkes og effektiviseres. Skatteetaten skal prioritere samarbeid med andre kontroll- etater og bransjeorganisasjoner for å bedre etterlevelsen av regelverket.

I arbeidet mot avgiftsunndragelser satser toll- og avgiftsetaten på både sentralt og regionalt samarbeid med blant andre skatteetaten. I budsjettproposisjonene for 2010 til 2012 understrekes det også at toll- og avgiftsetaten skal fortsette samarbeidet og utvekslingen av informasjon om aktuelle kontrollobjekter, felles kontroller og kontrollaksjoner. Dette blir fulgt opp i tildelingsbrevene, der Finansdepartementet framhever at toll- og avgiftsetaten skal legge vekt på samarbeid med andre kontroll- etater og bransjeorganisasjoner i arbeidet mot avgiftsunndragelser.

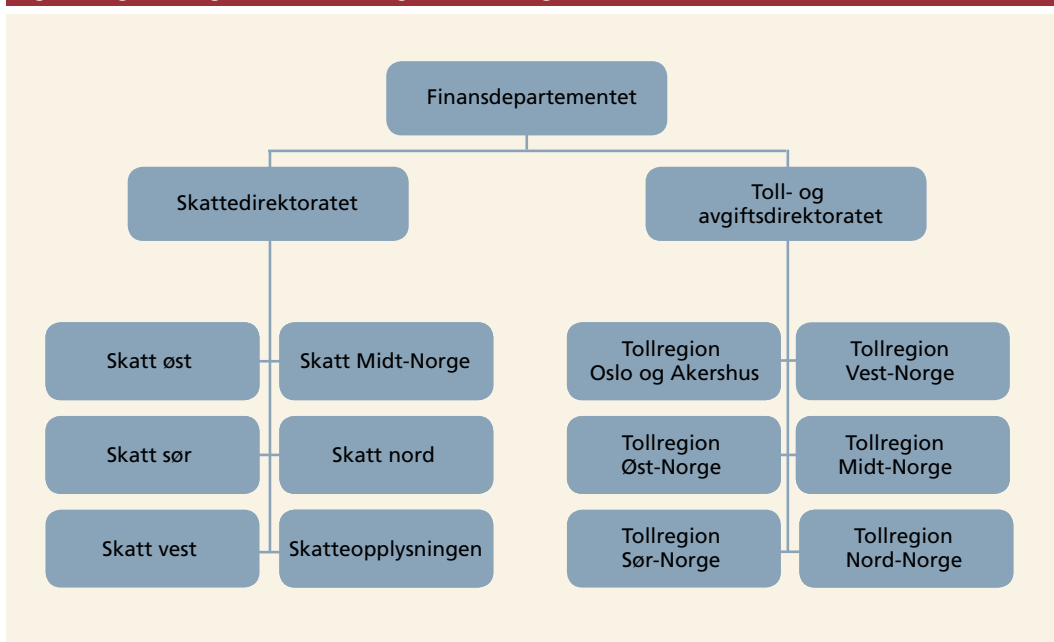
I tildelingsbrevene til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten for 2012 framgår det at de har et selvstendig ansvar for å følge opp tiltak i *Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet 2011–2014* som involverer de to etatene. I handlingsplanen er regjeringen opptatt av at det skal legges til rette for videre styrking av samarbeidet mellom kontrolletatene, og at det gis rom for nye typer samarbeid.

Samarbeidet mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten er videreført i en samarbeidsavtale som trådte i kraft 30. mars 2009. Det overordnede målet for samarbeidet er å legge til rette for blant annet erfaringsutveksling og samarbeid om planlegging av felles arbeidsområder og aksjoner, blant annet utvelgelse av kontroll- objekter og planlegging og gjennomføring av kontroller. I henhold til avtalen skal samarbeidet mellom etatene foregå både sentralt og regionalt.

## 4 Faktabeskrivelse

### 4.1 Overordnet organisering i forvaltningen av merverdiavgiften

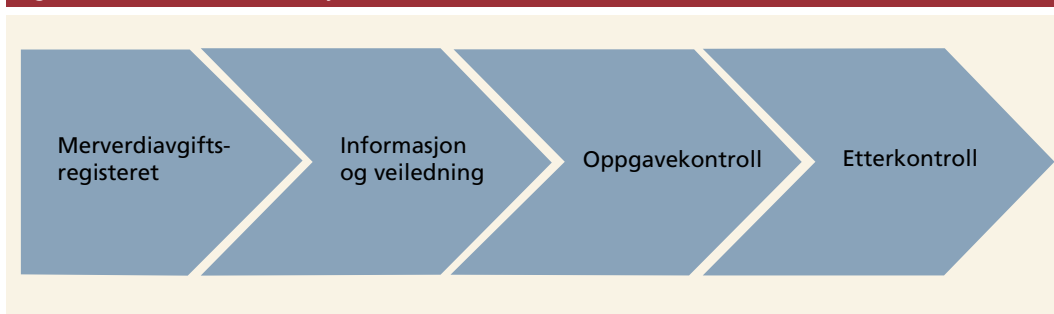
Figur 1 Organiseringen av merverdiavgiftsforvaltningen



Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for forvaltningen av skatte- og avgiftssystemene. Dette omfatter arbeid med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av skatteetaten og toll- og avgiftsetaten.

Figur 1 viser at skatteetaten er organisert med et sentralt direktorat og fem underliggende regioner samt Skatteopplysningen.<sup>12</sup> Hver region er en formell forvaltningsenhet, og består av en rekke fysiske kontorsteder. Toll- og avgiftsetaten er organisert med et sentralt direktorat og seks underliggende regioner. Hver tollregion er en formell forvaltningsenhet, og består av flere tollkontorer.

Figur 2 Skatteetatens kontrollkjede



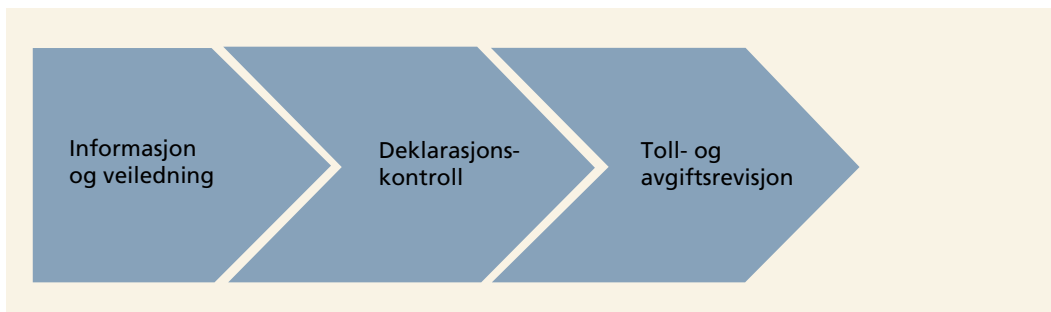
Skatteetatens kontroll av merverdiavgift skjer både ved ulike kontrolltiltak knyttet til merverdiavgiftsregisteret, ved kontroll av merverdiavgiftsoppgaver i forbindelse med

12) I tillegg er Oljeskattekontoret administrativt underlagt skatteetaten.



selve fastsettelsen av avgiften (oppgavekontroller), og ved at det gjennomføres kontroller av de avgiftspliktiges regnskaper mv. etter at avgiftsfastsettelsen har funnet sted (etterkontroller). I tillegg benytter etaten veiledning og informasjon. Formålet med kontrollvirksomheten er å avdekke<sup>13</sup> og forebygge merverdiavgiftsunndragelser, og å sikre riktig fastsettelse av merverdiavgift. Nærmere beskrivelse av kontrolltiltakene og virkemidlene framgår av underkapitlene om disse.

Figur 3 Toll- og avgiftsetatens kontrollkjede



Toll- og avgiftsetatens kontroll av merverdiavgift skjer både ved kontroll av deklarasjonene i forbindelse med fastsettelsen av avgiften (deklarasjonskontrollen) og ved at det gjennomføres kontroller av de avgiftspliktiges regnskaper mv. etter avgiftsfastsettelsen (toll- og avgiftsrevisjoner). I tillegg benytter etaten veiledning og informasjon for å sikre riktig fastsettelse av merverdiavgift. Nærmere beskrivelse av kontrolltiltakene og virkemidlene framgår av underkapitlene om disse.

## 4.2 Skatteetaten

### 4.2.1 Organisering, risikovurderinger og styring i kontrollen av merverdiavgiften

#### Organisering

Skattedirektoratet opplyser at fastsettelse av merverdiavgift er et av skatteetatens kjerneområder, og at dette blir behandlet i samtlige tre avdelinger i direktoratet og i skattedirektørens staber. Rettsavdelingen har ansvar for regelutviklingen på området, mens regionavdelingen har ansvar for de forskjellige funksjonene knyttet til forvaltningen av merverdiavgift. Den siste avdelingen, innovasjons- og utviklingsavdelingen, har hovedansvaret for mer gjennomgripende og langsiktige endringer på merverdiavgiftsområdet – med utgangspunkt i internasjonale utviklingstrekk med hensyn til både vurdering av risiko og hvordan denne håndteres. I 2009 ble det internt i direktoratet opprettet et merverdiavgiftsteam, med hovedformål å koordinere og informere om interne aktiviteter, bidra til erfaringsutveksling og videreutvikling, og å gjennomføre årlige, landsdekkende samlinger for å øke kompetansen i regionene. Skattedirektoratet opplyser at grensesnittene og ansvarsforholdene internt i direktoratet er under vurdering.

Regionene har relativ lik organisering av arbeidet med merverdiavgift. Noen av regionene har imidlertid spesialisert dette arbeidet mer enn andre.

#### Risikovurderinger

Skattedirektoratet har per 2012 ikke detaljerte vurderinger av risiko på merverdiavgift utover etatens overordnede risikovurdering. Ifølge direktoratet arbeides det imidlertid med en mer omfattende, systematisk trusselvurdering på skattekrimområdet, der merverdiavgiftssvindel anses for å være én av sju hovedtrusler. Utfordringen i dette

13) Med avdekking menes feil i innrapportert avgiftsgrunnlag, som blir oppdaget i etatens kontroll.

arbeidet er kvaliteten på datainnsamlingen. Skatteetaten har ingen fullstendig oversikt over hvilke problemområder som kontrollvirksomheten har avdekket, og etaten har heller ikke noe system for en slik datainnsamling. Ifølge direktoratet forventes arbeidet med denne trusselvurderingen å være ferdig rundt årsskiftet 2012/2013.

Skattedirektoratet opplyser også om at det for tiden arbeides med målbilder som støtte til blant annet Finansdepartementets arbeid med ny skatteforvaltningslov. I dette arbeidet skisseres potensielt mer gjennomgripende og langsiktige endringer på merverdiavgiftsområdet, med utgangspunkt i internasjonale utviklingstrekk. Dette omfatter både vurdering av risiko og hvordan denne bør håndteres. Direktoratet deltar også i internasjonalt arbeid, blant annet for å få innsyn i nye risikoområder som oppstår. Disse blir ifølge direktoratet fulgt opp sammen med regionene og i det nordiske samarbeidet. Eksempler på nye risikoområder som er fulgt opp, er fiktiv fakturering, fisk, e-handel, CO<sub>2</sub>-kvoter, gull, energimarkedet og betalingsplattformer.

Skatteetaten er organisert etter funksjon, og regionene opplyser at det utarbeides risikovurderinger for hver funksjon.<sup>14</sup> Det innebærer at det ikke er en særskilt risikovurdering på merverdiavgift, men at merverdiavgift er inkludert i risikovurderingene per funksjonsområde. Én region framhever at det er behov for en overordnet og enhetlig risikovurdering på merverdiavgiftsområdet. De fleste regionene opplyser at de tar utgangspunkt i Skattedirektoratets overordnede risikovurderinger og målsettinger når de utarbeider egne risikovurderinger. Regionene opplyser at blant annet ressurs-situasjonen, ikt-systemer, kompetanse og arbeidsmetodikk er kritiske risikofaktorer for å nå de målene og kravene som er satt på området.

#### **Styringsparametere og aktivitets-/resultatkrav**

Finansdepartementet har i tildelingsbrev til skatteetaten fastsatt flere styringsparametere som direkte omhandler kontroll av merverdiavgift. I de senere årene har blant annet vurderinger av antallet gjennomførte kontroller og gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll vært sentralt for departementets vurderinger av kvalitet og omfang i kontrollen med merverdiavgift. Det er også fastsatt en rekke andre styringsparametere som direkte og indirekte er elementer i vurderingen av måloppnåelse på dette området. Etatens resultater på kontrollområdet er et sentralt tema i styringsdialogen og følges opp jevnlig i kontakten med direktoratet.

Skattedirektoratet opplyser at det benyttes åtte parametere for merverdiavgift.

Disse berører blant annet områdene

- innlevering av merverdiavgiftsoppgaver
- skjønnsfastsettelse
- kontroll av oppgaver
- innbetaling av merverdiavgift
- saksbehandlingstider
- behandling av klager

Direktoratet opplyser at resultatene for disse parameterne viser at kvaliteten ved fastsettelsen er relativt god, men at det er et forbedringspotensial på flere av områdene.

Finansdepartementet opplyser at det gjennom føringene i tildelingsbrevet, og de styringsparameterne som fastsettes, ønsker å legge til rette for en hensiktsmessig balanse mellom de ulike kontrolltypene og mellom kvalitet og kvantitet i kontrollarbeidet. Departementet peker på at det er viktig at skatteetaten har den nødvendige fleksibiliteten til å rette kontrollressursene mot de områdene der behovet er

14) Regionene i skatteetaten er organisert i funksjonene veiledning, fastsetting, kontroll og rettsanvendelse, innkreving og skattekrim.

størst. Følgelig har departementet i tildelingsbrevet til Skattedirektoratet for 2013 gått bort fra å stille krav til antall kontroller. Hensikten er i større grad å styre på effekt og resultater.

Finansdepartementet har i de senere årene hatt som overordnet føring for skatteetatens resultater for kommende budsjettperiode at de skal være "like god som eller bedre enn" resultatene for foregående år. Ved enkelte tilfeller er det supplert med krav om resultatforbedringer på særskilte områder. Det framgår av Finansdepartementets årlige tildelingsbrev til skatteetaten at det er Skattedirektoratet som "har ansvar for å fastsette et konkret resultatmål for hver styringsparameter".

Skattedirektoratet opplyser at de overordnede føringene fra departementet er grunnlaget for fastsatte aktivitetskrav (antall kontroller). Ifølge direktoratet er det ingen spesiell vektning av oppgavekontroll opp mot etterkontroll. Begge kontrolltypene er gode virkemidler når de brukes riktig ut fra formål og utplukkskriteriet for kontrollen. Etterkontrollene omfatter både skatt og merverdiavgift.

Når det gjelder beløpskravene som er stilt til regionenes kontrollvirksomhet, totalt avdekket og gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift, er disse basert på historiske resultater. I tillegg er det en forventning om økt avdekking. Spesielt er det et mål å ha færre nullkontroller, dvs. uten avdekking. Det ivaretas gjennom kravet til gjennomsnittlig avdekking per kontroll, der det er et mål å få flere kontroller med avdekking og samtidig økt avdekking. Grunnlaget for disse kravene er ifølge Skattedirektoratet en hypotese om at skatte- og avgiftsgapet til enhver tid er så stort at det vil være riktig å maksimere avdekking gjennom de utførte kontrollene. Samtidig må det arbeides for bedre etterlevelse på lang sikt, for eksempel med mer forebyggende aktiviteter. I den forbindelse er det også krav om veiledningstiltak til bransjeorganisasjoner, nyetablerte, regnskapsførere og revisorer.

De fleste regionene opplyser at det gjennomgående er en god dialog med Skattedirektoratet om aktivitets- og resultatkrav mv. Flere av regionene mener likevel at direktoratet har vært for opptatt av antallskravene for både oppgavekontrollen og etterkontrollen, og at dialogen på dette området er noe rigid. Flere av regionene peker på at det har vært krevende å nå kravet til antall kontroller, og at dette kan føre til at enklere kontrolltyper blir prioritert. Kravet til antall kontroller kan også gå på bekostning av kvaliteten i kontrollene.

Finansdepartementet understreker i brev hvor viktig det er at også andre mål og styringsparametere enn dem som er direkte knyttet mot kontrollområdet, må tas i betraktning når kvaliteten i etatens fastsettelsesarbeid skal vurderes. Departementet viser blant annet til at forebygging, informasjon, veiledning og holdningsskapende arbeid er viktige tiltak som supplement til mer tradisjonelle virkemidler som kontroll. Regelverksutvikling og forenklingarbeid er andre virkemidler.

Det overordnede målet er at fastsettelsen av merverdiavgift skal være korrekt. Til dette opplyser Finansdepartementet at det ikke er realistisk for skatteetaten å oppnå en 100 prosent korrekt fastsettelse.<sup>15</sup> Departementet mener at målene og styringsparameterne som er fastsatt, supplert med forklaringsvariabler, analyser og andre redegjørelser fra etaten, gir tilstrekkelig grunnlag for å kunne vurdere kvaliteten og omfanget av merverdiavgiftskontrollen. Det omfatter også om målet om riktig fastsettelse er nådd.

15) Departementet viser til Prop. 1 S (2012–2013) for Finansdepartementet der det framgår at skatteetaten og toll- og avgiftsetaten "arbeider kontinuerlig med å forbedre kvaliteten i oppgaveløsningen. Det er imidlertid urealistisk å oppnå en helt feilfri saksbehandling. I praksis må arbeidet med å forbedre kvaliteten også sveies mot fastsatte effektivitetsmål".

#### 4.2.2 Kontroll av merverdiavgiftsregisteret

Alle næringsdrivende som driver avgiftspliktig omsetning<sup>16</sup>, plikter uoppfordret og uten opphold å melde fra om virksomheten til skattekontoret eller Enhetsregisteret i Brønnøysund. Det er de regionale skattekontorene som har ansvar for føringen av og kontrollen med merverdiavgiftsregisteret.

Av Prop. 1 S for Finansdepartementet for 2011 framgår det at det vil bli arbeidet for å styrke hele merverdiavgiftskjeden, inklusiv merverdiavgiftsregisteret. Dette for å kunne stoppe merverdiavgiftssvindel nasjonalt og internasjonalt i en tidlig fase. I desember 2011 fastsatte Skattedirektoratet faglige minstekrav til kontrollen av merverdiavgiftsregisteret.

**Tabell 1 Antall aktive avgiftspliktige registrert i merverdiavgiftsregisteret per 31.12. for de enkelte årene**

Regioner	2010	2011	2012
Skatt øst	130 872	131 632	133 293
Skatt sør	66 969	67 547	68 062
Skatt vest	64 812	65 039	65 822
Skatt Midt-Norge	46 900	46 940	47 363
Skatt nord	30 245	29 858	29 900
Landet	339 798	341 016	344 440

Kilde: Skatteetaten

Tabell 1 viser at i perioden 2010–2012 har totalt antall aktive avgiftspliktige økt med vel 4600. Med unntak av Skatt nord har det i alle regionene vært en økning i antall aktive avgiftspliktige i registeret. Antall nyregistrerte per år har i perioden variert fra 31 000 i 2010 til om lag 34 000 i 2012. Antall slettinger per år var i denne perioden høyest i 2010, med om lag 34 500, og lavest i 2012, med i underkant av 31 700.

Skattekontorenes arbeid med merverdiavgiftsregisteret kan deles inn i tre hoveddeler:

- behandling av søknader om nyregistrering
- behandling av ulike typer endringsmeldinger
- løpende oppfølging og kontroll av registeret, blant annet opprydding og sletting

I den videre framstillingen vil ikke endringsmeldinger bli nærmere omtalt. Regionene opplyser at det i stor grad kontrolleres om det er riktig person som gjør endringen, og at de videre kontrolltiltakene tilpasses hva endringen gjelder. Endringsmeldinger kan ifølge Skattedirektoratet også gi grunnlag for å vurdere oppgavekontroll.

Samtlige regioner opplyser at de følger minstekravene til registerføring og kontroll som er utarbeidet av Skattedirektoratet. Regionene framholder videre at kvalitetsmeldingen for merverdiavgift 2012 angir fokusområder og tydeliggjør hva regionene skal prioritere i kontrollen av merverdiavgift, inkludert registerkontroll.

16) Hva som er avgiftspliktig omsetning, er omtalt i merverdiavgiftsloven, kapittel 3. Registrering skal skje når den næringsdrivende i løpet av en tolv måneders periode har omsetning og uttak av varer og tjenester som overstiger en beløpsgrense. Den generelle beløpsgrensen for registrering har blitt endret flere ganger siden merverdiavgiften ble innført i 1970, og er fra 1. januar 2004 satt til kr 50 000. For veldedige og allmennnyttige organisasjoner er beløpsgrensen kr 140 000.

## Ressursbruk på registerarbeid

Tabell 2 Antall dagsverk som er brukt på merverdiavgiftsregisteret\*

Regioner	2010	2011	2012
Skatt øst	4 041	3 622	3 842
Skatt sør	2 651	2 587	2 262
Skatt vest	2 559	2 364	2 414
Skatt Midt-Norge	1 711	1 764	1 414
Skatt nord	1 138	963	895
Landet	12 100	11 299	10 827

Kilde: Skatteetaten

\* Tallene er hentet fra skatteetatens Tidbank, kode 34100.

Av tabell 2 framgår det at regionene i perioden 2010–2012 samlet har hatt en nedgang i ressursbruk på registerarbeid på nærmere 1300 dagsverk, noe som tilsvarer om lag 11 prosent. Alle regionene har hatt en nedgang i ressursbruken i perioden.

Størst prosentvis nedgang var det i Skatt nord og Skatt Midt-Norge, med henholdsvis 21 og 17 prosent.

Flere av regionene opplyser at nedgangen i ressursbruken på merverdiavgiftsregisteret skyldes at naturlige avganger ikke ble erstattet, og at det hadde vært en del ikke planlagte langtidsfravær, dvs. sykmeldinger mv.

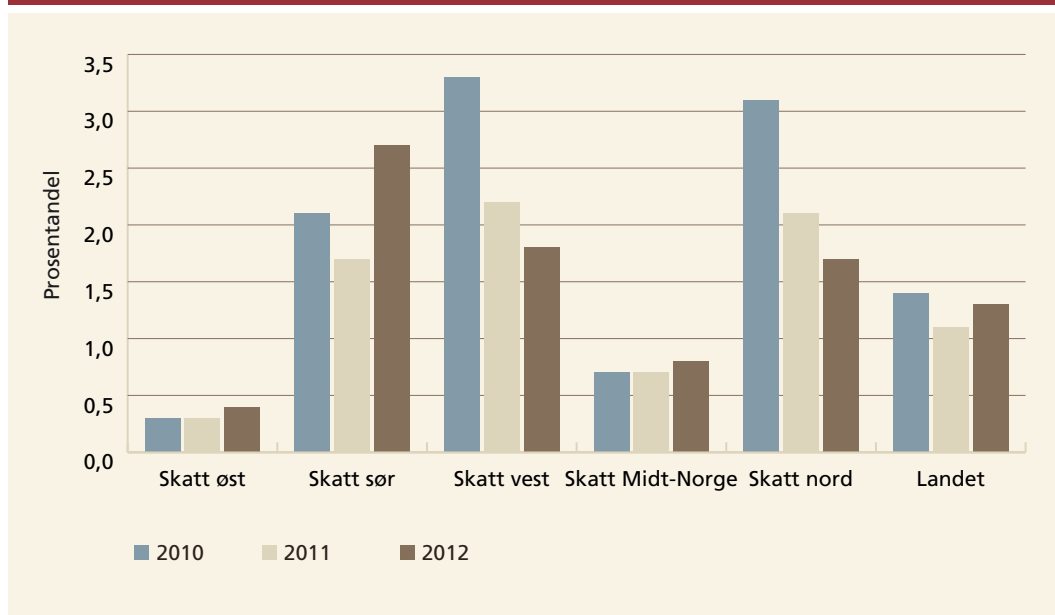
Dersom ressursbruken ses i sammenheng med antall avgiftspliktige i merverdiavgiftsregisteret, var det på landsbasis 31,8 avgiftspliktige per dagsverk i 2012. Skatt øst har gjennomgående brukt minst ressurser per avgiftspliktig i perioden 2010–2012. I 2012 tilsvarte dette 34,7 registrerte avgiftspliktige per dagsverk. Tilsvarende for Skatt vest dette året var 27,3 registrerte avgiftspliktige per dagsverk. Skattedirektoratet opplyser at reduksjonen i ressursinnsatsen på området ikke er i tråd med overordnede føringer, og at utviklingen ikke er ønskelig.

### Behandling av søknader om nyregistrering i merverdiavgiftsregisteret

#### *Kontroll av søknader*

I perioden 2010–2012 har det årlig kommet inn mellom 31 500 og 34 700 søknader om nyregistrering i merverdiavgiftsregisteret. Skattekontorene skal ved behandling av søknader blant annet kontrollere søkers adresse, telefonnummer og bankkontonummer. Videre skal de kontrollere om vilkårene for næringsdrift er til stede, og om beløpsgrensen for omsetning er dokumentert.

Figur 4 Prosentandel av totalt antall søknader til merverdiavgiftsregisteret som ble avslått\*



Kilde: Skatteetaten

\* Landstallene omfatter også uregistrerte søknader, både søknader der det er nektet registrering, og søknader der det er godkjent registrering, som ikke er henført til regioner.

I 2012 ble 455 søknader nektet registrert i merverdiavgiftsregisteret for landet som helhet. Det framgår av figur 4 at antallet utgjorde en andel på 1,3 prosent av søknadene. Tilsvarende andel i 2010 og 2011 var på henholdsvis 1,4 og 1,1 prosent. I 2012 varierte andelen søknader som ble nektet registrert, fra 0,4 prosent i Skatt øst til 2,7 prosent i Skatt sør. Skatt øst har i hele den aktuelle perioden hatt den laveste andelen av søknader som har blitt nektet registrert.

Det framkommer av intervju med regionene at det er noe ulik praksis i behandlingen av søknader. Det gjelder blant annet kriterier for å nekte registrering i merverdiavgiftsregisteret, og kodebruken i denne behandlingen. Skattedirektoratet opplyser at det er ønskelig å øke kontrollnivået i forbindelse med registrering, blant annet for å hindre registrering av fiktive firmaer. Direktoratet mener også at det er ønskelig med økt kontroll i ettertid, i de tilfellene skatteetaten ikke har hjemmel til å nekte registrering.

Skattedirektoratet opplyser at det er kjent med at andelen søknader som blir nektet registrert varierer mellom regionene. Tallene gir ifølge direktoratet inntrykk av at det utføres strengere kontroll med vilkårene for registrering i noen regioner enn i andre, og at det delvis skyldes manglende etterlevelse av rutinene for rapportering av kontroller. Direktoratet opplyser at det ikke kan avvise at noen regioner praktiserer bedre kontroll med vilkårene for registrering enn andre, men mener at bildet nyanseres noe av ulik bruk av statuser og tiltakskoder.

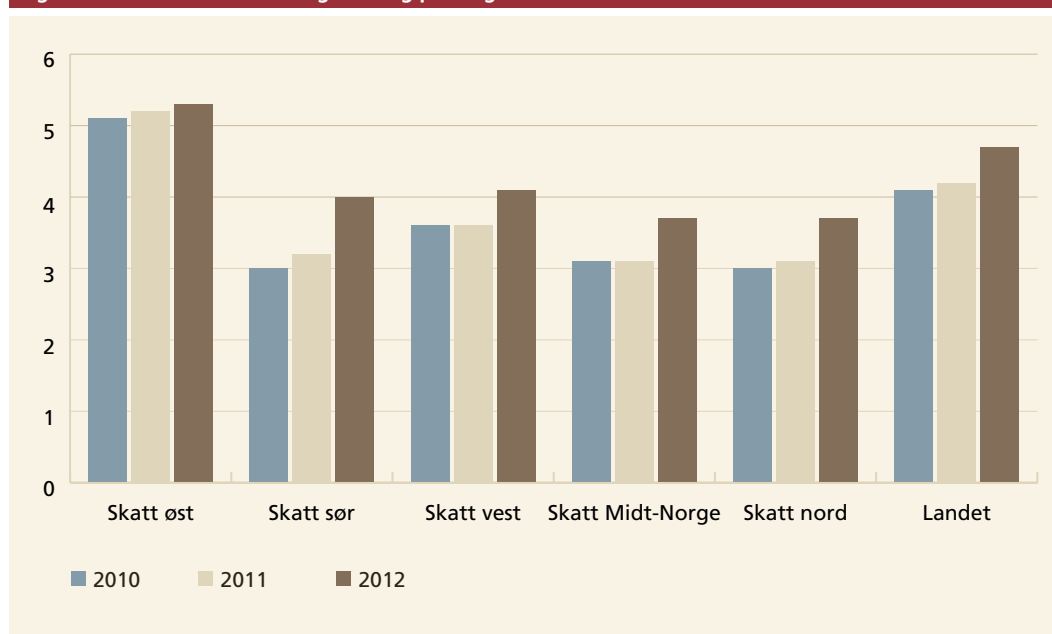
Direktoratet har nedsatt en arbeidsgruppe med representanter fra regionene som skal utarbeide klare rutiner for registrering. Direktoratet har også i kvalitetsmeldingen for merverdiavgift for 2012 påpekt hvor viktig det er å bruke tiltakskoder riktig. Direktoratet viser videre til at det fra 2012 er implementert minstekrav til kontrollnivå for registerføring, og hensikten med minstekravene er å sørge for likebehandling av søknader på et forhåndsdefinert kontrollnivå. Foreløpig oppfølging av disse minstekravene viser ifølge direktoratet at det likevel er rom for å forbedre kontrollen ved nyregistrering i de fleste regionene.

Saksbehandler har i behandling og kontroll av søknader om registrering tilgang til etatens egne ikt-systemer, i tillegg til Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret og Enhetsregisteret. Regionene mener at disse systemene har begrenset kompatibilitet, og at informasjonsinnhenting og sammenstilling må gjøres manuelt, for eksempel må kontroll av adresser gjøres på tvers av systemer.

#### *Ressursbruk på behandling av søknader*

Behandling av søknader om nyregistreringer utgjør i underkant av 70 prosent av skattekontorenes ressursbruk på merverdiavgiftsregisteret. Det har vært en nedgang i ressursbruken på nyregistreringer, fra om lag 7800 dagsverk i 2010 til om lag 7450 dagsverk i 2012. I samme periode økte antall søknader om nyregistrering med om lag 3200.

Figur 5 Antall søknader om registrering per dagsverk



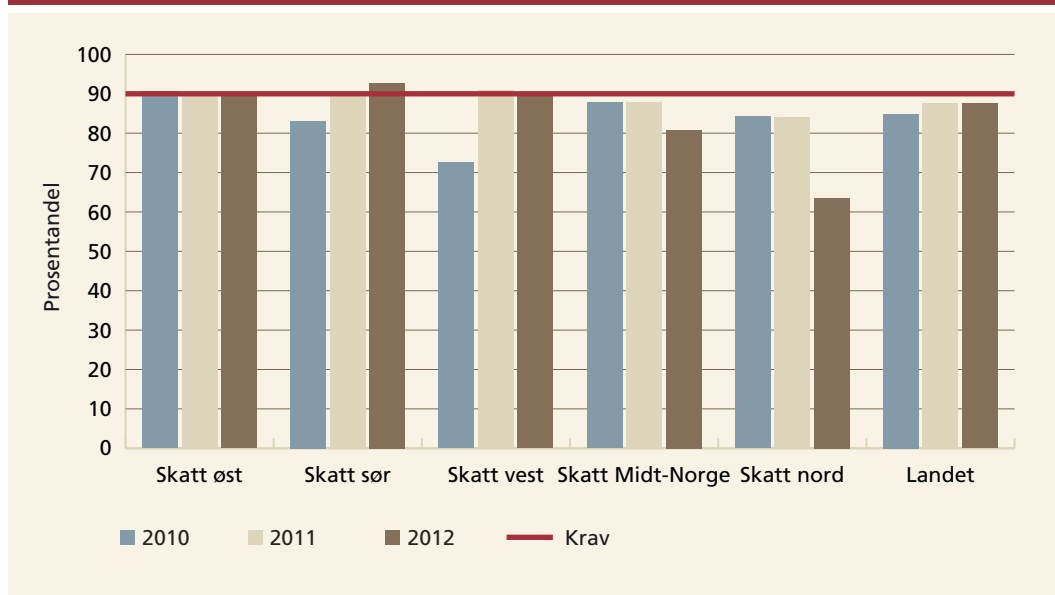
Kilde: Skatteetaten

Figur 5 viser antall søknader om registrering i merverdiavgiftsregisteret som ble behandlet per dagsverk i perioden 2010–2012. Totalt sett for landet, og for de enkelte regionene, har det i den aktuelle perioden vært en økning i antall søknader om registrering per dagsverk. I 2012 ble det behandlet 4,7 søknader per dagsverk på landsbasis, mens tilsvarende tall for 2010 var 4,1. Det er imidlertid betydelige variasjoner mellom regionene i ressursbruk. Skatt øst behandlet i 2012 i gjennomsnitt 5,3 søknader per dagsverk, mens de øvrige regionene behandlet mellom 3,7 og 4,1 søknader per dagsverk.

#### *Saksbehandlingstid på søknader*

Skattedirektoratet har satt krav til skattekontorenes saksbehandlingstid på meldinger til merverdiavgiftsregisteret. Kravet er at 90 prosent av alle saker skal være behandlet innen tre uker. For landet som helhet ble ikke dette kravet fullt ut oppfylt i verken 2010, 2011 eller 2012.

Figur 6 Prosentandel registermeldinger som har blitt behandlet innen tre uker



Kilde: Skatteetaten

Av figur 6 framgår det at andelen saker som ble behandlet innen tre uker, var 87,5 prosent i 2012. For 2010 og 2011 var tilsvarende andel henholdsvis 84,9 prosent og 89,3 prosent. To av regionene, Skatt Midt-Norge og Skatt nord, har ikke nådd kravet til saksbehandling i noen av årene i den aktuelle perioden.

#### Løpende oppfølging og kontroll av registeret

Skattekontorene skal løpende vurdere om virksomheter som er registrert i merverdiavgiftsregisteret, reelt sett er opphørt og derfor skal slettes fra registeret. Sletting av virksomheter fra registeret skjer enten på bakgrunn av melding fra den avgiftspliktige eller på bakgrunn av skattekontorenes egne tiltak. Med sistnevnte menes sletting som iverksettes av skattekontorene med bakgrunn i tilgjengelig informasjon om at virksomheten er opphørt. Skattedirektoratet opplyser at det er flere aktuelle systemstøttede oppryddingsjobber der blant annet virksomheter uten omsetning og virksomheter som ikke har levert merverdiavgiftsoppgaver, blir plukket ut og vurdert slettet fra registeret.

Ifølge oversikten fra skatteetaten ble det årlig i perioden 2010–2012 slettet mellom 31 700 og 34 600 virksomheter i merverdiavgiftsregisteret. Skattedirektoratet har ikke oversikt over antall virksomheter som ble slettet som følge av meldinger fra den avgiftspliktige selv, og antall virksomheter som ble slettet som følge av skattekontorenes egne tiltak. Det skyldes ifølge direktoratet at det ikke finnes unike koder for de ulike typene av vedtak om sletting. Skattedirektoratet opplyser imidlertid at skattekontorene på eget initiativ i 2012 sendte 11 400 varsler om sletting, og ifølge direktoratets erfaring blir en meget høy andel av de varslede virksomhetene slettet. Antall sendte varsler om sletting i 2010 og 2011 var på om lag samme nivå som i 2012. I tillegg kommer varsler om sletting på bakgrunn av ekstern informasjon, som blant annet melding om opphør/oppløsning til Enhets- og Foretaksregisteret.

#### Effekter av registerkontroll

Samtlige regioner opplyser at det ikke er gjennomført noen systematiske effektmålinger av registerarbeidet. Flere av regionene påpeker likevel at bedre kontroll ved søknad om registrering og en systematisk opprydding i registeret fører til færre kontrollhandlinger senere i kontrollkjeden, også færre skjønnsfastsettelse.



Ifølge flere av regionene har bruken av "obs-merker" i registerkontrollen en effekt for oppgavekontrollen. Et "obs-merke" kan for eksempel være et varsel til oppgavekontrollen om å kontrollere første innkomne oppgave fra en bestemt virksomhet, som hadde indikasjoner på uregelmessigheter da den ble registrert.

Skattedirektoratet framhever at høy kvalitet på merverdiavgiftsregisteret er en forutsetning for å få korrekt fastsettelse. Direktoratet mener at det er utfordringer med oppdatering av registeropplysninger, omfanget av post som kommer i retur, og det er risikoen for at det ikke er reelle næringsdrivende som er registrert. Det er en risiko både for at det finner sted fiktive registreringer, og for at næringsdrivende ikke melder fra ved opphør. Ifølge Skattedirektoratet har prosjektet "Fiktiv Fakturering i Nettverk" avdekket tilfeller der såkalte uttaksledd i en svindelkjede registrerer seg uten å ha til hensikt å etterleve forpliktelsene sine. Det er vanskelig å beregne hvor stor denne risikoen er. Direktoratet mener det er mulig å øke både kvaliteten og kontrollen i forbindelse med registerarbeidet. Direktoratet viser til at Skattedirektøren høsten 2012 oppnevnte en arbeidsgruppe som ser på muligheten for å redusere andelen returpost med 50 prosent.

#### 4.2.3 Informasjon og veiledning

Av tildelingsbrevene for årene 2010 til 2012 framgår det at informasjons- og veiledningsarbeid må målrettes og differensieres slik at etaten når ut til ulike målgrupper med rett informasjon til rett tid og på riktig måte.

Alle regionene opplyser at de har egne avdelinger som har ansvar for informasjons- og veiledningsarbeidet. Dette arbeidet omfatter både publikumsveiledning ved skattekontorene og forebyggende veiledning gjennom informasjonstiltak overfor skattytere og næringsdrivende. Ingen av regionene har organisert særskilt informasjon og veiledning om merverdiavgift, men de opplyser at området blir dekket gjennom den ordinære oppgaveløsingen.

#### Ressurser

Regionene opplyser at etaten ikke har særskilt registrering av ressursbruk på veiledning og informasjon om merverdiavgift. Flere av regionene peker på at det er vanskelig å skille mellom ressursbruk på merverdiavgift og for eksempel skatt, da ett spørsmål kan ha betydning for begge områdene. Regionene opplyser videre at ressursbruk både på informasjon til nye næringsdrivende, revisorer og regnskapsførere, og på samarbeidet mot svart økonomi, er viktig innsats på merverdiavgiftsområdet. Ifølge regionene blir det også gitt en god del veiledning og en god del informasjon om merverdiavgift i forbindelse med oppgavebehandling og kontrollvirksomhet, uten at ressursbruken registreres som brukt på disse områdene i ressursregistreringssystemet.

**Tabell 3 Antall dagsverk som er brukt på informasjon og veiledning overfor næringsdrivende\***

Regioner	2010	2011	2012
Skatt øst	1486	1342	1443
Skatt sør	807	912	729
Skatt vest	2541	1092	1000
Skatt Midt-Norge	697	613	671
Skatt nord	888	804	783
Landet	6420	4764	4626

Kilde: Skatteetaten

\* Tidbank, kodene 15210 Nye næringsdrivende, 15240 Regnskapsførere og revisorer og 15260 Samarbeid mot svart økonomi.

Tabell 3 viser at etatens ressursbruk på informasjon overfor næringsdrivende har gått ned med 29 prosent i perioden 2010–2012. Samtlige har redusert ressursbruken i løpet av denne perioden. Nedgangen var størst for Skatt vest, med en reduksjon på om lag 1500 dagsverk fra 2010 til 2012.

#### Kurs for nye næringsdrivende

Et av informasjonstiltakene som alle regionene gjennomfører overfor næringsdrivende, er å sende informasjonsmateriell og tilbud om kurs til nyetablerte. Kurset tar utgangspunkt i utfordringer som nye næringsdrivende kan få i sin kontakt med skatteetaten. Ifølge regionene er merverdiavgift ett av temaene som blir gjennomgått på kursene.

Tabell 4 Antall nye næringsdrivende som har deltatt på kurs

Regioner	2010	2011	2012
Skatt øst	959	899	1684
Skatt sør	569	673	1159
Skatt vest	567	720	809
Skatt Midt-Norge	398	557	691
Skatt nord	505	647	704
Landet	2998	3496	5047

Kilde: Skatteetaten

Det framgår av tabell 4 at det i perioden 2010–2012 har vært en økning i antall næringsdrivende som har deltatt på kurs. Økningen har vært på om lag 68 prosent, og kursdeltakelsen har økt i samtlige regioner. Av oversendt statistikk fra Skattedirektoratet framgår det at langt flere næringsdrivende har blitt tilbudt kurs i 2012 enn i de to foregående årene. Det kommer av at regionene i 2012 tok utgangspunkt i nyregistrerte i Enhetsregisteret, mens de tidligere benyttet merverdiavgiftsregisteret. Enhetsregisteret omfatter flere virksomheter enn merverdiavgiftsregisteret, blant annet de bedriftene som ennå ikke har nådd beløpsgrensen for registrering.

Flere av regionene opplyser at de har gjennomført tiltak for å øke antallet nye næringsdrivende som deltar på kurs. Regionene nevner blant annet at det nå tilbys kurs på flere språk, og at det sendes en påminnelse om kurset dagen før kurset holdes. Selv om antallet næringsdrivende som har deltatt på kurs, har økt i perioden, mente enkelte av regionene at det delvis var "feil" gruppe næringsdrivende som deltok på kursene. Erfaringene var at det var god deltakelse blant næringsdrivende som i utgangspunktet har lav risiko for feil og unndragelser, mens det var liten deltakelse blant næringsdrivende der det ble antatt å være høy risiko for feil og unndragelser. Skattedirektoratet peker på at deltakelse på kurs nødvendigvis må basere seg på frivillighet og interesse fra den næringsdrivende selv.

I en brukerundersøkelse<sup>17</sup> framgår det at nye næringsdrivende i mindre grad oppfatter skatteetaten som en rådgivende aktør, og at kommunikasjonsformen ikke oppleves å være tilpasset mindre aktører i en oppstartsfasen. Ifølge brukerundersøkelsen forbindes skatteetaten mer med kontroll enn rådgiving og bistand.

17) Nye næringsdrivende for Skatteetaten Opinion AS – desember 2011.

### Informasjonsmøter med regnskapsførere og revisorer

Alle regionene opplyser at de har avholdt årlige informasjonsmøter med regnskapsførere og revisorer. Regionene mener at det er viktig å ha en god dialog med disse yrkesgruppene da de når ut til en høy prosentandel av de næringsdrivende. Skatt øst har det koordinerende ansvaret for møtenes innhold. Hovedtemaet for møtene har vært endringer i regelverket på skatte- og avgiftsområdet og eventuelt nye rutiner for etatens forvaltning på området.

### Andre veilednings- og informasjonstiltak

Alle de skattekontorene som har veiledningsfunksjon, besvarer spørsmål om merverdiavgift. Av statistikken for veiledningsfunksjonen framgår det at førstelinjen besvarer om lag 95 prosent av henvendelsene, og at de resterende 5 prosentene av henvendelsene blir sendt videre til andrelinjen, dvs. fagavdelingene i regionene. Disse andelene er totale andeler for alle saksområdene i skatteetaten. Det foreligger ingen oversikt over henvendelser som gjelder særskilt for merverdiavgift.

Skatteregionene opplyser for øvrig at de samarbeider med ulike arbeidslivs- og bransjeorganisasjoner og driver kursvirksomhet overfor ungdoms- og studentbedrifter med sikte på å skape gode holdninger som kan forebygge avgiftsunndragelser.

En annen viktig informasjonskilde for næringsdrivende er skatteetatens hjemmeside. Høsten 2012 ble hjemmesiden oppgradert for å bli mer brukervennlig.

### Skatteopplysningen (SOL)

Skatteopplysningen ble i 2008 etablert som en landsdekkende telefontjeneste med et felles telefonnummer. Det er to tastevalg i Skatteopplysningen som direkte berører merverdiavgift. Disse valgene er henholdsvis "MVA næring" og "SRA MVA". Førstnevnte tastevalg er ment for næringsdrivende, mens sistnevnte tilbyr hjelp ved spørsmål om merverdiavgift til regnskapsførere, revisorer, advokater mv.

Tabell 5 Antall anrop og prosentandel av anrop som er besvart

Tastevalg	2010		2011		2012	
	Antall anrop	Prosentandel besvart	Antall anrop	Prosentandel besvart	Antall anrop	Prosentandel besvart
MVA næring	164 194	93,1	189 076	79,3	184 232	82,8
SRA MVA	25 966	94,5	33 690	86,2	35 040	93,5

Kilde: Skatteetaten

Tabell 5 viser at det har vært en økning i antall anrop i perioden 2010–2012 på begge tastevalgene som gjelder merverdiavgift. For "MVA næring" var økningen på 12 prosent, og for "SRA MVA" var den på 35 prosent.

I 2012 ble om lag 83 prosent av anropene på tastevalget "MVA næring" og 93,5 prosent av anropene på tastevalget "SRA MVA" besvart. Besvarte anrop inkluderer også tilbakeringing. Andelen anrop som ikke blir besvart har økt for begge tastevalgene har i den aktuelle perioden. Det framgår av årsrapporten for 2011 fra Skatteopplysningen at det er flere årsaker til at anrop ikke blir besvart, men at den viktigste årsaken er at innringer legger på.

For Skatteopplysningen er det stilt et krav til gjennomsnittlig ventetid i kø og hvor lang tid det skal ta før en samtale besvares. For tastevalget "MVA næring" skal ikke

gjennomsnittlig tid i kø overstige to minutter. For tastevalget "SRA MVA" er det et krav om at 80 prosent av samtalene skal være besvart innen to minutter. I oversikten over gjennomsnittlig ventetid er tilfeller der brukeren blir ringt tilbake, utelatt.

**Tabell 6 Gjennomsnittlig ventetid i kø og prosentandel dager hvor servicekrav er innfridd**

Tastevalg	2010		2011		2012	
	Ventetid i kø	Innfridd krav	Ventetid i kø	Innfridd krav	Ventetid i kø	Innfridd krav
MVA næring	1 min 23 sek	86	4 min 5 sek	44	2 min 48 sek	69
SRA MVA	1 min 10 sek	44	3 min 46 sek	33	1 min 29 sek	63

Kilde: Skatteetaten

Tabell 6 viser at den gjennomsnittlige ventetiden før en innringer får svar på tastevalgene "MVA næring" og "SRA MVA", har økt i perioden 2010–2012. For tastevalget "MVA næring" økte ventetiden med 1 minutt og 25 sekunder fra 2010 til 2012. For tastevalget "SRA MVA" økte ventetiden med 19 sekunder.

Når det gjelder tastevalget "MVA næring", innfrir Skatteopplysningen servicekravet i 69 prosent av dagene i 2012. Det er en reduksjon på 17 prosentpoeng fra 2010. For tastevalget "SRA MVA" innfris servicekravet i 63 prosent av dagene i 2012, noe som er en økning på 19 prosentpoeng fra 2010. For begge tastevalgene var andel dager med innfridd servicekrav lavest i 2011.

Skattedirektoratet opplyser at de følger utviklingen i Skatteopplysningen nøye, og viser til at årsaken til at ventetiden i kø økte i 2011, var en økning i trafikken samtidig som bemanningen var noe redusert sammenlignet med 2010.

#### Fagstøtte til Skatteopplysningen

Skatteopplysningen får faglig bistand fra regionene når de ansatte i Skatteopplysningen ikke kan svare brukerne selv. Hvis Skatteopplysningen får henvendelser fra brukerne med spørsmål som de ikke kan besvare, skal henvendelsene sendes videre til den aktuelle fagstøtten, som igjen skal ringe opp brukerne og svare på spørsmålene deres. Kravet til fagstøtten er at brukerne skal få svar innen 24 timer fra spørsmålene er videresendt fra Skatteopplysningen. Fagstøtte for merverdiavgift er Skatt sør.

**Tabell 7 Antall saker fra Skatteopplysningen til fagstøtte for merverdiavgift og andel saker som er besvart innen 24 timer**

År	Antall saker	Prosentandel besvart innen 24 timer
2010	6597	78
2011	6019	65
2012	5219	–

Kilde: Skatteetaten

Tabell 7 viser at det har vært en nedgang i antall saker som er sendt videre fra Skatteopplysningen til fagstøtten, på om lag 1400. Når det gjelder andelen saker i fagsstøtten som er besvart innen 24 timer, ble denne redusert fra 78 til 65 prosent fra

2010 til 2011. Skattedirektoratet opplyser at antall saker som er besvart innen 24 timer i 2012, ikke er tilgjengelig per februar 2013.

#### **Effekter av informasjons- og veiledningsarbeidet**

Regionene opplyser at det er gjort få effektmålinger av informasjon og veiledning. Skatt nord har fått ansvar for å utvikle en metode for denne typen målinger, og opplyser at de har gjennomført et prosjekt med formål å måle effekten av veilednings tiltak. Bakgrunnen for prosjektet var at ansatte ved merverdiavgiftsregisteret mente at det ble gjort færre feil etter at det hadde blitt gjennomført veiledningsmøter. En av hovedkonklusjonene i prosjektet var at det ikke foreligger gode nok forutsetninger for å måle effekter av slike tiltak.<sup>18</sup>

Skattedirektoratet opplyser at effektmåling av informasjons- og veiledningstiltak er utfordrende. Direktoratet anser det som lite realistisk å gjennomføre effektmålinger av isolerte tiltak, der effekten av andre påvirkningskilder skal holdes utenfor. Slike målinger vil være krevende og beheftet med stor usikkerhet.

Ifølge skattedirektoratet gjennomfører skatteetaten mange veilednings-, informasjons- og kontrolltiltak, og eventuelt andre forebyggende tiltak. Noen er målrettede, andre er generelle. Tiltakene gjennomføres etter en vurdering av hva skatteetaten antar vil ha effekt. Direktoratet mener at det kan være interessant, men ikke nødvendig å kjenne "effekten" av de enkelte tiltakene hver for seg for å arbeide målrettet mot spesifikke utfordringer. Det må også antas at synergieffekten ved å kombinere ulike tiltak vil være positiv, og derfor er effekten av de samlede tiltakene både mer interessant og enklere å måle enn effekten av hvert enkelt tiltak hver for seg. Direktoratet peker på at poenget er bedre etterlevelse, og at opplevd oppdagelsesrisiko måles ved årlige undersøkelser.<sup>19</sup>

#### **4.2.4 Oppgavekontrollen**

##### **Organisering**

I samtlige regioner er det seksjon for merverdiavgift i avdeling for fastsettelse som gjennomfører oppgavekontroller. I enkelte regioner har det forekommet at et mindre antall oppgavekontroller har blitt gjennomført av enheter i andre kontrollfunksjoner. Oppgavekontrollen er som regel organisert i egne grupper som kun har dette som arbeidsoppgave.

##### **Oppgavebehandling**

Alle avgiftspliktige skal levere merverdiavgiftsoppgave for hver termin. En termin er i hovedsak to måneder, men enkelte næringsdrivende kan ha enten kortere eller lengre terminer. I 2012 ble det totalt sendt inn i overkant av 1,6 mill. oppgaver som ble behandlet i MVA-systemet. I overkant av 98 prosent av oppgavene ble levert elektronisk via Altinn.

Alle merverdiavgiftsoppgaver gjennomgår en formell kontroll når de er sendt inn. Oppgaver med formelle feil blir merket og fører til at det opprettes sak i MVA-systemet. Avhengig av hva feilen består av, vil saken enten gå til en saksbehandler for manuell behandling, eller den vil bli håndtert maskinelt ved at det automatisk blir sendt brev til den som har sendt inn oppgaven.

Som en del av den løpende oppgavebehandlingen kan det gjennomføres en materiell oppgavekontroll. Da innhentes det regnskapsmateriell som ligger til grunn for den innsendte oppgaven, slik at saksbehandler kan bekrefte riktigheten av den.

18) Effektene ble forsøkt målt på historiske data i stedet for at de ble målt før og etter, noe som kompliserte årsaksforklaringen.

19) KRISINO-undersøkelsen.

## Ressurser

Tabell 8 Antall dagsverk som er brukt i oppgavekontrollen\*

Regioner	2010	2011	2012
Skatt øst	9 173	9 750	9 553
Skatt sør	5 859	5 468	5 296
Skatt vest	6 330	5 473	5 021
Skatt Midt-Norge	3 333	3 032	3 257
Skatt nord	2 649	2 686	1 882
Landet	27 344	26 409	25 009

Kilde: Skatteetaten

\* Dette omfatter Tidbank-postene 44110 Oppgavekontroll MVA, 44120 Kontroll av kompensasjonsoppgaver, 44130 Annen oppgavekontroll, 44140 Utplukk og filterbruk og 44190 Annen kontrollvirksomhet mva.

Tabell 8 viser at det totalt for landet har vært en nedgang i bruken av ressurser på oppgavekontroll i perioden 2010–2012. Nedgangen i perioden har vært på om lag 2300 dagsverk, eller 8,5 prosent. Skatt øst har som eneste region hatt en økning i ressursbruken fra 2010 til 2012.

### Metoder for å velge ut kontrollobjekter

Skatteetaten benytter forskjellige metoder for å velge ut merverdiavgiftsoppgaver til kontroll. Den mest benyttede metoden er bruk av såkalte filtre i MVA-systemet. Det benyttes også en rekke andre metoder, som i det følgende vil bli betegnet som "andre utvalgsmetoder".

#### Filter

I MVA-systemet kan det legges inn egendefinerte filtre som gjør at oppgaver som oppfyller visse kriterier, kan "stoppes", eller rettere sagt: som gjør at disse oppgavene havner på en kontrollkandidatliste som saksbehandler benytter til å plukke ut kontrollobjekter.<sup>20</sup> Her kan det dreie seg om alt fra å stoppe oppgaver fra en bestemt avgiftspliktig til å stoppe alle oppgaver med avgift til gode over et visst beløp. Filtrene kan legges inn sentralt av Skattedirektoratet for alle regioner, eller den enkelte region kan legge inn egne filtre.

#### Andre utvalgsmetoder

Skatteetaten bruker også andre metoder for å plukke ut oppgaver til kontroll, som

- kontroll av attesteringslisten til tilgodeoppgaver
- kontrollimpulser<sup>21</sup> fra andre etater
- "obs-merker" fra saksbehandler på MVA-registeret<sup>22</sup>
- lokalkunnskap og erfaring hos saksbehandler
- utplukk av kompensasjonsoppgaver

#### Nærmere om kompensasjonsoppgaver

Kompensasjonsoppgaver er noe forskjellig fra de vanlige merverdiavgiftsoppgavene, og er oppgaver fra kommuner, fylkeskommuner eller visse private og ideelle organisasjoner som søker kompensasjon for merverdiavgift. Det gis kompensasjon for

20) Skatteetaten kaller dette for "dynamiske filtre".

21) Med kontrollimpulser menes varsler om eventuelle overtredelser av regelverket for merverdavgift.

22) "Obs-merker" kan settes på avgiftspliktige i tilfeller der saksbehandler har indikasjoner på feil, men ikke nok til å fatte vedtak om nektelse. Merkene legges inn som et filter i oppgavekontrollen, med varsel om for eksempel å kontrollere første innkomne oppgave fra den avgiftspliktige. Hvilke kontrollhandlinger som er utført i registerkontrollen, vil framgå av merket.

merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester for dem som er kompensasjonsberettigede. Det ble utbetalt 16,6 mrd. kroner i kompensasjon i 2012.

Antall kontroller av kompensasjonsoppgaver utgjør en liten del av det totale antallet oppgavekontroller. På grunn av beløpsmessig vesentlighet har oppgavekontroller rettet mot kompensasjonsoppgaver imidlertid stor innvirkning på resultatene for gruppen andre utvalgsmetoder.

Skattedirektoratet har satt et krav til regionene om at minst tre prosent av alle innleverte kompensasjonsoppgaver skal kontrolleres. Skatteetaten har nådd dette kravet hvert år i perioden.

#### Antall utførte oppgavekontroller

For etaten som helhet var det i 2012 et krav om at det skulle utføres 20 495 oppgavekontroller. Tilsvarende krav for 2010 og 2011 var på henholdsvis 19 946 og 20 500. Regionene avviker ikke vesentlig fra sine respektive krav, og landet totalt sett ligger relativt nær antallskravet for det enkelte året.

**Tabell 9 Antall utførte oppgavekontroller og prosentandel av innkomne oppgaver som kontrolleres (kontrolldekning)**

Regioner	2010		2011		2012	
	Antall	Prosentandel kontrollert	Antall	Prosentandel kontrollert	Antall	Prosentandel kontrollert
Skatt øst	7 017	1,13	7 093	1,13	8 275	1,29
Skatt sør	4 521	1,41	4 479	1,40	4 698	1,45
Skatt vest	4 524	1,53	4 305	1,45	4 388	1,47
Skatt Midt-Norge	1 775	0,86	2 164	1,04	1 831	0,87
Skatt nord	2 307	1,69	2 171	1,62	1 600	1,17
Landet	20 144	1,27	20 212	1,27	20 792	1,29

Kilde: Skatteetaten

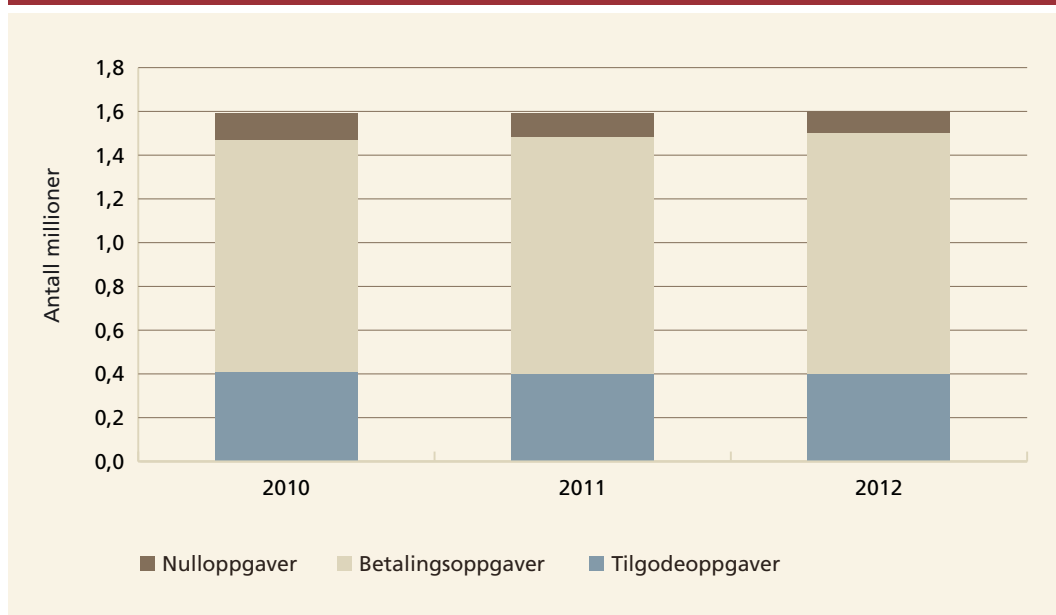
Tabell 9 viser at antallet gjennomførte oppgavekontroller har vært stabilt for hele landet i perioden 2010–2012, med en kontrolldekning på om lag 1,3 prosent av innleverte oppgaver. I 2012 varierte kontrolldekningen mellom regionene fra 1,47 prosent i Skatt vest til 0,87 prosent i Skatt Midt-Norge. I den aktuelle perioden har tre regioner hatt nedgang i kontrolldekningen, mens to regioner har hatt økning. Størst økning i antall utførte kontroller og kontrolldekning er det i Skatt øst, med vel 1000 flere utførte kontroller. Skatt nord har størst nedgang i antall utførte kontroller og i kontrolldekning. Ifølge Skattedirektoratet skyldes utjevningen av kontrolldekningen mellom Skatt øst og Skatt nord bevisste prioriteringer.

#### Antall utførte oppgavekontroller kategorisert etter oppgavetype

Innsendte oppgaver kan kategoriseres i tre ulike oppgavetyper, basert på oppgavens valør:

- betalingsoppgaver, som kjennetegnes ved at den næringsdrivendes avgiftsoppgjør har positiv valør (avgift å betale til staten)
- tilgodeoppgaver, som kjennetegnes ved at avgiftsoppgjøret har negativ valør (staten skal refundere avgift)
- nulloppgaver, som kjennetegnes ved at det verken er avgift å betale eller er avgift å refundere

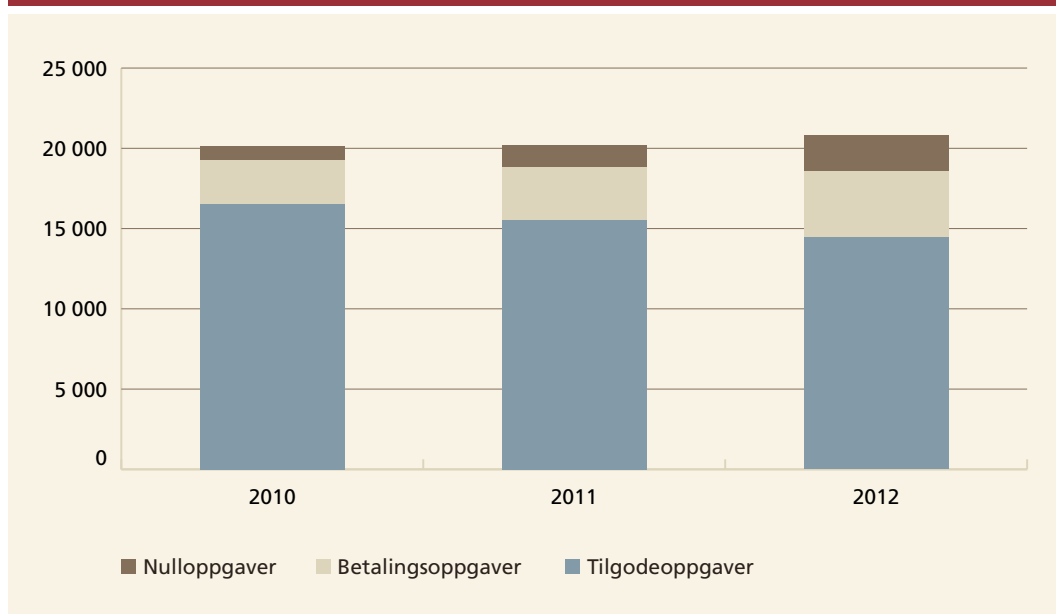
Figur 7 Antall mottatte oppgaver kategorisert etter oppgavetype



Kilde: Skatteetaten

Figur 7 viser at antall mottatte oppgaver fordelt på de ulike oppgavetyperne er jevnt over stabilt for de tre årene som undersøkelsen omfatter. Om lag to tredeler av alle mottatte oppgaver er betalingsoppgaver. I 2012 ble det mottatt om lag 1,1 mill. betalingsoppgaver, 0,4 mill. tilgodeoppgaver og 0,1 mill. nulloppgaver.

Figur 8 Antall oppgaver som har blitt underlagt kontroll, kategorisert etter oppgavetype



Kilde: Skatteetaten

Av figur 8 framgår det at hovedtyngden av utførte kontroller i perioden har vært rettet mot tilgodeoppgaver. I 2012 var det i 70 av prosent av kontrollene tilgodeoppgaver som ble kontrollert. Tilsvarende andel for betalingsoppgaver og nulloppgaver var henholdsvis 20 prosent og 10 prosent.



Ved å se antall utførte kontroller på de ulike oppgavetyperne i sammenheng med antall innkomne oppgaver, kommer det fram at andelen kontrollerte tilgodeoppgaver varierte fra 4,1 prosent til 3,6 prosent i perioden 2010–2012. For betalingsoppgaver ligger andelen kontrollerte oppgaver stabilt på rundt 0,3 prosent, mens andelen kontrollerte nulloppgaver har økt fra 0,8 prosent til 2,2 prosent i samme periode.

Enkelte regioner opplyser at denne vektleggingen av kontroll blant annet skyldes gode filtre på tilgodeoppgaver, og at denne typen oppgaver kommer på en egen attestasjonsliste til saksbehandler, som erfaringsmessig er en god kilde med hensyn til å plukke ut kontrollkandidater.

Skattedirektoratet opplyser at oppgavekontrollen er avgrenset i omfang og historisk sett har hatt som formål å sikre seg mot feilaktige utbetalinger. Direktoratet mener, gitt de ressursene som er tilgjengelig, at vektingen mellom de ulike oppgavetyperne er fornuftig. Det er lettere å stoppe uriktige utbetalinger enn å kreve inn slike etter et fastsetningsvedtak.

Finansdepartementet opplyser at antallet oppgavekontroller har økt betydelig i de senere årene som følge av økt satsing på kontroll og bekjempelse av skattekriminalitet. Departementet viser til at skatteetaten selv er best egnet til å vurdere utvelgelse av kontrollobjekter og innretning av egne kontrollressurser ut fra egne erfaringer, analyser og vurderinger av risiko og vesentlighet. Dette gjelder også fordelingen mellom oppgavetyper. Finansdepartementet støtter Skattedirektoratets vurdering om å prioritere tilgodeoppgaver i kontrollen.

#### *Andel utførte oppgavekontroller kategorisert etter utvalgsmetode*

**Tabell 10 Prosentandel oppgaver som har blitt kontrollert, kategorisert etter utvalgsmetode\***

Regioner	2010		2011		2012	
	Filter	Andre utvalgsmetoder	Filter	Andre utvalgsmetoder	Filter	Andre utvalgsmetoder
Skatt øst	45,8	54,2	51,9	48,1	61,2	38,8
Skatt sør	79,5	20,5	81,3	18,7	81,7	18,3
Skatt vest	49,9	50,1	50,7	49,3	45,8	54,2
Skatt Midt-Norge	46,8	53,2	72,7	27,3	68,5	31,5
Skatt nord	67,8	32,2	52,4	47,6	42,4	57,6
Landet	56,9	43,1	60,4	39,6	61,8	38,2

Kilde: Skatteetaten

\* Selv om det finnes et filterutslag på en oppgave som er gjenstand for kontroll, er det ifølge Skattedirektoratet ikke nødvendigvis slik at utvalgsmetoden for denne kontrollen er filter. Utvalget kan for eksempel være basert på tips, samtidig som oppgaven har blitt fanget opp i filter.

Tabell 10 viser at andelen kontroller som ble gjennomført på bakgrunn av filter, økte fra 56,9 prosent til 61,8 prosent i løpet av perioden fra 2010 til 2012. Regionenes andel av kontroller som ble gjennomført på bakgrunn av filter, lå stabilt eller økte i perioden. Unntaket er Skatt nord, der andelen kontroller som ble gjennomført på bakgrunn av filter, sank med om lag 26 prosentpoeng fra 2010 til 2012.

I 2012 varierte andelen kontroller som ble gjennomført på bakgrunn av filter, fra 42 prosent i Skatt nord til 82 prosent i Skatt sør. Enkelte av regionene opplyser at økningen i andelen kontroller med bakgrunn i filter skyldes økt vekt på bruk av filtre, både fra sentralt hold og i de regionale filternettverkene.

## Oppgaver som har blitt stoppet i filter og er tatt ut til kontroll

Tabell 11 Antall oppgaver som har blitt stoppet i filter, og prosentandel av disse som har blitt kontrollert\*

Regioner	2010		2011		2012	
	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel
Skatt øst	29 119	11,5	33 703	10,9	29 396	17,2
Skatt sør	47 548	7,6	43 335	8,4	30 036	12,8
Skatt vest	21 182	10,7	23 479	9,3	16 956	11,9
Skatt Midt-Norge	12 721	5,4	14 335	11,0	10 639	11,8
Skatt nord	10 214	15,3	6 615	17,2	4 978	13,6
Landet	121 198	9,5	122 367	10,0	93 086	13,8

Kilde: Skatteetaten

\* Landstallene omfatter et mindre antall filterutslag som ikke kan henføres til den enkelte region.

Tabell 11 viser at filtrene i 2010 og 2011 stoppet vel 120 000 merverdiavgiftsoppgaver. I 2012 var det tilsvarende antallet 93 000. Det framgår videre av tabell 11 at andelen av disse som blir kontrollert, har økt fra 9,5 prosent i 2010 til nærmere 14 prosent i 2012. Variasjonen mellom regionene i andel kontrollerte oppgaver har blitt mindre i perioden.

Regionene opplyser at når en oppgave plukkes ut til kontroll, blir det i saken som opprettes, dokumentert hvorfor oppgaven skal kontrolleres. Det dokumenteres derimot ikke hvorfor en oppgave som har blitt stoppet i filter, ikke blir kontrollert. Regionene påpeker at det stoppes såpass mange oppgaver i filtrene at det vil gå med uforholdsmessig mye tid dersom bortvalget for hver eneste oppgave skulle blitt dokumentert.

Skattedirektoratet uttaler i brev at det fortsatt er et klart behov for å forbedre utvalgsarbeidet. Selv om grunnprinsippet er risikobasert utvalg, fastslår direktoratet at et sterkt søkelys på antall kontroller har ført til at også andre kriterier kan være lagt til grunn ved utvelgelsen. Det jobbes i filternettverkene med å "spisse" filtrene for å gjøre dem mer treffsikre på oppgaver som er kontrollverdige, og dermed få ned antallet oppgaver som stoppes. Da vil også bortvalgsproblematikken få andre dimensjoner. Dokumentasjon av bortvalg er ifølge direktoratet innenfor dagens systemløsning altfor ressurskrevende ut fra de rammene er for oppgavekontrollen. Skattedirektoratet opplyser om at oppgaver som blir stoppet i filtrene ikke nødvendigvis er kontrollverdige. Et filterutslag betyr i følge direktoratet kun at en oppgave har noen forhåndsdefinerte kjennetegn, og det må en menneskelig vurdering til for å se om oppgaven kan anses som kontrollverdige.

Finansdepartementet opplyser at det er kjent med at arbeidet med utvalgskriteriene som benyttes ved filterutslag, er i kontinuerlig utvikling i skatteetaten. Departementet mener det er viktig at filtrene ikke settes for snevert, slik at viktige kontrollobjekter slipper gjennom. Departementet har tiltro til at etaten har nødvendig kompetanse og innsikt til å vurdere hvilke filterutslag som skal følges opp gjennom kontroll, slik at de mest kontrollverdige oppgavene blir kontrollert.

Flere regioner uttrykker at analysemulighetene i utvalgsfasen kunne ha vært betydelig forbedret dersom merverdiavgiftsoppgaven inneholdt flere poster.<sup>23</sup> Videre mener

23) Merverdiavgiftsoppgaven inneholder i dag elleve poster, der ikke alle nødvendigvis må fylles ut.

regionene at en slik omlegging bør være gjennomførbar i lys av kravet om elektronisk innlevering.

Skattedirektoratet opplyser at de deler regionenes ønske om utvidet opplysningsplikt i omsetningsoppgaven. Når man ser bort fra manglende oppgaver, er andelen elektronisk rapportering nå i overkant av 98 prosent, og direktoratet mener derfor at det er grunn til å se på opplysningsplikten med nye øyne. Direktoratet peker imidlertid på at det ligger en utfordring i at mange fyller ut oppgaven i Altinn-portalen, noe som innebærer at oppgaven ikke blir levert som direkte aggregert informasjon fra regnskap/fagsystem. En annen utfordring er, ifølge direktoratet, at skatteetaten er nødt til å ha en infrastruktur som er bygget for mottak av merverdiavgiftsoppgaver levert på papir, så lenge det finnes en dispensasjonsadgang fra elektronisk levering. Dispensasjonsadgangen fra elektronisk levering skaper betydelige praktiske problemer. Skattedirektoratet fokuserer på å løse disse problemene gjennom å raskest mulig få de resterende som leverer merverdiavgiftsoppgaven på papir, over til å levere den elektronisk.

Finansdepartementet opplyser at utvidelse av opplysningsplikten for næringsdrivende i forbindelse med innsending av merverdiavgiftsoppgaver er beskrevet som en del av et eget tiltak i *Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet 2011–2014* (tiltak 32). Departementet viser til at Skattedirektoratet er i gang med å vurdere dette tiltaket, og at departementet vil følge opp saken nærmere når direktoratet har oversendt en redegjørelse.

## Resultater av utførte oppgavekontroller

### Treffprosent

Treffprosenten er en indikator på kvaliteten i arbeidet med valg av kontrollobjekter. Med treffprosent menes den andelen av utførte kontroller som medfører endret avgiftsfastsettelse med beløp pluss–minus kr 3000. Fra og med 2011 har Skattedirektoratet ikke stilt krav til regionene om treffprosent i oppgavekontrollen. Kravet i 2010 var 36 prosent.

Tabell 12 Treffprosent i oppgavekontrollen

Regioner	2010	2011	2012
Skatt øst	34,5	39,4	38,6
Skatt sør	36,2	33,5	32,4
Skatt vest	37,7	39,3	30,7
Skatt Midt-Norge	22,8	30,3	37,8
Skatt nord	24,4	28,2	24,8
Landet	33,6	35,9	34,4

Kilde: Skatteetaten

Av tabell 12 framgår det at treffprosenten totalt for etaten har økt i perioden 2010–2012, fra 33,6 prosent til 34,4 prosent, men utviklingen varierer mye regionene imellom. I 2012 varierte treffprosent fra 24,8 prosent i Skatt nord til 38,6 prosent i Skatt øst.

Ved å se på treffprosent på de ulike oppgavetyperne framgår det at treffprosenten i perioden 2010–2012 er høyest for nulloppgaver. I 2012 var treffprosenten på tilgodeoppgaver 34,2 prosent, mens den var 29,8 prosent på betalingsoppgaver og 44,3 prosent på nulloppgaver. Flere regioner opplyser at de i løpet av perioden

2010–2012 har blitt mer oppmerksomme overfor nulloppgaver, da de opplever høy treffprosent på denne oppgavetypen.

Ved å se på treffprosent etter utvalgsmetode framgår det at treffprosenten på kontroller som er valgt ut på bakgrunn av filter, er høyere enn for andre utvalgsmetoder i hele perioden. I 2012 var treffprosenten 35,8 prosent for kontroller som var valgt ut på bakgrunn av filter, men den var 32,1 prosent for kontroller som var valgt ut på bakgrunn av andre utvalgsmetoder.

Som omtalt tidligere har kontrollen av kompensasjonsoppgaver stor innvirkning på resultatene for andre utvalgsmetoder. I 2012 var treffprosenten for kompensasjonsoppgaver 61,1 prosent. Ved å trekke ut disse kontrollene blir treffprosent redusert til 30,5 prosent i 2012 for andre utvalgsmetoder.

#### *Gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift*

Fra og med 2011 har Skattedirektoratet stilt krav om gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift per kontroll. Det er bare kontroller med avdekking mellom kr 0 og kr 500 000 som tas med i beregningen.<sup>24</sup> Beløpsavgrensningen er gjort for at enkeltkontroller med store avdekkinger ikke skal få for store innvirkninger på gjennomsnittsbeløpet. Etaten som helhet nådde det fastsatte kravet til gjennomsnittlig merverdiavgift i 2011, men i 2012 ble kravet ikke nådd fullt ut.

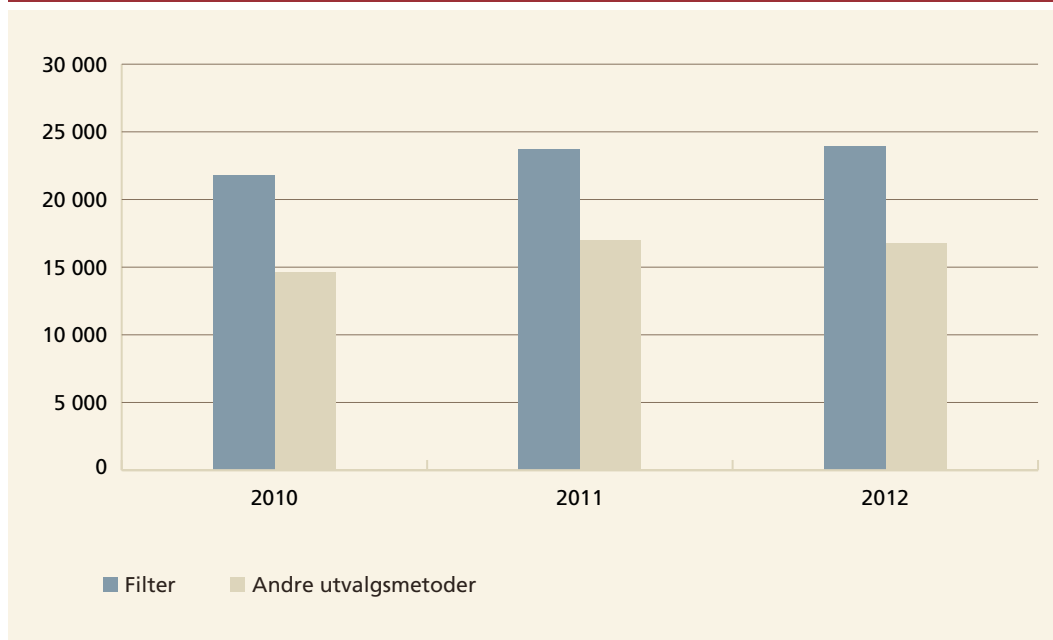
Tabell 13 Gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift per oppgavekontroll kategorisert etter oppgavetype				
År	Tilgodeoppgaver	Betalingsoppgaver	Nulloppgaver	Totalt for etaten
2010	19 546	12 870	20 670	18 691
2011	22 155	15 804	20 983	21 028
2012	21 941	15 701	26 424	21 166

Kilde: Skatteetaten

Av tabell 13 framgår det at det i perioden 2010–2012 har vært en økning i gjennomsnittlig avdekket beløp på om lag kr 2500 for etaten sett under ett. I denne perioden har tre av fem regioner hatt en økning i gjennomsnittlige avdekket beløp. Tabell 13 viser videre at gjennomsnittlig avdekket beløp har økt for alle oppgavetyper i perioden 2010–2012. Økningen har vært størst for nulloppgaver, i underkant av kr 6000.

24) I framstillingen av gjennomsnittlig avdekking er beløp mellom kr 0 og kr 500 000 i statens favør og beløp mellom kr 0 og kr 500 000 i avgiftspliktiges favør inkludert.

**Figur 9 Gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift per oppgavekontroll kategorisert etter utvalgsmetode**



Kilde: Skatteetaten

Ved å sammenligne kontroller som er valgt ut etter de to utvalgsmetodene, framgår det av figur 9 at kontroller som er valgt ut på bakgrunn av filter, gir høyere gjennomsnittlig avdekket beløp enn kontroller som er valgt ut på bakgrunn av andre utvalgsmetoder. I 2012 var gjennomsnittlig avdekket beløp på kontroller som var valgt ut på bakgrunn av filter, kr 23 900, mens tilsvarende fra andre utvalgsmetoder var kr 16 700. I perioden 2010–2012 ligger gjennomsnittlig avdekket beløp fra kontroller som er valgt ut på bakgrunn av filter, mellom 40 og 50 prosent høyere enn for kontroller som er valgt ut på bakgrunn av andre utvalgsmetoder.

Som omtalt tidligere har kontrollen av kompensasjonsoppgaver stor innvirkning på resultatene for andre utvalgsmetoder. Gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift på kontroller av kompensasjonsoppgaver var i 2012 på om lag kr 59 300. Dersom disse kontrollene trekkes ut fra gruppen andre utvalgsmetoder, reduseres gjennomsnittlig avdekket beløp til kr 14 656, eller 12,5 prosent.

#### *Totalt avdekket merverdiavgift*

Fra og med 2011 har Skattedirektoratet stilt krav overfor regionene om totalt avdekket merverdiavgift i oppgavekontrollen. Totalt avdekket merverdiavgift er her summen av alle avdekkinger, både i statens og i avgiftspliktiges favør. Kravet til totalt avdekket merverdiavgift for etaten var 889 mill. kroner i 2011 og 941 mill. kroner i 2012.

Tabell 14 Totalt avdekket merverdiavgift i oppgavekontrollen (mill. kroner)*			
Regioner	2010	2011	2012
Skatt øst	315,1	416,0	585,0
Skatt sør	142,3	131,2	146,5
Skatt vest	237,0	280,9	227,9
Skatt Midt-Norge	71,2	106,8	83,7
Skatt nord	68,4	96,5	42,3
Landet	834,0	1 031,4	1 085,4

Kilde: Skatteetaten

\* Totalt avdekket beløp er eksklusiv terminforskyvninger. Med terminforskyvninger menes beløp som skyldes periodiseringsfeil.

Tabell 14 viser en økning i totalt avdekket merverdiavgift på om lag 250 mill. kroner i perioden 2010–2012. Økningen skyldes i hovedsak økt avdekking i Skatt øst. I 2012 nådde to av fem regioner kravet til totalt avdekket merverdiavgift fastsatt av direktoratet.

Skatteetatens oppgavekontroller medfører i all hovedsak avdekking av merverdiavgift i favør av staten. Totalt avdekket merverdiavgift i favør av næringslivet ligger mellom 14 og 19 mill. kroner i perioden 2010–2012. Kontroller med mer enn kr 500 000 i avdekking utgjorde i 2012 om lag 5 prosent av kontrollene med treff, og om lag 62 prosent av totalt avdekket merverdiavgift i oppgavekontrollen.

Ved å sammenligne de ulike utvalgsmetodene framgår det at kontroller som er valgt ut på bakgrunn av filter, har en relativt sett høyere total avdekking enn kontroller som er valgt ut på bakgrunn av andre utvalgsmetoder. I 2012 utgjorde avdekket merverdiavgift på kontroller som var valgt ut på bakgrunn av filter, 74 prosent av den totale avdekkingen.

#### Saksbehandlingstid for tilgodeoppgaver som er tatt ut til kontroll

Skattedirektoratet har satt krav til regionene om saksbehandlingstid for tilgodeoppgaver som er tatt ut til kontroll. I 2010 og 2011 var kravet at 90 prosent av tilgodeoppgaver som er tatt ut til kontroll, skal være behandlet innen to måneder. I 2012 reduserte Skattedirektoratet dette kravet til 80 prosent.

Tabell 15 Prosentandel av tilgodeoppgaver som har blitt behandlet innen to måneder			
Regioner	2010	2011	2012
Skatt øst	77,9	74,6	79,3
Skatt sør	80,6	79,4	79,6
Skatt vest	74,4	75,7	82,2
Skatt Midt-Norge	86,1	78,7	82,6
Skatt nord	87,4	80,2	88,3
Landet	79,4	76,9	81,1

Kilde: Skatteetaten

Det framgår av tabell 15 at kravet til andel tilgodeoppgaver som skal være behandlet innen to måneder, ikke ble nådd av noen regioner i 2010 og 2011. I 2012 var andelen

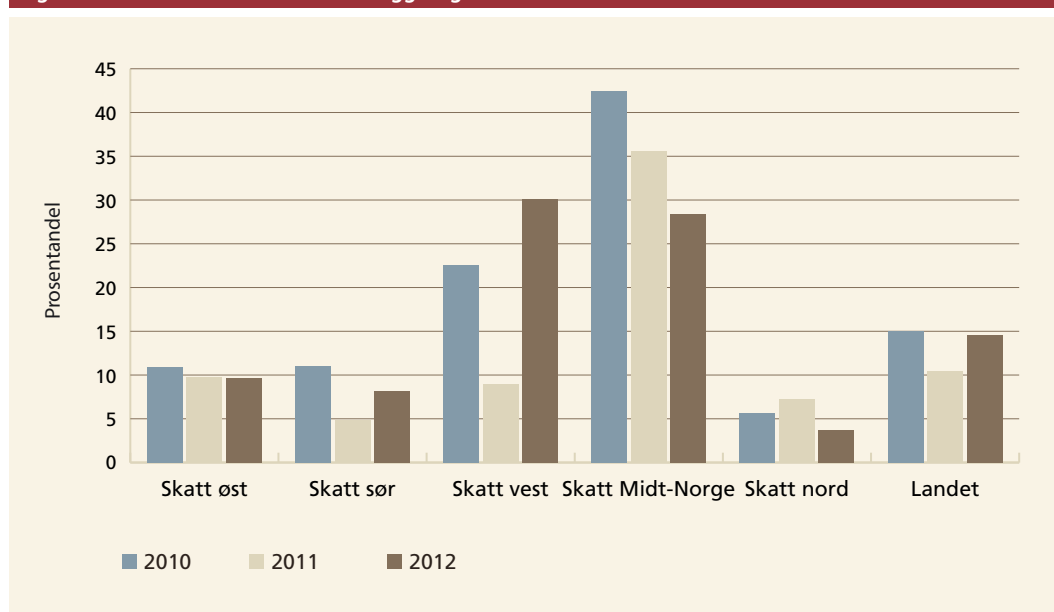
for etaten som helhet 81,1 prosent, og den varierte fra 79,3 prosent til 88,3 prosent mellom regionene.

Regionene opplyser at kravet til saksbehandlingstid har vært vanskelig å nå. Skattedirektoratet er ikke fornøyd med måloppnåelsen på dette punktet, og har fulgt opp dette regelmessig i styrings- og fagmøter. I andre halvår 2012 ble det tatt i bruk såkalte stoppkoder i oppgavekontrollen. Med stoppkoder menes koder for å stoppe saksbehandlingstiden, for eksempel dersom svar og dokumentasjon ikke foreligger innen gitte frister. Disse stoppkodene ble innført blant annet fordi det var vanskelig å nå kravet til saksbehandlingstid, et større fokus på avdekking og tyngre saker og at etaten får færre saker som medfører omgjøring av vedtak – ved at saken blir riktig behandlet første gang. Videre opplyser direktoratet om at økt bruk av tilleggsavgift i oppgavekontrollsakene kan øke tidsbruken i denne typen saker.

### Bruk av tilleggsavgift i oppgavekontrollen

Merverdiavgiftsloven gir hjemmel til å ilegge tilleggsavgift som en reaksjon på overtreddelse av loven. Avgiften ilegges administrativt av avgiftsmyndighetene, og bruken av tilleggsavgift skal være med på å sikre at avgiftspliktige beregner og innberetter merverdiavgiften korrekt. Skattedirektoratet har egne interne retningslinjer for å sikre likebehandling. I januar 2012 ble nye retningslinjer vedtatt og sendt regionene. Retningslinjene ble revidert 21. august 2012.

Figur 10 Prosentandel saker med tilleggsavgift



Kilde: Skatteetaten

Totalt antall saker med tilleggsavgift i 2012 var 1086 for landet som helhet. Tilsvarende for 2010 og 2011 var henholdsvis 1037 og 776. I 2012 utgjorde tilleggsavgiften 20 mill. kroner, mens den i 2010 og 2011 utgjorde henholdsvis 19 og 17 mill. kroner.

Figur 10 viser at det for landet som helhet i 2012 ble ilagt tilleggsavgift i 14,6 prosent av sakene med avdekket merverdiavgift. I 2010 og 2011 var tilsvarende andel henholdsvis 15,0 og 10,4 prosent. I 2012 varierte andelen saker med tilleggsavgift fra 3,7 prosent i Skatt nord til 30,1 prosent i Skatt vest. I 2010 og 2011 var variasjonen i andelen saker med tilleggsavgift omtrent den samme som i 2012.

### "Pilot systematisk utvalg" (PSU)

Skatteetaten gjennomførte i 2011 prosjektet "Pilot systematisk utvalg" (PSU). Formålet med prosjektet var å teste om en prediktiv tilnærming kunne forbedre utvelgelsen av kontrollobjekter. Etaten ønsket samtidig å redusere det manuelle arbeidet i kontrollutvelgelsen.

#### Faktaboks 1 Pilot systematisk utvalg

I skatteetatens prosjekt "Pilot systematisk utvalg" (PSU) ble en prediktiv modell, som baserte seg på informasjon fra skatteetatens datavarehus, utarbeidet. Datavarehuset omfatter svært mye av etatens datagrunnlag, samt data fra eksterne kilder. For å bygge modellen ble opplysningene fra Datavarehuset koblet opp mot nesten 60 000 fullførte oppgavekontroller fra perioden 2006 til 2010.

I prosjektet ble det gjennomført 1061 kontroller som var valgt ut fra den prediktive modellen, og 878 kontroller som ble tilfeldig valgt. På grunn av saksbehandlingsfrister ble utvelgelsen for den prediktive modellen gjennomført forut for at de avgiftspliktige virksomhetene hadde levert merverdiavgiftsoppgave. På tross av dette ga kontrollene basert på den prediktive modellen tilsvarende treffprosent på tilgode- og betalingsoppgaver som dagens filtre. Skattedirektoratet opplyser at prosjektet skal videreføres i 2013, i form av PSU2.

I sluttrapporten for PSU påpekes det at kontrollresultatene for de oppgavene som ble tilfeldig valgt, gir et representativt bilde av etterlevelsen. Det framkommer videre i rapporten at 12 prosent av de oppgavene som ble tilfeldig valgt, inneholdt feil som ville gitt en avdekking på kr 3000 eller mer. Rapporten skisserer at ved å legge antall feil i de tilfeldig valgte oppgavene til grunn, vil det i hver termin være feil hos om lag 27 500 av de 228 000 virksomhetene som leverer tomånedlige oppgaver. Til sammenligning vises det i rapporten til at skatteetaten hver termin kontrollerer 2450 av disse virksomhetene, og at etaten finner om lag 750 feil. Skattedirektoratet opplyser at resultatene fra PSU viser at det er avgiftsgap.

#### 4.2.5 Etterkontroll

Etterkontroll er en fellesbetegnelse for ulike kontroller av virksomheters regnskaper mv. i etterkant av fastsettelsen. Etterkontroller kan omfatte både skattemessige og merverdiavgiftsmessige forhold. I regionene utføres etterkontrollene i hovedsak av avdeling for kontroll og rettsanvendelse og avdeling for skattekrim.

#### Kontrolltyper i etterkontrollen

Fra 1. januar 2011 ble det innført nye kontrollbegreper der etterkontrollen ble delt inn i tre hovedkontrolltyper:

- avdekkingskontroller
- oppfølgingskontroller
- undersøkelseskontroller

Avdekkingskontroller er kontroller der formålet er å avdekke materielle feil, og som gjennomføres mot næringsdrivende, selskaper og andre bokføringspliktige, der hele eller deler av regnskapsmaterialet bes framlagt, blir innhentet eller gjennomført.

Med oppfølgingskontroller menes kontroller av virksomhetens regnskap der formålet er å undersøke om virksomheten har etterlevd pålegg i tidligere kontroller.

Undersøkelseskontroller er kontroller der formålet er å analysere og undersøke en bransje eller et tema. Kontrollen kan brukes i forkant av en kontrollomsatsing for å bli kjent med bransjer, finne sammenligningsgrunnlag, mv., eller i etterkant av en



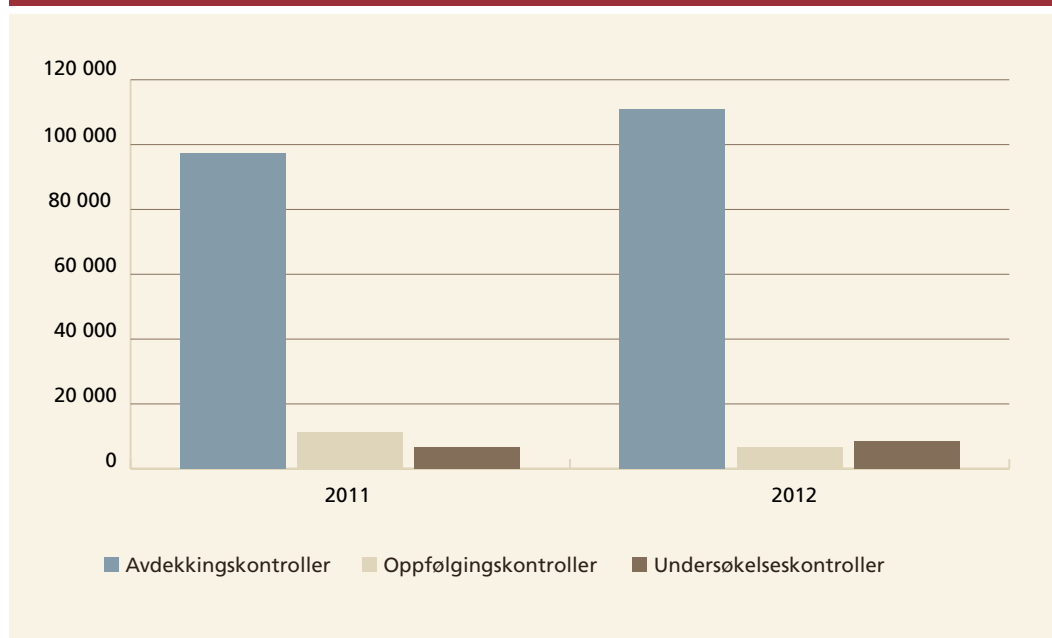
kontroll-satsing for å se om satsingen har hatt effekt på andre virksomheter innen samme bransje/tema.

Fram til og med 2010 var etterkontroller delt inn i hovedkontrolltypene formal- og informasjonskontroller, avgrensede regnskapskontroller og regnskapskontroller. Regnskapskontroller var normalt den mest omfattende kontrolltypen og omfattet gjennomgang av næringsdrivendes og selskapers regnskaper med bilag. Med avgrenset regnskapskontroll mentes en kontroll der en innsendt oppgave ble avstemt og kontrollert mot deler av regnskapet eller en annen kilde. Formal- og informasjonskontroller var kontroller som hadde som hensikt å gi informasjon til næringsdrivende og selskaper, men der det også ble kontrollert om formalreglene ble fulgt.

Skattedirektoratet opplyser at endringen av kontrollbegreper gjør det vanskelig å sammenligne ressursbruk, kontrollomfang og resultater av de ulike kontrolltypene direkte fra 2010 til 2011. Den videre framstillingen av etterkontrollen vil derfor bare omfatte årene 2011 og 2012.

### Ressursbruk

Figur 11 Antall dagsverk som er brukt i etterkontrollen, kategorisert etter kontrolltype



Kilde: Skatteetaten

Total ressursbruk knyttet til de tre kontrolltypene avdekkingskontroll, oppfølgingskontroll og undersøkelseskontroll var i 2011 og 2012 henholdsvis 115 500 og 126 000 dagsverk. Av figur 11 framgår det at ressursbruken til avdekkingskontroller har økt med om lag 13 600 dagsverk, eller 14 prosent. Samtlige regioner har økt ressursbruken på avdekkingskontroller. For de to øvrige kontrolltypene viser figur 11 at ressursbruken på undersøkelseskontroller har økt noe, mens det har vært en nedgang for oppfølgingskontroller.

### Valg av kontrollobjekter i etterkontrollen

Proessen med å velge ut objekter til etterkontroll begynner med at det velges bransjer og temaer som kan være aktuelle for kontroll. Regionene opplyser at denne utvelgelsen som regel har bakgrunn i overordnede føringer for kontrollvirksomheten. Interne og eksterne impulser, erfaringer fra tidligere utførte kontroller, stikkprøvekontroller mv. er også med på å danne grunnlag for valg av kontrollobjekter.

Med utgangspunkt i de aktuelle bransjene og temaene gjennomfører de ulike enhetene egne risikovurderinger for å velge ut kontrollobjekter. Metodikken for utvelgelse av kontrollobjekt varierer mellom de ulike regionene og enhetene. I de fleste tilfellene utfører gruppene analyser på bakgrunn av bestillinger i Datavarehuset.

I utvelgelsen av kontrollobjekter er ikke merverdiavgift et risikoområde som vurderes særskilt. Regionene opplyser at merverdiavgift skal håndteres der det er aktuelt, men at risikoen for merverdiavgiftunndragelser varierer i stor grad mellom ulike saker og områder.

#### Utførte etterkontroller i 2011 og 2012

Fra 1. januar 2011 er det stilt krav til hver region om hvor mange etterkontroller de skal utføre. Kravet som Skattedirektoratet har satt til antall utførte etterkontroller, har for etaten som helhet vært på 6500 både i 2011 og i 2012. Direktoratet har ikke gitt nærmere føringer for fordeling i antall mellom avdekkings-, undersøkelses- og oppfølgingskontroller. Det stilles heller ikke noe særskilt krav om antall etterkontroller knyttet til merverdiavgift. I 2011 var det én region som nådde kravet til antall etterkontroller, mens i 2012 nådde samtlige regioner kravet.

Flere av regionene framhever at et samlet krav til antall utførte etterkontroller gir fleksibilitet til å prioritere mellom de tre ulike kontrolltypene. Samtidig uttaler én region at denne fleksibiliteten åpner for at regionene lettere kan nå antallskravet ved for eksempel å utføre lite målrettede undersøkelseskontroller.

Enkelte regioner gir uttrykk for at antallskravet er krevende å nå. Det kan ifølge de samme regionene føre til at flere enkle og lite ressurskrevende kontroller blir gjennomført, samtidig som også kvaliteten i kontrollene kan bli redusert. Flere regioner opplyser at kravet til antall kontroller ble økt høsten 2012, noe som kompliserte planleggingen av kontrollaktiviteten.

Tabell 16 Antall utførte etterkontroller kategorisert etter kontrolltype

2011				
Regioner	Avdekkingskontroller	Oppfølgingskontroller	Undersøkelseskontroller	Totalt
Skatt øst	1727	47	526	2300
Skatt sør	1004	31	123	1158
Skatt vest	876	10	149	1035
Skatt Midt-Norge	700	14	39	753
Skatt nord	474	58	33	565
Landet	4781	160	870	5811

2012				
Regioner	Avdekkingskontroller	Oppfølgingskontroller	Undersøkelseskontroller	Totalt
Skatt øst	1624	92	950	2666
Skatt sør	937	4	268	1209
Skatt vest	979	7	312	1298
Skatt Midt-Norge	812	46	139	997
Skatt nord	579	38	220	837
Landet	4931	187	1889	7007

Kilde: Skatteetaten

Tabell 16 viser at totalt antall utførte kontroller har økt i samtlige regioner fra 2011 til 2012. Skatteetaten gjennomførte 1196 flere etterkontroller i 2012 enn i 2011. Av denne økningen utgjør undersøkelseskontroller om lag 85 prosent. Det innebærer at antall utførte undersøkelseskontroller økte med 1019, mens antall avdekkingskontroller og oppfølgingskontroller økte med henholdsvis 150 og 27 kontroller.

I 2012 var om lag 70 prosent av de utførte etterkontrollene avdekkingskontroller, mens oppfølgingskontroller og undersøkelseskontroller utgjorde henholdsvis 3 og 27 prosent. I 2011 utgjorde andelen avdekkingskontroller 82 prosent, oppfølgingskontroller 3 prosent og undersøkelseskontroller 15 prosent. Når det gjelder andelen avdekkingskontroller, varierer denne i 2012 fra 61 prosent i Skatt øst til 81 prosent i Skatt Midt-Norge. Andelen undersøkelseskontroller varierer fra 14 prosent i Skatt Midt-Norge til 36 prosent i Skatt øst.

En nærmere gjennomgang av utviklingen i antall utførte etterkontroller i 2012 viser at 55 prosent av undersøkelseskontrollene ble utført i fjerde kvartal. Det gjelder etaten som helhet, mens det varierte fra 45 til 95 prosent mellom regionene. De regionene som fikk økt sine antallskrav høsten 2012, har også den høyeste andelen av undersøkelseskontroller utført i fjerde kvartal.

#### Resultater av utførte etterkontroller

Samtidig med at det ble innført nye kontrollbegreper, endret Skattedirektoratet resultatkravene til etterkontrollen. Fra 2011 har det vært stilt krav til totalt og gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift.

#### *Totalt avdekket merverdiavgift i etterkontrollen*

Kravet til totalt avdekket merverdiavgift i etterkontrollen gjelder for fastsatte beløp på kontroller med vedtak. Kravene som ble satt for 2011, var basert på regionenes gjennomsnittlige totale avdekking i de tre foregående årene (2008–2010).

**Tabell 17 Totalt avdekket merverdiavgift i etterkontrollen (mill. kroner, ekskl. renter og tilleggsavgift)**

Regioner	2011	2012
Skatt øst	517	590
Skatt sør	229	124
Skatt vest	108	82
Skatt Midt-Norge	85	77
Skatt nord	52	42
Landet	991	915

Kilde: Skatteetaten

Kravet til totalt avdekket merverdiavgift i etterkontrollen var for etaten som helhet 772 mill. kroner i 2011 og 822 mill. kroner i 2012. De ble nådd begge disse årene. Blant regionene oppnådde to av fem kravet i 2012, mens samtlige regioner nådde kravet i 2011. I 2012 avdekket Skatt øst 187 mill. kroner mer enn det fastsatte kravet, noe som veide opp for manglende kravoppnåelse i andre regioner.

Det framgår av tabell 17 at totalt avdekket merverdiavgift i etterkontrollen har gått ned med om lag 75 mill. kroner fra 2011 til 2012. Av totalt avdekket beløp i 2012 utgjorde fastsatt merverdiavgift i næringslivets favør om lag 6 mill. kroner. Fire av fem regioner har hatt en nedgang i totalt avdekket merverdiavgift fra 2011 til 2012.

Skattedirektoratet opplyser at det ikke er et mål å kontinuerlig avdekke mer enn i forrige periode, så lenge forventet avdekking er nådd og kontrollvirksomheten har en god fordeling på bransje og kompleksitet.

#### *Gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift i etterkontrollen*

Kravet til gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift gjelder for kontroller med vedtak, der avdekket merverdiavgift er i intervallet 0–1,5 mill. kroner. Kravet for 2011 er basert på tidligere års resultater, og varierer derfor fra region til region. I 2012 varierte kravene fra kr 44 000 i Skatt nord til kr 110 000 i Skatt sør. I 2012 ble kravene for samtlige regioner økt med ti prosent. I 2011 nådde tre av fem regioner kravet, mens to regioner nådde det i 2012.

Tabell 18 Gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift i etterkontrollen		
Regioner	2011	2012
Skatt øst	54 334	71 925
Skatt sør	76 027	78 088
Skatt vest	73 010	52 618
Skatt Midt-Norge	58 642	63 952
Skatt nord	36 129	34 934
Landet	61 813	63 507

Kilde: Skatteetaten

Av tabell 18 framgår det at regionene samlet sett hadde en økning på 3 prosent i gjennomsnittlig avdekking fra 2011 til 2012. Av regionene er det særlig Skatt øst som øker sin gjennomsnittlige avdekking, mens Skatt vest har en tilsvarende stor reduksjon.

En region uttaler at de opplever kravet til gjennomsnittlig avdekket merverdiavgift som lite relevant. Det begrunnes med at alle avdekkingskontroller inngår i beregningen, selv kontroller som er gjennomført med et skattemessig perspektiv. Regionen viser blant annet til at det i etterkontrollen er flere områder der merverdiavgift ikke er relevant. Skattedirektoratet opplyser at det er klar over dette forholdet, men at det per i dag ikke er mulig å avgrense resultatberegningen til kun de saker hvor merverdiavgift er relevant kontrolltema.

#### **Kvalitetssikring og dokumentering i etterkontrollen**

I 2011 ble det innført felles rutiner for å sikre kvalitet og dokumentasjon i utvelgelsen av kontrollobjekter i etterkontrollen. I utvelgelsen skal det benyttes et kontrollskjema der det blant annet fylles ut kontrollart, begrunnelse for om et kontrollobjekt bør velges eller ikke, og eventuelt overordnet mål med kontrollen. Leder, eller delegert ansvarlig, skal stå for endelig godkjenning av kontrollskjemaet. Regionene opplyser at de ovennevnte rutinene etterleves. Fra flere regioner opplyses det også at vurderingen som gjøres i kontrollskjemaene, som regel gjøres i team, noe som i seg selv utgjør en ytterligere kvalitetssikring i objektutvelgelsen.

Regionene opplyser at etterkontrollene i hovedsak utføres av team som består av revisorer. Disse teamene arbeider i de fleste tilfellene tett opp mot saksbehandlere med juridisk kompetanse gjennom hele kontrolløpet. Flere regioner mener at løpende kontakt mellom revisor og jurist gir god kvalitet på kontrollrapportene.

Endelig kontrollrapport må godkjennes av leder. Regionene opplyser også om at mer inngående kvalitetssikring utføres av regionenes retts- og nemndsenheter.<sup>25</sup>

#### **Innføring av nytt kontrollstøttesystem (KOSS)**

Skatteetaten arbeider med å utvikle en samhandlingsplattform for kontrollgrupper, som blant annet skal legge til rette for utvelgelse av kontrollobjekter. KOSS skal på en mer enhetlig og systematisk måte dokumentere og kvalitetssikre hele kontrolløpet.

Skattedirektoratet opplyser at prosjektet som utvikler KOSS, opprinnelig skulle avsluttes 31. desember 2012, og at systemet skulle tas i bruk i begynnelsen av 2013. Direktoratet opplyser imidlertid om forsinkelser i utviklingen av systemet, og at systemet først vil bli tatt i bruk i august 2013.

#### **4.2.6 Samhandling i skatteetaten**

Samhandling i og mellom regionene er en forutsetning for effektiv kontroll av merverdiavgiften. Ettersom den enkelte region er organisert etter funksjonsmodellen, innebærer det at merverdiavgift blir håndtert av flere avdelinger.

Regionene opplyser at det i liten grad er etablert formelle rutiner for internt samarbeid i regionene, men at det er etablert prosjekter/grupper der det utveksles informasjon på tvers av funksjonene. Flere regioner opplyser at avdeling for veiledning har jevnlig samarbeid med fagavdelingene ved at de deltar på informasjonsmøter, og ved at fagavdelingene melder om gjennomgående feil og trender hos de avgiftspliktige.

Flere regioner nevner bruken av såkalte "obs-merker" som et samhandlingstiltak mellom merverdiavgiftsregisteret og oppgavekontrollen. Det er saksbehandler i merverdiavgiftsregisteret som i hovedsak benytter dette tiltaket for å tipse oppgavekontrollørene om eventuelle kontrollkandidater.

Regionene opplyser at det sendes kontrollimpulser mellom oppgavekontrollen og etterkontrollen. Enkelte regioner mener likevel at det i større grad bør sendes impulser mellom kontrollfunksjonene, og at det er behov for å forbedre registrering og bearbeiding av de interne impulsene. Regionene har i liten grad oversikt over omfanget av kontrollimpulser som går mellom kontrolltypene, og i hvilken grad disse følges opp med kontroll. En region nevner at stor vekt på å nå antallskravene, både i oppgavekontrollen og etterkontrollen, gjør at samhandlingstiltak nedprioriteres på områder der slike tiltak kunne ha gitt god effekt.

Samtlige regioner trekker fram de landsdekkende satsingene som gode samarbeidstiltak. Eksempler på landsdekkende satsinger er fiktiv fakturering, kontanthandel og transaksjoner mellom nærstående. Disse satsingene er forankret i Skattedirektoratet og omtalt i styringsbrevet til regionene for det enkelte året.

Regionene opplyser at "obs-merkene" som legges inn i merverdiavgiftsregisteret, også er tilgjengelig i alle regioner, og derfor er med på å bedre muligheten for kontroll av næringsdrivende som driver virksomhet i flere regioner.

Flere regioner gir uttrykk for at det sentrale filternettverket er viktig for samarbeidet der regionene utveksler erfaringer og vurderer nye felles filtre. I det sentrale filternettverket sitter det representanter fra hvert av de regionale filternettverkene.

Skattedirektoratet opplyser at det årlig arrangeres merverdiavgiftsseminar, hvor alle funksjonsområdene deltar og hvor en hovedhensikt er samhandling på tvers av

25) I Skatt øst benevnes tilsvarende enhet kvalitets- og samordningsseksjonen.

funksjonene og regionene. Direktoratet opplyser videre at det i 2012 besøkte alle regionene. I disse møtene ble det fra direktoratets side etterlyst dokumentasjon for samhandling på tvers av funksjonene.

Skattedirektoratet framhever at det fortsatt kan bli betydelig bedre samhandling på merverdiavgiftsområdet, både mellom regionene og internt i den enkelte region. Når det gjelder internt i regionene er det ifølge direktoratet et potensiale for en mer samlet innsats innenfor merverdiavgift. For eksempel i arbeidet med virksomhetsavklaringer der flere avdelinger bør bidra ved valg av tiltak overfor den avgiftspliktige. Her er det mulighet for samarbeid på tvers av de store funksjonsområdene fastsetting, kontroll, innkreving og skattekrim. Skattedirektoratet ser også at det i tillegg er stort potensiale med å få funksjonsområdet veiledning mer involvert når det gjelder merverdiavgifts-problematikk.

---

## 4.3 Toll- og avgiftsetaten

### 4.3.1 Organisering, risikovurderinger og styring i kontrollen av merverdiavgiften

#### Organisering

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at ansvaret for å forvalte sentralt regelverk om merverdiavgift ved innførsel av varer er lagt til direktoratets avdeling for toll, merverdiavgift og vareførsel. Denne avdelingen har i tillegg ansvar for å forvalte innførselsprosedyrene og er systemeier til fastsettelsessystemet TVINN (Tollvesenets informasjonssystem med næringslivet). Avdelingen har også styrings- og rapporteringsansvar for kontrollen av merverdiavgift som gjøres i forbindelse med deklarasjonskontrollen. Kontrollavdelingen har styrings- og rapporteringsansvar og faglig ansvar for alle toll- og avgiftsrevisjonene, og den har det faglige ansvaret for deklarasjonskontrollene.

I regionene er arbeidet med merverdiavgift organisert relativt likt. Noen regioner opplyser at deklarasjonskontroll og toll- og avgiftsrevisjon utføres i to ulike avdelinger, mens andre regioner har begge kontrollformene samlet i samme avdeling. Risiko- og analyseenheten er i de fleste regionene underlagt regiondirektøren, og er innrettet mot alle kontrollområdene.

#### Risikovurderinger

Risikovurderingene skal identifisere risiko for at etatens hovedmål ikke blir nådd, og foreslå aktuelle tiltak for å redusere risikoen. Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at regionenes risikovurderinger i stor grad gjelder merverdiavgift, siden det som hovedregel skal svares merverdiavgift av alle varer som importeres. Enkelte regioner opplyser at det utføres særskilte risikovurderinger for merverdiavgift, mens andre opplyser at merverdiavgift inngår i mer overordnede risikovurderinger.

#### Styringsparametere og aktivitets-/resultatkrav

Finansdepartementet har i tildelingsbrev til toll- og avgiftsetaten fastsatt flere styringsparametere som direkte omhandler kontroll av merverdiavgift. I de senere årene har blant annet antall gjennomførte kontroller og treffprosent vært sentralt i departementets vurdering av kvalitet og omfang i kontrollen med merverdiavgift. Det er også fastsatt en rekke andre styringsparametere som direkte og indirekte er med i vurderingen av måloppnåelse på dette området. Etatens resultater på kontrollområdet er et helt sentralt tema i styringsdialogen, og følges opp jevnlig i kontakten med direktoratet.

Ifølge tildelingsbrevene fra Finansdepartementet er styringsparametere for deklarasjonskontrollen krav til antall dokumentkontroller og fysiske kontroller, og krav til korrigert beløp i statens favør. Styringsparametere for toll- og avgiftsrevisjonen er blant annet krav til antall kontroller og etterberegnet beløp. Departementets overordnede føring for toll- og avgiftsetatens resultater er at resultatene skal være "like gode som eller bedre enn" resultatene for foregående år. I enkelte tilfeller er føringene supplert med krav om resultatforbedringer på særskilte områder. Toll- og avgiftsdirektoratet har ansvar for å fastsette et konkret resultatmål for hver styringsparameter.

Finansdepartementet ønsker å legge til rette for hensiktsmessig balanse mellom de ulike kontrolltypene og mellom kvalitet og kvantitet i kontrollarbeidet. Departementet peker på at det er viktig at toll- og avgiftsetaten har den nødvendige fleksibiliteten til å tilpasse kontrollressursene mot de områdene der behovet er størst.

Toll- og avgiftsdirektoratet fastsetter aktivitetskrav overfor tollregionene på bakgrunn av overordnede føringer og krav fra Finansdepartementet. Regionenes aktivitetskrav er også basert på risikovurderinger, objektmasse, dekningsgrad og tilgjengelige ressurser. Toll- og avgiftsdirektoratet bruker differensierte styringsparametere for å sikre at krav om et visst antall kontroller ikke skal gå på bekostning av tyngre og mer tidkrevende kontroller. Direktoratet opplyser at det i tillegg til styringsparameterne fra departementet bruker en undersortering i særavgiftsrevisjoner, særskilte merverdiavgiftsrevisjoner og øvrige toll- og avgiftsrevisjoner. Det medvirker til at også tyngre og mer tidkrevende kontroller kan, og skal, gjennomføres.

Fire av de seks tollregionene gir uttrykk for at krav om et minimum antall kontroller kan gå på bekostning av muligheten til å gå tilstrekkelig i dybden i de enkelte kontrollene. Blir det lagt for mye vekt på antallskrav, kan det virke inn på tollregionenes valg av kontrollobjekter og saker. Mer tidkrevende kontroller kan da bli valgt bort eller utsatt. Regionene etterlyser mer bruk av kvalitetsmål, som for eksempel treffprosent og økonomisk resultat, og mindre bruk av kvantitetsmål, som antall kontroller.

Finansdepartementet understreker hvor viktig det er at også andre mål og styringsparametere enn dem som direkte gjelder kontrollområdet, tas i betraktning når kvaliteten i etatens fastsettelsesarbeid skal vurderes. Departementet viser blant annet til at forebygging, informasjon, veiledning og holdningsskapende arbeid er viktige tiltak som supplement til mer tradisjonelle virkemidler, som kontroll. Andre virkemidler er utvikling og forenkling av regelverk.

Halvparten av tollregionene peker på at det er vanskelig å finne den rette avveiningen mellom målet for kontrollvirksomheten og målet for informasjonsvirksomheten. Målet for kontrollvirksomheten er å oppnå et fastsatt korrigert beløp eller en etterberegnet avgift, mens målet for informasjonsvirksomheten er å oppnå færrest mulig feil og i størst mulig grad unngå å korrigere og etterberegne.

En av resultatparameterne for deklarasjonskontrollen er korrigert beløp i favør av staten, dvs. ikke korrigeringer totalt. Én region framhever at målsettingen for deklarasjonskontrollen er at deklarasjonen blir riktig, uavhengig av om korreksjoner gjøres i favør av staten eller i favør av næringslivet.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at deklaranter ikke har like sterke incitamenter til å søke omberegninger som går i deres disfavør, som de har til å søke omberegninger som går i deres favør. Ifølge direktoratet viser all erfaring at deklaranter, bevisst eller ubevisst, ikke er like pliktoppfyllende med hensyn til å søke omberegninger i egen

disfavør, så det å avdekke unndragelser er helt nødvendig for å påvirke etterlevelse. Direktoratet peker på at toll- og avgiftsetaten har et ansvar for å sikre provenyet, som også må oppfylles i deklarasjonskontroller, og som derfor gjenspeiles i styringsparameteren.

Det overordnede målet er at fastsettelsen av merverdiavgift skal være korrekt. Til dette opplyser Finansdepartementet at det ikke er realistisk for toll- og avgiftsetaten å oppnå 100 prosent korrekt fastsettelse.<sup>26</sup> Departementet mener at målene og styringsparameterne som er fastsatt, supplert med forklaringsvariabler, analyser og andre redegjørelser fra etaten, gir tilstrekkelig grunnlag til å kunne vurdere kvaliteten og omfanget av merverdiavgiftskontrollen, også om målet om riktig fastsettelse er nådd.

#### **4.3.2 Informasjon og veiledning**

##### **Mål**

Målene for regionenes informasjons- og veiledningstiltak formidles gjennom tildelingsbrev, disponeringsskriv og statlige mål for kommunikasjonsstrategi. Det er ikke fastsatt egne sentrale målkrav om veilednings- og informasjonstiltak for merverdiavgift. I disponeringsskrivet er det krav om å følge opp dem som deklarerer mye feil, uavhengig av hvilke avgifter det gjelder.

Regionene gir uttrykk for at det er få faste informasjonstiltak om merverdiavgift sammenlignet med eksempelvis området særavgifter. Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at informasjon om særavgifter ikke prioriteres høyere enn informasjon om merverdiavgift, selv om det kun er resultatkrav knyttet til særavgiftspliktige. Ifølge direktoratet er det resultatkrav knyttet til særavgiftspliktige fordi særavgiftsregelverket er mer komplisert og variert, og har langt flere særordninger og unntak enn regelverket for merverdiavgift.

Toll- og avgiftsdirektoratet ser det ikke som hensiktsmessig å ha spesifikke mål og styringsparametere for informasjon og veiledning om merverdiavgift.

##### **Ressurser**

Tollregionene opplyser at registrerte ressurser benyttet på informasjons- og veiledningstiltak kun omfatter ressurser i forbindelse med henvendelser fra publikum. Informasjon og veiledning som gjøres i forbindelse med kontrollhandlinger, blir rapport som kontrollvirksomhet. Ressursrapporteringen blir ikke spesifisert på hvilken avgift informasjonen og veiledningen gjelder.

##### **Tiltak**

Siden det påløper merverdiavgift ved innførsel av så å si alle varer, vil ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet forhold som berører tolloven og tollforskriften også påvirke beregningen av merverdiavgift. Merverdiavgift vil derfor være et tema, direkte eller indirekte, i mange informasjonskilder, som veilederen om merverdiavgift ved innførsel av varer og TollABC, som begge er tilgjengelig på etatens nettsted. Direktoratet har også et næringslivsforum der alle aktuelle saker om inn- og utførsel blir tatt opp. Både regionene og direktoratet deltar på møter og seminarer i regi av næringslivet for å informere om og diskutere saker som omfatter inn- og utførsel. Selv om informasjons- og veiledningstiltakene ikke direkte gjelder merverdiavgift, er avgiften som regel et tema, for eksempel når det blir informert om fastsettelse av riktig tollverdi.

26) Departementet viser til Prop. 1 S (2012–2013) for Finansdepartementet, der det framgår at skatteetaten og toll- og avgiftsetaten "arbeider kontinuerlig med å forbedre kvaliteten i oppgaveløsningen. Det er imidlertid urealistisk å oppnå en helt feilfri saksbehandling. I praksis må arbeidet med å forbedre kvaliteten også avveies mot fastsatte effektivitetsmål".



Nye deklaranter får ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet opplæring i forbindelse med godkjenning for å kunne deklare i TVINN. I Tollregion Oslo og Akershus må søkerne også prøvesende deklarasjoner, som tollregionen kontrollerer kvaliteten på før det gis tillatelse til å deklare i TVINN. Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at det i tillegg blir arrangert flere kurs for deklaranter i Tollregion Oslo og Akershus.

Flere tollregioner opplyser at de følger opp deklaranter som har mye feildeklaring. En tollregion opplyser at den har etablert en egen gruppe som følger opp deklaratene gjennom veiledning og informasjon, for å sikre at de kan deklare riktig. Gruppen vurderer feilprosenter og bestemmer hvor ofte det enkelte firmaet skal kontrolleres. Firmaer som ofte har deklarasjoner som blir stoppet for kontroll, og mye feildeklaring som blir avdekket i kontroll, får hyppigere kontrollbesøk og blir tilbudt skreddersydde kurs. En annen tollregion oppgir at den har gjennomført en undersøkelse for finne fram til deklaranter med særlig behov for informasjonstiltak.

#### **Effekter av informasjons- og veiledningsarbeid**

Flere tollregioner opplyser å ha gjort undersøkelser om virkningen av informasjons- og veiledningstiltakene. En av regionene opplyser at de har gjennomført et prosjekt kalt "Deklarantoppfølgingsprosjektet 2007–2010". Prosjektet innebar at regionen først fant fram til de deklaratene som hadde spesielle behov for informasjonstiltak, og etterpå målte langtidsvirkningene av disse tiltakene. Ifølge regionen hadde tiltakene god effekt. Andre regioner opplyser at de leser effekten av informasjons- og veiledningstiltak gjennom å følge med på endringer i feilprosenten for deklarasjonskontrollen. Det ble også gitt uttrykk for at det er vanskelig å finne måleparametere som kan vise effekten av informasjon og veiledning. Det pekes blant annet på at det er stor turnover hos deklaratene, noe som gjør det vanskelig å måle effekter over tid.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at effektmåling er vanskelig og at toll- og avgiftsetaten tilstreber å finne en god balanse mellom ressursbruk medgått til informasjons- og veiledningstiltak og ressursbruk medgått til måling. Direktoratet viser videre til at det er regionene som kjenner sine kunder og deres behov best, og direktoratet har derfor valgt å ikke detaljstyre effektmålingene. Direktoratet mener også at regionene har en egeninteresse i å gi god informasjon som øker etterlevelsen.

#### **4.3.3 Ikt i toll- og avgiftsetaten**

Toll- og avgiftsetaten benytter en rekke ulike systemer for å samle inn opplysninger, gjennomføre fastsettelse og kontroll, registrere kontrollresultater og gjennomføre analyser på merverdiavgiftsområdet. De mest sentrale er

- TVINN – system som behandler tolldeklarasjoner, i praksis fastsetting og innkreving av toll og avgifter. TVINN har et eget delsystem for analyse.
- PUS – er et personunderretningssystem, primært laget for grensekontrollen.
- NETROM – resultatregistreringssystem, der resultatene fra deklarasjonskontrollen blir ført.
- VIRK – system som gir en oversikt over resultatene fra virksomhetskontrollen.

#### *Nærmere om TVINN*

Alle deklarasjonene som sendes toll- og avgiftsetaten, blir behandlet i TVINN. TVINN ble tatt i bruk i 1988. Systemet ble beskrevet som teknologisk foreldet i budsjettproposisjonen for 2005, til tross for at det hadde gjennomgått en betydelig omlegging og videreutvikling siden det ble introdusert.<sup>27</sup> Det ble satt i gang en nyutvikling av "Nye TVINN" for å legge til rette for mer effektive kontrollprosedyrer, nye analysemuligheter og mer effektiv ressursbruk. Utviklingsarbeidet var opprinnelig

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

planlagt gjennomført i perioden 2005–2008. På grunn av endrede forutsetninger<sup>28</sup> måtte toll- og avgiftsetaten ifølge budsjettproposisjonen for 2008 gå igjennom etatens verdikjede, virksomhetsprosesser og prosedyrer før arbeidet med ny funksjonalitet i TVINN kunne gjennomføres. Prosjektet "Nye TVINN" ble avsluttet juni 2012.

Finansdepartementet opplyser at "Nye TVINN" har vært et langvarig prosjekt, som har endret seg flere ganger siden det ble igangsatt i 2005. Stortinget har blitt orientert om disse endringene i de årlige budsjettproposisjonene. Departementet opplyser videre at det er gjennomført vesentlige funksjonelle og teknologiske endringer i TVINN siden 2005.

#### *Funksjonalitet og kompatibilitet i toll- og avgiftsetatens ikt-systemer*

Regionene gir uttrykk for at etatens ikt-systemer fungerer tilfredsstillende som enkelt-systemer, men at systemene ikke er tilstrekkelig kompatible til å sikre en effektiv kontroll. Flere regioner etterlyser bedre mulighet til å kunne samkjøre informasjonen i VIRK med informasjonen i PUS. På grunn av begrensninger i konsesjonen fra Data-tilsynet må brukerne ut av PUS før de kan gå inn i VIRK. Etterrettingsenhetene i deklarasjonskontrollen og toll- og avgiftsrevisjonen må derfor inn i flere systemer for hvert objekt for å vurdere kvaliteten på deklarasjoner og behovet for kontroll. Toll- og avgiftsdirektoratet arbeider med å få mer egnede hjemler for bruk av registrene. Departementet opplyser om at det i februar 2013 sendte på høring forslag om nye lovbestemmelser for tollkontroll. Ifølge departementet vil de nye bestemmelsene, dersom de vedtas, medføre at etaten i større grad får anledning til å sammenstille informasjon fra ulike ikt-systemer.

Én region etterlyser et sentralt system for objektutvalgelse og analyse, med mulighet for å koble informasjonen i TVINN med informasjonen i NETROM. Resultatregistreringen fra deklarasjonskontrollen burde etter regionens oppfatning vært integrert i TVINN, og regionen er i ferd med å utvikle et eget system som skal sikre at informasjonen i TVINN og NETROM blir sett i sammenheng. Slik skal det legges til rette for at all informasjon som er relevant for å vurdere om det er nødvendig med grundigere kontroll, er tilgjengelig samlet, allerede før varene har passert grensen. En mer integrert kontroll kan sikre at informasjon fra grensekontrollen blir brukt videre i systemet, i forbindelse med senere deklarasjonskontroll og objektutvalgelse.

En annen region opplyser at funksjonaliteten i TVINN er for dårlig til å styre kontrollaktiviteten mot utvalgte områder. Ved slik bruk av TVINN tar det for mye tid å velge ut kontrollobjekter, fordele deklarasjoner til kontroll og gjennomføre kontrollene. Regionen mente at deklarasjonskontrollen nærmet seg virksomhetskontrollen i tidsbruk og kontrollomfang.

Tollregionene opplyser at resultatregistreringen i NETROM gjøres manuelt. Det gir rom for feilregistreringer og oppleves som en lite effektiv måte å registrere kontrollresultater på.

Dersom det er gjort feil i deklareringsen, må deklarasjonen sendes til tollregionen der avgiftspliktig er hjemmehørende, for oppretting. Én region opplyser at omberegninger i slike tilfeller må gjøres manuelt i TVINN. Regionen mener at en elektronisk løsning ville både forenkle og forbedre omberegningsprosessen betydelig. Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser om at en elektronisk løsning for omberegninger iverksettes i desember 2013.

28) EUs innføring av regler om forhåndsvarsling, formelle autorisasjonsordninger og etablering av et elektronisk transitteringssystem.

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler at det alltid vil være mulighet for forbedring med økt automatisering og kompatibilitet. Eventuelle fordeler må avveies mot ulemper ved at automatisering tar bort muligheten for å utøve erfaringsbasert og menneskelig vurdering. Direktoratet opplyser at etaten står overfor en omfattende modernisering av systemene, som vil gi ytterligere forbedret funksjonalitet og sikkerhet.

#### **4.3.4 Deklarasjonskontroll**

Deklarasjonskontroll gjennomføres for å verifisere deklarererte opplysninger som er avgjørende for beregning av toll og avgifter. Verifiseringen skjer gjennom dokumentkontroll og eventuell fysisk kontroll. I tillegg skal deklarasjonskontrollen fastslå om det påhviler restriksjoner på varene, og bidra til handelsstatistikk.

Varer som føres inn eller ut av landet, skal deklarerer i TVINN som er et elektronisk system for utveksling av tolldeklarasjoner og dokumenter mellom næringslivet og toll- og avgiftsetaten. Både vareeiere og speditører kan ha tillatelse til å deklarerer i TVINN.

Det beregnes ikke merverdiavgift på varer som eksporteres, og tall på kontroller og ressursbruk på utførselsdeklarasjoner er derfor ikke tatt med under kapitlet om deklarasjonskontroll.<sup>29</sup> I 2012 behandlet toll- og avgiftsetaten 5,2 mill. innførselsdeklarasjoner. 95 prosent av disse var med merverdiavgift.

I de fleste tollregionene er det regiontollstedene som har ansvar for å gjennomføre deklarasjonskontrollen. I tillegg har tollsteder på grensen ansvar for direktefortolling.

#### **Behandling av innkomne deklarasjoner**

Alle innkomne deklarasjoner gjennomgår en maskinell kontroll<sup>30</sup> av om de har formelle feil, for eksempel om varenummer har blitt knyttet til riktig avgift. Ved feil vil deklarasjoner bli avvist og returnert slik at deklaranten selv kan korrigere det som var feil. Alle avvisinger blir gjort med en feilmeldingskode og tilhørende tekst som forklarer hva som må rettes opp.

To tollregioner uttaler at deklarasjoner som først blir avvist og returnert til deklaranten i den maskinelle kontrollen, går automatisk gjennom ved andre gangs forsendelse uten at det blir kontrollert om feilen er korrigert eller ikke. Tollregionene mener at deklarasjoner burde vært underlagt ny kontroll ved andre gangs forsendelse for å unngå at deklaranter spekulerer i at deklarasjonene går gjennom uten kontroll andre gang. I intervju var det kun én tollregion som opplyste at deklarasjonens andre versjon blir kontrollert mot den opprinnelige versjonen som ble avvist og returnert i den maskinelle kontrollen.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at det blir utarbeidet rapporter over alle deklarasjoner som blir akseptert automatisk uten at feil er rettet. Disse rapportene er tilgjengelige for regionene. På bakgrunn av rapportene skal regionene vurdere behovet for etterkontroll. Dersom det er mistanke om bevisst feildeklarerer, skal regionene vurdere å etablere lokale kontrollmasker<sup>31</sup> som fanger opp deklarasjonen. Toll- og avgiftsdirektoratet gir uttrykk for at det ikke er slik at returnerte deklarasjoner ikke skal bli kontrollert igjen når deklaranten sender en ny korrigert versjon, og uttaler at det er mange eksempler på at den maskinelle kontrollen gir nyttige kontrollimpulser.

29) Kontrolltiltak mot fiktiv eksport blir omtalt under samarbeid med skatteetaten.

30) Toll- og avgiftsetaten kaller denne kontrollen for input-kontroll.

31) Kontrollmasker plukker ut deklarasjoner ut fra valgte kriterier basert på spesifikke risikoforhold.

Toll- og avgiftsdirektoratet peker på at dersom en avvist deklarasjon sendes uendret i ny versjon, innebærer det at deklaranter innehar ansvar for at opplysningene i første versjon er korrekte. Tollregionene kan på et senere tidspunkt eventuelt sanksjonere mot de deklaranter som ikke har korrigert en deklarasjonen som burde vært korrigert ved annengangsforsendelse.

### **Dokumentkontroll og fysisk kontroll**

Ved dokumentkontroll kontrolleres deklarererte opplysninger på tolldeklarasjonene mot framlagt underlagsdokumentasjon. De fleste dokumentkontroller blir iverksatt på bakgrunn av masker, men kontroll kan også iverksettes på bakgrunn av rettelister fra Statistisk sentralbyrå eller på bakgrunn av at deklarasjonen er stoppet av prosedyreårsaker.<sup>32</sup>

Fysisk kontroll innebærer besiktelse av varene og eventuelt telling, veiing og uttak av vareprøver til analyse. Fysisk kontroll gjennomføres som regel når en dokumentkontroll ikke gir tilstrekkelig grunnlag for å fastslå de påkrevde opplysningene om varen, og/eller når det er tvil om at dokumentenes beskrivelse av varepartiet er korrekt. Fysisk kontroll kan også gjennomføres på bakgrunn av blant annet manifest som er mottatt fra befraktere. En fysisk kontroll vil alltid være utledet av en dokumentkontroll.

Varer som deklarerer i TVINN, er ikke fristilt før deklarasjonen har blitt godkjent av toll- og avgiftsetaten og blitt tildelt ekspedisjons- og løpenummer og deklarant har mottatt korrekt returnmelding.

### **Utvelgelse av kontrollobjekter**

På områder der toll- og avgiftsetaten vurderer risikoen som høy, skal årsaker identifiseres og risikoreduserende tiltak beskrives.<sup>33</sup> Ett av tiltakene for å redusere risikoen for feildeklaring og ikke-deklaring er mer målrettet utvelgelse av kontrollobjekter, blant annet gjennom bedre maskelegging i TVINN.<sup>34</sup>

Bruk av kontrollmasker er et viktig verktøy for toll- og avgiftsetaten i deklarasjonskontrollen. Ved hjelp av maskene blir det avgjort om mottatte deklarasjoner skal godkjennes eller plukkes ut til dokumentkontroll.

Sentrale masker legges inn av Toll- og avgiftsdirektoratet og er operative for hele landet. Direktoratet opplyser at disse maskene stort sett er stabile, og at de blir evaluert og endret dersom endringer i regelverk eller avgiftssatser gjør det nødvendig. Alle sentrale kontrollmasker blir evaluert minst hver tredje måned, og sentrale kontrollmasker med lokale kriterier evalueres fortløpende.

Lokale masker legges inn og følges opp ved de enkelte operative tollenheter. Maskene deles inn i kontrollmasker og sluppmasker. Kontrollmasker plukker ut deklarasjoner ut fra valgte kriterier basert på spesifikke risikoforhold i regionen, mens sluppmasker plukker ut tilfeldige kontrollobjekter. Mye av arbeidet i maskekontrollen er rettet mot merverdiavgift, og det er også enkelte masker som er spesifikt rettet mot merverdiavgiftsunndragelser. Bruk av sluppmasker varierer mellom regionene, blant annet ut fra ressursituasjonen. Direktoratet opplyser at regionene har blitt bedt om å forbedre lokale masker som ledd i satsingen på etterretning og analyse.

32) For eksempel manuelle, foreløpige og/eller endelige deklarasjoner, kontantfortollinger, direktefortollinger på grensen og egenregistrerte deklarasjoner.

33) Jf. tildelingsbrevet for 2012.

34) Jf. overordnet risikovurdering for 2012.

## Antall innførselsdeklarasjoner

Tabell 19 Antall innførselsdeklarasjoner

Tollregioner	2010	2011	2012
Oslo og Akershus	3 466 995	3 677 743	3 904 115
Øst-Norge	563 744	586 636	635 649
Sør-Norge	413 435	408 159	419 854
Vest-Norge	192 879	196 914	193 557
Midt-Norge	57 328	65 736	56 473
Nord-Norge	18 071	20 075	21 354
Landet	4 712 452	4 955 263	5 231 002

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Tabell 19 viser at det i perioden 2010–2012 har vært en økning i antall innførselsdeklarasjoner på om lag 11 prosent. Tre av regionene har en økning på mellom 12 og 18 prosent, mens de tre øvrige regionene har mindre endringer i antall innførselsdeklarasjoner. Tollregion Oslo og Akershus mottar flest innførselsdeklarasjoner, mens Tollregion Nord-Norge mottar færrest. I 2012 ble om lag 75 prosent av innførselsdeklarasjonene behandlet av Tollregion Oslo og Akershus, mens Tollregion Nord-Norge hadde en andel på 0,4 prosent.

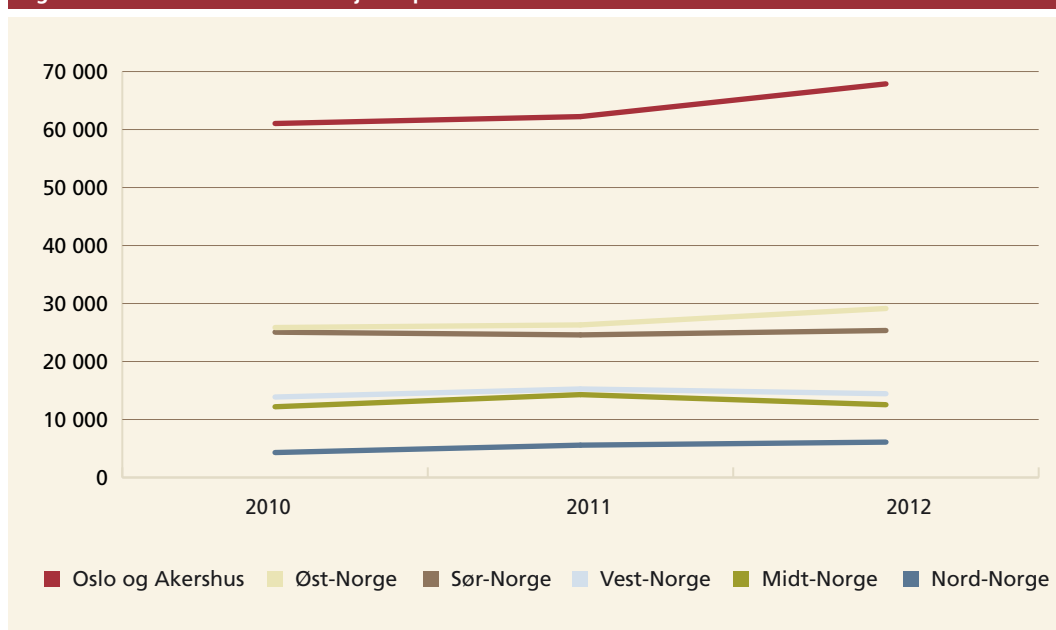
Om lag 95 prosent av innførselsdeklarasjonene inkluderer merverdiavgift. Toll- og avgiftsetaten opplyser at kontrollstatistikken ikke viser hvilke kontroller som gjelder merverdiavgift, men antar at de fleste av de kontrollerte deklarasjonene inneholder merverdiavgift.

### Ressursbruk

Ressursbruken på deklarasjonskontroll ved innførsel har ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet i perioden 2010–2012 vært stabil, med 118 årsverk benyttet i 2010, 119 årsverk i 2011 og 117 årsverk i 2012. I beregningen av disse årsverkene er det tatt med ressurser benyttet til dokumentkontroll, fysisk kontroll, saksbehandling og etterretning/analyse.<sup>35</sup> Oversikten viser også at ressursbruken på de ulike kontrollaktivitetene og ressursbruken i den enkelte tollregion har vært relativt stabil i perioden.

35) Ressurser til kontroll av piratkopierte varer er holdt utenfor, da kontroll av slike varer ikke er relatert til merverdiavgift.

Figur 12 Antall innførselsdeklarasjoner per årsverk



Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Av figur 12 framgår det at det er stor variasjon i tollregionenes ressursbruk sett i sammenheng med antall innførselsdeklarasjoner. Tollregion Oslo og Akershus behandlet i 2012 om lag 68 000 innførselsdeklarasjoner per årsverk. Det var om lag 38 000 flere innførselsdeklarasjoner per årsverk enn Tollregion Øst-Norge, som var den regionen som behandlet nest flest innførselsdeklarasjoner per årsverk. Når det gjelder økningen i antall innførselsdeklarasjoner per årsverk skyldes den i det vesentlige økningen i antall innkomne deklarasjoner, da ressursbruken har vært om lag uendret i perioden.

#### Antall utførte deklarasjonskontroller ved innførsel

Toll- og avgiftsdirektoratet stiller krav til regionene om antall utførte dokumentkontroller og antall fysiske kontroller ved innførsel. Generelt forventer departementet at resultatene blir like gode eller bedre enn foregående år.

#### Antall innførselsdeklarasjoner som stoppes av masker

Tabell 20 Antall innførselsdeklarasjoner som har blitt stoppet av masker, og prosentandelen av disse som har blitt kontrollert

Tollregioner	2010		2011		2012	
	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel
Oslo og Akershus	503 290	21,6	488 476	20,7	508 763	20,4
Øst-Norge	119 098	20,1	132 766	16,9	137 632	16,3
Sør-Norge	66 960	20,1	66 097	21,6	58 513	24,4
Vest-Norge	35 645	25,6	38 778	21,8	43 061	19,6
Midt-Norge	12 113	27,7	12 971	24,5	14 407	24,8
Nord-Norge	3 387	48,4	4 325	46,6	4 154	48,7
Landet	740 493	21,6	743 413	20,4	766 530	20,2

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Av tabell 20 framgår det at rundt 750 000 innførselsdeklarasjoner årlig ble stoppet av masker i perioden 2010–2012. Det utgjorde om lag 15 prosent av totalt antall innførselsdeklarasjoner. Andelen av deklarasjoner som ble stoppet i masker og deretter gjennomgikk dokumentkontroll, har gått noe ned i perioden, fra 21,6 prosent i 2010 til 20,2 prosent i 2012. Kontrollandelen har gått ned i flere regioner i denne perioden. For 2012 varierer kontrollandelen blant regionene mellom 16,3 prosent og 48,7 prosent.

Tollregionene opplyser at begrunnelsene for bortvalg av deklarasjoner fra maskeutplukket ikke blir dokumentert, men flere av regionene gir uttrykk for at de gjennomfører en skjermbildek kontroll i forkant som kan være til hjelp i vurderingen av hvorvidt det skal gjennomføres kontroll eller ikke. Regionenes valg av hvilke deklarasjoner fra maskeutplukket som skal bli kontrollert, skjer på bakgrunn av kriterier som økonomisk vesentlighet, risiko tilknyttet enkelte kunder og vareslag, hvilke typer masker som har slått til, tollfaglig kompetanse og ressursituasjonen.

På spørsmål om kriteriene for utvalg fra maskeutplukket sikrer at de mest kontrollverdige deklarasjonene blir kontrollert, svarer Toll- og avgiftsdirektoratet at det ikke er mulig å få et nøyaktig antall kontroller ved hjelp av maskene. Dagens system, som går ut på først å grovsortere utplukket for deretter å finsortere det manuelt, gir bedre resultater. Direktoratet peker på at hvis det legges inn ytterligere parametere, der det er mulig, er det risiko for å miste mange kontrollverdige objekter. Det er den enkelte kontrollgruppens risikovurdering, basert på erfaring, som bestemmer om en deklarasjon skal kontrolleres nærmere eller ikke.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser også at regionene løpende evaluerer maskeutplukket, noe som innebærer både en kvalitetssikring og en vurdering av om gjeldende maskeutplukk er egnet til å oppfylle regionenes resultatkrav. Evalueringen benyttes som grunnlag for å endre utplukket samtidig som den gir incitament til å endre lite effektive masker.

Finansdepartementet opplyser at det er kjent med at utvalgs-kriteriene som benyttes ved maskeutslag, er et kontinuerlig utviklingsarbeid i toll- og avgiftsetaten. Departementet mener det er viktig at maskene ikke settes for snevert; med snevre masker kan viktige kontrollobjekter slipper gjennom. Departementet har tiltro til at etaten har nødvendig kompetanse og innsikt til å vurdere hvilke maskeutslag som skal følges opp gjennom kontroll, slik at de mest kontrollverdige deklarasjonene blir kontrollert.

#### *Antall utførte dokumentkontroller ved innførsel*

Toll- og avgiftsetaten stiller krav til regionene om antall utførte dokumentkontroller ved innførsel. I 2010 var det totale kravet for etaten 155 850 dokumentkontroller, i 2011 var det 155 150, og i 2012 var det 153 900. Kravet ble nådd i 2010 og 2012, men ikke i 2011.

**Tabell 21 Antall utførte dokumentkontroller ved innførsel, og prosentandel dokumentkontroller av totalt antall innførselsdeklarasjoner**

Tollregioner	2010		2011		2012	
	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel
Oslo og Akershus	108 521	3,1	101 192	2,8	103 931	2,7
Øst-Norge	23 983	4,3	22 447	3,8	22 433	3,5
Sør-Norge	13 446	3,3	14 263	3,5	14 288	3,4
Vest-Norge	9 128	4,7	8 452	4,3	8 456	4,4
Midt-Norge	3 351	5,8	3 180	4,8	3 578	6,3
Nord-Norge	1 641	9,1	2 016	10,0	2 021	9,5
Landet	160 070	3,4	151 550	3,1	154 707	3,0

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Tabell 21 viser at det har vært en nedgang i antall dokumentkontroller ved innførsel, fra 160 000 kontroller i 2010 til om lag 155 000 kontroller i 2012. Andelen dokumentkontroller av totalt antall innførselsdeklarasjoner har i samme periode gått ned fra 3,4 prosent i 2010 til 3 prosent i 2012. Tollregionen Oslo og Akershus, som mottar flest innførselsdeklarasjoner, har i hele perioden hatt den laveste kontrollandelen. Tilsvarende har Tollregion Nord-Norge, som mottar færrest innførselsdeklarasjoner, hatt den høyeste kontrollandelen. I 2012 varierte kontrollandelen fra 2,7 prosent i Tollregion Oslo og Akershus til 9,5 prosent i Tollregion Nord-Norge.

Tollregion Nord-Norge opplyser at den høye andelen dokumentkontroller kan skyldes at regionen har mye direktefortolling. Direktefortolling betyr at kontrollen kan gjøres på tollstedet ved grensen, da all nødvendig dokumentasjon er tilgjengelig. I slike tilfeller er det unødvendig å bruke tid på å skaffe dokumentasjon.

Toll- og avgiftsdirektoratet viser til at økning i antall deklarasjoner er hovedårsaken til at kontrollandelen har gått ned de siste årene. Direktoratet satser på å bedre objektutvelgelsen framfor å øke antallet kontroller, men det er også fremmet forslag om tiltak som kan øke dekningsnivået. Et annet tiltak som er gjennomført er å flytte enkelte statistikkmasker til den formelle kontrollen av innkomne deklarasjoner. Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet medfører det at deklarasjonskontrollen kan benytte flere av sine ressurser til kontroller basert på risiko og vesentlighet. Direktoratet opplyser at det de senere årene har gjennomgått alle inn- og utførselsprosessene, der et viktig formål er å etablere grunnlag for å gjennomføre forbedringer som vil styrke kontrollen, også deklarasjonskontrollen.

Finansdepartementet opplyser at det deler toll- og avgiftsetatens oppfatning om at det er viktigere å satse på bedre objektutvelgelse enn å øke antallet kontroller. Departementet viser til at det i tildelingsbrevet for 2013 ble lagt vekt på at etaten skal arbeide med å forbedre etterretningsrutinene for blant annet deklarasjonskontroll. Det vises for øvrig til at det i budsjettet for 2011 ble øremerket 6,5 mill. kroner til styrking av toll- og avgiftstatens etterretnings- og analysearbeid.

#### *Antall utførte fysiske kontroller ved innførsel*

Toll- og avgiftsetaten stiller krav til regionene om antall utførte fysiske kontroller ved innførsel. I 2010 var det totale kravet for etaten 8200 kontroller, i 2011 var det 8580 kontroller, og i 2012 var det 8780 kontroller. Antallet rapporterte fysiske kontroller ligger rundt eller over målkravene i perioden.



**Tabell 22 Antall utførte fysiske kontroller ved innførsel, og fysiske kontroller som prosentandel av utførte dokumentkontroller ved innførsel**

Tollregioner	2010		2011		2012	
	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel
Oslo og Akershus	5188	4,8	4520	4,5	4887	4,7
Øst-Norge	1473	6,1	1666	7,4	1986	8,9
Sør-Norge	691	5,1	775	5,4	764	5,3
Vest-Norge	365	4,0	418	4,9	493	5,8
Midt-Norge	401	12,0	434	13,6	436	12,2
Nord-Norge	568	34,6	749	37,2	599	29,6
Landet	8686	5,4	8562	5,6	9165	5,9

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Tabell 22 viser en økning i antall utførte fysiske kontroller i perioden 2010–2012. Alle regioner, med unntak av Tollregion Oslo og Akershus, har hatt en økning i antall fysiske kontroller i perioden. Når det gjelder antall fysiske kontroller som andel av dokumentkontroller ved innførsel, viser tabellen at det gjennomgående er relativt store regionale variasjoner i perioden. I 2012 har Tollregion Nord-Norge den største andelen av fysiske kontroller, med om lag 30 prosent, mens Tollregion Oslo og Akershus har den laveste andelen, med 4,7 prosent.

Toll- og avgiftsdirektoratet uttaler at kontrollnivået i deklarasjonskontrollen, både dokumentkontroller og fysiske kontroller, er basert på risikovurderinger og tidligere resultater, og må ses i sammenheng med den etterfølgende toll- og avgiftsrevisjonen. Direktoratets vurdering er at det vil være lite naturlig med et 100 prosent likt dekningsnivå mellom regionene, da trafikkbildet, næringsstruktur og sammensetting av og innhold i deklarasjonene vil variere fra region til region. Videre påpeker Toll- og avgiftsdirektoratet at det er ulike fysiske kontrollmuligheter mellom regionene. Enkelte restriksjoner og avgiftstyper er ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet mer aktuelle enn andre, og det er masketilslagene som i stor grad styrer hva som kontrolleres.

Direktoratet viser til at Tollregion Oslo og Akershus har et høyt antall deklarasjoner med små verdier, som ikke anses som kontrollverdige. Tollregion Nord-Norge er på den andre siden i en særstilling med svært få deklarasjoner, og kontrollen skjer i hovedsak ved grensepassering som gir en høy kontrolldekning. Direktoratet peker på at kontrolldekningen er jevnere i de andre regionene.

#### **Resultater av utførte deklarasjonskontroller ved innførsel**

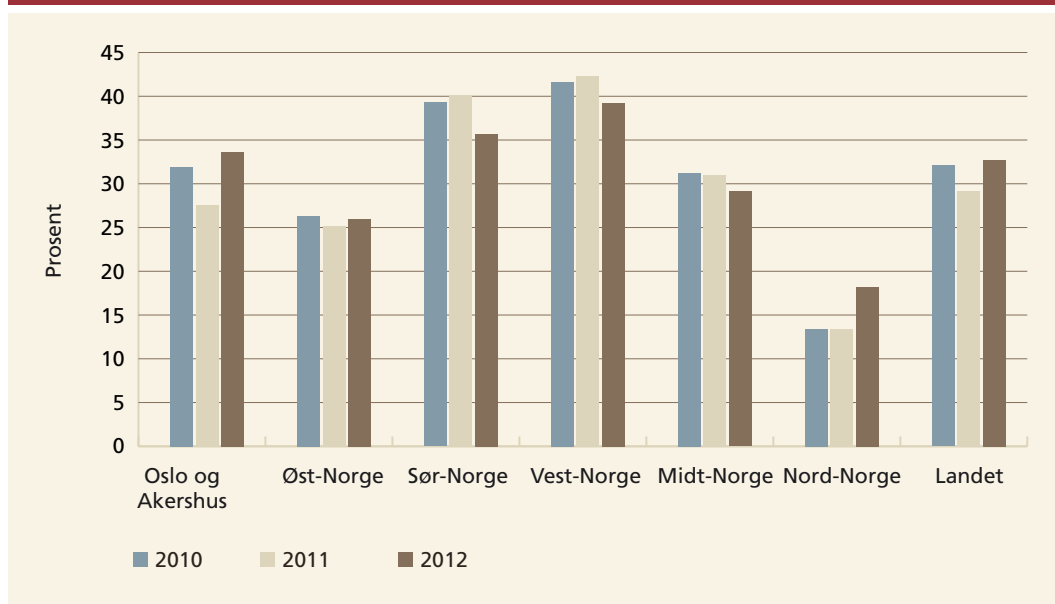
Toll- og avgiftsdirektoratet stiller krav til regionene om korrigert beløp i statens favør i deklarasjonskontrollen. Det stilles ikke spesifikke krav til treffprosent.<sup>36</sup> Treffprosenten er likevel en indikator på kvaliteten av arbeidet med objektutvelgelse i deklarasjonskontrollen.

#### *Treffprosent i deklarasjonskontrollen*

Treffprosenten i figur 13 gjelder for alle utførte kontroller, og ikke bare kontroller som har medført korrigeringer i merverdiavgift.

36) Med treffprosent menes den andelen av utførte kontroller som har medført endring av beløp eller andre pålegg (regelverk).

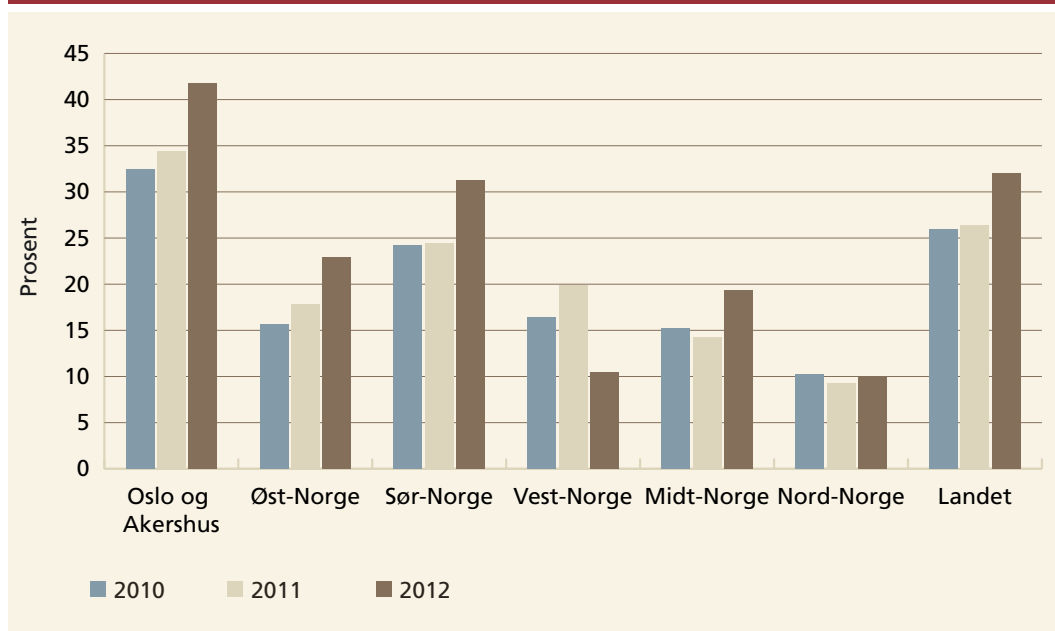
Figur 13 Treffprosent for dokumentkontroller



Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Av figur 13 framgår det at dokumentkontroller for etaten samlet hadde en treffprosent på 32,1 i 2010, 29,1 i 2011 og 32,7 i 2012. Treffprosenten varierer mellom regionene. I hele perioden er det Tollregion Vest-Norge som har den høyeste treffprosenten, mens Tollregion Nord-Norge har den laveste. For den enkelte region har treffprosenten vært relativt stabil gjennom hele perioden.

Figur 14 Treffprosent for fysiske kontroller



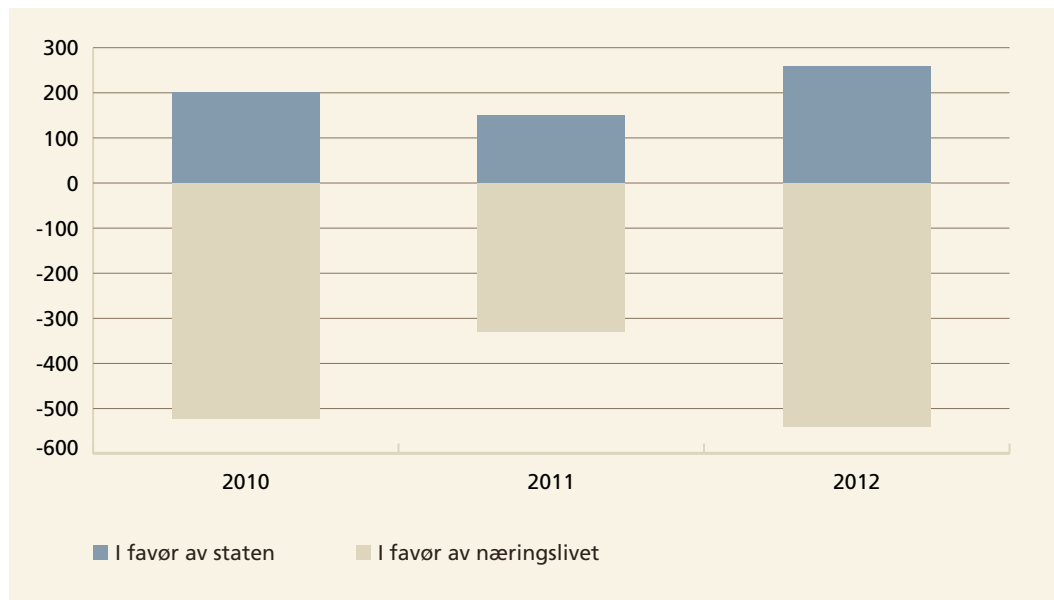
Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Av figur 14 framgår det at treffprosenten på fysiske kontroller for etaten som helhet har økt fra om lag 26 prosent i 2010 og 2011 til 32 prosent i 2012. Treffprosenten varierer også her noe mellom regionene. Tollregion Oslo og Akershus har den høyeste treffprosenten i hele perioden, mens Tollregion Nord-Norge har den laveste.

### Korrigert beløp i kontrollen av innførselsdeklarasjoner

Kravet til korrigert beløp som toll- og avgiftsdirektoratet stiller overfor regionene, gjelder korrigeringer i favør av staten, og er samlet for alle avgiftene ved både inn- og utførsel. Det er ikke et særskilt krav til korrigert merverdiavgift.

Figur 15 Korrigert merverdiavgift ved innførsel (mill. kroner)



Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Figur 15 viser at korrigert merverdiavgift i deklarasjonskontrollen, som var i favør av staten, var på 204 mill. kroner i 2010, 160 mill. kroner i 2011 og 263 mill. kroner i 2012. I tillegg blir det korrigert merverdiavgift i favør av næringslivet, og i 2012 utgjorde dette 530 mill. kroner. En del av korrigeringene i favør av næringslivet skyldes omberegninger etter søknad fra avgiftspliktige.

Samtlige regioner hadde i 2012 mer korrigert merverdiavgift i favør av næringslivet enn korrigert merverdiavgift i favør av staten. Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at den viktigste årsaken til at det blir deklarerert for mye merverdiavgift ved innførsel, er at deklaratene ønsker å oppnå hurtig frigivelse av varer. Ettersom nødvendig dokumentasjon ikke foreligger på deklareringsstidspunktet, deklarerer varene med ordinær toll, selv om de er berettiget til lavere tollsats på grunn av varens opprinnelse (preferansetoll). Direktoratet opplyser at beregningsgrunnlaget for merverdiavgift i disse tilfellene blir høyere enn det skal være. Senere søker vareeier om refusjon av toll ved å legge fram opprinnelsesdokumentasjon. Det skal da foretas en omberegning som innebærer at toll refunderes, noe som også innebærer at beregningsgrunnlaget for merverdiavgift blir lavere. Deklarering av for mye merverdiavgift kan også i noen grad skyldes rene feilføringer som valutafeil og lignende, som påvirker avgiftsgrunnlaget.

#### 4.3.5 Toll- og avgiftsrevisjon

Toll- og avgiftsrevisjoner er kontroller der etaten gjennomgår hele eller deler av en virksomhets regnskaper for å kontrollere om det er fastsatt korrekt avgift. I tillegg kan toll- og avgiftsrevisjoner omfatte kontroll av restriksjoner for inn- og utførsel av varer.

Toll- og avgiftsrevisjoner grupperes etter om kontrollen er rettet mot virksomheter, privatpersoner, ulovlig bruk av motorkjøretøy, tollager eller bevillinger. Kontroller som er rettet mot virksomheter, er videre inndelt i særavgiftsrevisjoner,

merverdiavgiftsrevisjoner, tollrevisjon og annen revisjon<sup>37</sup>. Kontrolltiltakene blir registrert etter det området som kontrollene opprinnelig var rettet mot.

### Kontroll av merverdiavgift

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at det i toll- og avgiftsrevisjonen i 2009 ble opprettet en ny styringsparameter på kontroll av merverdiavgift, for å styrke kontrollinnsatsen på området. De særskilte merverdiavgiftsrevisjonene omfatter kontroller som i hovedsak er rettet mot virksomhetenes deklarerings av merverdiavgift ved innførsel eller avgiftsfri utførsel. Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet skal disse kontrollene rettes mot de mer komplekse delene av importmerverdiavgift.

Direktoratet peker på at de særskilte merverdiavgiftskontrollene bare utgjør en del av etatens kontroll av merverdiavgift. Merverdiavgift blir også etterberegnet i andre typer toll- og avgiftsrevisjoner, siden kontroll og eventuell endring av grunnlaget for beregning av særavgifter og toll også får betydning for beregningen av merverdiavgift. Flere tollregioner opplyser at når særavgifter blir beregnet på bakgrunn av import, kan det være aktuelt å kontrollere merverdiavgift samtidig med kontrollen av særavgift.

### Ressursbruk

Toll- og avgiftsetaten har ingen særskilt ressursrapportering for kontroll av merverdiavgift, heller ikke for hvor mye ressurser som benyttes på de særskilte merverdiavgiftsrevisjonene. Tabell 23 viser regionenes totale ressursbruk på toll- og avgiftsrevisjoner.

Tollregioner	2010	2011	2012
Oslo og Akershus	32,3	38,1	39,8
Øst-Norge	12,1	14,2	14,8
Sør-Norge	26,4	30,9	31,0
Vest-Norge	21,0	23,2	25,4
Midt-Norge	9,2	10,2	9,9
Nord-Norge	3,4	4,6	4,2
Landet	104,4	121,2	125,1

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Av tabell 23 framgår det at ressursbruken på toll- og avgiftsrevisjoner har økt med om lag 20 prosent i perioden 2010–2012. Økningen fant hovedsakelig sted fra 2010 til 2011. Samtlige regioner har økt ressursinnsatsen i perioden.

Ressursbruk på toll- og avgiftsrevisjoner direkte rettet mot virksomheter har økt fra om lag 60 årsverk i 2010 til 64 årsverk i 2012.<sup>38</sup> Av totalt antall årsverk som er benyttet på toll- og avgiftsrevisjoner utgjør dette en andel på henholdsvis 58 prosent og 51 prosent i disse årene.

Regionenes ressursbruk på analyse i toll- og avgiftsrevisjonen har økt fra 7,8 årsverk i 2010 til 11,1 årsverk i 2012.

37) Annen revisjon omfatter kontroller som i hovedsak er rettet mot restriksjoner, eksportstøtte og/eller andre avgifter enn toll, merverdiavgift og særavgift, for eksempel forskningsavgift og matproduksjonsavgift hos virksomheter som importerer og/eller eksporterer varer.

38) Her er toll- og avgiftsetatens ressursrapportering i postene *Regnskapskontroll* og *Bilagskontroll* inkludert.

## Objektutvelgelse

Tollregionene framhever risikovurderinger og etterretningsinformasjon som avgjørende i arbeidet med å planlegge kontroller og å velge kontrollobjekter. Etter 2010 har det vært analyseenheter i alle tollregionene, og disse utarbeider kontroll-anbefalinger i etterretningsnotater.

Toll- og avgiftsdirektoratet sender hver høst ut objektlistene over alle firmaer som året før importerte og eksporterte varer. Fire tollregioner trekker fram objektlisten som en viktig informasjonskilde i vurderingen av hvilke saker som bør følges opp. Objektlisten er spesifisert på merverdiavgift og om det gjelder import- eller eksportvirksomhet.

Tips er også en viktig kilde til informasjon om hvilke avgiftspliktige som bør kontrolleres. Når utvelgelse av kontrollobjekter for toll- og avgiftsrevisjoner skjer som oppfølging av konkrete saker i deklarasjonskontrollen, kan det bli en utfordring at deklareringsen av varer skjer i deklaratens tollregion, og ikke i tollregionen der en toll- og avgiftsrevisjon av vareeier blir vurdert. Ved behov kan det imidlertid gjennomføres koordinerte aksjoner på tvers av tollregionene. Kontrollimpulser fra samarbeidende etater kan også gi grunn til å vurdere hvor kontrolltiltak skal settes inn. Etter at toll- og avgiftsrevisjoner er gjennomført, utarbeides det en analyse som kan bidra med informasjon når framtidige kontrollobjekter skal velges ut.

## Utførte toll- og avgiftsrevisjoner

Toll- og avgiftsdirektoratet stiller krav til regionene om antall utførte toll- og avgiftsrevisjoner, også antall merverdiavgiftsrevisjoner. Generelt forventer departementet at resultatene blir like gode som eller bedre enn foregående år.

Tabell 24 Antall virksomheter som har deklartert merverdiavgift

Tollregioner	2010	2011	2012
Oslo og Akershus	25 380	26 845	27 777
Øst-Norge	10 392	10 934	11 409
Sør-Norge	16 015	17 174	17 720
Vest-Norge	18 978	20 068	20 680
Midt-Norge	8 551	9 047	9 528
Nord-Norge	3 243	3 500	3 818
Landet	82 559	87 568	90 932

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Tabell 24 viser at det har vært en økning i antall virksomheter som deklarerer merverdiavgift fra 2010 til 2012 på om lag 10 prosent. Det gjelder for alle regionene.

### *Antall utførte toll- og avgiftsrevisjoner*

Toll- og avgiftsdirektoratet stiller krav til regionene om antall utførte toll- og avgiftsrevisjoner. I 2010 var det totale kravet for etaten 1260 kontroller, i 2011 var det 1337 kontroller, og i 2012 var det 1354 kontroller. Kravet ble nådd i 2010 og 2011, men ikke i 2012.

**Tabell 25 Antall toll- og avgiftsrevisjoner og prosentandel toll- og avgiftsrevisjoner av totalt antall virksomheter med deklart merverdiavgift**

Tollregioner	2010		2011		2012	
	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel
Oslo og Akershus	315	1,2	337	1,3	315	1,1
Øst-Norge	203	2,0	206	1,9	182	1,6
Sør-Norge	360	2,2	358	2,1	326	1,8
Vest-Norge	254	1,3	330	1,6	304	1,5
Midt-Norge	168	2,0	130	1,4	138	1,4
Nord-Norge	35	1,1	58	1,7	52	1,4
Landet	1335	1,6	1419	1,6	1317	1,4

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Tabell 25 viser at det har vært en liten nedgang i antall utførte toll- og avgiftsrevisjoner fra 2010 til 2012. I perioden var det to tollregioner som økte antallet kontroller, og tre tollregioner som reduserte antallet kontroller, mens én region gjennomførte samme antall kontroller i 2012 som i 2010. Tabell 25 viser også at antall toll- og avgiftsrevisjoner som andel av totalt antall virksomheter som deklarerer merverdiavgift, har gått ned fra 1,6 prosent i 2010 til 1,4 prosent i 2012. I 2012 varierer denne andelen fra 1,1 prosent til 1,8 prosent mellom regionene.

Av de utførte toll- og avgiftsrevisjonene i 2010 var 49 prosent rettet mot virksomheter. Tilsvarende andel i 2011 og 2012 var henholdsvis 45 prosent og 51 prosent. Den resterende andelen av toll- og avgiftsrevisjonene har vært kontroller rettet mot privatpersoner, ulovlig disponering av motorkjøretøy, tollager og bevillinger.

#### *Antall utførte merverdiavgiftsrevisjoner*

Toll- og avgiftsdirektoratet stiller i tillegg krav til regionene om antall utførte merverdiavgiftsrevisjoner. I 2010 var det totale kravet for etaten 155 kontroller, i 2011 var det 160 kontroller, og i 2012 var det 182 kontroller. Kravet ble ikke nådd i 2010, men det ble nådd i både 2011 og 2012.

**Tabell 26 Antall merverdiavgiftsrevisjoner og prosentandel merverdiavgiftsrevisjoner av totalt antall virksomheter med deklart merverdiavgift**

Tollregioner	2010		2011		2012	
	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel	Antall	Prosentandel
Oslo og Akershus	12	0,05	15	0,06	21	0,08
Øst-Norge	43	0,41	33	0,30	47	0,41
Sør-Norge	23	0,14	51	0,30	61	0,34
Vest-Norge	35	0,18	30	0,15	28	0,14
Midt-Norge	24	0,28	23	0,25	25	0,26
Nord-Norge	6	0,19	10	0,29	8	0,21
Landet	143	0,17	162	0,18	190	0,21

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Tabell 26 viser at antall merverdiavgiftsrevisjoner totalt for etaten har økt fra 143 i 2010 til 190 i 2012. Mellom 2010 og 2012 er den kun én region som ikke har hatt økning i antall merverdiavgiftskontroller. Når det gjelder antall merverdiavgiftskontroller som andel av totalt antall virksomheter med merverdiavgift, har denne for etaten som helhet økt fra 0,17 prosent til 0,21 prosent i perioden. I 2012 varierte denne andelen fra 0,08 prosent i Tollregion Oslo og Akershus til 0,41 prosent i Tollregion Øst-Norge.

Tollregion Oslo og Akershus opplyser at det ligger risikovurderinger til grunn for fordelingen av ressurser mellom merverdiavgiftsrevisjonene og de øvrige typene av toll- og avgiftsrevisjoner. Tollregionen anser det for å være større risiko knyttet til særavgifter og toll enn til merverdiavgift.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at kontrolldekning målt kun gjennom antall kontroller i forhold til antall virksomheter gir et forenklet bilde av kontrollnivået. Ikke alle virksomheter og næringer er aktuelle for kontroll, og kontrollene har dessuten ulik innretning og ulikt omfang. Ifølge direktoratet tas det utgangspunkt i risikovurdering og ulike satsinger i regionene. Det kan føre til ulike kontrollbehov.

De særskilte merverdiavgiftsrevisjonene skal ifølge direktoratet rettes mot å avdekke forsøk på bevisste, overlagte merverdiavgiftsunndragelser, blant annet fiktiv eksport og merverdiavgift på import som ikke er fradragsberettiget. Regionene har, i dialog med direktoratet, valgt ulike innfallsvinkler for merverdiavgiftsrevisjonene.

#### Resultater av utførte toll- og avgiftsrevisjoner

Toll- og avgiftsdirektoratet stiller krav til regionene om totalt etterberegnet beløp fra toll- og avgiftsrevisjoner og antall avdekkede alvorlige overtredelser. Det er ikke stilt særskilte beløpskrav til etterberegnet merverdiavgift.

Toll- og avgiftsdirektoratet stiller ikke spesifikke krav til treffprosent. Treffprosenten er likevel en indikator på kvaliteten i arbeidet med å velge ut objekter i toll- og avgiftsrevisjonen. Nedenfor omtales bare treffprosent for de særskilte merverdiavgiftsrevisjonene.

#### Treffprosent for merverdiavgiftsrevisjoner

Tabell 27 Treffprosent for merverdiavgiftsrevisjoner

Tollregioner	2010	2011	2012
Oslo og Akershus	100	100	57
Øst-Norge	81	82	79
Sør-Norge	65	57	61
Vest-Norge	31	53	79
Midt-Norge	67	65	80
Nord-Norge	67	80	88
Landet	65	68	71

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Av tabell 27 framgår det at treffprosenten for merverdiavgiftsrevisjoner har økt i perioden 2010–2012, fra 65 prosent i 2010 til 71 prosent i 2012. Halvparten av regionene har en økning i treffprosent, mens den andre halvparten har en reduksjon i treffprosent

i perioden. Størst reduksjon i treffprosent har Oslo og Akershus. I 2012 varierte treffprosenten fra 57 prosent til 88 prosent mellom regionene.

#### *Etterberegnet merverdiavgift i toll- og avgiftsrevisjonen*

Både de særskilte merverdiavgiftskontrollene og de andre toll- og avgiftsrevisjonene kan medføre etterberegninger av merverdiavgift.

Tabell 28 Etterberegnet merverdiavgift i toll- og avgiftsrevisjonen (mill. kroner)			
	2010	2011	2012
Toll- og avgiftsrevisjonen	212	245	420
– herav merverdiavgiftsrevisjoner	141	149	111
– herav andre toll- og avgiftsrevisjoner	71	96	309

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

Tabell 28 viser at det har vært en dobling i etterberegnet merverdiavgift fra toll- og avgiftsrevisjoner i perioden 2010–2012. Fra 2011 til 2012 økte etterberegnet beløp med om lag 175 mill. kroner. Denne endringen skyldes i hovedsak at etterberegninger fra andre toll- og avgiftsrevisjoner i Tollregion Oslo og Akershus har økt med om lag 167 mill. kroner.

Når det gjelder de særskilte merverdiavgiftsrevisjonene, har etterberegningene blitt redusert med om lag 30 mill. kroner i perioden 2010–2012. I 2010 utgjorde etterberegninger fra merverdiavgiftsrevisjoner om lag 67 prosent av totalt etterberegnet merverdiavgift i toll- og avgiftsrevisjonen, mens tilsvarende andel var 26 prosent i 2012.

Om lag halyparten av de utførte toll- og avgiftsrevisjonene i perioden 2010–2012 var rettet mot virksomheter. Andelen etterberegnet merverdiavgift for denne gruppen utgjorde om lag 87 prosent av etterberegningene i 2010. Tilsvarende andeler for 2011 og 2012 var 78 og 88 prosent.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at det er satset på å styrke toll- og avgiftsrevisjonen gjennom både å utdanne flere tollrevisorer og å bygge opp etterretnings- og analysekapasiteten innenfor økonomisk kontroll. Etaten har også fremmet forslag om satsing som kan øke kontrolldekningen. Etaten ønsker å få til mer målrettede kontroller, framfor å øke antall kontroller.

#### **4.3.6 Samarbeid internt i toll- og avgiftsetaten**

Samarbeid mellom tollregionene er en forutsetning for å kunne oppnå effektiv kontroll av merverdiavgift. Tollregionene framhever at samarbeid ofte er nødvendig når varestrømmer går over regiongrensene.

Ved innførsel av varer kan deklareringskjø i alle regioner, uavhengig av hvor vareeier er hjemmehørende. Ifølge tollregionene gir det kontrollmessige utfordringer. Det skyldes ifølge flere regioner at det i praksis ikke er mye samarbeid mellom regionene om å følge opp deklareringskjø over regiongrensene, og at lokal kjennskap til vareeier ofte er avgjørende for hvilke deklarasjoner som blir plukket ut for kontroll.

Ordningen med direktekjøring innebærer at ufortollede varer, etter registrering på tollager, blir kjørt direkte til mottaker og lagret der. Mottaker har ikke anledning til å disponere over en direktekjørt ufortollt vare før den er tollekspedert. Kravet er at



tollagerholder til enhver tid skal ha oversikt over hvor varen befinner seg. Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet skal det legges fram en fullstendig utfylt tolldeklarasjon innen ti dager etter registrering på tollager. I tolldeklarasjonen framgår det at varen er direktekjørt.

Tre regioner opplyser at direktekjøringsordningen vanskeliggjør kontrollen. Det kommer av at tollregionene som mottar varene, i praksis ikke får informasjon om når varene kommer til tollageret. To regioner mener det er behov for bedre hjelpemidler som sikrer informasjon om hvor varene befinner seg. Ifølge regionene er dette opplysninger som er nødvendig for å kunne gjennomføre kontroll.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at direktekjøringsordningen har blitt behandlet i arbeidet med inn- og utførselsprosessene. Ifølge direktoratet har brudd på bestemmelsene om direktekjøring stor oppmerksomhet i toll- og avgiftsetaten, og det vises til flere saker hvor tollagerholders tillatelse til direktekjøring av ufortollet vare har blitt suspendert.

Når deklarasjoner skal kontrolleres i en annen region enn der varene befinner seg, har tollregionene mulighet til å be regionen der varene befinner seg, om å gjennomføre en fysisk kontroll. Regionene gir uttrykk for at de følger opp henvendelser fra andre regioner med kontroll, men at det ikke føres noe statistikk over slike henvendelser.

Ifølge tollregionene skjer samarbeid og utveksling av kontrollinformasjon mellom tollregionene ved at det legges inn tips i VIRK (Virksomhetskontrollsystemet). VIRK-tips gir opplysninger om kontrollverdige forhold som berører flere regioner. Tipsene brukes ifølge regionene i kontrollutvelgelsen, for eksempel når det skal settes masker for å velge ut hvilke deklarasjoner som skal kontrolleres.

VIRK-tips legges inn både av dem som arbeider med analyse, og av dem som utfører kontroll. Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at det i samtlige styringsmøter med tollregionene, og i disponeringsskriv for 2012, har understreket at innleggelse av VIRK-tips skal forbedres med hensyn til både antall og kvalitet.

Tabell 29 Antall VIRK-tips\*

Tollregioner	2010	2011	2012
Oslo og Akershus	65	62	83
Øst-Norge	52	30	35
Sør-Norge	26	34	23
Vest-Norge	11	24	13
Midt-Norge	34	32	33
Nord-Norge	20	11	10
Landet	208	193	197

Kilde: Toll- og avgiftsetaten

\* I tillegg legges det inn tips fra TAD og bransjetips i VIRK. I 2010 var antallet slike tips 48, i 2011 var det 23, og i 2012 var det 76.

Tabell 29 viser at antall VIRK-tips som har blitt lagt inn av tollregionene, har gått noe ned i perioden 2010–2012, fra 208 i 2010 til 197 i 2012. Tabellen viser at det er noe variasjon mellom regionene i antall tips som legges inn i VIRK.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser videre at det arrangeres årlige samlinger om etterretning og analyse. Samlingene tar ikke opp merverdiavgift spesielt, men merverdiavgift blir gjerne tatt opp som følge av funn og kontroll av andre avgifter. Direktoratet tar også initiativ til diverse samlinger og seminarer der det utveksles erfaringer med andre regioner.

---

#### 4.4 Samarbeid mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten

I styringsdokumentene for både skatteetaten og toll- og avgiftsetaten framgår det at tett samarbeid mellom kontrolletatene, blant annet ved utveksling av erfaringer og saksamarbeid, er av stor betydning i arbeidet mot økonomisk kriminalitet.

##### 4.4.1 Samarbeidsformer

Samarbeidet mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten er formalisert gjennom en samarbeidsavtale fra mars 2009. Denne er en videreføring av tidligere samarbeidsavtaler mellom etatene. I henhold til avtalen skal samarbeidet mellom etatene foregå både sentralt og regionalt. Alle regionene, både i skatteetaten og i toll- og avgiftsetaten, opplyser at de følger den sentrale samarbeidsavtalen mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten.

Det avholdes årlige fellesmøter mellom etatene på regionnivå, både på ledernivå og operativt nivå. På ledernivå avholder de fleste regionene ett årlig møte, mens antall fellesmøter på operativt nivå varierer noe mer mellom regionene. Enkelte av regionene opplyser at det i tillegg til den sentrale samarbeidsavtalen mellom etatene også er inngått regionale avtaler mellom etatene. De regionale avtalene spesifiserer hvordan det operative samarbeidet mellom etatene skal foregå. Eksempelvis er det operative samarbeidet i enkelte regioner organisert i grupper som har ansvar for bestemt områder, slik som merverdiavgift, e-handel og eksport av valuta.

De fleste regionene opplyser at det utveksles risikovurderinger og kontrollplaner, men at det ikke samhandles noe når disse dokumentene utarbeides. Møter mellom etatene på operativt nivå blir brukt til å diskutere saker/saksområder som har felles interesse, og til å utveksle kontrollimpulser.

Flere av regionene opplyser at mye av kontakten mellom etatene skjer i forbindelse med utveksling av informasjon om konkrete saker. De fleste regionene i begge etatene har i den forbindelse oppnevnt faste kontaktpersoner som den andre etaten kan benytte. Flere tollregioner gir uttrykk for at det blir gitt flere kontrollimpulser fra toll- og avgiftsetaten til skatteetaten enn motsatt. Én av regionene i skatteetaten mener også at skatteetaten har mer behov for informasjon fra tollregionen enn det tollregionen har fra skatteetaten.

I intervju med regionene framkommer det at verken skatteetaten eller toll- og avgiftsetaten har noen systematisk oversikt over antall kontrollimpulser som er mottatt fra den andre etaten. De har derfor heller ikke oversikt over i hvor stor grad slike impulser leder til kontroller i den andre etaten.

##### 4.4.2 Kontrollsamarbeid

I perioden 2010–2012 har skatteetaten rapportert at det er utført til sammen 14 kontroller på bakgrunn av kontrollimpulser som etaten har mottatt fra toll- og avgiftsetaten. Disse kontrollene resulterte i at det ble etterberegnet 3,4 mill. kroner i merverdiavgift. To av regionene har ikke rapport om utførte kontroller på bakgrunn impulser fra toll- og avgiftsetaten i den aktuelle perioden. Det opplyses fra Skattedirktoratet at disse tallene, både antall og beløp, ikke er fullstendige, da én region ikke klarer å identifisere saker og effekter av disse kontrollene.

Tollregionene har ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet utført til sammen 13 kontroller på bakgrunn av kontrollimpulser fra skatteetaten i perioden 2010–2012. Det framgår av oversikten fra direktoratet at to tollregioner ikke har utført noen kontroller på grunnlag av utveksling av kontrollimpulser fra skatteetaten i perioden.

Alle regionene i både skatteetaten og toll- og avgiftsetaten opplyser at det er gjennomført samarbeidskontroller i perioden 2010–2012. Omfanget av denne typen kontroller varierer både mellom regionene og mellom de aktuelle årene i perioden. Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet er det i perioden 2010–2012 gjennomført totalt 74 kontroller i samarbeid med skatteetaten. Det fordeler seg på henholdsvis 30 kontroller i 2010, 10 kontroller i 2011 og 34 kontroller i 2012.

Opplysninger fra Skattedirektoratet viser at regionene i skatteetaten har rapportert om 26 samarbeidskontroller med toll- og avgiftsetaten, altså færre enn det tollregionene har rapportert. Flere av regionene i skatteetaten opplyser at oversikten fra direktoratet ikke stemmer med de faktiske forhold. En av regionene opplyser at det er en under-rapportering av samarbeidskontroller med toll- og avgiftsetaten. Regionen opplyser at det skyldes en begrensning i MVA-systemet.

Ifølge Skattedirektoratet er de fleste regionene fornøyd med samarbeidet med toll- og avgiftsetaten. Direktoratet opplyser imidlertid at det har kommet tilbakemeldinger om at forskjellig organisering og lokalisering av kontorer i de to etatene kan skape enkelte problemer for samarbeidet. Som eksempel nevnes at det ikke alltid finnes tollkontorer med kontrollører/revisorer i de byene mv. som skatteetaten har sine kontorer.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at det operative kontrollsamarbeidet mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten fungerer stadig bedre. Av tollregionenes års-rapporter for 2011 framkommer det at det er etablert flere samarbeidsfora mellom etatene, blant annet innen merverdiavgift. At antall samarbeidskontroller varierer fra år til år, kan bero på at disse ikke er klart definert, og at de avhenger av risiko og vesentlighet.

#### **4.4.3 Samarbeid i kontrollen av fiktiv eksport**

Merverdiavgiftssvindler i form av såkalte fiktive utførsler finner sted når det oppgis at en vare eller tjeneste er eksportert, mens den i realiteten aldri er fysisk brakt ut av landet og dermed kan omsettes svart innenlands.

Skattedirektoratet opplyser at fiktiv eksport er et risikoområde fordi omsetningen har nullsats og gir grunnlag for enten lavere utgående avgift eller refusjon av overskytende inngående merverdiavgift.

## Faktaboks 2 Former for fiktiv eksport

Former for fiktiv eksport kan ifølge Skattedirektoratet være at varer faktisk eksporteres ut av landet og deklarerer gjennom toll- og avgiftsetaten, men at for eksempel antallet er satt for høyt og resten selges svart innenlands. Utgående merverdiavgift blir da for lav. Det kan videre være at det ikke er en reell eksport, men at varene likevel deklarerer via toll- og avgiftsetaten for å ha legitimasjon i regnskapet på eksport.

Det kan også være at reelle varer selges svart innenlands, mens de i omsetningsoppgaven oppgis til nullsats. Utgående avgift blir da for lav. Ifølge Skattedirektoratet kan det dessuten være at en registrert virksomhet leverer en merverdiavgiftsoppgave som viser nullsats på en omsetning (eksport) som er helt fiktiv, uten at virksomheten er reell. Virksomheten fører uriktig inngående merverdiavgift til fradrag, der hensikten med å sende inn oppgaven er å svindle penger fra statskassen.

Ifølge Skattedirektoratet er det vanskelig å anslå hvor stort problemet med fiktiv eksport er i forhold til andre former for merverdiavgiftsunndragelser. Skattedirektoratet har ikke oversikt over hvor mye som avdekkes av fiktiv eksport per år.

Skattedirektoratet opplyser at det sammen med Toll- og avgiftsdirektoratet er etablert en arbeidsgruppe som har sett på merverdiavgiftsproblematikk knyttet til eksport. Skattedirektoratet opplyser at arbeidsgruppen vurderer den fysiske kontrollen av varene som eksporteres, som svært liten, og at det derfor er liten risiko forbundet med svindel av eksport av varer. Dokumentkontrollen kan ikke avsløre om varene faktisk har blitt ført ut av landet.

Ifølge Skattedirektoratet er godt samarbeid med toll- og avgiftsetaten helt avgjørende for at skatteetaten skal kunne avdekke fiktiv utførsel. Det gjelder generelt både for å ha kunnskap nok til å kunne oppdage når det foreligger feil, for eksempel kjennskap til innhold i tolldokumenter, og hva det er viktig å se etter for å avdekke feil. Samtidig kreves det samhandling med toll- og avgiftsetaten for å avdekke fiktiv utførsel i konkrete saker som skattemyndighetene jobber med. Skattedirektoratet mener at det er et tydelig potensiale når det gjelder avdekking av fiktiv eksport, både med tanke på risikokartlegging, metodikk og samarbeid mellom etatene. Ifølge Skattedirektoratet er det usikkerhet knyttet til omfanget av fiktiv utførsel, og skatteetaten må prioritere innenfor de resursene som er tilgjengelig og i forhold til andre former for merverdiavgiftssvindel.

Toll- og avgiftsdirektoratet gir uttrykk for at det ikke har indikasjoner på at unndragelser i form av fiktiv utførsel har stort omfang. Det vises til at Finansdepartementet tidligere har gitt uttrykk for at svindel gjennom fiktiv eksport er en omstendelig og indirekte svindelmetode.<sup>39</sup> Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at etaten ikke er avhengig av å samhandle med skatteetaten for å avdekke eventuell fiktiv utførsel. Den mest effektive kontrollen av eventuell fiktiv utførsel er å gjennomføre fysiske kontroller på utførsel og sammenholde varene på transportmiddelet med vareinnholdet i utførselsdeklarasjonen. Dersom det mangler varer på transportmiddelet, vil det kunne være en indikasjon, som særlig ved gjentakelser gir grunnlag for å varsle skatteetaten, som på sin side kan kontrollere i merverdiavgiftsoppgaven eller på annen måte om de manglende varene feilaktig er oppgitt som eksportert. Toll- og avgiftsetaten har også gjennom tollsamarbeidsavtalene mulighet til å verifisere om utførte varer er deklartert med korrekt verdi. Det kan gjøres ved å innhente opplysninger om innførselsdeklarasjonen i mottakerlandet. Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet har etaten i svært liten grad funnet eksempler på fiktiv eksport.

39) Dokument 1 (2009–2010) *Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2008*.

Regionene i skatteetaten opplyser at de i liten grad anmoder tollregionene om bistand for å kontrollere om deklarererte varer er utført. Tollregionene bekrefter i intervju at de i svært liten grad mottar bistandsanmodninger fra skatteetaten om kontroll av utførsel.

Flere av tollregionene peker på at det er vanskelig å avdekke fiktiv utførsel. Det har blant annet sammenheng med at varene ofte deklarerer i andre regioner enn der utførselen finner sted. Siden det ikke stilles krav til tid for når utførselen skal finne sted, og siden utførselen ofte skjer et annet sted enn det som er oppført på deklarasjonen, oppgir flere av tollregionene at det i praksis blir vanskelig å kontrollere og avdekke eventuell fiktiv eksport. Toll- og avgiftsdirektoratet bekrefter at regelverket ikke inneholder noen tidsfrist for når varene må føres ut etter at utførselsdeklarasjonen er godkjent i TVINN.

Finansdepartementet opplyser at spørsmål om angivelse av utførselssted og utførselstidspunkt er blant de problemstillingene som er vurdert av Toll- og avgiftsdirektoratet i arbeidet med å forbedre inn- og utførselsprosessene. Departementet viser til at det mottok sluttrapport for dette arbeidet i januar 2013. Departementet peker på at et utvidet forslag fra Toll- og avgiftsdirektoratet om mer presis angivelse av tid og sted for utførsel, som eventuelt krever lov- og forskriftsendringer, vil bli vurdert av departementet på ordinær måte.

#### **4.4.4 Utveksling av kontrollinformasjon – ikt-systemer**

Både tollregionene og skatteregionene uttaler at informasjonsutvekslingen mellom etatene bør bli enklere, og at kontrollinformasjon bør utveksles i større grad og være tilgjengelig på et tidligere tidspunkt. I den forbindelse framhever regionene i begge etatene at det er ønskelig med bedre tilgang til hverandres ikt-systemer.

Skattekontorene har tilgang til toll- og avgiftsetatens TVINN-system og valuta-registeret. Flere av regionene i skatteetaten gir uttrykk for at det er behov for flere tilganger til TVINN. Skattedirektoratet har forstått det slik at årsaken til at etaten ikke kan få flere tilganger, er begrensninger i det totale antallet tilganger til TVINN. I tillegg opplyser enkelte regioner i skatteetatene at muligheten for å avdekke merverdiavgiftsunndragelser ville blitt betydelig styrket dersom skatteetaten fikk tilgang til toll- og avgiftsetatens systemer PUS, VIRK og TVINN-analyse.

Tollregionene opplyser at de har tilgang til skatteetatens MVA-system og til SOFIE<sup>40</sup>. Tollregionene gir uttrykk for at antall tilganger er tilstrekkelig, men enkelte regioner mener at funksjonaliteten ved tilgangene ikke er god nok. Blant annet kan ikke tollregionene få ut informasjon om hvilke avgiftspliktige skatteetaten nylig har kontrollert, og hva som ble resultatet av kontrollene. Tollregionen må derfor ofte ringe til skatteetaten for å få nødvendig informasjon.

Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at økt og forbedret tilgang til skatteetatens systemer kan gi mer effektiv kontroll av merverdiavgiften. Ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet er det særlig interessant for tollregionene å få tilgang til skatteetatens aksjonærregister og etterretningsdelen av merverdiavgifts- og lignings-systemene. Ved å få tilgang til aksjonærregisteret bedres mulighetene til å gjøre målrettede søk i valutaregisteret etter betalinger for varekjøp i utlandet.

Både Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at tilgang til hverandres systemer, har vært et tema på årlige etatsledermøter. Direktoratene opplyser at konsesjonsvilkår og begrensninger i antall tilganger gir føringer for hvem som kan få tilgang til de ulike systemene. Etatene er i prosesser for å erstatte någjeldende

40) Skatteetatens system for skatteinnkreving.

systemkonsesjoner med hjemler i regelverket. Etatenes gjensidige ønsker må avklares som en del av dette arbeidet.

Finansdepartementet opplyser at det på generelt grunnlag er ønskelig å legge til rette for mest mulig effektiv utnyttelse av data mellom underliggende etater og deres berørte samarbeidspartnere. Departementet er med den bakgrunn generelt positiv til at skatteetaten og toll- og avgiftsetaten vurderer å øke tilgangen til hverandres registre og systemløsninger, og i tillegg vurderer andre tiltak for å bedre informasjonsutvekslingen. Departementet understreker samtidig at slik utvidet tilgang også reiser flere viktige spørsmål som må avklares nærmere, blant annet om brukergrensesnitt, hjemler/konsesjon, kompetanse, opplæring og avgrensning. Departementet peker også på at det er viktig å ta hensyn til den skatte- og avgiftspliktiges rettssikkerhet og personvern. Departementet avventer etatenes samarbeid om hvordan utvidet systemtilgang kan og bør gjennomføres før eventuelle tiltak vurderes.

---

#### 4.5 Skatteetatens og toll- og avgiftsetatens samarbeid med andre etater

Regionene i skatteetaten opplyser at de i tillegg til å samarbeide med toll- og avgiftsetaten samarbeider med blant andre NAV, Arbeidstilsynet og politiet, Finanstilsynet, Lotteri- og Stiftelsestilsynet, Mattilsynet, Statens vegvesen, kommunale skjenkekontrollører og Fiskeridirektoratet. Ifølge regionene varierer omfanget og innholdet i samarbeidet med de ulike etatene/virksomhetene. De fleste regionene opplyser at utveksling av informasjon i forbindelse med kontroller og deltakelse i regionale og lokale kontrollaksjoner er det viktigste innholdet i samarbeidet.

Én region i skatteetaten opplyser at den har god erfaring med å samarbeide med andre etater og bruk av andre virkemidler enn etatens egne i kontrollarbeidet. Det er vist til skatteetatens landsdekkende satsing på kontanthandel, der kontrollgrupper i regionen allierte seg med politiet, Mattilsynet og kommunenes skjenkemyndigheter. Dette samarbeidet gjorde at etaten kunne dra nytte av andre aktørers virkemidler, som straffeforfølgning, tap av skjenkebevilling og stenging av restauranter, i tillegg til eller i stedet for en prosess med etterberegning av merverdiavgift, som ikke nødvendigvis ville resultere i innbetaling. Regionen mente at i dette tilfellet at var andre virkemidler mer effektive.

Regionene peker på at reglene om taushetsplikt begrenser omfanget av samarbeid med andre kontrolltater, men at samarbeid med andre etater likevel er med på å bedre kontrollmulighetene.

Det framgår av toll- og avgiftsetatens årsrapport at tollregionene i den økonomiske kontrollen samarbeider med flere andre offentlige virksomheter. Fiskeridirektoratet, Vegvesenet, Mattilsynet, Klima- og forurensningsdirektoratet, Statens landbruksforvaltning og politiet er blant dem som blir nevnt. Tollregionene opplyser at dette samarbeidet ikke direkte berører kontrollen av merverdiavgift, men at informasjon og tips fra disse etatene likevel kan ha betydning for enkelte kontroll saker som også omfatter merverdiavgift.

## 5 Vurderinger

Merverdiavgift er en viktig inntektskilde for staten, og utgjorde 221 mrd. kroner i 2012, noe som var om lag 30 prosent av de samlede skatte- og avgiftsinntektene fra Fastlands-Norge. Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for forvaltningen av skatte- og avgiftssystemene, og skal sammen med skatteetaten og toll- og avgiftsetaten sikre at avgiftsregelverket etterleveres på en tilfredsstillende måte.

Skatteetaten og toll- og avgiftsetaten mottar årlig henholdsvis 1,6 mill. merverdiavgiftsoppgaver og 5,2 mill. innførselsdeklarasjoner, der den avgiftspliktige angir grunnlaget for hva som skal fastsettes av merverdiavgift. For å sikre at disse opplysningene er korrekte benytter etatene ulike kontrolltiltak, både før og etter at merverdiavgiften er fastsatt. I tillegg benytter de informasjon og veiledning overfor de avgiftspliktige.

Undersøkelsen viser at det er klare forbedringspunkter i både skatteetaten og toll- og avgiftsetaten når det gjelder kontrollen av merverdiavgift. Undersøkelsen viser blant annet at

- etatene har behov for en mer effektiv utvelgelse av kontrollobjekter
- det bør legges bedre til rette for samhandling og utveksling av informasjon mellom etatene
- toll- og avgiftsetatens ikt-systemer begrenser effektiviteten i kontrollen av merverdiavgift
- skatteetaten ikke har styrket kontrollen av merverdiavgiftsregisteret
- skatteetaten ikke ivaretar kravet om likebehandling ved bruk av tilleggsavgift

Selv om etatene avdekker betydelig merverdiavgift gjennom sin kontrollvirksomhet, gir undersøkelsen likevel klare indikasjoner på at det er vesentlige beløp som ikke blir innberettet og innbetalt.

---

### 5.1 Skatteetaten

#### 5.1.1 Kontrollen av merverdiavgiftsregisteret er ikke styrket

Det har vært en uttrykt målsetting å styrke hele merverdiavgiftskjeden, inklusiv merverdiavgiftsregisteret. Det er derfor positivt at skatteetaten har utarbeidet kvalitetsmelding for merverdiavgift og innført minstekrav til kontrollnivå for registerføring. Undersøkelsen viser imidlertid at det har vært en økning i antall avgiftspliktige, samtidig som regionenes ressursbruk til kontroll av registeret er redusert med om lag 11 prosent fra 2010 til 2012. Det er også variasjoner mellom regionene i ressursinnsatsen.

En betydelig del av skattekontorenes ressursbruk på merverdiavgiftsregisteret, 70 prosent, blir brukt til å behandle søknader om nyregistrering. På landsbasis blir en liten og synkende andel nektet registrert, samtidig som det er store variasjoner mellom regionene. Den regionen som har lavest ressursbruk per mottatt søknad, er også den regionen som har lavest andel nektelser. Regionene har ulik praktisering og rapportering av registerkontrollen. Begrenset kompatibilitet mellom systemer som benyttes i registerkontrollen gjør også at en del av arbeidet må utføres manuelt.

Svakheter i registerkontrollen kan medføre unødig ekstraarbeid senere i kontrollkjeden, og god kvalitet på registeret er viktig for å kunne stoppe merverdiavgifts-

svindel nasjonalt og internasjonalt. Revisjonen viser at skatteetaten har forbedringspunkter i kontrollen av merverdiavgiftsregisteret og at etaten ikke har klart å styrke kontrollen med registeret slik det var forutsatt. Undersøkelsen gir også indikasjoner på at kontrollen med vilkårene for registrering praktiseres ulikt mellom regionene, noe som vurderes som uheldig.

### **5.1.2 Det er behov for bedre kunnskap om effekter av informasjons- og veiledningstiltak**

Det framgår av styringsdokumenter og interne strategier at bruk av informasjon og veiledning er viktige virkemidler for å sikre etterlevelse av avgiftsregelverket og dermed korrekt fastsettelse av merverdiavgift. Skatteetaten gjennomfører mange forebyggende tiltak gjennom informasjon og veiledning ut fra en vurdering av hva etaten antar vil ha effekt.

Undersøkelsen viser at regionene i skatteetaten i liten grad måler effektene av informasjons- og veiledningsarbeidet. Skattedirektoratet peker på at det er utfordrende å måle effektene av slike tiltak, og at det ikke er noen selvfølge at alle tiltak skal følges opp med effektmålinger. Mangelfull kunnskap om virkningene av informasjons- og veiledningstiltak gjør det vanskelig å vurdere om innretningen av tiltakene sikrer effektiv ressursbruk og etterlevelse av regelverket.

### **5.1.3 Det er behov for mer effektiv objektutvelgelse og bedre oppfølging i oppgavekontrollen**

Et av skatteetatens viktigste kontrolltiltak for å sikre korrekte fastsettelse av merverdiavgift er kontroll av merverdiavgiftsoppgaver. Undersøkelsen viser at avdekket merverdiavgift fra disse kontrollene har økt i perioden 2010–2012.

Hovedtyngden av kontrollene gjelder oppgaver der den avgiftspliktige har merverdiavgift til gode. Skatteetaten begrunner den klare overvekten med at utplukksmetodikken er bedre for denne typen oppgaver, og at etaten ønsker å sikre seg mot urettmessige utbetalinger.

Skatteetaten bruker forskjellige metoder for å velge ut merverdiavgiftsoppgaver til kontroll. Den mest benyttede metoden er bruk av såkalte filter, og andelen kontroller på bakgrunn av denne metoden er årlig på om lag 60 prosent. Resultatene fra disse kontrollene har vært betydelig bedre enn for andre utvalgsmetoder, og økt bruk av filter i oppgavekontrollen kan derfor gi mer effektiv kontroll.

Undersøkelsen viser at filtrene i tillegg stopper langt flere merverdiavgiftsoppgaver enn det skatteetaten følger opp med kontroll. Merverdiavgiftsoppgaver som stoppes av filter inneholder ikke nødvendigvis feil som medfører endret avgiftsbeløp. I perioden 2010–2012 har årlig mellom 90 000–120 000 oppgaver blitt stoppet i filtre. Revisjonen merker seg at bare litt over 10 prosent av disse oppgavene blir fulgt opp med kontroll. Det er den enkelte saksbehandler som ut faglig skjønn vurderer om et filterutslag skal følges opp med kontroll, og det dokumenteres ikke hvorfor filterutslag blir valgt bort. Skattedirektoratet mener at dokumentasjon av bortvalg innenfor dagens systemløsning er altfor ressurskrevende i forhold til de rammer som ligger for oppgavekontrollen.

Det stilles spørsmål ved om innretningen av filter, som gir så mange utslag, medfører unødvendig ressursbruk på manuell utvelgelse av oppgaver til kontroll. Det gir også risiko for at mange kontrollverdige merverdiavgiftsoppgaver ikke blir kontrollert. Det registreres at Skattedirektoratet mener at det er et klart behov for å forbedre arbeidet med å velge ut kontrollobjekter, og at det arbeides med å gjøre filtrene mer treffsikre.



Skatteetaten gjennomførte i 2011 prosjektet PSU, som så på utvelgelsen av kontrollobjekter i oppgavekontrollen. Det er positivt at skatteetaten gjennomfører denne type utviklingstiltak for å bedre objektutvelgelsen.

Det framkommer i sluttrapporten for PSU at 12 prosent av de oppgavene som ble tilfeldig valgt ut, hadde feil i fastsatt merverdiavgift på mer enn kr 3000. Det påpekes i rapporten at kontrollresultatene gir et representativt bilde av etterlevelsen på merverdiavgiftsregelverket. Legges denne feilprosenten til grunn, innebærer det at nærmere 200 000 oppgaver har feil grunnlag for beregning av merverdiavgift. Til sammenligning utførte skatteetaten i 2012 om lag 20 800 kontroller, hvorav om lag 7150 avdekket feil. Det viser at staten kan gå glipp av betydelige inntekter, og at det gjennom omfang og innretning av kontrollene er et stort potensial for å sikre mer korrekt fastsettelse av merverdiavgift.

Årlig blir det i rundt 1000 saker, som et resultat av kontrollarbeidet, ilagt tilleggsavgift som en reaksjon på overtredelser av merverdiavgiftsloven. Det er imidlertid store variasjoner mellom regionene i bruk av tilleggsavgift. I 2012 ble det i en region ilagt tilleggsavgift i 30 prosent av kontrollene som avdekket feil, mens tilsvarende andel i en annen region var 4 prosent. Det er lite tilfredsstillende at skatteetaten ikke ivaretar kravet om likebehandling ved bruk av tilleggsavgift i oppgavekontrollen på en langt bedre måte.

#### **5.1.4 Avdekket merverdiavgift er redusert, til tross for flere utførte etterkontroller**

Etterkontroll er en fellesbetegnelse for ulike kontroller av virksomheters regnskaper mv. i etterkant av fastsettelse, og kontrollene retter seg mot både skatte- og avgiftsforhold. Departementet forutsetter i tildelingsbrevet til skatteetaten for 2012 at omfanget av etterkontroller økes, og at det gjennomføres flere tyngre kontroller.

Det har vært en økning i både ressursbruk og totalt antall utførte etterkontroller fra 2011 til 2012, men undersøkelsen viser at avdekket merverdiavgift fra etterkontrollene har gått ned. Økningen i antall kontroller kommer i hovedsak av flere undersøkelseskontroller, som er langt mindre ressurskrevende enn de andre typene av etterkontroll. Selv om undersøkelseskontroller også kan være viktige kontroller, synes det som om skatteetaten ikke i tilstrekkelig grad har vektlagt de tyngre kontrollene.

#### **5.1.5 Det er behov for økt samhandling i skatteetaten**

Undersøkelsen viser at de nasjonale satsingene som skatteetaten gjennomfører har en positiv innvirkning på samhandlingen i etaten. Undersøkelsen viser imidlertid at det innad i etaten er behov for mer utveksling av kontrollimpulser, og at etaten i liten grad har oversikt over omfanget og oppfølgingen av impulsene.

God kommunikasjon og oppfølging av kontrollimpulser er viktig for å sikre en effektiv innretning av kontrollen av merverdiavgift. Det er derfor grunn til å stille spørsmål ved om Skattedirektoratet i tilstrekkelig grad har lagt til rette for intern samhandling, blant annet gjennom krav til utveksling og oppfølging av kontrollimpulser.

---

## **5.2 Toll- og avgiftsetaten**

### **5.2.1 Det er behov for mer systematisk måling av effekter av informasjons- og veiledningstiltak**

Det framgår av styringsdokumenter for toll- og avgiftsetaten at det er viktig at næringsliv og publikum er kjent med de gjeldende bestemmelsene som håndheves, og at etaten derfor skal prioritere veiledning og informasjon til brukerne.

Informasjon og veiledning om merverdiavgift inngår i den generelle informasjonen som gis ved innførsel av varer og ved fastsettelse av tollverdi. Undersøkelsen viser at det varierer mellom tollregionene hvordan effektene av informasjons- og veilednings-tiltak måles. Selv om det kan være utfordrende å måle effekter av informasjons- og veiledningstiltak, vil en mer systematisk måling være viktig for å sikre en effektiv innretning av tiltakene.

### **5.2.2 Toll- og avgiftsetatens ikt-systemer begrenser effektiviteten i kontrollen av merverdiavgift**

Toll- og avgiftsetaten benytter en rekke ulike systemer i sin kontroll av merverdiavgift, og tollregionene etterlyser forbedringer i toll- og avgiftsetatens ikt-systemer. Det vises blant annet til at flere av systemene som benyttes i etatens kontrollvirksomhet, ikke har tilstrekkelig funksjonalitet og kompatibilitet. Det medfører at kontrollarbeidet blir mer ressurskrevende enn nødvendig. Manglende funksjonalitet i ikt-systemene medfører også at arbeidsoppgaver må gjøres manuelt, noe som øker risikoen for feil.

Ifølge Finansdepartementet er det gjennomført vesentlige funksjonelle og teknologiske endringer i etatens ikt-systemer i de senere årene. Undersøkelsen viser likevel at ikt-systemene fortsatt begrenser effektiviteten i etatens kontroll av merverdiavgift.

### **5.2.3 Det er forbedringspunkter i deklarasjonskontrollen**

I tildelingsbrevet for 2012 vises det til at toll- og avgiftsetaten vurderer risikoen for feildeklaring og ikke-deklaring som høy, og at etaten må iverksette tiltak for å bringe risikoen ned til et akseptabelt nivå. Styrking av deklarasjonskontrollen er nevnt som ett av tiltakene.

Antall innførselsdeklarasjoner har økt fra 4,7 til 5,2 millioner i perioden 2010–2012. I samme periode har toll- og avgiftsetatens ressursbruk på kontroll av innførselsdeklarasjoner vært om lag uendret, mens andelen deklarasjoner som blir fulgt opp med dokumentkontroll, har gått ned. Korrigert merverdiavgift i statens favør har økt med om lag 60 mill. kroner, og treffprosenten på dokumentkontroller har vært om lag uendret. Med bakgrunn i det økte antallet innførselsdeklarasjoner i perioden, kan det synes som om at toll- og avgiftsetaten ikke i tilstrekkelig grad har fulgt opp føringene om å styrke deklarasjonskontrollen.

Toll- og avgiftsetaten bruker kontrollmasker for å velge ut deklarasjoner til dokumentkontroll. I perioden 2010–2012 ble rundt 750 000 innførselsdeklarasjoner stoppet av masker årlig. Om lag 600 000 av disse ble ikke fulgt opp med dokumentkontroll. Dette bortvalget dokumenteres ikke. Toll- og avgiftsdirektoratet mener at dagens system med en grovsortering gjennom masker, for deretter ut fra et faglig skjønn finsortere utplukket manuelt, gir gode resultater. Det stilles likevel spørsmål ved om kontrollmaskene, slik de er innrettet i dag, medfører unødvendig ressursbruk på manuell utvelgelse av deklarasjoner for kontroll. Det vil også være risiko for at mange kontrollverdige deklarasjoner ikke blir kontrollert.

Alle innkomne deklarasjoner gjennomgår en maskinell kontroll der det kontrolleres om de har formelle feil. Undersøkelsen viser at innkomne deklarasjoner som blir avvist og returnert i denne maskinelle kontrollen, går automatisk gjennom den maskinelle kontrollen ved andre gangs forsendelse. Det skjer uavhengig av om den opprinnelige feilen er rettet eller ikke. Regionene skal ifølge Toll- og avgiftsdirektoratet vurdere behovet for ytterligere kontroll på bakgrunn av rapporter over deklarasjoner som har blitt akseptert automatisk. Revisjonen viser imidlertid at regionene i liten

grad følger opp denne kontrollmuligheten, noe som igjen kan svekke den tiltenkte effekten med ordningen.

Ordningen med direktekjøring innebærer at en ufortellet vare blir ført over grensen, registrert på tollager, for senere å bli kjørt direkte til mottaker og lagret der. Ordningen er viktig for å forenkle vareførselen for næringslivet. Det framgår av undersøkelsen at mangelfull informasjonsflyt om hvor ufortollete varer befinner seg, begrenser regionenes kontrollmuligheter. Det stilles derfor spørsmål ved om toll- og avgiftsetaten har etablert et system som sikrer tilstrekkelige kontrollmuligheter med direktekjøringsordningen.

#### **5.2.4 Det er stor variasjon i kontrolldekningen av merverdiavgiftsrevisjoner**

Toll- og avgiftsetaten skal prioritere å forebygge og avdekke merverdiavgifts-unndragelser, blant annet gjennom å styrke toll- og avgiftsrevisjonen. Undersøkelsen viser at ressursinnsatsen på toll- og avgiftsrevisjoner er økt med om lag 20 prosent i perioden 2010–2012. Totalt antall utførte toll- og avgiftsrevisjoner har gått ned i perioden, men etterberegnet merverdiavgift har økt vesentlig.

Undersøkelsen viser videre at antallet særskilte merverdiavgiftsrevisjoner har økt, men det er store variasjoner mellom regionene, sett i sammenheng med antall virksomheter som deklarerer merverdiavgift. Én region har i hele perioden vesentlig lavere kontrollandel enn de øvrige regionene. I 2012 varierte kontrollandelen blant regionene fra 0,08 til 0,41 prosent. Toll- og avgiftsdirektoratet begrunner denne variasjonen med at kravene til antall merverdiavgiftsrevisjoner blir fastsatt med utgangspunkt i risikovurderinger og ulike satsinger i regionene.

Det er positivt at toll- og avgiftsetaten har en egen styringsparameter for kontroll av merverdiavgift, og at antallet slike kontroller har økt. Det stilles likevel spørsmål ved om risikovurderinger og ulike regionale satsinger gir grunnlag for de relativt store variasjonene i kontrolldekningen mellom regionene over tid. Lav kontrolldekning over tid kan svekke etterlevelsen av regelverket og øker risikoen for merverdiavgifts-unndragelser.

---

### **5.3 Det er behov for enklere informasjonsutveksling og økt samhandling mellom etatene**

Tett samarbeid mellom kontrolletatene, blant annet ved utveksling av erfaringer og sakssamarbeid, er av stor betydning i arbeidet mot økonomisk kriminalitet. Undersøkelsen viser at det er etablert samarbeidsordninger mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten i alle regionene.

Både skatteetaten og toll- og avgiftsetaten ser et behov for å forenkle informasjonsutvekslingen mellom etatene. Etatene mener at det bør utveksles mer informasjon enn det som er tilfellet i dag, og at informasjonen bør være tilgjengelig på et tidligere tidspunkt. Etatene har ingen systematisk oversikt over omfanget av kontrollimpulser og i hvor stor grad slike impulser leder til kontroller. Konsekvensene kan være at viktige kontrollimpulser går tapt, og at unndragelser dermed ikke blir avdekket.

Økt og bedre tilgang mellom etatenes systemer kan gi mer effektiv kontroll av merverdiavgiften. Det registreres at Finansdepartementet avventer etatenes samarbeid om hvordan utvidet systemtilgang kan og bør gjennomføres, før departementet vil vurdere eventuelle tiltak.

Merverdiavgiftssvindel i form av fiktive utførsler finner sted når det oppgis at en vare er eksportert, mens den i realiteten aldri er brakt ut av landet og blir omsatt svart innenlands.

Det er skatteetaten som er kontrollmyndighet ved utførsel og innenlands omsetning, mens det er toll- og avgiftsetaten som har muligheten til fysisk kontroll av varer som eksporteres. For at skatteetaten skal kunne avdekke fiktiv eksport og etterfølgende avgiftsunndragelse, er etaten helt avhengig av godt samarbeid med toll- og avgiftsetaten. Det framgår av undersøkelsen at regionene i skatteetaten i liten grad anmoder toll- og avgiftsetaten om bistand for å kontrollere om deklarererte varer faktisk er utført. Toll- og avgiftsetatens regelverk begrenser etatens mulighet for å avdekke fiktiv utførsel av varer ved at det ikke stilles krav til verken tid eller sted for utførsel. Det registreres i denne sammenhengen at Finansdepartementet avventer mer presise forslag til regelverksendringer fra Toll- og avgiftsdirektoratet.

Selv om bestemmelsene om utførsel i dagens regelverk har sine begrensninger, viser undersøkelsen at det er behov og mulighet for økt samhandling mellom skatteetaten og toll- og avgiftsetaten for å avdekke denne typen avgiftsunndragelse.

## 6 Referanseliste

Listen gjengir de mest sentrale dokumentene som er benyttet i undersøkelsen.

### Intervjuer

Det er gjennomført intervju med representanter fra følgende aktører:

- Skatt øst
- Skatt sør
- Skatt vest
- Skatt Midt-Norge
- Skatt nord
- Tollregion Oslo og Akershus
- Tollregion Øst-Norge
- Tollregion Sør-Norge
- Tollregion Vest-Norge
- Tollregion Midt-Norge
- Tollregion Nord-Norge

### Brev

- Finansdepartementets brev av 22. januar 2013.
- Skattedirektoratets brev av 27. november 2012.
- Toll- og avgiftsdirektoratets brev av 28. november 2012.

### Dokumenter fra Riksrevisjonen

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

### Lover og forskrifter

- *Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58* (merverdiavgiftsloven).
- *Lov om toll og vareførsel av 21. desember 2007 nr. 119* (tolloven).
- *Forskrift til lov om toll og vareførsel av 17. desember 2008 nr. 1502* (tollforskriften)

### Rapporter

- *Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet 2011–2014*, av mars 2011.
- *Resultat og erfaring fra Pilot Systematisk Utvalg (PSU)*, skatteetaten 2012.
- *Nye næringsdrivende*, utført av Opinion for skatteetaten 2011.
- *KRISINO 2011-rapport*, utført av Næringslivets Sikkerhetsråd og Perduco 2011.
- *Beslutningsgrunnlag fra Skagerak II – kontrollbegreper og prinsipper for registrering*, skatteetaten 2011.
- *Rapport fra arbeidsgruppen for vurdering av merverdiavgiftsreglementet ved innførsel av varer*, Finansdepartementet 2006.
- *Utviklingen i provenyet for merverdiavgift*, Skattedirektoratet 2011.
- *Rapport om merverdiavgift*, Tollregion Vest-Norge 2008.
- Rapporter fra skatteetatens internrevisjon.

### Reglement, retningslinjer og rutiner

- *Bevilgningsreglementet, vedtatt av Stortinget 26. mai 2005*, gjeldende fra 1. januar 2006.
- *Reglement for økonomistyring i staten*, fastsatt ved kongelig resolusjon 12. desember 2003 med senere endringer.
- *Minstekrav til registerføring og kontroll i skatteetaten* av 9. desember 2012.
- *Retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift i skatteetaten* av 10. januar 2012.

- *Reviderte retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift i skatteetaten* av 21. august 2012.
- *Kvalitetsmelding for merverdiavgift*, skatteetaten 2012.
- *Rutine for registrering og saksbehandling av sakstype etterkontroll mva-systemet*, skatteetaten 2011.
- *Rutine for kvalitetssikring av kontrollregistrering i fagsystemene*, skatteetaten 2012.
- *Rapporteringsveileder for tollregionene*, Toll- og avgiftsdirektoratet 2011.
- Notat til tollregionene om merverdiavgiftsrevisjon, 2009.
- Samarbeidsavtale mellom toll- og avgiftsetaten og skatteetaten, i kraft fra 30. mars 2009.

#### **Statistikk**

- Kvantitative data innhentet fra Skattedirektoratet.
- Kvantitative data innhentet fra Toll- og avgiftsdirektoratet.

#### **Stortingsdokumenter**

- St.prp. nr. 1 (2004–2005) *For budsjetterminen 2005*. Finansdepartementet.
- St.prp. nr. 1 (2007–2008) *For budsjettåret 2008*. Finansdepartementet.
- St.prp. nr. 1 (2008–2009) *For budsjettåret 2009*. Finansdepartementet.
- Prop. 1 S (2009–2010) *For budsjettåret 2010*. Finansdepartementet.
- Prop. 1 S (2010–2011) *For budsjettåret 2011*. Finansdepartementet.
- Prop. 1 S (2011–2012) *For budsjettåret 2012*. Finansdepartementet.
- Prop. 1 S (2012–2013) *For budsjettåret 2013*. Finansdepartementet.

#### **Styringsdokumenter**

- Finansdepartementets tildelingsbrev til skatteetaten 2010, 2011 og 2012.
- Finansdepartementets tildelingsbrev til toll- og avgiftsetaten 2010, 2011 og 2012.
- Skattedirektoratets styringsbrev til regionene 2010, 2011 og 2012.
- Toll- og avgiftsetatens disponeringsskriv til tollregionene 2010, 2011 og 2012.
- Årsrapporter for skatteetatens virksomhet 2010, 2011 og 2012.
- Årsrapport for Skatteopplysningen 2010, 2011 og 2012.
- Årsrapporter for toll- og avgiftsetatens virksomhet 2010, 2011 og 2012.
- Skatteetatens overordnede risikovurderinger i perioden 2010–2012.
- Toll- og avgiftsetatens overordnede risikovurderinger i perioden 2010–2012.

#### **Veiledere**

- *Veileder om merverdiavgift ved innførsel av varer*, tilgjengelig på toll- og avgiftsetatens hjemmesider.
- *TollABC*, tilgjengelig på toll- og avgiftsetatens hjemmesider.




4 20 677 5 285 18 4 588 3 6 554 735 394 216 2 577 634 492



241 344

Trykk: 07 Media 2013



Riksrevisjonen  
Pilestredet 42  
Postboks 8130 Dep  
0032 Oslo

Sentralbord 22 24 10 00  
Telefaks 22 24 10 01  
postmottak@riksrevisjonen.no

[www.riksrevisjonen.no](http://www.riksrevisjonen.no)



23 257 -3 918 240 1 255 712 474 320 120 3 924 22 781 329 781 52