

Toll- og avgiftsrevisjon:

Hva revisor bør være oppmerksom på

Artikkelen er forfattet av:



Spesialrevisor
Susan Smerkerud
Toll- og avgiftsdirektoratet, seksjon
for økonomisk kontroll



Seniorrådgiver
Tarjei Skarsæterhagen
Toll- og avgiftsdirektoratet, seksjon
for økonomisk kontroll

Feil som avdekkes i forbindelse med Toll- og avgiftsetatens toll- og avgiftsrevisjon, får konsekvenser for den toll- og/eller særavgiftspliktige. Når toll og/eller særavgifter utgjør vesentlige poster, må revisor påse at rutiner for kontroll av deklareringer er etablert.

Feil kan både gå til virksomhetenes gunst eller ugunst (eksempler på særavgifter er avgift på elektrisk kraft, drikkevareavgifter, avgift på mineralske produkter, avgift på utslipp av NOx og avgift på tobakksvarer).

For å unngå store etterberegninger med administrative tillegg eller for å påse at det ikke betales for mye toll og avgifter, er det hensiktsmessig at virksomheten selv foretar rutinemessig kontroll av deklareringer.

Temaet omhandler toll- og avgiftsrevisjon; hvilke typer virksomheter som er gjenstand for kontroll, hvordan tollrevisorene utfører kontrollene, hvem som anses som tollskyldner/avgiftspliktig og hvilke konsekvenser det kan få når det i toll- og avgiftsrevisjonen avdekkes feil. Avslutningsvis sies det litt om revisors ansvar, og mulighet til å avdekke feil på toll- og avgiftsområdet.

Tollrevisorene finner til dels store feil gjennom sine toll- og avgiftsrevisjoner. Det er ikke uvanlig at det etterberegnes flere millioner kroner, og i de fleste tilfellene ilegges det også administrative tilleggsavgifter. Kunne noen av disse etterberegningene vært unngått dersom revisor hadde mer kunnskap om toll- og særavgiftsområdet?

Det er ikke nødvendigvis slik at deklarasjoner som er håndtert av speditør, er korrekte, og på enkelte deklarasjoner kan det like gjerne være slik at det er betalt for mye i toll- og avgifter. Toll- og avgiftsetatens toll- og avgiftsrevisjoner viser at varemottaker ikke i tilstrekkelig grad avdekker feil i forbindelse med intern kontroll.

Hva er toll- og avgiftsrevisjon?

Siden 1993 har all deklarerings ved innførsel og utførsel foregått gjennom toll- og avgiftsetatens elektroniske deklareringsystem, TVINN (Tollvesenets informasjonssystem med næringslivet). Systemet gjør at

masker (filtre) stopper interessante deklarasjoner for nærmere kontroll.

TVINN-deklareringsprinsippet, som innebærer at deklareranten selv har ansvar for at toll og avgifter deklarerer korrekt. Ordningen er med andre ord basert på tillit mellom tollmyndighetene og deklareranten.

De særavgiftspliktige har under visse forutsetninger mulighet til å bli registrert og innberette uttak av særavgiftspliktige varer fra godkjent lokale ved å deklarere avgiftsoppgave (elektronisk eller papirbasert). De registrerte avgiftspliktige har ansvar for at avgiftsoppgavene deklarerer korrekt.

Overgangen til elektronisk deklarerings, ekspedering og arkivering av dokumentasjon innebar også endringer av kontrollvirksomheten. En større del av etterkontrollen skjer nå gjennom oppsøkende virksomhet – etter at toll og avgifter er fastsatt.



DEKLARERINGER: For å unngå store etterberegninger eller at det betales for mye toll og avgifter, bør virksomheten selv foreta rutinemessig kontroll av deklareringer.

Revisjon

Begrepet toll- og avgiftsrevisjon anvendes om denne oppsøkende virksomheten og defineres slik:

«Toll- og avgiftsrevisjon er kontroll med avgitte opplysninger og etterlevelse av regelverket. Kontrollen skjer etter at toll og avgifter er eller skulle vært deklareret.»

Revisjonene omfatter med andre ord både kontroll av om samtlige toll- og særavgiftspliktige varer er deklarerert og om deklareringen er korrekt. Det må her nevnes at enkelte av særavgiftene ikke gjelder «varer» i tradisjonell forstand. Eksempler på dette er avgift på elektrisk kraft og avgift på utslipp av NO_x (Nitrogenoksid).

Hjemler for kontroll

Adgangen til kontroll er hjemlet i tolloven § 13–4, merverdiavgiftsloven § 15–11, særavgiftsforskriften § 5–9, forskrift om engangsvavgift på motorvogner § 8–2, vektårsavgiftsforskriften § 15 og omregistreringsavgiftsforskriften § 7. Kontrollhjemlene gir toll- og avgiftsetaten adgang til å foreta undersøkelse i bedriftslokalene til den opplysningspliktige og til å pålegge den opplysningspliktige å legge frem regnskapsmateriale og regnskapsopplysninger som bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, og andre dokumenter av betydning for kontrollen, samt vareprøver.

Toll- og avgiftsetaten kan kontrollere virksomheter som importerer og eksporterer varer og/eller som produserer særavgiftspliktige varer i Norge. I tillegg kan etaten føre kontroll med privatpersoners inn- og utførsel av varer.

Gjennomføring av kontroll

I toll- og avgiftsrevisjonen tilnærmer man seg kontrollobjektet på ulike måter avhengig av type virksomhet og avhengig av om det skal foretas en avgrenset eller en helhetlig kontroll – eller kun en mindre bilagskontroll. Ved avgrenset kontroll begrenses kontrollen til visse risikoområder. Ved helhetlige regnskapskontroller testes virksomhetens rutiner og det foretas avstemming av regnskapstall mot deklarererte beløp. Resultatet av utførte kontrollhandlinger er avgjørende for hvilke områder tollrevisor velger ut for nærmere kontroll. Kontrollen vil ofte ta utgangspunkt i virksomhetens regnskap, men kan også omfatte andre kontrolltiltak som for eksempel fysisk kontroll og gjennomgang av dokumentasjon som er avgjørende for riktig klassifisering av varene etter tolltarif-

fen, om innrømmet avgiftsfritak er berettiget, og om øvrige deklarererte opplysninger er korrekte.

Fremgangsmåten kan også variere noe avhengig av hvilken særavgift som kontrolleres, eller om det er toll eller merverdiavgift som kontrolleres. Som kontrollhjelpemiddel er det utarbeidet interne revisjonsprogrammer for nesten alle særavgiftene, for etterprøving av intern kontroll, samt på enkelte andre områder. Revisjonsprogrammene inneholder forslag til kontrollhandlinger og beskriver hvordan handlingene kan utføres.

Under kontrollgjennomføringen kan tollrevisor bidra med informasjon om regelverket og gi veiledning om hvordan virksomheten bør legge opp til gode rutiner for deklarerering og arkivering av tolldeklarasjoner/særavgifts-innberetninger med tilhørende dokumentasjon. Videre kan tollrevisor gi anbefalinger om hvordan virksomheten bør innrette særavgiftsregnskapet. En toll- og avgiftsrevisjon må imidlertid ikke oppfattes som godkjenning av verken deklarerering eller regnskap.

Hvem er ansvarlig for toll og avgifter?

Ansvar for toll og avgifter ved innførsel
Stortingets vedtak om toll § 1 hjemler plikten til å svare toll ved innførsel av varer. Ansvarsreglene for toll er samlet i tollovens kapittel 2 om tollskyld, og bygger på tilsvarende regler i EUs tollkodeks. I henhold til tolloven § 2–1 første ledd er tollskyld en forpliktelse til å svare toll, og statuerer hvem som er tollpliktig (tollskyldig). Merverdiavgiftsloven § 11–2 definerer at det ved innførsel av varer er den som er tollskyldner etter tolloven, som er ansvarlig for å beregne og betale innførselsmerverdiavgift. Hvem som er ansvarlig tollskyldner etter tolloven, avhenger av om varen er fortollet (§ 2–2) eller ufortollet (§ 2–3), der sistnevnte bestemmelse utvider kretsen noe.

For vare som fortolles, er den deklarererte mottakeren av varen tollskyldner, jf. rubrikk 8 på tolldeklarasjonen. Her må mottakeren føres opp med organisasjonsnummer eller fødselsnummer. Tollskyldner må være et eget rettssubjekt, det vil si en fysisk eller juridisk person. Når det gjelder NUF, vil det kunne føres opp som deklarerert mottaker på deklarasjonen, men i realiteten vil det utenlandske hovedforetaket være tollskyldner. Dette fordi et NUF ikke er et selvstendig rettssubjekt, men en del

av hovedforetaket. Det kan være flere tollskyldnere i forbindelse med en vareinnførsel. Det fremgår av tolloven § 2–2 annet ledd at der den deklarererte mottakeren representerer en annen juridisk eller fysisk person, er også den som er representert, tollskyldner. Dette kan for eksempel være en speditør eller transportør.

I tillegg til mottakeren, er den som har gitt feil opplysninger i forbindelse med deklarereringen, tollskyldner, forutsatt at vedkommende visste eller burde ha visst at opplysningene var feilaktige, jf. tolloven § 2–2 tredje ledd. Sistnevntes tollskyldneransvar oppstår med andre ord først når den feilaktige eller mangelfulle deklarasjonen er akseptert av tollmyndighetene. Det fremgår videre av tolloven § 2–4 første ledd at dersom flere tollskyldnere har samme tollskyld, hefter de solidarisk overfor tollmyndighetene.

Som nevnt omhandler tolloven § 2–3 tollskyldneransvaret ved ufortollet vare. Ufortollete varer er innførte varer som ikke er fortollet. Dette omfatter blant annet tollekspederte (men ufortollete) varer, f.eks. varer på tollager og smuglede varer. Av tolloven § 2–3 tredje ledd fremgår det at den som har medvirket til manglende overholdelse av forpliktelsene eller vilkårene i tolloven § 2–3 også er tollskyldner, dersom medvirkeren visste eller burde ha kjent til den manglende overholdelsen. Dette kan eksempelvis være en mva-representant² for næringsdrivende som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge. Det bemerkes for øvrig at representanten uansett er solidarisk ansvarlig for avgiftskravet etter tolloven § 2–4 og merverdiavgiftsloven § 11–1 tredje ledd. Videre fremgår det av tolloven § 2–3 fjerde ledd at tollskyldner også er den som har ervervet eller oppbevart varen, dersom vedkommende på tidspunktet for mottak av varen visste eller burde ha visst at forpliktelsene eller vilkårene ikke var overholdt.

Ansvar for særavgifter ved innenlands omsetning

Særavgiftsforskriften §§ 5–1 og 5–2 anfører at bestemte særavgiftspliktige virksomheter har adgang eller plikt til å registrere seg hos toll- og avgiftsetaten. Fordelen ved registrering er at virksomheten ikke skal innberette særavgift på innførselstidspunk-

² EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har nylig påpekt at Norge bryter med EØS-reglene ved å kreve at utenlandske næringsdrivende som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge, må oppnevne en særskilt representant for merverdiavgiften.

tet, men skal innberette avgift terminvis for uttak fra sitt godkjente lokale. Importør av en særavgiftspliktig vare har slik adgang til å registrere seg hos toll- og avgiftsetaten.

Produsenter av særavgiftspliktige varer har plikt til å registrere seg hos toll- og avgiftsetaten og skal innberette avgift terminvis for uttak fra sitt godkjente lokale.

Også andre særavgiftspliktige virksomheter er gitt plikt eller adgang til registrering, eksempelvis foreligger det registreringsplikt for «virksomheter som transporterer elektrisk kraft til forbruker».

De registrerte avgiftspliktige har ansvar for at særavgiften(e) blir terminvis innberettet til toll- og avgiftsetaten. De har også ansvar for at avgiftsfritak ikke gis til bruker før påkrevd dokumentasjon er innhentet/avgitt, jf. særavgiftsforskriften § 2–8. Eksempelvis skal et kraftnettselskap motta dokumentasjon fra en industrikunde før det innrømmes redusert avgiftssats.

Konsekvenser ved mangelfull/manglende deklarasjon

Det tillitsbaserte selvdeklareringsystemet fordrer en effektiv kontroll av at opplysningsplikten overholdes. I den forbindelse kan det nevnes at de toll- og avgiftspliktige, etter forslag fra *Skatteunndragelsesutvalget*³, fikk en uttrykkelig plikt til å opptre aktsomt og lojalt når de gir opplysninger til myndighetene, og til å gjøre oppmerksom på feil som er oppstått, jf. tolloven § 12–1a, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 og særavgiftsforskriften § 5–15. Nevnte bestemmelser inneholder med andre ord en generell plikt til å gi relevante opplysninger til tollmyndighetene uten at dette er særskilt krevd fra myndighetenes side.

Skatteunndragelsesutvalget mente det var behov for en tilsvarende bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt som i ligningsloven § 4–1 også i lover på toll- og avgiftsområdet. Det ble blant annet uttalt at en lovfesting av aktsomhets- og lojalitetsplikten vil legge klare føringer for skattyters handlemåte, selv om vurderingen av om skattyter har opptrådt lojalt og aktsomt må avgjøres konkret i det enkelte tilfellet.

Omberegning

Dersom en deklarasjon er akseptert og det oppdages feil i opplysningene som er gitt,

kan toll- og avgiftsetaten foreta en omberegning av deklarasjonen. Omberegning er en fellesbetegnelse som kan omfatte etterberegning, refusjon, statistisk oppretting og tilleggsberegning. Den kan foretas etter henvendelse fra kunden, deklaranten eller ved at toll- og avgiftsetaten oppdager feil i forbindelse med etterkontroll. Det lages da en ny deklarasjon med knytning til den opprinnelige deklarasjonen som er lagret i TVINN.

Etterberegning av toll og avgifter og ileggelse av tilleggsavgifter/renter

I tilfeller der det ikke er beregnet og betalt tilstrekkelig toll og avgifter, fordi melding og fremleggelsesplikten etter tolloven § 3–1 (smugling) ikke er overholdt eller det er avgitt ufullstendige/feil opplysninger ved deklarasjon av varer etter § 4–10 i tolloven, kan det foretas etterberegning.

Å ilegge administrativt tillegg til toll og/eller andre avgifter er toll- og avgiftsetatens primære sanksjonsmetode i forvaltningssporet. Dette er en økonomisk reaksjon på overtredelser av toll- og avgiftslovgivningen. Formålet med sanksjonen er at den skal ha preventiv effekt på overtrederen og øvrige toll- og avgiftspliktige, og at den skal oppleves som en straff for vedkommende. Videre skal tillegget stimulere til at toll- og avgiftsbestemmelsene blir fulgt og hindre at overtrederen oppnår økonomiske fordeler ved å begå regelbrudd. Administrativt tillegg er å anse som straff, og et rettssubjekt kan ikke både ilegges tillegg og anmeldes for samme straffbare forhold da dette vil stride mot forbudet mot dobbeltstraff, jf. den europeiske menneskerettighetskonvensjon protokoll 7 artikkel 4 nr. 1.

Ifølge tolloven § 16–10 kan tilleggstoll ilegges med inntil 60 prosent og kan videre ilegges inntil tre år regnet fra det tidspunktet tollmyndighetene oppdager feilen, men ikke senere enn ti år fra innførselstidspunktet. Tilleggstoll utmåles etter en konkret helhetsvurdering hvor det tas hensyn til graden av skyld, unndragelsens størrelse og forholdene for øvrig, jf. tollforskriften § 16–10–1. Tolloven § 16–10 om tilleggstoll ble endret 22. juni 2012. Uttrykket «tollskyldner» er nå erstattet med «den som». Annet ledd i bestemmelsen er fjernet fordi innholdet nå er omfattet av ordlyden i første ledd. Tillegget vil som hovedregel rettes mot parten som er ansvarlig for de ordinære avgiftene. Det vil i praksis si den som har kjøpt varen fra utlandet (varemottaker). Tolloven

§ 16–10 åpner muligheten for å ilegge tilleggstoll til andre parter som kan ha bidratt til overtredelsen, for eksempel speditører og tollagerholdere. Reglene i § 16–10 gjelder tilsvarende for tillegg til merverdiavgift ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven § 13–3 annet ledd. Ved unndragelse av særavgifter kan det også ilegges tilleggsavgift, jf. særavgiftsloven § 3. Villkårene er at det foreligger forsett eller uaktsomhet. Det vises også til tilsvarende bestemmelser i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3.

Tilleggstoll og -avgifter kan ilegges når følgende kumulative hovedvilkår er oppfylt:

- den toll- og avgiftspliktige har overtrådt toll- og avgiftslovgivningen
- overtredelsen er gjort forsettlig eller uaktsomt, og
- overtredelsen har ført til at toll og/eller andre avgifter er eller kunne ha vært unndratt fra statskassen.

Aktsomhetskravet på toll- og avgiftsområdet er strengt.⁴ Manglende kjennskap til regelverket vil som hovedregel anses som uaktsomt i seg selv, da det forventes at man selv tar initiativ til å sette seg inn i det regelverket som gjelder på området. For foretak vil det ofte være uaktsomt at ikke eventuelle feil ved tollekspedisjonen blir avdekket av interne kontrollrutiner innen kort tid.

Ileggelse av etterberegningensrenter omfattes ikke av sanksjonsbegrepet og således kan den toll- og avgiftspliktige ilegges både tilleggstoll og -avgifter samt renter. I utgangspunktet skal ikke renter ha betydning ved utmåling av tillegget, men kan være et korrigerende moment i forbindelse med sanksjoneringen. Det vises for øvrig til skattebetalingsforskriften § 11–7–4 som hjemler toll- og avgiftsetatens myndighet til å sette ned eller frafalle renter etter skattebetalingsloven §§ 11–1 og 11–2 av merverdiavgift i korrigeringstilfeller, når staten ikke er påført tap og det av særlige grunner vil virke urimelig å fastholde rentekravet.

Anmeldelse

I relasjon til avgifts- og tollunndragelser avdekket ved økonomisk kontroll, vil den som har handlet på en måte som omfattes av tolloven §§ 16–2, 16–5 eller 16–7, merverdiavgiftsloven § 21–4, særavgiftsloven § 2 eller motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 2, som hovedregel anmeldes

4 Rt. 1976, side 787.

3 NOU 2009; 4 Tiltak mot skatteunndragelser.



HOVEDREGEL: Anmeldelse er hovedregelen når det avdekkes uberettigede avgifts- eller tollmessige fordelere for betydelige beløp.

når de avgifts- eller tollmessige fordelene utgjør et betydelig beløp. I tillegg må handlingen som utgangspunkt være utført med forsett eller grov uaktsomhet. Selv om unndragelsen ikke utgjør et betydelig beløp, vil anmeldelse kunne inngis etter en samlet vurdering av lovbruddet. Momenter som vektlegges vil eksempelvis være:

- om unndragelsen er søkt gjennomført på en planmessig måte
- om unndragelsen er søkt gjennomført ved handling som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen
- om vedkommende tidligere er sanksjonert for lignende overtredelser

Overtredelse av regnskapslovgivningen vil være et selvstendig anmeldelsesgrunnlag når den regnskapspliktige helt eller delvis har unnlatt å føre regnskap eller i ettertid ulovlig har fjernet regnskapet eller deler av det.

Finansdepartementet har sendt forslag til nye straffebestemmelser i skatte-, avgifts- og tolllovgivningen på høring. Det er blant annet foreslått å innta bestemmelser om skattesvik i straffeloven til erstatning for straffebestemmelsene om de alvorligste formene for skatte- og avgiftssvik i spesiallovgivningen.

Tilbaketrekking av tollagerbevilling

I henhold til tolloven § 4–30 første ledd kan toll- og avgiftsetaten gi tillatelse til opprettelse og drift av tollager. Dette innebærer blant annet at tollagerholder må føre regnskap over varer på tollageret (tollagerregnskap) og forsikre seg om at varen er tollekspedert før utlevering. Majoriteten av de godsregistrerte forsendelsene blir direktekjørt til mottakeren. Det betyr at varene losses direkte hos varemottaker. Varene kan ikke tas i bruk før de er fortollet, og fortolling må skje innen ti dager etter at varene er godsregistrert. Brudd på direktekjøringsordningen er en overtredelse som dessverre forekommer ofte i tilknytning til tollagerbevillingene, og tilsvarende avdekkes det ved kontroll av tollagerregnskapet at varer utleveres fra tollager uten at de er fortollet.

Tollforskriften § 3–1–19 hjemler toll- og avgiftsetatens mulighet til å sanksjonere manglende overholdelse av tillatelse i form av:

- formell advarsel
- suspensjon (tidsbegrenset tilbaketrekk), og
- varig tilbaketrekk

I vurderingen av hvilken sanksjon som er hensiktsmessig, legges det vekt på overtredelsens omfang og alvor, eventuelle tidligere overtredelser og andre omstendigheter i saken. En sanksjon i den forbindelse, er et alminnelig forvaltningsrettslig enkeltvedtak som det er adgang til å påklage etter forvaltningslovens klageregler.

Manglende/mangelfullt særavgiftsregnskap

Særavgiftene utgjør en betydelig del av statens inntekter, og kontroll med særavgiftene har derfor høy prioritet innenfor toll- og avgiftsrevisjonen. I tillegg til kontroll med selve deklareringsrutinene skal tollrevisor påse at virksomhetene innretter sine regnskaper og rutiner i tråd med gjeldende regelverk. Kontrollerfaringen viser at mange særavgiftspliktige virksomheter ikke har et betryggende særavgiftsregnskap eller at registreringen er mangelfull.

Særavgiftsregnskap

Det er krav om at det skal føres lagerregnskap over særavgiftspliktige varer, jf. særavgiftsforskriften § 5–8. Dette kan være importerte varer, egenproduserte varer eller varer kjøpt innenlands fra andre firmaer som er registrert for samme særavgift (avgiftsfri overføring). Siden avgiften først påløper ved uttak fra lageret, ønsker toll-

og avgiftsetaten å ha god kontroll med varene som lagres på slike avgiftsfrie lagre. De registrerte firmaene skal derfor føre et spesifisert lagerregnskap over særavgiftspliktige varer som lagres, og som er lett kontrollerbart for toll- og avgiftsetaten.

For registrerte virksomheter som produserer særavgiftspliktige varer innenlands, skal det føres regnskap over forbrukte råvarer. Regnskapet skal vise inngående beholdning, kjøp, forbruk og utgående beholdning på artikkelnummervivå (råvaretype).

Lagerregnskapet skal inneholde inngående og utgående beholdning på artikkelnummervivå, samt alle transaksjoner inn og ut fra lageret pr. periode (måned). Regnskapet føres i antall enheter eller liter.

I særavgiftsforskriften § 5–6 reguleres tilfeller der tollregionen kan nekte eller tilbakekalle registreringen. Dette kan blant annet skje dersom virksomheten har uoppgjorte restanser med hensyn til skatter, avgifter eller toll eller har overtrådt regelverket om særavgifter, toll eller merverdiavgift, jf. § 5–6 første ledd bokstav b.

Svikt i rutiner

Hensikten med å vurdere en virksomhets deklareringsrutiner og internkontroll, er å fastslå hvorvidt kvaliteten på rutinene er av en slik karakter at de ivaretar korrekt beregning og innbetaling av toll- og særavgifter. Svikt i rutiner kan medføre betydelige feil i toll- og avgiftsbetalingen.

Eksempel fra innførsel

I en større importvirksomhet avdekket tollrevisorer at samtlige verekalkyler var feil. Virksomheten formidler alle varer til de nordiske land via et sentrallager i utlandet. Faktureringen skjer fra morselskapet i det opprinnelige avsenderlandet. Ved en feil ble de innførte varene over en lengre periode fakturert i feil valuta, slik at disse var blitt deklart med for lav tollverdi, noe som medførte at det ble innbetalt for lite toll og avgifter. I tillegg til å få en etterberegning fra toll- og avgiftsetaten på flere millioner kroner, ble feilen videreført i verekalkylene ved videresalg til de norske kundene.

I dette tilfellet hadde virksomheten redusert bemanningen som ivaretok disse oppgavene. Virksomheten var TVINN-deklarat, og noe ble deklart av speditør. Eksempelet viser hvor viktig det er at virksomheten retter et større søkelys mot denne oppgaven.

I spedisjonsbransjen er det ofte stort tidspress og dette i seg selv medfører økt risiko for feildeklareringer. Virksomheter som kjøper slike tjenester, tar det ofte for gitt at speditørene deklarerer riktig. Vårt inntrykk er at mange virksomheter ikke har etablert rutiner som ivaretar kvalitetssikring av deklarasjonen som speditør har foretatt. Det samme gjelder kvalitetskontroll av deklarasjoner som virksomheten selv har foretatt. Det kan være mye å spare på å foreta en rutinemessig etterprøving av deklarasjonen. I enkelte saker kan tollrevisorene foreta etterberegning på flere millioner kroner bare på én avgift, og eventuelle tilleggsavgifter og renter vil også utgjøre store beløp. En liten, men gjentakende feil, som i eksempelet ovenfor, kan medføre store konsekvenser for virksomheten.

Eksempel fra innenlands særavgifter

Virksomhetene som transporterer elektrisk kraft til forbruker (kraftnettselskapene) er den største gruppen registrerte avgiftspliktige for avgift på elektrisk kraft. Kraftnettselskapene har en plikt til å registrere seg og innberette avgift for levering av elektrisk kraft. I utgangspunktet skal det innberettes med en ordinær avgiftssats. Regelverket åpner imidlertid for at bestemte forbrukere kan oppnå en redusert avgiftssats eller et fritak, hvis de først avgir nærmere bestemt dokumentasjon til kraftnettselskapet.

Toll- og avgiftsetatens kontrollvirksomhet avdekker at mange kraftnettselskaper ikke krever tilstrekkelig dokumentasjon før de leverer kraft med redusert avgiftssats eller fritak. Manglende dokumentasjon kan føre til at kraftnettselskapet blir etterberegnet for differansen mellom full og redusert sats. Hvis feilen har vedvart i flere år og forbruket har vært høyt, kan etterberegningen utgjøre store beløp.

Toll- og avgiftsetatens erfaring er at enkelte virksomheter, som er store i toll- og avgiftssammenheng og som fremstår som seriøse aktører, fortsetter å gjøre de samme feilene som er påpekt i tidligere kontrollrapporter og vedtak. Dette er feil som burde vært unngått ved en velfungerende internkontroll. I den grad det handler om vesentlige feil, bør revisor føre kontroll med at virksomheten i ettertid iverksetter nødvendige tiltak.

Resultatstatistikkene viser at toll- og avgiftsetatens deklarasjonskontroll avdekker at det korrigeres vesentlige beløp

i favør av virksomhetene. Med tanke på at det kun er en del av deklarasjonene som blir fanget opp og som således kan bli tatt ut til kontroll og eventuelt korrigeret, kan det synes som om det også forekommer feildeklareringer som medfører for høy toll- og avgiftsbetaling.

Revisors rolle

Skatte- og tollområdet har til felles at grunnlaget for fastsettelse er debtors egne innberetninger som kun sporadisk kontrolleres av de aktuelle kontrollmyndighetene. Dette innebærer i seg selv en iboende risiko for feil. Revisor har ingen lovpålagt plikt til å følge opp toll- og særavgiftsområdet spesielt, slik tilfellet er på skatte- og avgiftsområdet, jf. SA 3801 «Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter».

Ved å underskrive på næringsoppgaven har revisor bekreftet at han har tatt stilling til skattyters skjønsmessige vurderinger, vurdert lovligheten av og sett etter at det er etablert kontrollrutiner på skatte- og avgiftsområdet. Vesentlighetsgrensen er betydelig lavere ved revisjon av opplysninger i næringsoppgaven enn for regnskapet generelt.

Manglende underskrift fra revisor vil være ett av flere momenter som tollrevisor vurderer i sin innledende kartlegging av mulige risikoområder. Det samme gjelder nummererte brev, som blant annet omfatter lovbrudd hos klienten, uansett vesentlighet. Bokføringsloven § 13 nr. 4, jf. revi-



MULIG RISIKOOMRÅDE: Manglende underskrift fra revisor vil være ett av flere momenter som tollrevisor vurderer i sin innledende kartlegging av mulige risikoområder.

sorloven § 5–5, angir at nummererte brev fra revisor anses som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale.

På toll- og avgiftsområdet må revisor følge sin generelle aktsomhetsplikt. Vedkommende må gjøre seg kjent med foretaket, herunder sette seg inn i aktuelle lover og forskrifter og å identifisere og forstå transaksjonsklasser. I tilfeller der toll/særavgift utgjør vesentlige transaksjonsstrømmer, gjelder ISA 315 «Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser», samt ISA 330 «Revisors håndtering av anslåtte risikoer».

Hva som anses som vesentlig på toll- og avgiftsområdet, fremgår av god revisjonsskikk. God regnskapsskikk angir at forhold som kan føre til feil i årsregnskapet, anses som vesentlige. Hos virksomheter som importerer eller produserer særavgiftspliktige varer, vil avgiftsbeløpene kunne utgjøre en betydelig del av virksomhetens utgiftsposter.

Dersom en slik virksomhet baserer sine beslutninger på feil grunnlag (for eksempel feil avgiftssats/-grunnlag), kan konsekvensene bli store. Relativt små beløpsmessige feil kan samlet ha en vesentlig betydning for regnskapet. Gjentatte feil kan som nevnt medføre høyere tilleggsavgifter og renter. Revisor skal også ta hensyn til slike mulige økonomiske konsekvenser for virksomheten.

Videre bør revisor påse at særavgiftsregnskap er ført og at det er innrettet på en betryggende måte, jf. særavgiftsforskriften § 5–8.

I henhold til ISA 240 «Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper», er revisor ansvarlig for å skaffe betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Manglende oppfølging kan medføre erstatningsansvar. Likeså kan manglende kontroll og oppfølging av grovt kritikkverdige forhold i kundens regnskaper medføre innrapportering av revisor til Finanstilsynet. Finanstilsynet kan tilbakekalle godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor eller som revisjonsselskap, jf. revisorloven § 9–1.

Ved avdekking av vesentlige misligheter i toll- og avgiftsrevisjonen har videre tollrevisor hjemmel til å gi opplysninger om revisor til Finanstilsynet.