

# Förändrad hantering av importmoms

*Betänkande av Importmomsutredningen*

*Stockholm 2013*



---

STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

---

SOU 2013:1

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:  
Fritzes kundtjänst  
106 47 Stockholm  
Orderfax: 08-598 191 91  
Ordertel: 08-598 191 90  
E-post: [order.fritzes@nj.se](mailto:order.fritzes@nj.se)  
Internet: [www.fritzes.se](http://www.fritzes.se)

*Svara på remiss – hur och varför. Statsrådsberedningen (SB PM 2003:2, reviderad 2009-05-02)*  
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.  
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på  
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryckt av Elanders Sverige AB.  
Stockholm 2013

ISBN 978-91-38-23874-5  
ISSN 0375-250X

# Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Anders Borg

Genom beslut den 20 oktober 2011 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att utse en särskild utredare med uppdrag att utreda och lämna förslag på hur reglerna om hanteringen av mervärdesskatt vid import kan förändras i syfte att uppnå bl.a. förenklingar för företagen.

Regeringen förordnade Ted Stahl att vara särskild utredare från den 1 januari 2012.

Som experter förordnades från och med den 1 januari 2012 departementssekreteraren Mats Barregren, Finansdepartementet, departementssekreteraren Charlotta Carlberg, Näringsdepartementet, kammarrättsassessorn Johan Lindqvist, Finansdepartementet, departementssekreteraren Elly-Ann Lindström, Finansdepartementet, rättslige experten Jan-Owe Mattsson, Skatteverket, sakkunnige Fredrik Mogren, Tullverket, skatteexperten Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv, handels- och tullspecialisten Charlotta Sandahl, Stockholms Handelskammare. Som expert förordnades också departementssekreteraren Mia Helenius, Finansdepartementet, från och med den 9 februari 2012.

Den 29 februari 2012 entledigades Mia Helenius.

Som sekreterare förordnades från och med den 5 december 2011 jur. dr Mikaela Sonnerby och från den 1 mars 2011, departementssekreteraren Lena Bohm och departementssekreteraren Mia Helenius.

Utredningen har antagit namnet Importmomsutredningen.

Utredningen överlämnar härmed betänkandet Förändrad hantering av importmoms (SOU 2013:1).

Till betänkandet fogas särskilda yttranden av experterna Fredrik Mogren, Anna Sandberg Nilsson och Charlotta Sandahl.

Stockholm i januari 2013

Ted Stahl

/Lena Bohm  
Mia Helenius  
Mikaela Sonnerby

# Innehåll

<b>Sammanfattning .....</b>	<b>11</b>
<b>Summary .....</b>	<b>17</b>
<b>Författningsförslag .....</b>	<b>23</b>
<b>1 Inledning.....</b>	<b>33</b>
1.1 Bakgrund .....	33
1.2 Utredningens uppdrag.....	34
1.3 Utredningens arbete .....	35
<b>2 Bakgrundsfakta och gällande rätt.....</b>	<b>37</b>
2.1 Bakgrundsfakta .....	37
2.2 Regler på mervärdesskatteområdet .....	40
2.3 Regler på tullområdet .....	41
2.4 Begrepp som används i betänkandet.....	41
<b>3 Jämförelse med andra EU-medlemsstater .....</b>	<b>43</b>
3.1 Utredningens internationella jämförelse .....	43
3.2 Svenskt Näringslivs kartläggning.....	45

<b>4</b>	<b>Utredningens förslag: Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import.....</b>	<b>47</b>
4.1	Skatteverket blir beskattningsmyndighet för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige .....	48
4.2	Skattskyldighet för mervärdesskatt i vissa situationer.....	58
4.3	Redovisningstidpunkten .....	60
4.4	Konkurs .....	62
4.5	Fastställande av beskattningsunderlaget .....	63
4.6	Varor i tullager, tillfälligt lager m.m.....	66
4.7	Enhetstillstånd.....	68
<b>5</b>	<b>Ombud, tredje territorier, förenklade förfaranden, utländska importörer och lager .....</b>	<b>71</b>
5.1	Betalningsansvar för mervärdesskatt när ombud används .....	71
5.2	Angivande av namn och registreringsnummer till mervärdesskatt i tulldeklarationen .....	76
5.3	Införsel från Åland och andra tredje territorier .....	78
5.4	Förenklade förfaranden avseende tulldeklarationer .....	80
5.5	Utländska importörer .....	80
5.6	Skatteupplag, tillfälligt lager och tullager.....	82
<b>6</b>	<b>Frågor om omprövning, kontroll, frihet från skatt vid import m.m.....</b>	<b>85</b>
6.1	Överklagande och omprövning .....	85
6.2	Myndigheterna bör informera om förfaranderegler.....	91
6.3	Konsekvenser för Skatteverkets och Tullverkets kontrollmöjligheter .....	92
6.3.1	Redovisningsperiodernas längd.....	94

6.4	Lag om frihet från skatt vid import, m.m. och förfarande 42.00 .....	96
6.5	Tillämplig skattesats .....	98
<b>7</b>	<b>Informationsutbyte och sekretess .....</b>	<b>99</b>
7.1	Förslag till ett framtida informationsutbyte .....	100
7.1.1	Närmare om tid för genomförande .....	103
7.1.2	Sekretessfrågor.....	103
7.2	Beskrivning av det befintliga informationsutbytet mellan Skatteverkets beskattningsverksamhet och Tullverket .....	104
7.3	Gällande rätt: Offentlighet och sekretess .....	105
7.3.1	Sekretessen inom Skatteverkets och Tullverkets verksamhetsområden.....	107
7.3.2	Behandling av personuppgifter i enlighet med registerlagarna och personuppgiftslagen .....	113
7.4	Hur bör gällande rätt ändras om utredningens förslag genomförs? .....	115
7.4.1	Informationsutbytet bör inte hindras av att hanteringen av mervärdesskatt vid import delats upp på två myndigheter .....	115
7.4.2	Justering av Skatteverkets möjligheter att erhålla vissa uppgifter från Tullverket .....	117
7.4.3	Tullverket behöver uppgifter från Skatteverket om importörens registrering till mervärdesskatt .....	119
7.4.4	Utredningen föreslår införandet av en underrättelseskyldighet för Tullverket.....	120
7.4.5	Elektroniskt informationsutbyte.....	124
<b>8</b>	<b>Skatteundandragande med internationell anknytning ...</b>	<b>127</b>
8.1	Bakgrund till dagens regler om unionsinterna förvärv .....	128
8.2	Skatteundandragande i samband med gränsöverskridande transaktioner .....	129
8.2.1	MTIC-bedrägerier: Förfaranden som involverar en Missing Trader .....	130
8.2.2	Förfarande 42.00 .....	132

8.2.3	Övrigt skatteundandragande med anknytning till import .....	132
8.2.4	Vikten av samarbete mellan myndigheter.....	133
8.3	Eventuella konsekvenser av utredningens förslag i kapitel 4 på uppbörden.....	134
8.4	Skattefelets storlek .....	141
<b>9</b>	<b>Skattebrott och tullbrott .....</b>	<b>143</b>
<b>10</b>	<b>Andra förslag på förändrad hantering av mervärdesskatt vid import.....</b>	<b>149</b>
10.1	Förkortad tid mellan betalning och avdrag för mervärdesskatt.....	149
10.1.1	Tidigarelagd utfärdande av veckovisa tullräkningar .....	149
10.1.2	Dagliga elektroniska tullräkningar.....	158
10.1.3	Senarelagd betalning av mervärdesskatt vid import .....	161
10.2	Uppbörden av mervärdesskatt vid import flyttas från Tullverket till Skatteverket .....	168
<b>11</b>	<b>Fråga om avskaffande av tulltillägg på mervärdesskatt vid import .....</b>	<b>173</b>
11.1	Gällande rätt .....	173
11.2	Bakgrund.....	175
11.3	Utredningens bedömning om förslaget i kapitel 4 genomförs .....	176
11.4	Utredningens bedömning om förslaget i kapitel 4 inte genomförs .....	177
<b>12</b>	<b>Centraliserad klarering .....</b>	<b>181</b>
<b>13</b>	<b>Konsekvensanalys.....</b>	<b>185</b>
13.1	Konsekvenser av att utredningens förslag genomförs .....	185



13.2 Utredningens samlade bedömning .....	198
<b>14 Finansiering.....</b>	<b>199</b>
<b>15 När kan nya regler träda i kraft? .....</b>	<b>201</b>
<b>16 Författningskommentar .....</b>	<b>203</b>
16.1 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281) .....	203
16.2 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	206
<b>Särskilda yttranden .....</b>	<b>211</b>
<b>Referenser .....</b>	<b>219</b>
<b>Bilagor</b>	
Bilaga 1 Kommittédirektiv.....	223
Bilaga 2 Hemställan från Svenskt Näringsliv och AB Volvo.....	233
Bilaga 3 Hemställan från Stockholms Handelskammare.....	247

# Sammanfattning

## Utredningsuppdraget

Utredningen har fått i uppdrag att lämna förslag på hur hanteringen av mervärdesskatt vid import kan förändras i syfte att uppnå bl.a. förenklingar för företag. Utgångspunkten i kommittédirektiven är att mervärdesskatten ska redovisas i skattedeklaration i stället för som i dag i tulldeklaration. Utredningen ska också utreda och föreslå andra åtgärder i samma syfte som kan kräva mindre omfattande förändringar. Effekterna av förslagen ska analyseras ur både ett företagsperspektiv och ett samhällsekonomiskt perspektiv. Utredningen ska också analysera förslagets effekter på Tullverkets respektive Skatteverkets verksamheter, påverkan på förfaranderegler, effekter på den straffrättsliga ordningen samt effekter för uppbörden av skatten. Vidare är utformningen av informationsutbytet och samarbetet mellan Skatteverket och Tullverket av stor betydelse. Utredningen ska dessutom överväga om det finns anledning att avskaffa tulltillägg för mervärdesskatt vid import.

## Utredningens förslag

I dag är Tullverket beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import. Det innebär att samtliga importörer redovisar och betalar utgående mervärdesskatt vid import till Tullverket. Under förutsättning att importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och har full avdragsrätt, kan mervärdesskatten återfås från Skatteverket genom att importören gör ett avdrag på motsvarande summa i skattedeklarationen (cirka 97 procent av den mervärdesskatt som betalas in till Tullverket betalas av mervärdesskatteregistrerade importörer varför Skatteverket återbetalar nästan all denna mervärdesskatt). Eftersom avdraget görs vid en senare tidpunkt än inbetal-

ningen av skatten uppstår dock en negativ likviditetseffekt för importören.

Utredningen föreslår att om en importör är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, ska Skatteverket vara beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import. En importör som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige kommer då att redovisa och betala skatten till Skatteverket i stället för till Tullverket. Om importören har full avdragsrätt för mervärdesskatten innebär detta att importören inte längre behöver göra någon inbetalning av skatten, eftersom den utgående och ingående skatten redovisas i samma redovisningsperiod och tar ut varandra. Utredningens förslag skulle även leda till en något minskad administrativ börda för berörda importörer.

De importörer som inte är registrerade till mervärdesskatt, t.ex. privatpersoner och företag som bedriver från mervärdesskatt undantagen verksamhet, kommer även i fortsättningen att redovisa och betala mervärdesskatten till Tullverket (cirka tre procent av den mervärdesskatt som betalas in till Tullverket betalas av sådana importörer).

Utredningen föreslår också att ett informationsutbyte mellan Skatteverket och Tullverket byggs upp. Om utredningens förslag genomförs kommer Tullverket även i fortsättningen ha tillgång till det underlag som ligger till grund för beskattningsunderlaget. Skatteverket behöver därför få relevant information om bl.a. tullvärdet för att kunna kontrollera redovisad mervärdesskatt. Genomförandet av ett informationsutbyte är därför enligt utredningens uppfattning en förutsättning för att förslaget ska kunna genomföras. Det får sedan förutsättas att Skatteverket använder informationen samt utformar och genomför lämpliga kontrollåtgärder. Tullverket behöver också viss information från Skatteverket för att kunna bedöma vilken myndighet som ska vara beskattningsmyndighet.

För att möjliggöra det föreslagna utbytet av information mellan myndigheterna föreslår utredningen också vissa ändringar i reglerna om offentlighet och sekretess.

Utredningens förslag förutsätter också en viss förändring av det nuvarande systemet för utfärdande av tullräkningar. Importören ska alltid, dvs. även när ombud anlitas, få information från Tullverket om det tullvärde som verket har beslutat om för respektive import. Detta eftersom tullvärdet utgör underlaget för importörens redovisning av mervärdesskatt vid import till Skatteverket. I samband med detta anser utredningen att Tullverket även ska upplysa importören om att uppgiften om tullvärdet har lämnats till Skatteverket.

## Konsekvenser av utredningens förslag

Utredningen gör bedömningen att de positiva effekterna av förslaget framförallt består av likviditetsförbättringen och de minskade räntekostnaderna för mervärdesskatteregistrerade företag som importerar varor. Om förslaget genomförs beräknas företagen som kollektiv erhålla minskade årliga räntekostnader på cirka 150 miljoner kronor. Utredningen anser också att företagens administrativa börda skulle minska något om förslaget genomförs, då förslaget exempelvis innebär minskad risk för periodiseringsfel, färre betalningar att hantera och endast en myndighet att vända sig till när det gäller frågor om mervärdesskatt. Den administrativa lättnaden är dock, enligt utredningens bedömning, liten i förhållande till den positiva likviditetseffekten.

En negativ effekt av att genomföra förslaget är att det medför offentligfinansiella kostnader. Kostnaderna uppkommer p.g.a. att redovisningen av mervärdesskatten till staten kommer att senareläggas, vilket i sin tur ger upphov till en räntekostnad. Likviditetseffekten beräknas till omkring 5 130 miljoner kronor per år. Det medför en årlig offentligfinansiell kostnad på cirka 50 miljoner kronor brutto och cirka 40 miljoner kronor netto.

Vidare kommer Tullverkets och Skatteverkets verksamheter att behöva förändras till viss del om förslaget införs. Skatteverket kommer att få ökade arbetsuppgifter medan Tullverket kommer att förlora en arbetsuppgift. Enligt Tullverkets uppskattningar medför utredningens förslag att det uppstår en engångskostnad på cirka 5 miljoner kronor samtidigt som en årlig besparing på cirka 1,8 miljoner kronor kan göras. Enligt Tullverkets beräkningar innebär denna besparing en minskning motsvarande cirka 2,4 årsarbetskrafter. Skatteverket gör uppskattningen att ett genomförande av utredningens förslag medför att det uppkommer en engångskostnad för verket på cirka 1,8 miljoner kronor och en årlig kostnad på cirka 2,2 miljoner kronor.

Under förutsättning att förslaget till informationsutbyte genomförs anser utredningen att Skatteverket erhåller ett tillräckligt underlag för att kunna genomföra kontroller av mervärdesskatt vid import. Under den förutsättningen bör förslaget inte påverka uppbörden negativt. Genom förslaget får Skatteverket dessutom en helhetsbild av all mervärdesskatt som redovisas, vilket är en fördel ur kontrollsynpunkt.

Om förslaget genomförs och Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import, blir skattebrottslagen (1971:69) tillämplig i stället för tullbrottsbestämmelsen i 8 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling även för den utgående mervärdesskatten vid import. Utredningen gör dock bedömningen att denna förändring inte kommer att ha några större effekter på den straffrättsliga ordningen eller möjligheten att beivra brott.

### Alternativa förslag

Utredningen har även analyserat fyra alternativa förslag. I tre av dessa förslag blir fastställande och uppbörd av mervärdesskatt vid import kvar hos Tullverket. I stället förändras utfärdandet av tullräkningar i de två första förslagen och i det tredje förslaget senareläggs betalningen av mervärdesskatten. Detta för att minska den negativa likviditetseffekt som uppkommer för importörer som har avdragsrätt för mervärdesskatt. Utredningen kommer dock fram till att samtliga dessa tre förslag leder till ett antal oönskade effekter p.g.a. att importörer i vissa situationer kommer att erhålla återbetalning från Skatteverket av mervärdesskatt för en import innan motsvarande inbetalning ska göras till Tullverket. Vidare uppkommer ett antal andra negativa effekter såsom en ökad administrativ börda, att minskningen av den negativa likviditetseffekten inte skulle omfatta samtliga importörer som görs av mervärdesskatte-registrerade importörer, att regleringen inte skulle bli enhetlig etc. Utredningen gör därför den samlade bedömningen att den minskning av den negativa likviditetseffekten som dessa tre förslag innebär inte uppväger nackdelarna med förslagen, varför förslagen inte bör genomföras.

Det fjärde förslaget som utredningen har analyserat innebär att Tullverket även i fortsättningen fastställer mervärdesskatten, men att uppbörden flyttas över till Skatteverket. Detta innebär i praktiken att importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige inte längre behöver betala in avdragsgill mervärdesskatt. Genom denna lösning skulle vissa krav kunna ställas på den som ska omfattas av det nya systemet, t.ex. krav på innehav av eget kreditillstånd. Det skulle kunna vara en fördel med hänsyn till uppbörden, men skulle samtidigt innebära att systemet blir frivilligt (eftersom importörerna kan välja att ansöka om ett eget kreditillstånd). Ett sådant system innebär nackdelar som t.ex. en ökad administrativ börda för företaget och för

myndigheter p.g.a. att systemet blir komplicerat och icke enhetligt. Dessutom är mervärdesskatt vid import ofta avdragsgill vilket minskar nyttan med krav på t.ex. kreditillstånd. Uppdelningen leder också till andra negativa konsekvenser. Utredningen gör därför bedömningen att detta förslag inte bör genomföras.

### **Fråga om avskaffande av tulltillägg**

Utredningen har analyserat huruvida tulltillägg på mervärdesskatt vid import bör avskaffas i de fall mervärdesskatten hade varit avdragsgill. Om utredningens förslag genomförs, behöver dock reglerna om tulltillägg inte ändras eftersom dessa regler inte längre kommer vara tillämpliga när Skatteverket är beskattningsmyndighet. I stället kommer reglerna om skattetillägg att vara tillämpliga. Detta innebär att något skattetillägg i regel inte utgår på avdragsgill mervärdesskatt vid import. Importörer som inte är registrerade till mervärdesskatt och som därmed redovisar mervärdesskatten till Tullverket kommer även i fortsättningen att omfattas av de nuvarande reglerna för tulltillägg.

För det fall att utredningens förslag inte genomförs, gör utredningen bedömningen att reglerna om tulltillägg bör kvarstå oförändrade. Detta då det, enligt utredningen, föreligger risk för ökat antal felaktigheter i samband med redovisning av mervärdesskatt vid import om tulltillägget tas bort eller sänks till en lägre procentsats. Felaktigheter (även oavsiktliga) i samband med redovisningen kan medföra att även andra uppgifter av betydelse bl.a. för beräkning av tull, annan skatt och avgifter, för bedömning av tillämpliga restriktioner eller för viss handelsstatistik, inte blir korrekta. Ökade felaktigheter i samband med redovisning av mervärdesskatt vid import innebär också att det kan uppstå orättvisor i likviditetshänseende mellan en skattskyldig som redovisar mervärdesskatten korrekt och en skattskyldig som redovisar för lite mervärdesskatt.

### **När kan nya regler träda i kraft?**

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 september 2014.

## Finansiering

I utredningens uppdrag ingår att föreslå finansiering för den offentlig-finansiella kostnaden på uppskattningsvis 40 miljoner kronor som utredningens förslag beräknas innebära. Utredningen har inte funnit någon lämplig finansieringslösning inom mervärdesskatteområdet. Utredningen har dock funnit ett förslag på finansiering inom punktskatteområdet som består av en engångsindexjustering av bekämpningsmedelsskatten och avfallsskatten (deponiskatten) med konsumentprisindex. En sådan engångsjustering innebär att skatten återställs i reala termer till den nivå som gällde när skatten senast ändrades. I praktiken handlar det således inte om en real skattehöjning jämfört med när skatten senast ändrades. Den föreslagna indexjusteringen skulle uppskattningsvis kunna innebära offentligfinansiella intäkter på cirka 40 miljoner kronor.

# Summary

## **Remit of the Inquiry**

The Inquiry has been tasked with presenting proposals for how the procedures for value added tax (VAT) on imports may be changed so as to simplify them for companies. The terms of reference are based on the premise that VAT should be reported in a VAT return instead of in a customs declaration as is the case today. The Inquiry is also required to examine and propose other measures for the same purpose that may require less extensive changes. The impact of the proposals on public finances and the business sector is also to be analysed. The Inquiry is also to analyse the proposals' impact on the operations of Swedish Customs and the Swedish Tax Agency, the impact on procedural rules, criminal procedure and tax collection. Furthermore, the design of information exchange and cooperation between the Swedish Tax Agency and Swedish Customs is very important. The Inquiry is also to consider whether there is reason to abolish customs penalties for VAT on imports.

## **The Inquiry's proposal**

Swedish Customs is currently the competent tax authority for VAT on imports. This means that all importers report and pay output VAT on imports to Swedish Customs. Provided that the importer is registered for VAT in Sweden and has a full right of deduction, the VAT is recoverable from the Swedish Tax Agency through a deduction by the importer of the same amount in the VAT return. (About 97 per cent of VAT paid to Swedish Customs is paid by VAT-registered importers, and hence the Swedish Tax Agency refunds almost all this VAT.) However, since the deduction is made after the tax payment date, importers suffer a negative liquidity effect.



The Inquiry proposes that if an importer is registered for VAT in Sweden, the Swedish Tax Agency should be the competent tax authority for VAT on imports. An importer that is registered for VAT in Sweden will then report and pay the VAT to the Swedish Tax Agency instead of to Swedish Customs. If the importer has a full right to deduct VAT, this means that the importer will no longer need to make a VAT payment, since the output and input VAT are reported in the same accounting period and cancel each other out. The Inquiry's proposal would also lead to a slightly reduced administrative burden for the importers concerned.

Importers who are not registered for VAT, for example individuals and companies engaged in VAT-exempt activities, will continue to report and pay VAT to Swedish Customs. (About three per cent of the VAT paid to Swedish Customs is paid by such importers.)

The Inquiry also proposes that a system be developed for the exchange of information between the Swedish Tax Agency and Swedish Customs. If the Inquiry's proposal is implemented, Swedish Customs will continue to have access to the data that forms part of the taxation base. The Swedish Tax Agency will therefore need to receive relevant information including the customs value to be able to verify the VAT that is reported. The Inquiry is therefore of the opinion that the implementation of an information exchange system is essential to enabling the proposal to be implemented. It may then be presumed that the Swedish Tax Agency will use the information, and design and implement appropriate control measures. Swedish Customs also needs to receive certain information from the Swedish Tax Agency to be able to assess which of them should be the competent tax authority.

To enable the proposed exchange of information between the agencies, the Inquiry also proposes certain changes to the regulations on public access to information and secrecy.

The Inquiry's proposal also requires a certain change to the current system of issuing customs bills. The importer should always be informed by Swedish Customs of the customs value it has set for each import, even when an agent is involved. This is because the customs value serves as the basis for the importer's reporting of VAT on imports to the Swedish Tax Agency. In this connection, the Inquiry's view is that Swedish Customs should advise the importer that information concerning the customs value has been provided to the Swedish Tax Agency.

## Implications of the Inquiry's proposal

The Inquiry assesses that the positive effects of the proposal primarily consist of the liquidity improvement and the reduced interest expenses for VAT-registered companies that import goods. If the proposal is implemented, it is estimated that annual interest expenses for these companies will collectively decrease by approximately SEK 150 million. The Inquiry also considers that their administrative burden would be reduced somewhat if the proposal was implemented, as the proposal would entail, for example, less risk of accrual errors, fewer payments to manage and only one authority to turn to for matters relating to VAT. However, the Inquiry assesses that the administrative relief is minor in relation to the positive liquidity effect.

A disadvantage of the proposal is that it would have a negative impact on public finances. This would arise as a result of the VAT being reported to the state at a later stage, which in turn would result in an interest expense. The liquidity effect is estimated at roughly SEK 5 130 million per year. This would result in increased costs for the public sector of about SEK 50 million gross and about SEK 40 million net.

Moreover, certain changes to the operations of Swedish Customs and the Swedish Tax Agency will be needed if the proposal is implemented. The Swedish Tax Agency will have more duties to perform while Swedish Customs will have one less. According to Swedish Customs' estimates, the Inquiry's proposal will lead to a one-off cost of about SEK 5 million and an annual saving of about SEK 1.8 million. This saving is calculated by Swedish Customs to correspond to approximately 2.4 full-year equivalent positions. The Swedish Tax Agency estimates that implementation of the Inquiry's proposal would entail a one-off cost for the Tax Agency of around SEK 1.8 million and an annual cost of about SEK 2.2 million.

Provided that the proposed information exchange is implemented, the Inquiry is of the opinion that the Swedish Tax Agency will obtain sufficient information to carry out checks of VAT on imports. Under this condition, the proposal should not have a negative impact on tax collection. The proposal also means that the Swedish Tax Agency would gain an overall picture of all reported VAT, which is an advantage from the point of view of control.

If the proposal is implemented and the Swedish Tax Agency becomes the competent tax authority for VAT on imports, the Tax

Offences Act (1971:69) will apply instead of the customs offence provision in Section 8 of the Smuggling of goods (penalties) Act, (2000:1225), also for the output VAT on imports. However, the Inquiry assesses that this change will not have any significant impact on criminal procedure or the ability to prosecute crimes.

### **Alternative proposals**

The Inquiry has also analysed four alternative proposals. In three of these proposals, Swedish Customs would continue to be responsible for assessment and collection of VAT on imports. However, the first two proposals would involve changes to the procedure for issuing customs bills, and the third proposal a deferred VAT payment. This would reduce the negative liquidity effects arising for importers who have the right to deduct VAT. The Inquiry concludes, however, that all three of these proposals would lead to a number of undesirable effects since in certain situations importers would obtain a refund for VAT on imports from the Swedish Tax Agency before having to make the corresponding payment to Swedish Customs. Furthermore, a number of other negative effects would arise, including an increased administrative burden, non-uniform regulation, the fact that the reduction in the negative liquidity effect would not apply to all imports by VAT-registered importers, etc. The Inquiry therefore makes the overall assessment that the reduction in the negative liquidity effect that these three proposals entail does not outweigh the disadvantages of the proposals, and hence the proposals should not be implemented.

Under the fourth proposal the Inquiry has analysed, Swedish Customs would continue to be responsible for VAT assessment but responsibility for collection would be transferred to the Swedish Tax Agency. In practice, this means that importers who are registered for VAT in Sweden would no longer have to pay the deductible VAT. This solution would mean that those covered by the new system could be obliged to meet certain requirements, such as obtaining their own credit licence (approval for deferred payment). That could be an advantage as regards collection, but it would also mean that the system would be voluntary (since importers may choose to apply for their own credit licence). Such a system would involve disadvantages, such as a greater administrative burden for companies and for government agencies, because it would be a

complicated and non-uniform system. In addition, VAT on imports is often deductible, which reduces the usefulness of requirements such as having to have a credit licence. The division of responsibilities would also lead to other negative consequences. It is therefore the Inquiry's assessment that this proposal should not be implemented.

### **The issue of abolishing customs penalties**

The Inquiry has analysed whether customs penalties on VAT on imports should be abolished in cases where the VAT would have been deductible. However, if the Inquiry's proposal is implemented, there will be no need to change the regulations on customs penalties, since they would no longer be applicable when the Swedish Tax Agency is the competent tax authority. Instead, the regulations on tax surcharges would be applicable. This means that, in general, no tax surcharges would be levied on deductible VAT on imports. Importers who are not registered for VAT and who therefore report the VAT to Swedish Customs will continue to be covered by the current regulations on customs penalties.

Should the Inquiry's proposal not be implemented, the Inquiry is of the view that the customs penalties regulations should remain unchanged since there is a risk that the number of errors in connection with reporting of VAT on imports would increase if customs penalties were abolished or reduced to a lower percentage. Incorrect reporting (including unintentional errors) could result in other important information being incorrect. This could be information that is important for calculation of customs, other taxes and fees, for the assessment of applicable restrictions, for certain trade statistics, etc. Increased errors in connection with reporting VAT on imports may also give rise to injustices in terms of liquidity between a taxable person who has correctly reported VAT and a taxable person who has reported too little VAT.

### **When can new regulations enter into force?**

It is proposed that the new regulations enter into force on 1 September 2014.

## Financing

The Inquiry's remit includes proposing financing for the increased public sector costs amounting to some SEK 40 million that the Inquiry's proposal is expected to entail. The Inquiry has not found a suitable financing solution within the area of VAT. However, the Inquiry has found a proposal on financing within the area of excise duties consisting of a one-off index adjustment of pesticide tax and waste tax (landfill tax) in line with the consumer price index. A one-off adjustment of this kind means that the tax is reset in real terms to the level that applied when the tax was most recently changed. Thus, in reality, it is not a matter of a real tax increase compared to when the tax was most recently changed. It is estimated that the proposed index adjustment could mean increased public sector revenues amounting to approximately SEK 40 million.

# Författningsförslag

## 1 Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (2000:1281) dels att 3 kap. 3 a § och 5 kap. 11 § ska ha följande lydelse, dels att den nya 11 kap. 6 a § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **3 kap.**

#### **3 a §<sup>1</sup>**

Om en vara deklarerats för övergång till fri omsättning med stöd av ett enhetstillstånd utfärdat i ett annat EU-land, och varan fysiskt befinner sig i Sverige när den övergår till fri omsättning, ska importen i skattehänseende anmälas till Tullverket genom en deklaration med skatteredovisning.

Tullverket får tillåta innehavaren av enhetstillståndet att lämna in deklarationen med skatteredovisning till den myndighet i det andra landet som är behörig att ta emot tulldeklarationen. Deklarationen med skatteredovisning ska i sådant fall anses ha kommit in till Tullverket när den togs emot av det andra landets behöriga myndighet.

*Första och andra styckena gäller inte då mervärdesskatt i enlighet med 5 kap. 11 § ska tas ut enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) i stället för enligt denna lag.*

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:296.

**5 kap.****11 §<sup>2</sup>**

Bestämmelser om skyldighet att med anledning av import eller införsel som avses i 3 kap. 3 eller 3 a § betala annan skatt än tull finns i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Skatt som avses i första stycket skall fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull, om inte annat föreskrivits. Om det i beskattningsunderlaget för sådan skatt skall ingå tullvärde, tull eller motsvarande avgift som fastställts i annan valuta, skall sådant underlag omräknas till svensk valuta efter den kurs som enligt tullagstiftningen gällde den dag som tullvärdet fastställdes.

*Om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska mervärdesskatt som avses i första stycket inte tas ut enligt denna lag utan enligt skatteförfarandelagen (2011:1244).*

*Registrering enligt tredje stycket ska föreligga senast vid tidpunkten för tulltaxeringsbeslutet.*

**11 kap.****6 a §**

*Om det finns anledning att anta att någon, på annat sätt än muntligen, har eller kommer att lämna oriktig uppgift till Skatteverket eller underlåta att till Skatteverket lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att mervärdesskatt vid import undandras*

---

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2004:117.

*det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till denne eller annan ska Tullverket lämna underrättelse om detta till Skatteverket.*

*Underrättelseskyldigheten gäller inte om skatten enligt första stycket understiger ett prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken eller om det annars föreligger särskilda skäl.*

*Av underrättelsen ska det framgå vilka omständigheter som ligger till grund för antagandet enligt första stycket.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 september 2014.
  2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt vid import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.



## 2 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 §, 7 kap. 8 §, 9 c kap. 4 § samt 13 kap. 6, 10, 16 och 23 §§ mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>3</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 2 §<sup>4</sup>

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4 e: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare men är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§, om den som omsätter varan är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

- en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

- en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

<sup>3</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2012:755.

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i 4 b i denna paragraf eller 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf, av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen vilka kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, eller av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

4 e. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här av sådana varor som avses i tredje stycket: den som förvärvar varan,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en unionsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen, *om inte annat följer av d,*

b) om importen avser en unionsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd, *om inte annat följer av d,*

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant

enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet, *om inte annat följer av e,*

*d) om den som är, eller skulle ha varit, skyldig att betala tullen enligt a eller b är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet: den för vars räkning ombudet handlar,*

*e) om innehavaren av tillståndet enligt c är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet: den för vars räkning ombudet handlar.*

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
  - bygg- och anläggningsarbeten,
  - bygginstallationer,
  - slutbehandling av byggnader, eller
  - uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,
2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

Med tullskuld förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen. Med unionsvara förstås detsamma som med gemenskapsvara i den förordningen.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

**7 kap.****8 §<sup>5</sup>**

Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans värde för tulländamål, bestämt enligt rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut av Tullverket med anledning av införseln. Sådant tillägg ska inte göras i fall då tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans värde för tulländamål, *fastställt av Tullverket*, enligt rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut av Tullverket med anledning av införseln. Sådant tillägg ska inte göras i fall då tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

I fall som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 c ska tillägget enligt första stycket, till den del det utgörs av tull och motsvarande avgifter, utgöras av motsvarande pålagor som tas ut av det andra EU-landets tullmyndighet.

I beskattningsunderlaget ska även ingå bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet. Är det vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde känt att varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort här i landet eller till någon bestämmelseort i ett annat EU-land, ska också bikostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget.

**9 c kap.****4 §**

Skatt skall tas ut när en vara upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 1 §.

Inträder vid den tidpunkt som anges i första stycket även skattskyldighet enligt 1 kap. 5 § för import skall endast skatt enligt första stycket tas ut.

---

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:283.

*Vid tillämpning av andra stycket ska skatt enligt första stycket jämföras med skatt som tas ut med anledning av import av varor enligt 1 kap. 1 § första stycket 3.*

### 13 kap.

#### 6 §<sup>6</sup>

Om inget annat följer av 7–15 §§, ska utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken

1. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 omsätter en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen,

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 e är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet, *eller*

3. den som anges i 1 eller 2 har tagit emot eller lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

2. den som enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 d är skattskyldig för förvärv av en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet,

3. den som anges i 1 eller 2 har tagit emot eller lämnat förskotts- eller a conto-betalning, *eller*

4. *Tullverket har ställt ut tullräkning eller tullkvitto för en import av varor.*

#### 10 §

Om en skattskyldig som har försatts i konkurs inte för en tidigare redovisningsperiod har varit skyldig att redovisa den utgående skatt som hänför sig till omsättning *eller* förvärv för vilken skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet, skall han redovisa skatten för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Om en skattskyldig som har försatts i konkurs inte för en tidigare redovisningsperiod har varit skyldig att redovisa den utgående skatt som hänför sig till omsättning, förvärv, *import* för vilken skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet, skall han redovisa skatten för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2012:755.

## 16 §

Om inget annat följer av 17-23 §§ eller av 9 a kap. 14 §, skall ingående skatt dras av för den redovisningsperiod under vilken

1. den som förvärvar en vara eller en tjänst eller för in en vara till landet enligt god redovisningsred har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet *eller importen*, eller

2. den som förvärvar en vara eller en tjänst har lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

## 23 §

Avdrag för ingående skatt som hänför sig till import i fall då tullräkning skall utfärdas får göras tidigast för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige har tagit emot en av Tullverket utfärdad tullräkning.

*Ingående skatt som hänför sig till import ska dras av för den redovisningsperiod under vilken den utgående skatten ska redovisas enligt 6 § första stycket 4.*

*Om någon sådan utgående skatt inte ska redovisas till Skatteverket så ska ingående skatt som avses i första stycket dras av för den redovisningsperiod under vilken Tullverket har ställt ut tullräkning eller tullkvitto för en import av varor.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 september 2014.
  2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt vid import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

En viktig del av regeringens politik är att stärka företagens konkurrenskraft. Regeringen har vidtagit ett antal åtgärder i syfte att förbättra näringsklimatet. Regeringen anser att ytterligare satsningar på regelförenklingar är viktiga för att skapa märkbara förändringar i företagets vardag. Syftet med förenklingsarbetet är att utforma regler, processer och förfaranden så att de är bättre anpassade till företagets verklighet och vardag.

Näringslivet har påtalat att gällande regler om hantering av mervärdesskatt vid import medför negativa likviditetseffekter för företagen. Svenskt Näringsliv och AB Volvo har i en hemställan daterad den 25 mars 2009 föreslagit att mervärdesskatt vid import ska redovisas i skattedeklaration i stället för i tulldeklaration och att hanteringen av mervärdesskatt helt ska skötas av Skatteverket.<sup>1</sup> Svenskt Näringsliv och AB Volvo menar att en sådan ordning innebär en förenkling och en likviditetsförbättring för företagen. De menar också att en sådan förändring skulle innebära att Sveriges attraktionskraft som etableringsland för länder utanför EU ökar.

Vidare har Stockholms Handelskammare, i en hemställan daterad den 20 december 2007<sup>2</sup>, föreslagit att tulltillägg på mervärdesskatt vid import avskaffas i de fall importören har full avdragsrätt för mervärdesskatten.

I budgetpropositionen för 2012 (prop. 2011/12:1) aviserade regeringen sin avsikt, att som ett led i förenklingsarbetet, utreda möjligheterna till en förändrad hantering av mervärdesskatt vid import.

---

<sup>1</sup> Hemställan från Svenskt Näringsliv och AB Volvo Fi2009/3145.

<sup>2</sup> Hemställan från Stockholms Handelskammare Fi2007/0071.

## 1.2 Utredningens uppdrag

Den 20 oktober 2011 beslutade regeringen om kommittédirektiv för utredningen om förändrad hantering av mervärdesskatt vid import av varor (kommittédirektiv 2011:90). Direktiven finns återgivna som bilaga 1 i detta betänkande. En sammanfattning av utredningens uppdrag är följande. Utredningen ska lämna förslag på hur hanteringen av mervärdesskatt vid import kan förändras i syfte att bl.a. uppnå förenklingar för företagen. Utgångspunkten i utredningen är att mervärdesskatten ska redovisas i skattedeclaration i stället för, som i dag, i tulldeklaration. Utredningen ska även utreda och föreslå andra åtgärder som uppnår samma syfte men som är mindre ingripande. I utredningens uppdrag ingår följande:

- Att analysera effekterna samt bedöma lämpligheten av de olika förslagen ur såväl ett företagsperspektiv som ett samhällsekonomiskt perspektiv.
- Att analysera förslagets effekter på Tullverkets respektive Skatteverkets verksamheter och föreslå de ändringar som kan behöva göras för att genomföra respektive förslag.
- Att analysera hur förslagen påverkar förfaranderegler och om det bedöms nödvändigt föreslå de ändringar av förfaranderegler som krävs.
- Att analysera effekterna för den straffrättsliga ordningen och om så krävs lämna författningsförslag.
- Att analysera hur samarbetet och informationsutbytet mellan Tullverket och Skatteverket ska utformas samt vilka effekter en förändring av reglerna får för uppbörden av skatten.
- Överväga om det finns anledning av avskaffa tulltillägg för mervärdesskatt vid import.



### 1.3 Utredningens arbete

Arbetet inleddes i december 2011. Utredningen har haft sex möten och arbetet har skett i samarbete med utredningens experter från Tullverket, Skatteverket, departementen och näringslivet.

Utredningen har sammanträffat med företrädare för LM Ericsson och för Transportindustriförbundet. Dessa möten har skett på deras initiativ.

## 2 Bakgrundsfakta och gällande rätt

### 2.1 Bakgrundsfakta

Med import menas i mervärdesskattesammanhang att en vara förs in till Sverige från ett land utanför EU (tredje land).<sup>1</sup> Alla varor som förs in till Sverige från tredje land ska tullklareras. Med tullklarering avses de åtgärder Tullverket vidtar i fråga om en vara som anmäls till godkänd tullbehandling. Godkänd tullbehandling är ett samlingsbegrepp för dels olika tullförfaranden, dels andra former av godkänd tullbehandling som inte utgör tullförfaranden. Ett av de vanligaste tullförfarandena är övergång till fri omsättning. Övergång till fri omsättning, s.k. förtullning, innebär att importören betalar tillämplig tull och kan därefter fritt förfoga över de importerade varorna. Varornas status förändras genom övergången till fri omsättning till att bli unionsvaror. När en förtullning skett i ett EU-land kan varorna röra sig fritt inom unionens tullområde.

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, är import av varor till Sverige mervärdesskattepliktigt. Tullverket är beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import och skatten fastställs och uppbärs i den ordning som gäller för tull. Mervärdesskatt vid import redovisas därför i en tulldeklaration. Under år 2011 lämnades cirka 2,2 miljoner tulldeklarationer in till Tullverket. Den totala inbetalade mervärdesskatten vid import uppgick till cirka 60 miljarder kronor.<sup>2</sup> Det mesta av den inbetalade mervärdesskatten återbetalas sedan av Skatteverket eftersom det stora flertalet av importörerna är mervärdesskatteregistrerade i Sverige och gör importerna i en mervärdesskattepliktig verksamhet. Sådan mervärdesskatt berättigar vanligtvis till avdrag. Mervärdesskatten återbetalas genom att mervärdesskatteregistrerade importörer yrkar

---

<sup>1</sup> Det finns dock speciella bestämmelser för Åland och andra s.k. tredje territorier, se vidare avsnitt 5.3.

<sup>2</sup> Tullverkets årsredovisning för år 2011.

avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till import i skattedeklarationen.

Den totala inbetalade tullen och övriga avgifter till Tullverket år 2011 uppgick till cirka 6 miljarder kronor. Under år 2011 bestod därmed cirka 90 procent av Tullverkets uppbörd av mervärdesskatt vid import. Övrig mervärdesskatt som Skatteverket beslutar om uppgick till cirka 238 miljarder kronor under år 2011.<sup>3</sup>

En införsel kan deklarerars genom ett s.k. normalförfarande eller genom ett s.k. förenklat förfarande. Med normalförfarande avses att deklaranter lämnar en komplett deklaration direkt. Förenklat deklareringsförfarande innebär att deklaranter inledningsvis lämnar ett mindre antal uppgifter och kompletterar deklareringsformuläret vid ett senare tillfälle. Under år 2011 tillämpades normalförfarandet på cirka 33 procent av deklareringsformulärerna och förenklat förfarande användes på cirka 67 procent av deklareringsformulärerna.

Tulldeklarationen utgör underlag för att beräkna tull, mervärdesskatt och andra avgifter som är hänförliga till importen. Enligt huvudregeln i ML består underlaget för att beräkna mervärdesskatt vid import av tullvärdet (varans värde för tulländamål) med tillägg för tull och andra statliga skatter eller avgifter (dock ej mervärdesskatt) som tas ut av Tullverket med anledning av införseln. Därutöver tillkommer eventuella bikostnader som uppkommit fram till första bestämmelseorten i Sverige. Är det vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde känt att varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort i Sverige eller till någon bestämmelseort i ett annat EU-land, ska också bikostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget.

Mervärdesskatten kan antingen betalas kontant vid införtullningstillfället eller i efterhand efter det att en tullräkning har ställts ut. Under år 2011 ställde Tullverket ut totalt 253 749 tullräkningar. 84 119 av dessa tullräkningar (33,15 procent) avsåg endast mervärdesskatt.

En förutsättning för att mervärdesskatten ska få betalas i efterhand är att den som importerar varan använder ett kreditställande (ett ställande från Tullverket som innebär att tull och annan skatt får betalas i efterhand) vid importen. För att erhålla ett kreditställande ställer Tullverket vissa krav. En importör kan använda sig av ett eget kreditställande eller ett ombuds kreditställande. Ombudet kan vara direkt, dvs. handla i importörens namn för dennes räkning, eller

---

<sup>3</sup> Skatteverkets årsredovisning för år 2011.

indirekt, dvs. handla i eget namn för importörens räkning. Endast en mycket liten andel av den totala mervärdesskatten vid import under år 2011 betalades kontant (cirka 0,2 procent). Den övervägande delen av skatten betalades därmed efter det att en tullräkning ställts ut. Cirka 83 procent av den totala mervärdesskatten vid import betalades av importörer som använde egna kredittillstånd och cirka 16 procent av den totala skatten betalades av importörer som använde ett ombuds kredittillstånd.

Tullverket meddelar föreskrifter om utfärdande av tullräkning och tidsfrister för betalning av tull. En tullräkning omfattar samtliga importer som en importör eller ett ombud har gjort under en vecka. Tullräkningen skickas i normalfallet ut cirka tre veckor efter det att de importerade varorna har frigjorts. I tullräkningen anges det mervärdesskattebelopp som ska betalas. Betalningen ska ske i den ordning som gäller för tull och inbetalningen av mervärdesskatten görs till Tullverket.

En importör som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på importer som är hänförliga till importörens mervärdesskattepliktiga verksamhet. Avdragsrätt och eventuell återbetalning av mervärdesskatt hanteras av Skatteverket. Det medför att återbetalning av mervärdesskatt sker enligt de regler som Skatteverket tillämpar på mervärdesskatteområdet. Avdragsrätten inträder först när en tullräkning mottagits. Det innebär att mervärdesskatten betalas in till Tullverket vid ett tillfälle och återbetalas av Skatteverket vid ett senare tillfälle. Tiden mellan inbetalning och återbetalning är beroende av när tullräkningen mottas och om importörerna redovisar mervärdesskatten per månad, per kvartal, eller per år.

Hanteringen av mervärdesskatt vid import skiljer sig från hanteringen av mervärdesskatt vid s.k. unionsinterna förvärv (under vissa förutsättningar), dvs. när varan förvärvas från ett annat EU-land. Vid unionsinterna förvärv är Skatteverket beskattningsmyndighet. Enligt reglerna i ML ska både den utgående och den ingående mervärdesskatten för det unionsinterna förvärvet redovisas i samma period. En skattskyldig som har full avdragsrätt behöver då inte betala in mervärdesskatten som är hänförlig till införseln vid ett tillfälle och återfå mervärdesskatten vid ett senare tillfälle. Därmed påverkas inte ett företags likviditet negativt på samma sätt som vid import från tredje land.

## 2.2 Regler på mervärdesskatteområdet

### *EU-rätt*

Bestämmelserna på mervärdesskatteområdet är i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Grunden för det gemensamma regelverket är rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>4</sup>, förkortat mervärdesskattedirektivet.

I artikel 2 i mervärdesskattedirektivet görs en uppräknning av de transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 2.1 d är import av varor mervärdesskattepliktig. Med import av varor avses införsel i gemenskapen av varor som inte är i fri omsättning. Som import anses också införsel i gemenskapen av en vara i fri omsättning från ett tredje territorium som ingår i gemenskapens tullområde (artikel 30 i mervärdesskattedirektivet). Av artiklarna 168 och 169 i mervärdesskattedirektivet följer att mervärdesskatt vid import berättigar till avdrag eller återbetalning. Mervärdesskattedirektivet lämnar det öppet för medlemsstaterna att bestämma vilken myndighet som ska ansvara för uppbörden av mervärdesskatt vid import.<sup>5</sup> Relevanta EU-rättsliga bestämmelser på mervärdesskatteområdet redovisas löpande i betänkandet.

### *Svensk rätt*

Mervärdesskattedirektivet är implementerat i ML. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ML ska mervärdesskatt betalas vid sådan import som är skattepliktig. Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU (2 kap. 1 a § ML). Importen är skattepliktig under förutsättning att den vara som importeras inte är undantaget från mervärdesskatt. Rätt till avdrag för och återbetalning av redovisad mervärdesskatt vid import följer av kapitel 8 och 10 ML. Relevanta svenska bestämmelser på mervärdesskatteområdet redovisas löpande i betänkandet.

---

<sup>4</sup> EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

<sup>5</sup> Jämför artikel 211 och 260 i mervärdesskattedirektivet.

## 2.3 Regler på tullområdet

### *EU-rätt*

Bestämmelserna på tullområdet är också i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Det viktigaste EU-rättsliga regelverket är rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättande av en tullkodex för gemenskapen, förkortad tullkodex.<sup>6</sup> Bland övriga EU-rättsakter på tullområdet kan nämnas kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, förkortad tillämpningskodex.<sup>7</sup> Relevanta EU-rättsliga bestämmelser på tullområdet anges löpande i betänkandet.

### *Svensk rätt*

EU-förordningarna är direkt tillämpliga och ska inte implementeras i svensk rätt. I vissa delar har förordningarna dock formen av ramlagstiftning och behöver kompletteras med nationella bestämmelser. EU:s regelverk på tullområdet kompletteras av ett flertal svenska författningar. De centrala författningarna är tullagen (2000:1281), tullförordningen (2000:1306) samt Tullverkets föreskrifter och allmänna råd (TFS 2000:20) om tullförfaranden m.m. (tullordningen), förkortad tullordningen. Relevanta svenska bestämmelser på tullområdet anges löpande i betänkandet.

## 2.4 Begrepp som används i betänkandet

I betänkandet använder utredningen begreppen importör och skattedeklaration.

Med importör avses den som är deklaratör för en import (i enlighet med definitionen i artikel 4 punkt 18 i tullkodex). I de fallen ett indirekt ombud används vid en import avses dock med importör den för vars räkning ombudet handlar, dvs. ombudets huvudman (jämför artikel 5 punkt 2 i tullkodex).

Med begreppet skattedeklaration avses sådan mervärdesskattedeklaration som ska lämnas enligt 26 kap. 5 § skatteförfarandelagen

---

<sup>6</sup> EGT L 302, 19.10.1992, s. 1 (Celex 31992R2913).

<sup>7</sup> EGT L 253, 11.10.1993, s. 1-776 (Celex 31993R2454).

(2011:1244), förkortad SFL. Utredningen använder det kortare begreppet skattedeklaration för att inte i onödan tynga texten.

## 3 Jämförelse med andra EU-medlemsstater

Enligt kommittédirektiven ingår det i utredningens uppdrag att göra en internationell jämförelse av hanteringen av mervärdesskatt vid import. Utredningen ska särskilt undersöka de förändringar av hanteringen som skett i vissa av EU:s medlemsstater. Utredningen har tolkat denna skrivning som att jämförelsen endast behöver omfatta andra EU-medlemsstater eftersom de, på samma sätt som Sverige, är bundna av EU:s mervärdesskattedirektiv. Vidare är det med andra EU-medlemsstater som Sverige konkurrerar när det gäller förmånliga regler för import av varor till EU.

### 3.1 Utredningens internationella jämförelse

Utredningen genomförde den internationella jämförelsen genom att skicka ut ett antal frågor avseende hantering av mervärdesskatt vid import till de övriga 26 medlemsstaterna. Svar erhöles från 19 stycken medlemsstater (Belgien, Bulgarien, Danmark, Estland, Finland, Grekland, Irland, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Slovakien, Spanien, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike).

Utredningen kan konstatera att de svar som erhållits är olika utförliga och på olika detaljnivå. Vidare kan medlemsstaterna ha tolkat vissa frågor på olika sätt beroende på hur deras system för redovisning av mervärdesskatt vid import är uppbyggt. Nedan följer dock en kort sammanfattning och analys av utfallet baserat på utredningens tolkning av de svar som erhållits.

Av de 19 medlemsstater som har svarat uppger 13 stycken att de har infört någon form av redovisning av mervärdesskatt vid import i skattedeklaration (Belgien, Bulgarien, Danmark, Estland, Lettland, Litauen, Luxemburg, Nederländerna, Polen, Slovakien, Tjeckien,



Ungern och Österrike). Endast en medlemsstat, Tyskland, anger att de har infört en annan förenkling (senareläggning av betalningen av mervärdesskatten). Övriga fem medlemsstater angav att de inte har infört några förenklingar eller endast har infört mycket begränsade förenklingar.

Av de 13 medlemsstater som svarade att de har infört någon form av redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration, har elva stycken infört en bred eller åtminstone någorlunda bred tillämpning av redovisning i skattedeklaration. Av dessa elva medlemsstater har sex stycken en enda myndighet som hanterar skatt och tull medan övriga fem medlemsstater har två separata myndigheter för skatt och tull. Vidare har fyra av de elva medlemsstaterna infört ett obligatoriskt system medan sju stycken har infört ett frivilligt system. Slutligen kan utredningen konstatera att endast en av de elva medlemsstaterna, Belgien, ställer krav på någon slags garanti eller deposition för att tillåta redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration. Övriga tio medlemsstater ställer inte något sådant krav. Däremot kräver de allra flesta medlemsstater att importören är registrerad till mervärdesskatt i medlemsstaten. Många medlemsstater har även någon form av krav på att mervärdesskatteredovisningen sköts korrekt eller att importören inte har några skatteskulder.

Utredningen frågade även medlemsstaterna hur de säkerställer att den mervärdesskatt som redovisas avseende import är korrekt. Vidare frågade utredningen vilken information som lämnas mellan myndigheterna (i de fall skatt och tull hanteras av separata myndigheter). Av de svar som erhöles från de medlemsstater som infört redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration, verkar medlemsstaternas skattemyndigheter erhålla den information som lämnas i tulldeklarationen antingen genom regelbundna utskick från tullmyndigheterna eller genom åtkomst till databaser. Skattemyndigheterna har därigenom möjlighet att stämma av de uppgifter som importörerna lämnar i sina skattedekclarationer mot de uppgifter som tullmyndigheterna erhållit via tulldeklarationen. Dock tyder de svar som erhöles på att medlemsstaterna inte gör några speciella kontroller av mervärdesskatt vid import utan att denna mervärdesskatt kontrolleras i samband med stickprovskontroller och revisioner av övrig mervärdesskatt.

Utredningen erhöles inte svar från Cypern, Frankrike, Italien, Portugal, Rumänien, Slovenien eller Storbritannien. Vad gäller Storbritannien skriver dock dåvarande Riksskatteverket (numera Skatteverket) i en rapport att Storbritannien införde år 1973 redo-

visning av mervärdesskatt vid import i skattedeklaration.<sup>1</sup> De valde dock att år 1984 återgå till redovisning i tulldeklaration av budgetskal. Enligt rapporten kom frågan om redovisning i skattedeklaration upp igen vid införandet av den inre marknaden, men Storbritannien valde att behålla redovisning i tulldeklaration av två skäl. Dels p.g.a. den negativa likviditetseffekt som uppkommer för staten vid redovisning i skattedeklaration, dels för att Storbritannien skulle behålla en liknande hantering som övriga medlemsstater.

Tullverket har inkommit med uppgift till utredningen om att under den tid Storbritannien hade redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration innebar hanteringen att staten gick miste om stora inkomster p.g.a. mervärdesskattebedrägerier. Tullverket har dock inte någon närmare uppgift om hur denna mervärdesskatt har kunnat undandras eller om bedrägerierna har skett vid själva importen eller i ett senare led. Vidare finns inte någon uppgift om hur Storbritannien begränsade möjligheten att redovisa mervärdesskatt vid import i skattedeklaration, vilka kontroller som gjordes av denna redovisning eller vilken information som lämnades mellan de verksamhetsgrenar som hanterade tulldeklarationen respektive skattedeklaration. I Riksskatteverkets rapport nämns inte att några mervärdesskattebedrägerier skulle ha uppstått i Storbritannien under denna tid. Utredningen anser att det är svårt att värdera Tullverkets uppgifter och att det därför inte går att dra några slutsatser av den information som Tullverket har lämnat avseende Storbritannien.

### 3.2 Svenskt Näringslivs kartläggning

Svenskt Näringsliv har till sin hemställan från år 2009 bifogat en kartläggning av hanteringen av mervärdesskatt vid import i andra medlemsstater.<sup>2</sup> Baserat på denna kartläggning konstaterar Svenskt Näringsliv att år 2009 hade elva medlemsstater infört redovisning av mervärdesskatt vid import i skattedeklaration. Vidare hade fem medlemsstater infört andra förenklingar och ytterligare två medlemsstater förväntades införa förenklingar inom en snar framtid.

Denna kartläggning bekräftar därmed det som utredningens kartläggning visat, dvs. att många medlemsstater har valt att införa redovisning av mervärdesskatt vid import i skattedeklaration. Vidare

---

<sup>1</sup> RSV Rapport 1993:8 Mervärdessbeskattningen i ett EG-perspektiv s. 81.

<sup>2</sup> Hemställan från Svenskt Näringsliv och AB Volvo Fi2009/3145.

kan konstateras att det vid en jämförelse av Svenskt Näringslivs kartläggning och utredningens kartläggning framstår som att fler medlemsstater har infört redovisning i skattedeklaration eller åtminstone breddat tillämpningsområdet för denna hantering sedan år 2009.

## 4 Utredningens förslag: Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import

Enligt kommittédirektiven ska utredningen analysera och utvärdera en förändrad hantering av mervärdesskatt vid import som innebär att mervärdesskatten ska redovisas i skattedeklaration i stället för som i dag i tulldeklaration. Utredningens förslag är att Skatteverket blir ny beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import, vilket innebär att mervärdesskatt vid import (såväl ingående som utgående) kommer att redovisas i skattedeklaration. Utredningen gör bedömningen att redovisning i skattedeklaration (i enlighet med utredningens förslag i detta kapitel) innebär många fördelar, framförallt för berörda importörer, och att detta därför bör genomföras.

Enligt kommittédirektiven är det angeläget att utredningens förslag inte leder till att kontrollmöjligheterna försämras. För att inte försämra kontrollen och för att inte öka den administrativa bördan för importörer eller myndigheter, begränsas förslaget till att endast avse importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Övriga importörer redovisar således även fortsättningsvis skatten till Tullverket.

#### 4.1 Skatteverket blir beskattningsmyndighet för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige

**Utredningens förslag:** Om importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige så ska Skatteverket vara beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import. Med importör avses deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, ombudets huvudman dvs. den för vars räkning ombudet handlar. Importören ska vara registrerad till mervärdesskatt senast vid den tidpunkt då Tullverket fattar ett tulltaxeringsbeslut för den aktuella importen.

**Skälen för utredningens förslag:** Utredningen har analyserat och utvärderat förslaget att mervärdesskatt vid import ska redovisas i skattedeklaration och kommit fram till att den bästa lösningen är att både fastställande och uppbörd flyttas över till Skatteverket, dvs. att Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import. Förslaget bör dock endast omfatta importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Under dessa förutsättningar skulle utredningens förslag innebära en positiv likviditetseffekt för berörda företag, vilket minskar deras upplåningsbehov. För importföretagen som kollektivt skulle de årliga räntekostnaderna minska med uppskattningsvis cirka 150 miljoner kronor (se närmare kapitel 13).

Förslaget leder också till en viss minskning av den administrativa bördan för berörda företag. Denna effekt bedöms dock som liten i förhållande till likviditets- och ränteffekterna, men det är fortfarande en förbättring jämfört med i dag. Minskad administrativ börda är till fördel för alla företag. Det kan t.ex. vara gynnsamt för ett företag som inte har tillgång till egen skattekompentens att endast behöva vända sig till en myndighet för frågor om mervärdesskatt. Det är dock svårt att närmare beräkna storleken av denna effekt (se vidare kapitel 13).

Utredningen gör också bedömningen att förslaget kan ha positiva effekter på konkurrensen även om det är svårt att beräkna och uppskatta storleken på dessa effekter (se vidare kapitel 13).

År 2009 lämnade Svenskt Näringsliv och AB Volvo en hemställan till regeringen. Där anfördes ett antal liknande skäl för att införa redovisning av mervärdesskatt vid import i skattedeklaration. Det skulle innebära en likviditetsförbättring för såväl små som stora

företag, en förenklad administration vid import, en likabehandling av import jämfört med införsel av varor från andra EU-länder samt en förbättrad konkurrenssituation för svenska företag. En sådan förändring skulle också, enligt hemställan, öka Sveriges attraktionskraft som etableringsland för företag utanför EU.<sup>1</sup>

Nackdelen med utredningens förslag är att det uppkommer en viss likviditetsförsämring för staten, vilket ger upphov till en räntekostnad. (Staten kan emellertid normalt låna pengar till en lägre ränta än företagen, varför statens räntekostnader bedöms bli lägre än företagens räntekostnader om utredningens förslag genomförs.) Utredningen bedömer att denna kostnad utgör den viktigaste negativa konsekvensen. Därutöver kommer genomförandet av förslaget att innebära omställningskostnader för myndigheterna (se vidare kapitel 13).

Förslaget innebär också förändringar av kontrollen av mervärdesskatt vid import. Givet att det av utredningen föreslagna informationsutbytet genomförs anser dock utredningen att Skatteverket erhåller tillräckligt underlag för att kunna genomföra kontroller. Sedan får det förutsättas att Skatteverket använder informationen från Tullverket samt utformar och genomför de kontrollåtgärder som verket finner lämpliga avseende mervärdesskatt vid import. Förslaget bör därför – under dessa förutsättningar – inte påverka uppbörden negativt (se närmare avsnitt 6.3, kapitel 7 och avsnitt 8.3).

Utöver vissa möjligheter att kontrollera uppbörden (regler om kreditillstånd m.m.) så har utredningen inte funnit att det innebär några större fördelar att behålla det befintliga systemet. Det faktum att skatten i fråga är avdragsgill minskar också nyttan av att behålla regler om t.ex. kreditillstånd eller krav på säkerheter för mervärdesskatt. Ur ett företagarperspektiv kan det också anses vara en fördel att inte behöva ställa säkerhet för mervärdesskatt vid import.

Sammantaget anser utredningen att fördelarna med förslaget, framförallt för företagen, överväger nackdelarna. Utredningen anser att fördelarna är så pass stora att utredningens förslag, som beskrivs i detta kapitel, bör genomföras.

---

<sup>1</sup> Hemställan från Svenskt Näringsliv och AB Volvo Fi2009/3145.

*Ett mera enhetligt system*

Tullverket är den myndighet som är ansvarig för tullfrågor, vilket bland annat innebär gränskontroll samt fastställande och uppbörd av tull.<sup>2</sup> Skatteverket är ansvarigt för skatter och avgifter och är i dag beskattningsmyndighet för all mervärdesskatt förutom mervärdesskatt vid import där Tullverket är beskattningsmyndighet. År 2011 fastställde och redovisade Skatteverket 95 procent av de skatter som totalt betalades i Sverige.<sup>3</sup>

Med Skatteverket som beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import (då importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige) blir myndigheternas respektive ansvarsområden mera renodlade jämfört med i dag när Tullverket uppbär skatten medan återbetalningen hanteras av Skatteverket. Som beskattningsmyndighet får Skatteverket ett helhetsansvar för mervärdesskatt (som redovisas av mervärdesskatteregistrerade importörer) och systemet blir mera enhetligt. Det är också en fördel om den myndighet som är ansvarig för skatt och som redan innehar kompetens på hela skatteområdet även hanterar mervärdesskatt vid import. Utredningen anser att om förslaget genomförs så skulle Skatteverkets samlade kompetens på skatteområdet utnyttjas bättre än i dag. Skatteverket hanterar redan i dag avdraget för ingående mervärdesskatt vid import, undantaget för bikostnader i 3 kap. 32 § ML samt undantaget i 3 kap. 30 § andra stycket ML. (Vad gäller tillämpningen av lagen 1994:1551 om frihet från skatt vid import, m.m. kan det dock finnas behov av ytterligare kompetens.)

Om utredningens förslag genomförs blir ett regelverk tillämpligt för de som redovisar i skattedeklaration (dvs. skatt som redovisas av mervärdesskatteregistrerade importörer) vilket bör underlätta för de skattskyldiga t.ex. vad gäller frågan om i vilken redovisningsperiod som mervärdesskatt vid import ska redovisas. Ett regelverk innebär också att reglerna om skattetillägg, i stället för tulltillägg, blir tillämpliga, vilket kan vara en fördel sett ur företagets perspektiv. Sammanfattningsvis kommer samma förfaranderegler, samma straffrättsliga regler etc. att gälla för all mervärdesskatt (dvs. även för

---

<sup>2</sup> Enligt 1 § förordningen (2007:782) med instruktion för Tullverket ska verket dels fastställa och ta ut tullar, mervärdesskatt och andra skatter samt avgifter så att en riktig uppbörd kan säkerställas, dels övervaka och kontrollera trafiken till och från utlandet så att bestämmelser om in- och utförsel av varor följs.

<sup>3</sup> Årsredovisning för Skatteverket 2011, s. 60. Resterande fem procent redovisas till andra myndigheter och består bl.a. av mervärdesskatt vid import samt fordons- och stämpelskatt.

mervärdesskatt vid import) som redovisas av företag som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Detta borde också minska den administrativa bördan något för företagen. (Se även kapitel 13.)

Vidare kommer en myndighet (Skatteverket) att ansvara för information och service för i princip all mervärdesskatt, vilket kan antas vara till fördel för den som är registrerad till mervärdesskatt. Dessa skattskyldiga redovisar även annan mervärdesskatt till Skatteverket och får då en myndighet att vända sig till i sådana frågor. I de fallen där det verkar lämpligt bör Skatteverket och Tullverket också kunna samverka kring t.ex. information om mervärdesskatt vid import.

Skatteverket kommer också att få en bättre överblick av redovisningen, både vad gäller mervärdesskatt vid import och annan mervärdesskatt som redovisas av de som är registrerade till mervärdesskatt. I dag innehåller skattedeklarationen inte någon uppgift om den utgående mervärdesskatten vid import, men om utredningens förslag genomförs så kommer både ut- och ingående mervärdesskatt vid import att redovisas i skattedeklarationen. Om samtliga företag som är registrerade till mervärdesskatt redovisar all sådan skatt i skattedeklarationen får Skatteverket en bättre överblick av all den mervärdesskatt som redovisas och en helhetsbild av företagens verksamhet, vilket är en fördel ur kontrollsynpunkt. Vidare bör det av utredningen föreslagna informationsutbytet också omfatta de importörer där redovisningen av mervärdesskatten även fortsättningsvis sker till Tullverket.<sup>4</sup> Sammantaget kan detta antas ge Skatteverket bättre förutsättningar för kontroller.

I dag gäller SFL för all skatt, dock inte skatt som tas ut enligt tullagen (2 kap. 1 § 4 SFL). Att tullagen gäller för skatt som ska betalas till Tullverket framgår också av 22 kap. 1 § ML. Av 5 kap. 11 § tullagen följer att mervärdesskatt som ska betalas med anledning av import eller införsel ska fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull om inte annat föreskrivits. Utredningen föreslår att den paragrafen kompletteras med nya stycken där det anges under vilka förutsättningar Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet i stället för Tullverket.

---

<sup>4</sup> Det kan t.ex. förekomma att en privatperson importerar varor i en sådan omfattning att det kan ifrågasättas om inte verksamheten är yrkesmässig.



*Endast importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige redovisar mervärdesskatt vid import i skattedeklaration*

Utredningens förslag innebär att både in- och utgående mervärdesskatt vid import kommer att redovisas i samma skattedeklaration. För den som har rätt att återfå hela skatten blir det ett nollsummespel, dvs. ut- och ingående skatt tar ut varandra. För de som saknar avdragsrätt, framförallt privatpersoner och näringsidkare som bedriver fullt ut undantagen verksamhet<sup>5</sup>, ska mervärdesskatten tvärtom utgöra en kostnad. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt är uppbyggt på så sätt att kostnaden för skatten ska bäras av slutkonsumenterna, men inte belasta näringsidkare som bedriver skattepliktig verksamhet. Om alla skulle redovisa mervärdesskatt vid import i skattedeklaration skulle det innebära en kredit med att betala skatten även för den som ska bära kostnaden för densamma. Det finns i dag, med några få undantag<sup>6</sup>, inte någon motsvarande möjlighet för privatpersoner att erhålla en kredit med mervärdesskatten vid varuinköp inom landet eller från andra EU-länder. Privatpersoner kan inte heller köpa tjänster utan att först betala mervärdesskatten. Däremot förekommer det att näringsidkare – oavsett om de bedriver skattepliktig verksamhet eller inte – ska tillämpa förvärvsbeskattning vid köp av varor och tjänster från andra EU-länder.<sup>7</sup>

Utredningen anser att det är uppenbart att redovisning i skattedeklaration för privatpersoner skulle öka risken för skatteundandragande vid import jämfört med vad som är fallet i dag. Dessutom skulle alla som inte redan är registrerade till mervärdesskatt och som gör en import bli tvungna att lämna en särskild skattedeklaration. Därigenom skulle den administrativa bördan öka både för de skattskyldiga och för Skatteverket som skulle få ta emot ett antal nya skattedekclarationer från en grupp som i dag inte är registrerad till mervärdesskatt.

För de som saknar avdragsrätt har mervärdesskatt vid import stora likheter med tull. Båda utgör en kostnad vid import som inte är avdragsgill. Utredningen anser därför att denna grupp inte har

---

<sup>5</sup> I denna grupp ingår även andra juridiska personer (än näringsidkare), t.ex. ideella föreningar och offentliga organ som antingen inte bedriver yrkesmässig verksamhet eller som bedriver undantagen verksamhet.

<sup>6</sup> Den som är skattskyldig endast på grund av unionsinterna förvärv av nya transportmedel ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration (26 kap. 7 § andra stycket SFL).

<sup>7</sup> Förvärvsbeskattning tillämpas även på vissa omsättningar inom landet, t.ex. s.k. omvänd skattskyldighet för byggtjänster.

något berättigat intresse av att erhålla en kredit med betalning av mervärdesskatten.

Vidare utgör fastställandet av mervärdesskatt vid import, enligt uppgifter från Tullverket, inte något större merarbete jämfört med det som ändå utförs i samband med fastställande och uppbörd av tull. Det kommer därför inte att ta särskilt mycket av Tullverkets resurser i anspråk om Tullverket även i fortsättningen fastställer mervärdesskatten för de som inte är registrerade till sådan skatt. Denna grupp redovisar också endast en mindre andel av den totala mervärdesskatten vid import. Enligt uppgifter från Skatteverket (se tabell 4.1 och avsnitt 13.1) redovisade importörer som inte är registrerade till mervärdesskatt cirka 3 procent av den totala mervärdesskatten vid import år 2011. Det har inte gått att få fram siffror om hur stor del av den utgående mervärdesskatten som det yrkas avdrag för, detta eftersom ingående mervärdesskatt vid import inte särredovisas i skattedeklarationen. Om man därför antar att det endast är ovan nämnda icke registrerade importörer som inte drar av skatten så innebär detta att cirka 3 procent av den totala skatten vid import inte dras av.<sup>8</sup> Med andra ord är cirka 97 procent av mervärdesskatten vid import avdragsgill.

För en närmare redogörelse för beloppen i tabellen se fotnot 1 till avsnitt 13.1 (under rubriken Finansiella effekter för företagen).

---

<sup>8</sup> Därutöver finns det skattskyldiga som bedriver blandad verksamhet och som importerar utan att (hela eller delar av) skatten är avdragsgill. Som ett exempel kan nämnas kommersiella aktörer inom sjukvård, omsorg eller utbildning vars verksamhet innefattar en skattepliktig del. Det har dock inte framkommit annat än att skatt hänförlig till blandad verksamhet endast utgör en ringa andel av den totala mervärdesskatten hänförlig till import. Detsamma gäller för de som importerar varor för vilka avdragsförbud råder.

Tabell 4.1. Fördelning av mervärdesskatt vid import

Mervärdesskatteregistrerade importörer				
Redovisningsperiod	Antal importörer	Antal importörer i procent	Total mervärdesskatt i kronor	Total mervärdesskatt i procent
Månadsredovisning >40 miljoner kr	6 147	12,33	45 181 471 142	84,52
Månadsredovisning	14 049	28,18	3 757 986 899	7,03
Kvartalsredovisning	15 050	28,19	2 568 477 819	4,80
Årsredovisning i SKD	617	1,24	8 719 764	0,02
Årsredovisning i INK	5 489	11,01	79 778 936	0,15
Övriga importörer				
Privatperson	9 465	18,99	1 852 059 225	3,46
Sekretessimportör <sup>9</sup>	15	0,03	Ingen uppgift	Ingen uppgift

Källa: Skatteverket och Tullverket för år 2011.

Ju fler som redovisar mervärdesskatt vid import till Skatteverket, desto mer enhetligt blir givetvis systemet. Utredningen anser dock att det är lämpligast att göra en uppdelning som i stora drag innebär att Tullverket förblir beskattningsmyndighet för slutkonsumenter för vilka tull och mervärdesskatt är en kostnad, medan Skatteverket blir beskattningsmyndighet för de som har avdragsrätt för skatten.

I praktiken bör den grupp som ska redovisa mervärdesskatt vid import i skattedeklaration begränsas till de som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Därigenom kan både Tullverket och Skatteverket identifiera dem genom att kontrollera mot befintliga uppgifter i Skatteverkets register.

Ett alternativ vore att den skattskyldige t.ex. i tulldeklarationen intygade att avdragsrätt föreligger men ett sådant intygande skulle vara mycket svårare att kontrollera.

Den föreslagna avgränsningen innebär att även de som t.ex. bedriver blandad verksamhet eller som är skattskyldiga endast på grund av förvärv från andra EU-länder<sup>10</sup> kommer att redovisa i skattedeklaration. Detta trots att avdragsrätten för sådan verksamhet är

<sup>9</sup> En fysisk person med skyddad identitet.

<sup>10</sup> Jämför 2 a kap. 3 § andra stycket 2 ML. En näringsidkare som bedriver en undantagen verksamhet (eller juridiska personer som inte är näringsidkare), t.ex. en tandläkare, kan bli skattskyldig för unionsinterna förvärv och därmed skyldig att registrera sig till mervärdesskatt om förvärven överstiger ett visst tröskelvärde (f.n. 90 000 kronor).

begränsad. Detsamma gäller den som är registrerad till mervärdesskatt men som importerar varor för vilka det i vissa fall råder avdragsförbud, t.ex. personbilar.<sup>11</sup> Även om uppdelningen därigenom inte exakt motsvarar avdragsrätten så anser utredningen att fördelarna med en enkel och tydlig avgränsning baserad på registrering till mervärdesskatt överväger.

Förslaget innebär att olika förfaranderegler kommer att gälla för de som importerar beroende på vilken myndighet som är beskattningsmyndighet, t.ex. vad gäller skatte- och tulltillägg samt omprövningsfrister. Utredningen anser dock att nackdelarna med att låta t.ex. privatpersoner redovisa i skattedeklaration utesluter en lösning där samtliga importörer redovisas i skattedeklaration till Skatteverket. Vidare har de som saknar avdragsrätt knappast samma intresse som de som är registrerade till mervärdesskatt (vilka även redovisar annan mervärdesskatt till Skatteverket) av enhetliga förfaranderegler för all mervärdesskatt eller av att reglerna om skattetillägg blir tillämpliga i stället för tulltillägg.

Registrering till mervärdesskatt ska föreligga senast vid den tidpunkt då Tullverket fattar ett tulltaxeringsbeslut för den aktuella importen. Vid denna tidpunkt har Tullverket tillgång till den information som behövs för att avgöra vem som ska vara beskattningsmyndighet och efter denna tidpunkt godtas inte heller några ändringar av tulldeklarationen. Vidare torde det vara enkelt att i efterhand fastställa om någon varit registrerad vid denna tidpunkt.

Sammanfattningsvis anser utredningen att kontrollaspekter och administrativ börda utgör tungt vägande skäl för att begränsa möjligheten att redovisa mervärdesskatt vid import i skattedeklaration till de som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Övriga bör även i fortsättningen redovisa mervärdesskatten till Tullverket.

Utredningen föreslår att 5 kap. 11 § tullagen kompletteras med bestämmelser där detta framgår. Det kommer därmed att bli Tullverket som avgör vilken av myndigheterna som blir beskattningsmyndighet.

#### *Närmare om tidpunkten för registrering till mervärdesskatt*

I de fallen en importör registreras till mervärdesskatt t.ex. i mitten av en redovisningsperiod, men importörer görs under hela perioden så ska redovisning till Skatteverket ske först efter det att Skatteverket

---

<sup>11</sup> Se bl.a. 8 kap. 9–10 §§ ML.

beslutat om registrering. För tiden innan är Tullverket beskattningsmyndighet. (Detta följer av den föreslagna lydelsen av 5 kap. 11 § tullagen.) Den situationen uppstår dock endast den period då importören registreras för första gången (eller avregistreras) och bör därför inte vara särskilt ofta förekommande. Det är därför inte motiverat att införa någon särskild regel för det fallet.

Det förekommer att skattskyldiga ska redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration för tid innan registreringsbeslutet fattades. Det kan t.ex. ske om Skatteverket i efterhand upptäcker att det bedrivits mervärdesskattepliktig verksamhet, men utan att registrering förelegat. Skatteverket blir dock inte beskattningsmyndighet förrän registreringsbeslutet fattas, och något byte av beskattningsmyndighet för tiden dessförinnan ska inte göras. Detta följer också av ordalydelsen i förslaget till ändring av 5 kap. 11 § tullagen, nämligen att registrering ska föreligga vid tidpunkten när Tullverket fattar sitt tulltaxeringsbeslut. (Se närmare författningskommentaren till den bestämmelsen.) Inte heller här finner utredningen att det är motiverat med någon särskild reglering.

*Obligatoriskt för den som är registrerad till mervärdesskatt att redovisa mervärdesskatt vid import till Skatteverket*

Utredningen föreslår att det blir obligatoriskt för den som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige att redovisa mervärdesskatt vid import till Skatteverket. Ett alternativ vore att låta de som är registrerade till mervärdesskatt välja mellan att redovisa skatten till Tullverket eller till Skatteverket. Fördelen med ett sådant system vore framförallt att det då skulle kunna ställas vissa krav på den som ska redovisa i skattedeklaration. (Uppfylldes inte kraven skulle redovisning i stället ske till Tullverket.) Ett annat alternativ vore att redovisning till Skatteverket gjordes obligatoriskt för den som är registrerad till mervärdesskatt och som innehar ett eget kreditillstånd. (Ett sådant system är dock fortfarande valfritt eftersom det står importörerna fritt att ansöka om kreditillstånd.) Mervärdesskatt vid import är dock i mycket stor utsträckning avdragsgill, vilket minskar nyttan med krav på t.ex. kreditillstånd.

Utredningen anser att ett obligatoriskt system är att föredra. För det första blir det enklare att tillämpa. I ett valfritt system skulle det t.ex. behöva inrättas ett register över vilka skattskyldiga som valt att redovisa i skattedeklaration och vilka som önskar redo-

visa i tulldeklaration. Både uppgifter i tulldeklarationer och skattedeklarationer skulle behöva kontrolleras mot registret som givetvis kontinuerligt måste uppdateras. I annat fall skulle det finnas risk för att en skattskyldig underlät att redovisa utgående skatt eller att skatten redovisades dubbelt (både till Skatteverket och till Tullverket) eller till fel myndighet. I de fallen avdragsrätt föreligger finns det i och för sig ingen risk för skatteundandragande, men det innebär ändå en risk för oavsiktliga fel och misstag. Vidare uppstår frågor kring utformningen av registret. Från och med när gäller valt redovisningssätt och när träder en ändring i kraft? Inrättandet och underhållet av ett sådant register innebär enligt utredningens mening ökad administration för Skatteverket och för Tullverket. Om redovisning till Skatteverket i stället görs obligatoriskt för de som är registrerade till mervärdesskatt behöver Tullverket endast kontrollera denna enda uppgift (om importörens registrering) för att avgöra vem som ska vara beskattningsmyndighet.

Vidare föreslår utredningen att – oavsett om systemet är frivilligt eller obligatoriskt – skattedeklarationen kompletteras med nya rutor, dels för angivande av beskattningsunderlaget, dels för angivande av den utgående skatten vid import. I ett frivilligt system skulle dessa rutor endast fyllas i av de som valt det redovisningssättet, medan andra skulle lämna dem tomma och i stället redovisa skatten i tulldeklarationen (och vice versa). En sådan utformning av deklara-tionsblanketterna kan dock förväntas ge upphov till fel och misstag. Ett valfritt system innebär således mera administration även för företagen som först måste välja mellan två redovisningssätt och sedan redovisa skatten i rätt deklaration.

Ett valfritt system innebär också en otydlig uppdelning mellan Skatteverket och Tullverket. Om mervärdesskatteregistrerade företag kan välja att redovisa skatten till Tullverket (genom att använda sig av ett ombuds kredittillstånd) så kommer Skatteverket och Tullverket att utföra i princip samma arbetsuppgift och risken är att de gör olika bedömningar eller tillämpar olika förhållningssätt i samma eller liknande frågor. Olika regler för förfarande kommer att gälla beroende på vilken myndighet ett företag väljer att redovisa skatten till.

Ett valfritt system är också negativt ur kontrollsynpunkt eftersom ingen av myndigheterna har en överblick över den mervärdesskatt som redovisas av de som är registrerade till mervärdesskatt. Det kan inte heller uteslutas att ett valfritt system kan öka risken för avsiktligt skatteundandragande. T.ex. skulle byte av redovisningssätt kunna användas i syfte att dölja fusk.

Slutligen är det svenska skattesystemet så utformat att det i de flesta fall inte råder valfrihet utan samma regler gäller för alla. Sverige har t.ex., till skillnad från många andra medlemsstater inom EU, inga regler om omsättningsgräns för mervärdesskatt.<sup>12</sup> Tilläggas kan också att i och med ikraftträdandet av SFL blir det inte längre möjligt att redovisa mervärdesskatt i inkomstdeklarationen. Obligatorisk redovisning av mervärdesskatt vid import i skattedeklaration passar därför bättre in i det befintliga systemet.

## 4.2 Skattskyldighet för mervärdesskatt i vissa situationer

I dag regleras frågan om skattskyldighet för mervärdesskatt vid import i 1 kap. 2 § 6 ML. Dessa regler hänvisar till reglerna om tull och innebär huvudsakligen att skattskyldig för mervärdesskatt vid import är den som är, eller skulle ha varit, skyldig att betala tull för samma vara. När det gäller tull kan emellertid flera gäldenärer bli solidariskt ansvariga för en tullskuld. För en tullskuld som uppkommit vid legal införsel (artikel 201 i tullkodex) kan både importör och ombud anses som gäldenärer och vid olaglig införsel (artiklarna 202–208 eller 212 i tullkodex) är personkretsen ännu vidare. Detta saknar motsvarighet i ML och utredningen föreslår därför att 1 kap. 2 § 6 ML kompletteras på så sätt att då Skatteverket är beskattningsmyndighet kan endast en person, deklaranter, vara skattskyldig för mervärdesskatten. Denna person ska inte i något fall kunna vara ett ombud. (Vid olaglig införsel anses det inte finnas någon deklarerant varför Skatteverket aldrig kommer att bli beskattningsmyndighet i de fallen.) Se vidare avsnitt 5.1.

### *När mervärdesskatt vid import påförs någon som saknar avdragsrätt*

Enligt utredningens förslag är det Tullverket som, genom att tillämpa 5 kap. 11 § tullagen, fattar beslut om vilken myndighet som ska vara beskattningsmyndighet. Enligt den bestämmelsen är Skatteverket beskattningsmyndighet under förutsättning att deklaranter (eller om denne är ett ombud, huvudmannen) är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. I de fallen det inte anses finnas någon deklarerant, t.ex. om

---

<sup>12</sup> Jämför artiklarna 281–292 i mervärdesskattedirektivet.

någon smugglar in en vara blir 5 kap. 11 § tredje stycket tullagen inte tillämpligt, och Tullverket förblir beskattningsmyndighet.

Utredningen har uppmärksammat på att det förekommer situationer där mervärdesskatt påförs någon som saknar avdragsrätt. Detta hänger ihop med reglerna för ändring av (eller inlämnandet av nya) tulldeklARATIONER och reglerna om olaglig införsel m.m. (artiklarna 202–208 och 212 i tullkodex). Det har framförts önskemål om att i vissa fall kunna förändra detta så att mervärdesskatten inte blir till en kostnad för t.ex. en speditör som saknar avdragsrätt. Argumenten som framförs går ut på att detta i vissa situationer är oskäligt och leder till inlåsnings effekter.

Följande situationer har framförts som exempel. Ett ombud anger av misstag fel importör i tulldeklarationen. (Ombudet saknar fullmakt för den felaktigt angivne importören.) Felet upptäcks först efter att tulltaxeringsbeslutet fattats och efter denna tidpunkt godtas inte några rättelser. Eftersom fullmakt saknas anses ombudet handla i eget namn och ombudet blir gäldenär för tullen och för mervärdesskatten (artikel 5 och 201 i tullkodex). Mervärdesskatten är emellertid inte hänförlig till någon import i ombudets verksamhet varför ombudet inte har avdragsrätt för skatten (8 kap. 3 § ML). Även i de fallen detta är ett rent skrivfel och den rätte importören är villig att redovisa skatten kan detta således inte korrigeras.

Ett annat exempel är följande. En transportör, t.ex. en speditönsfirma har fått i uppdrag att transportera varor över gränsen till Sverige. Gränsen passeras dock – felaktigt och i strid med gällande regler – utan att transportören stannar och anmäler godset. Även om orsaken till detta skulle vara ett rent förbiseende av transportören och felet upptäcks direkt efter gränspassagen så godtas inte någon rättelse vid denna tidpunkt. Transportören, som i likhet med ombudet i exemplet ovan saknar avdragsrätt, blir skattskyldig för mervärdesskatten (artikel 202 i tullkodex).

Effekten i båda fallen blir att det uppstår en inlåsnings effekt, dvs. mervärdesskatten blir en kostnad trots att den egentligen skulle ha varit avdragsgill hos den rätte importören.

Detta skulle kunna anses strida emot den princip i mervärdesskattesystemet som innebär att kostnaden för skatten ska bäras av slutkonsumenten. Vidare kan det uppfattas som orimligt att det inte är möjligt att rätta uppenbara misstag eller mindre förseelser. Denna fråga ligger emellertid utanför utredningens uppdrag och utredningen gör bedömningen att det inte heller av tidsskäl är möjligt att utreda saken tillräckligt för att kunna lämna ett förslag till



lösning. Frågan är komplex och det är inte självklart om problemet kan lösas och i sådant fall hur. Denna fråga förtjänar dock enligt utredningens uppfattning att utredas vidare i ett annat sammanhang, i synnerhet om det förekommer fall där de fel som begåtts kan anses som ursäktliga.

Utredningen har dock inte gjort någon självständig analys av regelverket eller dess tillämpning utan redogörelsen beskriver endast hur gällande rätt på tullområdet tillämpas i dag. En sådan analys ligger också utanför utredningens direktiv.

Genomförandet av utredningens förslag kommer inte att påverka de ovan beskrivna situationerna. Om ett ombud anger fel deklarat (och saknar fullmakt) så ses ombudet som deklarat och om denne dessutom är registrerad till mervärdesskatt blir Skatteverket beskattningsmyndighet, men ombudet saknar fortfarande avdragsrätt. I fallet med transportören, eller andra fall av olaglig införsel (artiklarna 202–208 eller 212 i tullkodex), anses det inte finnas vare sig någon deklARATION eller deklarat. Bestämmelsen i 5 kap. 11 § tredje stycket kan därför inte bli tillämplig då det inte finns någon deklarat som kan vara registrerad till mervärdesskatt. Här kan Skatteverket således inte bli beskattningsmyndighet, men avdragsrätten påverkas inte utan sådan saknas fortfarande.

I avsnitt 5.1 föreslår utredningen en ändring av reglerna om skattskyldighet för mervärdesskatt i form av ett tillägg i 1 kap. 2 § ML. Ändringen innebär att när Skatteverket är beskattningsmyndighet kan endast en person bli skattskyldig för mervärdesskatten vid import, och denne kan inte vara ett ombud för någon annan. I praktiken kommer detta endast att bli tillämpligt när tullskulden uppkommit i enlighet med artikel 201 i tullkodex. Det är endast i dessa fall som det anses finnas någon deklarat. Om tullskulden i stället uppkommit i enlighet med artiklarna 202–208 eller 212, t.ex. genom olaglig införsel så anses det inte finnas någon deklARATION eller deklarat. Detta innebär att 5 kap. 11 § tredje stycket inte kan bli tillämpligt.

### 4.3 Redovisningstidpunkten

Vem som är skattskyldig för mervärdesskatt vid import och när skattskyldigheten inträder regleras i 1 kap. ML. Frågan om när skatten ska redovisas, dvs. när redovisningsskyldigheten inträder regleras i 13 kap. ML. Huvudregeln beträffande utgående skatt finns

i 6 § och huvudregeln för ingående skatt finns i 16 §. Därtill finns ett antal undantagsregler.

**Utredningens förslag:** Utgående mervärdesskatt vid import ska redovisas för den period under vilken Tullverket ställt ut tullräkning eller tullkvitto. Ingående mervärdesskatt vid import ska, oavsett om tullräkning eller tullkvitto utställts, dras av i samma period som den utgående skatten redovisas. Samma redovisningstidpunkt, dvs. den period under vilken tullräkning eller tullkvitto ställts ut, ska gälla även för det fall att endast den ingående mervärdesskatten ska redovisas i skattedeklaration.

**Skälen för utredningens förslag:** Utgående skatt vid import redovisas i dag i enlighet med de regler som gäller för tull, och ML:s regler om utgående skatt omfattar därför inte mervärdesskatt vid import.

Avdragstidpunkten för motsvarande ingående skatt regleras i två paragrafer i ML, beroende på om skatten tagits upp i tullräkning eller i tullkvitto. Om skatten tagits upp i tullkvitto gäller huvudregeln i 13 kap. 16 § ML, dvs. den ingående skatten ska dras av för den redovisningsperiod under vilken den som förvärvar en vara eller för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller importen. I de fall tullräkning ska utfärdas gäller dock undantaget i 13 kap. 23 § ML enligt vilken avdraget får göras tidigast för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige har tagit emot en tullräkning.

Utredningens förslag innebär emellertid att även utgående mervärdesskatt vid import i vissa fall ska redovisas i skattedeklaration till Skatteverket. Det behövs därför en regel om när skattskyldigheten inträder för den utgående skatten. Denna bör utformas så att avdraget för motsvarande ingående skatt görs i samma redovisningsperiod. (Den utgående skatten är även att anse som ingående skatt och får dras av i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 2–3 §§ ML.) Samma regler bör gälla oavsett om Tullverket utfärdat tullräkning eller tullkvitto för importen i fråga. Därigenom kommer skattskyldiga som redovisar skatten i skattedeklaration att redovisa både in- och utgående mervärdesskatt i samma period.

Redovisningstidpunkten ska helst vara enkel att fastställa och tillämpla och bör därför inte längre anknyta till när tullräkning mottagits, utan i stället till när tullräkning eller tullkvitto ställts ut av

Tullverket. Utredningen föreslår också att tullräkning alltid ska tillställas även importören (eller att importören på annat sätt underrättas om innehållet i denna) dvs. till skillnad från i dag när tullräkning i vissa fall endast skickas till ombudet. Importörerna kommer därför att ha tillgång till tullräkningar (eller annan information från Tullverket) som underlag för upprättande av skattedeklarationen.

Utredningen föreslår att huvudregeln i 13 kap. 6 § ML kompletteras med en ny fjärde punkt som reglerar redovisningstidpunkten för utgående mervärdesskatt vid import, oavsett om tullräkning eller tullkvitto utfärdats.

Vad gäller den ingående skatten så föreslås det att huvudregeln i 16 § inte längre ska omfatta import, utan att detta ska regleras i 23 §. Regeln bör utformas så att den hänvisar till 6 §, dvs. att avdraget för ingående skatt ska göras i samma period som den utgående skatten redovisas. Dessutom bör den kompletteras med ett stycke av vilket framgår att denna tidpunkt gäller även då den utgående skatten inte ska redovisas till Skatteverket. Den kompletterande regeln behövs om den utgående skatten ska redovisas till Tullverket, men den ingående till Skatteverket. Så kan bli fallet t.ex. om en importör inte är registrerad till mervärdesskatt när Tullverket fattar tulltaxeringsbeslut avseende en viss import, men registreras strax efteråt. Bestämmelsen i 23 § bör i likhet med 6 § gälla oavsett om tullräkning eller tullkvitto utfärdats.

#### 4.4 Konkurs

**Utredningens förslag:** Om en skattskyldig har försatts i konkurs och skattskyldigheten – men inte redovisningsskyldigheten – har inträtt beträffande mervärdesskatt vid import så ska skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades.

**Skälen för utredningens förslag:** I de fallen en skattskyldig försatts i konkurs och skattskyldighet, men inte redovisningsskyldighet, för mervärdesskatt vid import inträtt så bör samma regler gälla vid import som för omsättningar och förvärv.

Regeln som styr redovisningstidpunkten och som i sin nuvarande lydelse endast omfattar omsättningar och förvärv, dvs. inte import,

finns i 13 kap. 10 § ML. Utredningen föreslår därför att uppräkningsparagrafen kompletteras med import.

## 4.5 Fastställande av beskattningsunderlaget

### *Gällande rätt*

Reglerna om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import finns i 7 kap. 8–11 §§ ML och i artiklarna 85–89 i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 85 i mervärdesskattedirektivet följer att beskattningsunderlaget ska utgöras av det värde som i enlighet med gällande gemenskapsbestämmelser fastställts som tullvärdet. (Bestämmelser om varors värde för tulländamål finns i artiklarna 28–36 i tullkodex.)

Enligt huvudregeln i ML består underlaget av tullvärdet (varans värde för tulländamål) med tillägg för tull och andra statliga skatter eller avgifter (dock ej mervärdesskatt) som tas ut av Tullverket med anledning av införseln (7 kap. 8 § första stycket ML). Om skyldigheten att betala mervärdesskatt vid en import uppkommer med stöd av ett enhetstillstånd så ska den del av underlaget som utgörs av tull fastställd av Tullverket dock i stället vara tull fastställd av en tullmyndighet i ett annat EU-land (7 kap. 8 § andra stycket ML).<sup>13</sup> Därutöver tillkommer de eventuella bikostnader som uppkommit fram till första bestämmelseorten i Sverige (8 § tredje stycket).

Utöver huvudregeln finns också två bestämmelser om underlaget vid återimport, dvs. när en vara importeras efter att ha varit exporterad (7 kap. 9 och 11 §§ ML).

Utredningen föreslår ingen materiell ändring av dessa regler, endast ett förtydligande att det är Tullverket som fastställer tullvärdet (förutom när enhetstillstånd åberopas och tullen i stället fastställs av ett annat lands tullmyndighet).

---

<sup>13</sup> Prop. 2003/04:41, s. 58.

**Utredningens förslag:** I de fall tullvärdet (varans värde för tulländamål) ingår som en del av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import så förtydligas det att tullvärdet fastställs av Tullverket. Tullvärdet ska alltid framgå av tullräkning respektive tullkvitto. I de fallen tullräkning utfärdas så ska importören (dvs. deklareranten, eller om denne är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar) alltid tillställas en kopia av tullräkningen eller på annat sätt underrättas av Tullverket om innehållet i denna.

**Skälen för utredningens förslag:** Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import utgår i regel från varans värde för tulländamål med tillägg för tull, bikostnader m.m. I dag beräknar Tullverket varans värde för tulländamål i samband med att tull och mervärdesskatt fastställs. Eftersom tullvärdet ligger till grund för beräkningen av såväl tull som mervärdesskatt bör detta även i fortsättningen bestämmas av en myndighet. I annat fall skulle myndigheterna kunna beräkna olika värden för samma varor t.ex. genom att göra olika bedömningar av kostnader som ska läggas till eller dras ifrån transaktionsvärdet vid fastställande av tullvärdet. Det skulle också kunna pågå parallella processer om tull och mervärdesskatt för samma varor utan att reglerna om *litis pendens*<sup>14</sup> eller *res judicata*<sup>15</sup> blev tillämpliga. Eftersom beräkning av varans värde för tulländamål ingår som en del i tulltaxeringen och då Tullverket redan innehar kompetensen på det området är det lämpligt att Tullverket även fortsättningsvis bestämmer värdet. Dessutom utgör bl.a. klassificeringen av varor grunden för den importtull som ska betalas och det är då naturligt att den myndighet som övervakar och kontrollerar import av varor bestämmer detta.

Tullvärdet ska således även i fortsättningen fastställas av Tullverket vilket bör förtydligas i 7 kap. 8 § första stycket ML. Tullvärdet bör också framgå av tullräkningen respektive tullkvittot så att den som ska redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration kan utgå från detta vid beräkningen av underlaget för mervärdesskatten.

Om ett ombud används vid en import så bör även importören tillställas en kopia av tullräkningen, eller så bör Tullverket på annat lämpligt sätt underrätta importören om innehållet i tullräkningen. Skälen till det är att importören är i behov av ett tillförlitligt under-

<sup>14</sup> Ny talan angående fråga som redan är föremål för process får inte tas upp till prövning.

<sup>15</sup> Bl.a. reglerna om negativ rättskraft.

lag för sin mervärdesskatteredovisning och det bör inte överlåtas till ombuden att ombesörja detta. Detta kan också ses som en service från myndighetens sida till importörerna som underlättar för importören att göra rätt. I samband med detta anser utredningen att Tullverket även ska upplysa importören om att uppgiften om tullvärdet lämnats till Skatteverket.

I dag skickar Tullverket inte alltid ut en tullräkning till importören. Om importören anlitar ett direkt ombud (och det direkta ombudets kreditställning används) eller om importören anlitar ett indirekt ombud så skickas i stället en samlingstullräkning till ombudet. I dessa redovisas samtliga importörer för de importörer som ombudet representerar. Enligt uppgift från Tullverket är det med dagens system inte möjligt att samtidigt skicka ut en ”individuell” tullräkning, dvs. en vanlig tullräkning, till importören med information endast om dennes importörer (p.g.a. sekretess kan inte kopior av samlingstullräkningar skickas till importörerna). Systemet för tullräkningar måste därför anpassas om utredningens förslag genomförs. Det kan t.ex. göras genom att samlingstullräkningarna slopas. Ombuden skulle då få en tullräkning per importör som de representerar, och importören erhåller en kopia av denna tullräkning. Ombuden och Tullverket får därigenom en viss ökad administrativ börda eftersom fler tullräkningar och fler betalningar måste hanteras, vilket kan öka risken för felaktiga eller sena betalningar. Å andra sidan är ombuden även i dag tvungna att i sin redovisning till importörerna särskilja importörerna för respektive importör, och detta förändras inte av utredningens förslag. Om samlingstullräkningarna slopades skulle ombudens hantering av tullräkningar därför, i det hänseendet, förenklas.

Ett annat sätt att anpassa systemet är att samlingstullräkningen behålls men att ett meddelandesystem byggs upp. Importören får då ett meddelande<sup>16</sup> från Tullverket som innehåller samma information som ombudet erhåller genom tullräkningen avseende de importörer som importören har gjort under den aktuella tidsperioden.

När Skatteverket är beskattningsmyndighet kommer den utgående mervärdesskatten vid import och underlaget för denna att redovisas i skattedeklaration. Nya rader bör införas i deklARATIONEN där detta kan anges. Skatteverket beslutar om uppgifterna i skattedeklarationEN och därmed om den utgående skatten vid import. Vad gäller frågor om omprövning och överklagande, se kapitel 6.

---

<sup>16</sup> Tullverket föredrar lösningen med ett meddelandesystem och uppskattar kostnaden för att utveckla detta system till cirka 500 000 kronor.

## 4.6 Varor i tullager, tillfälligt lager m.m.

*Beskattningsmyndighet vid uttag ur lager*

**Utredningens förslag:** Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet även i de fallen beskattning sker i samband med uttag av varor ur tullager, tillfälligt lager, frizon eller frilager då varan inte omsatts under lagringstiden. Förutsättningarna för detta är att deklaranten (eller om denne är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar) är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Deklaranten ska vara registrerad till mervärdesskatt senast vid den tidpunkt då Tullverket fattar ett tulltaxeringsbeslut avseende uttaget.

**Skälen för utredningens förslag:** I fråga om varor i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager är Skatteverket beskattningsmyndighet i de fallen varorna har omsatts under lagringstiden. I annat fall är Tullverket beskattningsmyndighet (18 a § andra stycket mervärdesskatteförordningen, 1994:223, förkortad MF).

Enligt gällande regler är Tullverket således beskattningsmyndighet i de fallen varorna inte omsatts under lagringstiden. Utredningens förslag omfattar emellertid även denna situation. Det innebär att om deklaranten uppfyller kraven på registrering till mervärdesskatt så ska Skatteverket vara beskattningsmyndighet även vid beskattning av uttag ur tillfälligt lager eller tullager (där omsättning inte skett under lagringstiden). Några frizoner eller frilager finns, enligt uppgift från Tullverket, för närvarande inte i Sverige.

Förslaget skulle kunna genomföras genom att regeln i 18 a § andra stycket MF kompletteras så att det framgår att Skatteverket är beskattningsmyndighet i två fall, dels då omsättning skett under lagringstiden, dels då sådan omsättning inte skett men det följer av 5 kap. 11 § tullagen att det är Skatteverket som ska vara beskattningsmyndighet.

*Skatt som tas ut när varor upphör att vara placerade i vissa lager*

**Utredningens förslag:** Enligt nuvarande regler ska skatt tas ut när en vara upphör att vara placerad i vissa lager (skatteupplag, tillfälligt lager, tullager m.m.). Om det samtidigt inträder skattskyldighet för mervärdesskatt vid import så ska endast förstnämnda skatt tas ut. Utredningen föreslår att sådan skatt ska jämföras med skatt som tas ut med anledning av import av varor. I annat fall kommer situationer där varor inte längre är placerade i vissa lager inte att omfattas av den av utredningen föreslagna regeln i 5 kap. 11 § tullagen (där förutsättningarna för när Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import anges).

**Skälen för utredningens förslag:** Enligt nuvarande regler ska skatt tas ut när en vara upphör att vara placerad i vissa lager (skatteupplag, tillfälligt lager, tullager m.m.). Om det samtidigt med upphörandet inträder skattskyldighet även för mervärdesskatt vid import så ska endast förstnämnda skatt tas ut, dvs. mervärdesskatt tas inte ut med anledning av importen. Syftet med regeln är att undvika dubbelbeskattning, dvs. både av importen (dvs. en import i mervärdesskattehänseende) och av att varan upphör av att vara placerad i ett visst lager. (Se även avsnitt 5.6.) Sådan skatt bör dock jämföras med skatt som tas ut med anledning av import av varor. Skälet till det är att i den situationen att skatt tas ut med anledning av att placeringen i lagret upphör så ska Skatteverket kunna bli beskattningsmyndighet (om importören är registrerad till mervärdesskatt), och det ska ske genom att Tullverket tillämpar den av utredningen föreslagna regeln i 5 kap. 11 § tullagen. Den paragrafen avser dock endast skyldighet att betala annan skatt än tull (dvs. mervärdesskatt) *med anledning av import eller införsel*. Om inte situationen där varor tas ur vissa lager jämföras med import, så kommer inte 5 kap. 11 § tullagen att kunna tillämpas.

Ändringen bör göras genom att 9 c kap. 4 § ML kompletteras med ett nytt stycke där detta framgår.



## 4.7 Enhetstillstånd

**Utredningens förslag:** I de fallen Skatteverket är beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import så får Tullverket inte medge att innehavare av enhetstillstånd lämnar in en deklaration med skatteredovisning i något annat land än Sverige.

**Skälen för utredningens förslag:** I EU-rätten finns det regler om enhetstillstånd (tidigare benämnda mellanstatliga enhetstillstånd). Ett sådant tillstånd medger att en importör fullgör deklara-tions- och betalningsskyldigheten beträffande tull mot en viss tullmyndighet även om varorna rent fysiskt importeras till en annan medlemsstat.<sup>17</sup> Den situationen kan därför uppstå att ett enhets-tillstånd har beviljats av en annan tullmyndighet än den svenska och att det därför är denna andra tullmyndighet som är behörig att ta emot tulldeklarationen.<sup>18</sup> (Tullverket har dock i dessa situationer haft möjlighet att invända mot att ett sådant tillstånd utfärdas om Tullverket berörs av tillståndet.)<sup>19</sup>

Enhetstillståndet påverkar emellertid inte redovisningsskyldig-heten för mervärdesskatt vid import. När en vara sätts i fri omsättning i Sverige med stöd av ett sådant tillstånd utfärdat av t.ex. den danska tullmyndigheten finns det därför ändå en deklarationsskyldighet vad gäller skatten i Sverige (3 kap. 3 a § första stycket tullagen). I samband med att tulldeklarationen lämnas till den danska tullmyndigheten medger dagens regler dock i vissa fall att även skatteredovisningen lämnas dit (3 kap. 3 a § andra stycket tullagen). Tanken är inte att den utländska tullmyndigheten ska vidta några åtgärder som innebär myndighetsutövning, utan den ska endast agera som en brevlåda för det svenska Tullverkets räkning.<sup>20</sup>

Utredningens förslag innebär emellertid att importörer som är mervärdesskatteregistrerade i Sverige ska redovisa mervärdesskatten i skattedeklaration till Skatteverket. Det kan därför inte samtidigt finnas en möjlighet att lämna skatteredovisning i någon annan medlemsstat. Denna situation är dock, enligt uppgifter från Tullverket, i praktiken ytterst sällan förekommande varför avskaffandet av

---

<sup>17</sup> Prop. 2009/10:63, s. 1.

<sup>18</sup> Prop. 2009/10:63, s. 30.

<sup>19</sup> Artikel 253 j och 253 k i tillämpningskodex.

<sup>20</sup> Prop. 2009/10:63 s. 30.

denna möjlighet inte torde orsaka några större olägenheter för importörer.

Utredningen föreslår att 3 kap. 3 a § tullagen kompletteras med ett nytt stycke där det framgår att möjligheten att lämna skattekundeklaration i en annan medlemsstat inte gäller när Skatteverket är beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import.

## 5 Ombud, tredje territorier, förenklade förfaranden, utländska importörer och lager

För det fall att utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, uppkommer ett antal frågor om hur vissa situationer med ombud, lager m.m. kan komma att påverkas. I detta kapitel beskrivs ett antal situationer som påverkas av förslaget. I avsnitt 5.1 och 5.2 beskrivs hur situationer, där enligt nuvarande regler både importören och ett ombud är betalningsansvariga för tull, bör regleras om utredningens förslag genomförs. I avsnitt 5.3–5.6 beskrivs införsel av varor från Åland och andra tredje territorier, förenklade förfaranden avseende tulldeklarationer, importer till Sverige av utländska importörer samt import till olika typer av lager.

### 5.1 Betalningsansvar för mervärdesskatt när ombud används

**Utredningens förslag:** Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, ska ett ombud som är solidariskt betalningsansvarigt för tull eller som gentemot Tullverket åtar sig att fullgöra gäldenärens betalningsskyldighet avseende tull inte längre vara skattskyldigt för mervärdesskatten vid import i de fall Skatteverket är beskattningsmyndighet.

## Skälen för utredningens förslag

### *Skattskyldighet för mervärdesskatt vid import*

Enligt nuvarande lagstiftning fastställs och uppbärs mervärdesskatt vid import i enlighet med det förfarande som gäller för tull (5 kap. 11 § tullagen). Det innebär att det i huvudsak kan uppkomma tre olika situationer avseende skyldigheten att betala tull och mervärdesskatt:

1. Importören är gäldenär för tull och mervärdesskatt för en import. Denna situation uppkommer när importören deklarerar importen själv eller med hjälp av ett direkt ombud utan att ombudets kreditillstånd används.
2. Importören är gäldenär men ett ombud åtar sig gentemot Tullverket att fullgöra importörens betalningsskyldighet avseende tull och mervärdesskatt. Denna situation uppkommer i de fall importören anlitar ett direkt ombud som deklarerar importen och ombudets kreditillstånd används.
3. Importören och ombudet är solidariskt betalningsansvariga för tull och mervärdesskatt. Denna situation uppkommer i de fall importören anlitar ett indirekt ombud som deklarerar importen.

Nedan följer en beskrivning av hur dessa situationer skulle påverkas om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs.

### *Gällande rätt*

Den som importerar varor till Sverige får utse ett ombud som fullgör de handlingar och formaliteter som fastställs i tullagstiftningen. Ombudet kan vara direkt, dvs. handla i importörens namn för dennes räkning, eller indirekt, dvs. handla i eget namn för importörens räkning (artikel 5.1 och 5.2 i tullkodex). Vidare kan Posten AB (publ) eller något av dess dotterbolag, förkortat Posten, vara ombud vid deklarering av varor som kommer till Sverige via postförsändelser (4 kap. 4 § tullagen och 22 § tullförordningen). På motsvarande sätt kan även järnvägsföretag vara ombud vid deklarering av varor som befordras på järnväg (22 § tullförordningen).<sup>1</sup> För

---

<sup>1</sup> I 22 § tullförordningen nämns även att Tullverket får meddela föreskrifter om hur varor som befordras med luftfartyg ska anmälas till godkänd tullbehandling. Tullverket har dock

Posten och järnvägsföretag som agerar som ombud finns särskilda regler i tullordningen, se nedan.

Enligt huvudregeln i ML är den som är skyldig att betala tullskulden eller skulle ha varit betalningsskyldig om varan hade varit tullbelagd, också skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig) vid import av varor (1 kap. 2 § första stycket 6 ML). Skattskyldigheten för mervärdesskatt vid import är därmed kopplad till reglerna om skyldigheten att betala tull.

Enligt artikel 201.3 i tullkodex är deklaranter för en import gäldenär för tullskulden. Enligt artikel 4.18 i tullkodex är den person som avger en tulldeklaration i eget namn eller den person i vars namn en tulldeklaration avges deklarent. Detta innebär att det antingen är importören själv eller ett indirekt ombud som är deklarent vid en import (och därmed skyldig att betala tullskulden).

I de fall en importör deklarerar en import själv, är denne därmed också gäldenär för tullskulden (samt för mervärdesskatten för importen). Samma sak gäller om importören anlitar ett direkt ombud men använder sitt eget kredittillstånd. Tullräkningen skickas även i dessa fall direkt till importören som är betalningsskyldig.

När ett direkt ombud anlitas och dennes kredittillstånd används när en import deklarerar, åtar sig ombudet att fullgöra gäldenärens betalningsskyldighet (5 kap. 8 § andra stycket tullagen). Tullverket skickar därför tullräkningen till ombudet istället för till importören. Importören är dock alltid gäldenär och betalningsskyldig. Tullverket kan därför kräva ut tullskulden från importören om ombudet inte betalar.

Vid indirekt ombudskap ska ombudet anges som deklarent och ombudet blir därmed gäldenär för tull och mervärdesskatt avseende importen. I dessa fall är dock även importören gäldenär, dvs. importören och ombudet blir solidariskt betalningsansvariga (artikel 201 och 213 i tullkodex).

#### *Utredningens förslag avseende direkta och indirekta ombud*

Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, bör kopplingen mellan betalningsskyldigheten för tull och mervärdesskatt förändras i de fall fler än ett subjekt är betalningsansvarigt för tull

---

inte meddelat några föreskrifter som innebär att lufttrafikföretag blir ombud vid deklarering för övergång till fri omsättning.

och Skatteverket är beskattningsmyndighet. Tullverket måste ha ett bestämt subjekt att bedöma för att kunna avgöra vilken myndighet som ska beskatta importen. Om ombud skulle kunna vara skattskyldiga för mervärdesskatt i vissa fall, skulle importörer som inte är registrerade till mervärdesskatt kunna välja om deras import ska beskattas av Tullverket eller Skatteverket genom att antingen anlita ett ombud eller själva deklarerar en import. Vidare skulle en sådan reglering innebära att ombud skulle behöva redovisa utgående mervärdesskatt i sin skattedeklaration för ett annat subjekts import av varor. Slutligen skulle en lösning med två olika subjekt som är skattskyldiga för en import avvika från systematiken i den svenska mervärdesskattelagstiftningen eftersom Sverige inte har infört några andra regler om solidariskt betalningsansvar i ML.<sup>2</sup> Utredningen gör därför bedömningen att endast ett subjekt ska vara skattskyldigt för mervärdesskatt för en import i de fall ett ombud anlitas och Skatteverket är beskattningsmyndighet. Det bör alltid vara importören som är skattskyldig eftersom varorna som importeras är hänförliga till importörens verksamhet och inte till ombudets verksamhet. Utredningen föreslår därför att om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, ska 1 kap. 2 § första stycket 6 ML anpassas så att detta framgår (se även avsnitt 4.2).

#### *Varor som befordras av Posten eller av järnvägsföretag*

Varor som kommer från tredjeland med post och är föremål för tull eller skatt förvaras hos Posten i avvaktan på att anmälas till en godkänd tullbehandling (15 kap. 1 och 2 §§ tullordningen). I de fall varan ska deklarerar för övergång till fri omsättning och adressaten har tillstånd till förenklat deklarationsförfarande, deklarerar Posten varan för övergång till fri omsättning med tillämpning av förenklat deklarationsförfarande (15 kap. 4 § tullordningen). Posten agerar då som ett direkt ombud för adressaten. Om adressaten inte har tillstånd till förenklat förfarande ska Posten enligt 15 kap. 5 § tullordningen i stället deklarerar varan för övergång till fri omsättning som deklarat (dvs. Posten agerar som ett indirekt ombud för adressaten) om inte någon annan anmäler varorna. Enligt 15 kap. 8 § tullordningen ska tullräkning ställas ut på Posten i de fall Posten är gäldenär eller annars uppträder som betalnings-

---

<sup>2</sup> Möjlighet att införa solidariskt betalningsansvar finns bl.a. i artikel 205 och 207 i mervärdesskattedirektivet.

skyldigt ombud. Enligt 4 kap. 4 § tullagen ska dock tull och annan skatt påföras adressaten vid omprövning och bokföring i efterhand sedan Posten har lämnat ut varan till adressaten.

Sammanfattningsvis motsvarar Postens agerande vid hanteringen av postförsändelser övriga direkta och indirekta ombuds hantering av import, varför de situationer där Posten agerar som ombud bör hanteras på samma sätt om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs. Posten ska i sådana fall inte vara skattskyldig för mervärdesskatt vid en import i de fall importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. I dessa fall kommer Posten även fortsättningsvis att deklarerat importerna och vara betalningsskyldig för tull men importören (oftast adressaten) ska redovisa mervärdesskatt för importen i sin skattedeklaration. Detta innebär också att Posten kommer behöva begära in registreringsnummer till mervärdesskatt från importörerna.

Varor som befordras på järnväg får på samma sätt som varor som kommer via postförsändelser förvaras av godkänt järnvägsföretag inom ett s.k. tullklaringsområde i avvaktan på anmälan till en godkänd tullbehandling (16 kap. 2 § tullordningen). För järnvägsföretaget gäller liknande regler när varor deklarerar för övergång till fri omsättning som för Posten, men med den skillnaden att järnvägsföretagen agerar som ett direkt ombud i samtliga fall där inte annat har anmälts av avsändaren eller mottagaren (16 kap. 9, 10 och 12 §§ tullordningen). I vissa fall blir järnvägsföretaget även betalningsansvarigt för deklareranten (16 kap. 10 § tullordningen). Järnvägsföretagens hantering av import motvarar därmed direkta ombuds hantering av import. Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, bör därför även järnvägsföretagens hantering behandlas på samma sätt som övriga fall där ombud hanterar deklareringen, dvs. att importören är skattskyldig för mervärdesskatten om denne är registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

## 5.2 Angivande av namn och registreringsnummer till mervärdesskatt i tulldeklarationen

**Utredningens förslag:** Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, bör importörens namn och, i förekommande fall, registreringsnummer till mervärdesskatt alltid framgå av tulldeklarationen. Registreringsnumret bör anges i fält 44 tillsammans med en nationell kod. I de fall indirekt ombud används bör även importörens namn anges i fält 44 tillsammans med en nationell kod (i övriga fall anges importörens namn redan i fält 9 eller 14). Se även avsnitt 7.1.

**Skälen för utredningens förslag:** För att Tullverket ska kunna avgöra om en import av varor ska beskattas av Tullverket eller av Skatteverket måste Tullverket kunna kontrollera om importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige när tulltaxeringsbeslutet fattas. För att Tullverket ska kunna genomföra en sådan kontroll anser utredningen att det alltid bör framgå av tulldeklarationen vem som är importör samt dennes registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige, om ett sådant nummer finns.

En annat sätt att hantera denna fråga vore att de importörer som har svenska s.k. EORI-nummer<sup>3</sup>, som redan i dag anges i tulldeklarationen, inte behöver ange sitt mervärdesskatteregistreringsnummer. Denna hantering skulle därmed inte öka den administrativa bördan för importörer som har svenska EORI-nummer. Hanteringen skulle dock kräva en ny systemlösning. Vidare innebär denna hantering att många särlösningar skulle behöva införas för t.ex. importörer som inte har ett svenskt EORI-nummer, importörer som använder ombud etc. Utredningen har därför inte närmare undersökt denna variant. Nedan följer därför en beskrivning av hur en lösning där samtliga importörers registreringsnummer till mervärdesskatt anges i tulldeklaration skulle kunna fungera.

I dag anges inte något registreringsnummer till mervärdesskatt i tulldeklarationen förutom vid vissa från mervärdesskatt undantagna importer.<sup>4</sup> Det finns därför inte något särskilt fält i tulldeklarationen för registreringsnummer till mervärdesskatt utan i de

<sup>3</sup> Ett EORI-nummer utgör ett registreringsnummer som används vid tullrelaterad verksamhet inom EU.

<sup>4</sup> Exempelvis vid från mervärdesskatt undantagen import enligt 3 kap. 30 § andra stycket ML eller 9 c kap. 1 § 1 ML.



fall sådant nummer ska anges så anges det i fält 44 "Särskilda upplysningar" tillsammans med en kod. Fälten i tulldeklarationen regleras bl.a. av bilaga 37 till tillämpningskodex varför Sverige inte ensidigt kan införa ett nytt fält i tulldeklarationen. För att Tullverket ska erhålla de uppgifter som behövs för att kunna bedöma vilken myndighet som ska vara beskattningsmyndighet vid en import behöver därför nödvändiga uppgifter anges i fält 44 i tulldeklarationen (om de inte redan anges i något annat fält i deklarationen). För att underlätta inläsningen av dessa uppgifter bör även nya nationella koder anges framför uppgifterna. Vilka uppgifter som behöver anges för att utredningens förslag i kapitel 4 ska kunna genomföras beror på vem det är som deklarerar importen.

I de fall en i Sverige mervärdesskatteregistrerad importör själv deklarerar en import, anges denne som deklarat i fält 14 i tulldeklarationen. I dessa fall är deklaratanten skattskyldig för mervärdesskatten och Tullverket behöver endast erhålla information om deklaratantens registreringsnummer i fält 44 i tulldeklarationen för att kunna besluta om tillämplig beskattningsmyndighet.

I de fall en i Sverige mervärdesskatteregistrerad importör anlitar ett direkt ombud för hantering av deklarationen, anges importören fortfarande som deklarat i tulldeklarationen. (För det fall information om både deklaratant och ombud inte får plats i fält 14 i tulldeklarationen ska deklaratanten i stället anges i fält 9.) Om importören använder sitt eget kredittillstånd blir situationen densamma som ovan, dvs. deklaratanten (som i det här fallet är identisk med importören) blir skattskyldig för mervärdesskatten. Tullverket behöver då endast erhålla information om deklaratantens registreringsnummer i fält 44 i tulldeklarationen för att kunna besluta om tillämplig beskattningsmyndighet. Om importören i stället väljer att använda ombudets kredittillstånd, åtar sig ombudet att fullgöra gäldenärens (dvs. importörens) betalningsskyldighet för tull. Utredningen föreslår dock att ombudet i dessa fall inte ska vara skattskyldigt för mervärdesskatten, se vidare avsnitt 5.1. Även i dessa fall räcker det därmed att importörens registreringsnummer till mervärdesskatt anges i fält 44 i tulldeklarationen för att Tullverket ska kunna besluta om tillämplig beskattningsmyndighet.

I de fall en i Sverige mervärdesskatteregistrerad importör väljer att anlita ett indirekt ombud ska ombudet anges som deklarat i fält 14 i tulldeklarationen. Ombudet blir då enligt dagens regler tillsammans med importören solidariskt betalningsansvarigt för tull och mervärdesskatt avseende importen. Importören behöver vidare

enligt dagens regler inte anges i deklarationen (även om det i praktiken ofta är importören som anges som mottagare av varorna i fält 8). Det framgår dock av fält 14 att ombudet är indirekt eftersom namnet anges tillsammans med koden [3]. Utredningen föreslår att ombudet inte ska vara solidariskt betalningsansvarigt för mervärdesskatten i dessa fall, se vidare avsnitt 5.1. För att Tullverket ska kunna avgöra vilken myndighet som ska vara beskattningsmyndighet för importen behöver därmed både namn och registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige för ombudets uppdragsgivare (dvs. importören) anges i fält 44 i tulldeklarationen.

När Posten agerar som ombud sker det i de flesta fall utan att detta har avtalats med importören eftersom Posten agerar som ombud med stöd av tullagstiftningen, se vidare avsnitt 5.1. Posten behöver då, på samma sätt som övriga ombud, ange importörens svenska registreringsnummer till mervärdesskatt i fält 44 i tulldeklarationen, om sådant nummer finns. I de fall Posten agerar som ett indirekt ombud ska både namn och registreringsnummer på importören anges i tulldeklarationen. Motsvarande gäller för de järnvägsföretag som agerar som ombud med stöd av tullagstiftningen.

De av utredningen föreslagna förändringarna avseende redovisning i tulldeklaration regleras av Tullverkets föreskrifter, varför några författningsändringar inte krävs.

### 5.3 Införsel från Åland och andra tredje territorier

**Utredningens bedömning:** Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, kommer införsel av varor till Sverige från Åland och andra områden som utgör en del av EU:s tullområde men inte EU:s mervärdesskatteområde (tredje territorier) att omfattas av de nya bestämmelser som utredningen föreslår. Någon särskild reglering behöver därmed inte införas för dessa situationer.

**Skälen för utredningens bedömning:** Vissa delar av EU:s territorium omfattas av EU:s tullområde men inte av EU:s mervärdesskatteområde (s.k. tredje territorier). Ett exempel på ett sådant område är Åland. En överföring av en vara från ett tredje territorium till Sverige utgör därmed i tullhänseende endast en införsel av vara medan den i mervärdesskattehänseende utgör en import.

EU:s tullområde definieras i artikel 3 i tullkodex. EU:s mervärdeskatteområde definieras i artikel 5 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 6 i mervärdesskattedirektivet definieras vilka områden som utgör s.k. tredje territorier, dvs. som utgör en del av EU:s tullområde men som inte utgör en del av EU:s mervärdesskatteområde.

Enligt artikel 30 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska införsel av varor som är i fri omsättning i gemenskapen (dvs. varor som i tullhänseende har importerats till EU) från ett tredje territorium som ingår i gemenskapens tullområde anses utgöra en import av varor. Motsvarande reglering finns också i ML. Enligt 2 kap. 1 a § ML förstås med ”import” att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU. I 1 kap. 10 a § ML regleras vad som menas med EU. I paragrafen stadgas att med EU förstås de territorier som tillhör en medlemsstat enligt vissa fördrag, med undantag för territorier som anges i 1 kap. 10 b § ML. I 1 kap. 10 b § ML anges ett antal territorier som benämns tredje territorier. Exempelvis utgör Åland ett sådant territorium (1 kap. 10 b § 4 ML). Att föra in varor till Sverige från ett tredje territorium utgör därmed en import i mervärdesskattehänseende, varför utredningens förslag i kapitel 4 även kommer att omfatta varor som förs in till Sverige från Åland eller andra tredje territorier inom EU.

Enligt uppgift från Tullverket lämnas alltid ett enhetsdokument<sup>5</sup> till Tullverket vid införsel av varor till Sverige från tredje territorier på samma sätt som vid import trots att varorna redan är i fri omsättning (dvs. redan har importerats i tullhänseende). De delar av utredningens förslag som rör information i enhetsdokument, tullräkning etc. kommer därmed fungera på samma sätt för dessa importörer (i mervärdesskattehänseende) som för importörer från områden utanför EU:s tullområde.

Utredningen gör därmed bedömningen att om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, behöver någon särskild reglering inte införas avseende införsel av varor till Sverige från tredje territorier.

---

<sup>5</sup> Ett enhetsdokument utgör en blankett som används för importdeklarationer.

## 5.4 Förenklade förfaranden avseende tulldeklarationer

**Utredningens bedömning:** Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, kommer förenklade förfaranden avseende tulldeklarationer att omfattas av den nya regleringen. Någon särskild reglering behöver därmed inte införas för denna typ av förenklingar.

**Skälen för utredningens bedömning:** I artikel 62 i tullkodex regleras hur en import ska deklarerars i enlighet med normalförfarandet. Vidare regleras i artikel 76 i tullkodex tre förenklade förfaranden: ofullständig deklaration, förenklat deklaraionsförfarande och lokalt klareringsförfarande. Gemensamt för dessa förenklade förfaranden är att det inte krävs en komplett tulldeklaration för att varorna ska frigöras. En kompletterande deklaration lämnas i stället i ett senare skede. Såväl förenklat deklaraionsförfarande som lokalt klareringsförfarande förutsätter tillstånd hos Tullverket och en av förutsättningarna för att få ett sådant är att man är kredithavare hos Tullverket.

När den kompletterande deklarationen har lämnats till Tullverket har importören lämnat samma information som vid en förtullning i enlighet med normalförfarandet. Tullverket fattar beslut om beskattning först efter det att den kompletterande deklarationen har lämnats. Någon särskild reglering avseende hanteringen av mervärdesskatt vid förenklade deklaraionsförfaranden behöver därmed inte införas om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs.

## 5.5 Utländska importörer

**Utredningens bedömning:** Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, kommer både svenska och utländska importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige att omfattas av den nya regleringen. Utländska importörer som importerar varor till Sverige för en efterföljande försäljning har, på samma sätt som svenska importörer, rätt att bli skattskyldiga till mervärdesskatt i Sverige. Utredningens förslag åsidosätter därmed inte likabehandlingsprincipen eller skatteneutralitetsprincipen varför någon särskild reglering inte behöver införas avseende utländska importörer.

**Skälen för utredningens bedömning:** EU:s mervärdesskattesystem bygger på ett antal rättsprinciper varav två grundprinciper är likabehandlingsprincipen och skatteneutralitetsprincipen. Principen om likabehandling innebär att jämförbara situationer inte får behandlas olika såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan särbehandling.<sup>6</sup> Skatteneutralitetsprincipen innebär att all ekonomisk aktivitet ska beskattas på ett helt neutralt sätt. Principen utgör därmed bl.a. hinder mot att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende.<sup>7</sup> Utredningens förslag i kapitel 4 bör därmed vara utformat på så sätt att företag i andra EU-länder som importerar varor till Sverige ska erhålla samma fördelar som motsvarande svenska företag.

I ML definieras ett utländskt företag som ett företag som inte har sätet eller en fast etablering i Sverige (1 kap. 15 § ML). För ett utländskt företag som omsätter varor i Sverige kan bestämmelsen i 1 kap. 2 § 4 c ML om s.k. omvänd skattskyldighet bli tillämplig. Den utgående mervärdesskatten avseende omsättningen redovisas då i stället av köparen och det utländska företaget ska därmed inte registreras till mervärdesskatt i Sverige för omsättningen. Företaget har dock i enlighet med 1 kap. 2 d § ML möjlighet att frivilligt bli skattskyldigt till mervärdesskatt i Sverige för dessa omsättningar. Ett utländskt företag som importerar varor till Sverige för efterföljande försäljning kan därmed, på samma sätt som ett motsvarande svenskt företag bli skattskyldigt och registreras till mervärdesskatt i Sverige. Den utländske importören kan därigenom åtnjuta den likviditetsfördel som utredningens förslag innebär, om importören anser att denna fördel väger tyngre än möjligheten att slippa en mervärdesskatteregistrering i Sverige.

Utredningen har inte heller funnit att förslaget skulle åsidosätta likabehandlingsprincipen eller skatteneutralitetsprincipen på något annat sätt. Utredningen anser därför att någon särskild reglering avseende utländska importörer inte behöver införas.

---

<sup>6</sup> Mål C-215/85 Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung mot Raiffeisen Hauptgenossenschaft eG, ECR 1987 p. 01279, punkt 23.

<sup>7</sup> Mål C-216/97 Jennifer Gregg och Mervyn Gregg mot Commissioners of Customs and Excise, REG 1999 I-04947, punkt 20.

## 5.6 Skatteupplag, tillfälligt lager och tullager

**Utredningens förslag:** Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, kommer import i samband med uppläggning av varor på skatteupplag, tillfälligt lager eller tullager att omfattas av den nya regleringen. Skatteverket ska alltid vara beskattningsmyndighet i de fall varor, som lagrats på tullager eller tillfälligt lager och inte omsatts under lagringstiden, anmäls till fri omsättning och fri förbrukning av någon som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Vidare ska uttag från tillfälligt lager och tullager omfattas av den nya regleringen avseende mervärdesskatt för import.

### Skälen för utredningens förslag

#### *Skatteupplag*

En import av varor som räknas upp i 9 c kap. 9 § ML (bl.a. diverse metaller och spannmål) är undantagen från mervärdesskatt om de importerade varorna ska placeras i ett godkänt skatteupplag i Sverige (9 c kap. 1 § första stycket 1 ML). En förutsättning för detta är dock att importen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning (9 c kap. 1 § andra stycket ML). Importören ska vid importen yrka om undantag från mervärdesskatt genom att ange upplaghavarens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt i fält 44 i tulldeklarationen. Varorna anses efter tulltaxeringen ha övergått till fri omsättning och fri förbrukning och Skatteverket blir beskattningsmyndighet (18 a § MF).

När varan tas ut från skatteupplaget ska mervärdesskatt betalas såvida inte varan ska säljas till ett annat EU-land, exporteras eller transporteras till ett annat skatteupplag (9 c kap. 4 § ML). Mervärdesskatten utgör vanlig utgående skatt som redovisas till Skatteverket genom skattedeklarationen.

Skatteverket är således alltid beskattningsmyndighet i dessa fall och skatten ska alltid redovisas i skattedeklarationen. Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs behöver därmed någon särskild reglering avseende import av varor till ett skatteupplag i Sverige inte införas.

*Tillfälligt lager och tullager*

Enligt 9 c kap 1 § 3 ML är omsättningar av varor som görs i ett tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager undantagna från mervärdesskatt. En förutsättning för att dessa omsättningar ska vara undantagna är dock att omsättningarna inte syftar till slutlig användning eller förbrukning. När varorna sedan tas ut från lagret ska de beskattas av antingen Tullverket eller Skatteverket.

Eftersom det enligt uppgift från Tullverket för närvarande inte finns några frizoner eller frilager i Sverige, går utredningen i det följande inte in på dessa lagertyper. För det fall ett sådant lager skulle uppkomma, blir mervärdesskattehanteringen identisk med hanteringen vid uttag av varor från tillfälligt lager och tullager som beskrivs nedan.

Ett tillfälligt lager används endast för tillfällig lagring av varor som kommer till Sverige (som längst 45 dagar för varor som kommer med fartyg och 20 dagar om varan kommer med annat transportmedel till Sverige). Lagret finns i Sverige men omsättningar i ett sådant lager är, som ovan nämnts, undantagna från mervärdesskatt. Varorna i ett tillfälligt lager har, till skillnad från varor i ett skatteupplag, inte övergått till fri omsättning och utgör därför icke-unionsvaror. I ett tullager i Sverige kan icke-unionsvaror (dvs. varor som inte har övergått till fri omsättning) lagras under en obegränsad tid. På samma sätt som i tillfälliga lager är omsättningar av varor i denna typ av lager undantagna från mervärdesskatt.

Om en vara inte har omsatts under lagringstiden är Tullverket beskattningsmyndighet när varan tas ut från lagret. Varan anmäls till Tullverket för övergång till fri omsättning och fri förbrukning på samma sätt som vid en vanlig import. Enligt 9 c kap 4 § andra stycket ML ska dock mervärdesskatt för import inte tas ut i de fall skattskyldighet för uttag av en vara från ett tillfälligt lager eller tullager inträder vid samma tidpunkt som för importen. I stället ska skatt avseende själva uttaget av varan ur lagret tas ut (dvs. vanlig utgående mervärdesskatt). Om en vara inte har omsatts under lagringstiden skulle därmed utredningens förslag i kapitel 4 innebära att varan fortfarande ska anmälas till Tullverket för övergång till fri omsättning och fri förbrukning men att Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatten om importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. (Om importören inte är registrerad till mervärdesskatt är Tullverket även i fortsättningen

beskattningsmyndighet för mervärdesskatten.) För att utredningens förslag ska kunna genomföras behöver därmed bestämmelsen i 18 a § MF angående tillämplig beskattningsmyndighet anpassas så att Skatteverket är beskattningsmyndighet i de fall varor som lagrats på tullager eller tillfälligt lager och som inte har omsatts under lagringstiden anmäls till fri omsättning och fri förbrukning av någon som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige (se vidare avsnitt 4.6).

Vidare behöver det i 9 c kap. 4 § ML stadgas att den ”vanliga” mervärdesskatt som ska tas ut när en vara upphör att vara placerad på ett tillfälligt lager eller tullager ska jämsställas med mervärdesskatt vid import. Detta för att uttag av varor från tillfälliga lager och tullager ska omfattas av den nya regleringen avseende mervärdesskatt vid import.

Om en vara har omsatts under lagringstiden är Skatteverket beskattningsmyndighet när varan tas ut från lagret (18 a § andra stycket MF och 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML). Varan anmäls till Tullverket för övergång till fri omsättning och fri förbrukning men Tullverket ska inte ta ut mervärdesskatt avseende importen (9 c kap. 4 § andra stycket ML). Tullverket ska informeras om att det har skett en omsättning i det tillfälliga lagret/tullagret genom att detta anges i fält 44 i tulldeklarationen tillsammans med säljarens och köparens namn, adress och registreringsnummer till mervärdesskatt. Mervärdesskatten ska därmed i stället redovisas genom skattedeklarationen till Skatteverket av den av köparen och säljaren som tar ut varan ur lagret. Utredningens förslag i kapitel 4 skulle därmed inte påverka hanteringen av mervärdesskatt i dessa fall, varför någon särskild reglering inte behöver införas.



## 6 Frågor om omprövning, kontroll, frihet från skatt vid import m.m.

Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs så kommer SFL:s förfaranderegler att gälla när Skatteverket är beskattningsmyndighet, och tullagstiftningen i de fallen Tullverket är beskattningsmyndighet. Detta eftersom SFL gäller för skatt, t.ex. mervärdesskatt, men inte för skatt som tas ut enligt tullagen (2 kap. 1 § SFL). Det innebär således att SFL:s bestämmelser om omprövning och överklagande, ränta, befrielse, skattetillägg, skönstaxering, inhibition, företrädaransvar samt indrivning kommer att gälla för mervärdesskatt vid import när importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Det innebär också att tullagstiftningens regler om kredittillstånd (5 kap. 8 § tullagen), ställande av säkerhet (5 kap. 9 § andra stycket tullagen), solidariskt betalningsansvar (artikel 213 i tullkodex), försäljning av varor genom tullauktion (5 kap. 26–28 §§ tullagen) inte längre kommer att gälla när Skatteverket är beskattningsmyndighet.

### 6.1 Överklagande och omprövning

*Varans värde för tulländamål (tullvärdet)*

Reglerna om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import finns i 7 kap. 8–11 §§ ML och i artiklarna 85–89 i mervärdesskatte-direktivet. Enligt direktivet utgörs underlaget av tullvärdet (bestämt i enlighet med gällande gemenskapsbestämmelser) med tillägg för bl.a. tull och bikostnader (artikel 85–86). Av 7 kap. 8 § ML framgår att tullvärdet ska bestämmas i enlighet med tullkodex. I Sverige är det Tullverket som ansvarar för tullfrågor och som fastställer tull (1 § förordningen med instruktion för Tullverket). Se även avsnitt 4.1.

I dag fastställer Tullverket, med ledning av tulldeklaration eller motsvarande uppgifter, tull som ska betalas vid import, s.k. tulltaxering (5 kap. 1 § tullagen). I samband med taxeringen bestämmer verket också tullvärdet för en viss import. (Även om tullen uppgår till noll kronor meddelas ett tulltaxeringsbeslut.) Det är således Tullverket som bestämmer tullvärdet i enlighet med bestämmelserna i tullkodex.

**Utredningens bedömning:** Det är Tullverket som vid tulltaxeringen bestämmer varans värde för tulländamål (tullvärdet) för en viss import. Om även Skatteverket kunde bestämma eller ompröva tullvärdet så skulle det kunna finnas mer än ett tullvärde för en och samma import. Utredningen föreslår därför inte någon ändring av gällande rätt. Skatteverket kan därför inte ompröva det tullvärde som Tullverket åsatt. Den som vill begära omprövning av, eller överklaga, ett beslut om mervärdesskatt vid import på den grunden att tullvärdet är felaktigt måste därför först vända sig till Tullverket.

**Skälen för utredningens bedömning:** Utredningen föreslår ingen materiell ändring av bestämmelserna om beskattningsunderlaget, men föreslår ett förtydligande i 7 kap. 8 § ML. I den paragrafen föreslås ett tillägg som klargör att tullvärdet bestäms av Tullverket (se avsnitt 4.5). Syftet är att tydliggöra vilken myndighet som bestämmer tullvärdet. Därutöver föreslås att tullvärdet alltid ska framgå av tullräkning eller tullkvitto och att importören alltid ska få ett exemplar av denna eller på annat sätt underrättas av Tullverket om innehållet i tullräkningen (se avsnitt 4.5).

Om utredningens förslag genomförs kommer importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige att redovisa det fullständiga underlaget för mervärdesskatt vid import och själva skatten i skattedeklaration. Därefter beslutar Skatteverket om samtliga uppgifter i skattedeklarationen och därmed även om den utgående skatten vid import<sup>1</sup>.

SFL:s regler om omprövning och överklagande kommer att gälla för den som vill begära ändring av ett beslut om mervärdesskatt. En konsekvens av att det är Tullverket som bestämmer tullvärdet är emellertid att Skatteverket inte kan ompröva detta värde. Den som

---

<sup>1</sup> Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om mervärdesskatten ha fattats i enlighet med deklarationen (53 kap. 2 § SFL).

vill begära omprövning av eller överklaga tullvärdet för en viss import måste därför även i fortsättningen vända sig till Tullverket och tullagstiftningens förfaranderegler kommer att bli tillämpliga. Om grunden för en begäran om omprövning eller överklagande av ett beslut om mervärdesskatt vid import är ett ändrat tullvärde så kan detta således inte ändras av Skatteverket. Först sedan Tullverket bestämt ett nytt tullvärde kan Skatteverket ompröva beslutet om mervärdesskatt. Skatteverkets beslut kan enligt huvudregeln omprövas inom en sexårsfrist. (En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, 66 kap. 7 § SFL.) För Tullverkets beslut gäller emellertid i huvudsak treårsfrister, dvs. en kortare tid (artikel 221.3 i och artikel 236 i tullkodex<sup>2</sup>).

Omprövningstiden skiljer sig således åt mellan Skatteverket och Tullverket. De kan därför hända att ett beslut om tullvärde vinner laga kraft medan den därpå belöpande mervärdesskatten vid import fortfarande kan omprövas. Utredningen föreslår dock inte någon ändring av dessa regler. Nästan all mervärdesskatt vid import som kommer att redovisas till Skatteverket är avdragsgill vilket gör att långa omprövningsfrister inte är lika viktigt för en importör med full avdragsrätt. Vidare innebär utredningens förslag inte att någon importör hamnar i sämre läge jämfört med i dag då Tullverkets kortare frister gäller för alla omprövningar som rör utgående mervärdesskatt.

Olika tidsfrister kan dock skapa problem. Exempelvis kan en domstolsprocess avseende ett överklagat tullvärde dra ut på tiden och när ett nytt tullvärde bestämts kan omprövningstiden för skattebeslutet ha löpt ut. I sådana fall bör importören samtidigt som denne överklagar beslutet hos Tullverket skicka in en begäran om omprövning till Skatteverket. Utredningen föreslår dock inte heller här, av samma skäl som redogjorts för ovan, några ändrade regler. Eventuella problem bör kunna avhjälpas eller i vart fall minimeras genom att Skatteverket och Tullverket samarbetar och genom att myndigheterna ger information och råd till deklaranterna. Slutligen bör problemet inte vara av någon större omfattning eftersom de flesta importörer har full avdragsrätt. Det är endast när importören saknar eller har begränsad avdragsrätt som ett ändrat tullvärde kan innebära mera skatt att betala eller att återfå.

---

<sup>2</sup> Antingen tre år efter den dag då tullskulden uppkom (bokföring i efterhand, artikel 221.3 i tullkodex) eller på ansökan som inges inom tre år från den dag då gäldenären underrättades om tullbeloppet (artikel 236 i tullkodex).

Om Tullverket, t.ex. efter domstols dom, sänker tullvärdet beträffande en import där Skatteverkets beslut om mervärdesskatten redan vunnit laga kraft så kan skattebeslutet inte längre omprövas. Skatteverket har dock möjlighet – men ingen skyldighet – att på eget initiativ ompröva ett beslut till fördel för den som beslutet gäller och detta gäller även om beslutet vunnit laga kraft (66 kap. 19 § SFL). Beslutet kan ju ha inneburit skatt att betala och eventuellt också skattetillägg. Om Skatteverket väljer att inte ompröva sitt beslut kan detta emellertid inte överklagas.

Vidare har importören möjlighet att ansöka om resning, eller möjligen återställande av försutten tid, i enlighet med reglerna i 37 b–c §§ förvaltningsprocesslagen, 1971:291. Som grund för en resningsansökan skulle importören då kunna anföra att det tillkommit nya omständigheter i form av nytt tullvärde efter det att det lagakraftvunna skattebeslutet kom till. Huruvida detta kommer att vinna framgång blir dock en fråga för rättstillämpningen.

#### *Beslut till importörens nackdel*

**Utredningens bedömning:** Mervärdesskatt som redovisas till Skatteverket är i regel avdragsgill. Utredningen gör därför bedömningen att de skillnader som finns i tullagstiftningens och SFL:s regler om tidsfrister oftast kommer att sakna betydelse. Det är därför inte är motiverat att införa någon särreglering.

**Skälen för utredningens bedömning:** För ett beslut som är till nackdel för den skattskyldige gäller särskilda regler om tidsfrister i SFL. Om inte vissa förutsättningar föreligger (t.ex. att oriktig uppgift lämnats) ska nackdelsbeslut meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut (66 kap. 21 § SFL). Om Skatteverket på eget initiativ vill initiera en omprövning till nackdel för en importör ska detta således göras inom två år. Därefter är s.k. efterbeskattning endast möjligt under vissa särskilda förutsättningar, t.ex. att oriktig uppgift har lämnats (66 kap. 27 §).

För Tullverket gäller i huvudsak treårsfrister. Om Tullverket ändrar tullvärdet till importörens fördel innebär reglerna således att omprövningsfristen är längre för Skatteverkets beslut. Det problem som kan uppstå är det ovan beskrivna, t.ex. att en domstolsprocess

angående tullvärdet drar ut på tiden. Om Tullverket i stället ändrar tullvärdet till importörens nackdel och detta sker inom tvåårsfristen i 66 kap. 21 § SFL kan Skatteverket välja att ompröva även mervärdesskatten på eget initiativ. Skatteverket ska enligt utredningens förslag till informationsutbyte informeras av Tullverket om att tullvärdet har ändrats (se vidare kapitel 7). Om Tullverkets beslut meddelas efter att tvåårsfristen i SFL gått ut måste någon av förutsättningarna för efterbeskattning i 66 kap. 27 § SFL vara uppfyllda för att Skatteverket på eget initiativ ska kunna ompröva beslutet om mervärdesskatt vid import till nackdel för den som beslutet gäller, t.ex. att oriktig uppgift lämnats eller att deklaration inte har lämnats. Den senare situationen kan uppstå då Tullverket omprövar tullvärdet till importörens nackdel under sista året av den treårsfrist som gäller för Tullverket eller ännu senare t.ex. efter domstols dom. Mervärdesskatt vid import är dock i de flesta fallen avdragsgill (Skatteverket är endast beskattningsmyndighet när importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige). Om full avdragsrätt föreligger så innebär omprövningen inte någon ökad intäkt eller kostnad vare sig för staten eller för importören. Det är därför endast då avdragsrätten är begränsad som situationen är av någon reell betydelse. Om så är fallet och oriktig uppgift lämnats kan Skatteverket ändå besluta om omprövning eftersom förutsättningarna för efterbeskattning då är uppfyllda (givet att det sker inom den sexårsfrist som gäller för efterbeskattning). Det är således när tullvärdet ändras efter tvåårsfristens utgång, importörens avdragsrätt är begränsad och oriktig uppgift saknas som situationen kan uppstå att Skatteverket, trots beslut om ändrat tullvärde, inte kan ompröva beslutet om mervärdesskatt vid import på eget initiativ trots att även mervärdesskatten borde omprövas. (Situationen kan också uppstå om tullvärdet ändras efter sexårsfristens utgång, t.ex. efter domstols dom.) Detta innebär en liten nackdel för staten och motsvarande fördel för de importörer som redovisar skatten till Skatteverket jämfört med de som redovisar till Tullverket. (Om Tullverket är beskattningsmyndighet gäller samma frister för både tull och mervärdesskatt).

Utredningen bedömer att skillnaden i regler vad gäller tidsfrister oftast kommer att sakna betydelse eftersom mervärdesskatt vid import som redovisas till Skatteverket i regel är avdragsgill. Det är därför inte motiverat att införa någon särreglering. En möjlighet vore annars att komplettera bestämmelsen i 66 kap. 27 § SFL, dvs. förutsättningarna för efterbeskattning, med situationen att Tull-

verket fattat ett nytt beslut om tullvärdet. Samtidigt leder inte heller detta till att reglerna blir exakt likadana. (Tidsfristen för efterbeskattnings för importören blir då sex år för den importör som redovisar till Skatteverket, jämfört med den treårsfrist som gäller för de som redovisar mervärdesskatt till Tullverket.)

#### *Frågor om anstånd m.m.*

Beslut enligt SFL gäller omedelbart (68 kap.1 § SFL), vilket innebär att de också kan verkställas omedelbart. Ett beslut som Skatteverket fattar om mervärdesskatt vid import gäller därför omedelbart. Om en importör vill begära omprövning av, eller överklaga, ett beslut om mervärdesskatt på den grunden att tullvärdet är felaktigt måste importören, som redogjorts för ovan, först vända sig till Tullverket för att erhålla ett ändrat tullvärde. Om importören begär omprövning eller överklagar Skatteverkets beslut innan ett nytt tullvärde erhållits kan Skatteverket eller förvaltningsdomstolen avslå begäran respektive överklagandet. En annan möjlighet är, under förutsättning att domstolen eller myndigheten finner att förutsättningar för detta föreligger<sup>3</sup>, att avvakta med att avgörande.

Oavsett vilket alternativ som väljs så är det ursprungliga skattebeslutet verkställbart, dvs. om det innebär skatt att betala så ska mervärdesskatten vid import erläggas oavsett begäran om omprövning eller överklagande. Importören kan dock välja att begära anstånd med betalningen i enlighet med reglerna i 63 kap. SFL. Det blir då upp till Skatteverket att, med tillämpning av dessa regler, bedöma om förutsättningar för anstånd föreligger. Anstånd ska dock i regel alltid beviljas vad gäller skattetillägg om den som skattetillägget gäller överklagat ett skattebeslut till förvaltningsrätten eller begärt omprövning (63 kap. 7 § SFL).

Frågan om anstånd kan också aktualiseras i de fallen Tullverket fattar beslut om att höja ett tullvärde och Skatteverket sedan med anledning av detta på eget initiativ omprövar mervärdesskatten vid import till nackdel för den som beslutet gäller. Om beslutet innebär skatt att betala kan importören givetvis även i denna situation begära omprövning eller överklaga samt vända sig till Skatteverket och begära anstånd med att betala skatten.

---

<sup>3</sup> Jämför t.ex. beslut av JO den 12 november 2008, dnr 1792-2007.

## 6.2 Myndigheterna bör informera om förfarandereglerna

Det följer av myndigheternas allmänna serviceskyldighet att om någon av misstag vänder sig till fel myndighet så bör myndigheten hjälpa honom eller henne till rätta (4 § tredje stycket förvaltningslagen, 1986:223, förkortad FL). I de fallen det rör sig om en handling som sänts till fel myndighet bör hjälpen ges genom att myndigheten skickar denna till rätt myndighet. Det kan också vara lämpligt att den enskilde underrättas om detta och om det är oklart till vem som den enskilde vänder sig till så bör myndigheten försöka ta reda på detta.

Om en begäran om omprövning eller överklagande sänds till fel myndighet så bör det därför följa av 4 § FL att Skatteverket och Tullverket ska skicka den till rätt myndighet samt underrätta den enskilde om detta. Om det dessutom föreligger oklarheter bör myndigheten försöka hjälpa den enskilde till rätta. Myndigheterna ska också lämna upplysningar, vägledning och råd och annan sådan hjälp i frågor som rör deras verksamhetsområden (4 § första stycket FL). Av det följer att Tullverket och Skatteverket bör hjälpa importörer och andra att tillämpa reglerna kring t.ex. omprövningar.

Utredningen anser också att det är lämpligt att myndigheterna på annat sätt, till exempel i broschyrer och på internet, informerar om vad som gäller framförallt när det gäller omprövning av tullvärdet.

### 6.3 Konsekvenser för Skatteverkets och Tullverkets kontrollmöjligheter

**Utredningens bedömning:** Myndigheternas kontrollmöjligheter hänger ihop med vilken upplysningsskyldighet som den enskilde har gentemot respektive myndighet. Utredningens förslag i kapitel 4 innebär att upplysningsskyldigheten emot Tullverket minskar för de importörer som ska redovisa mervärdesskatt vid import till Skatteverket. De åläggs i stället en uppgiftsskyldighet gentemot Skatteverket. Samtidigt kvarstår skyldigheten att lämna tulldeklaration vid import av varor i allt väsentligt oförändrad. Konsekvensen av utredningens förslag i kapitel 4 blir att Skatteverkets kontroll utsträcks till att omfatta även mervärdesskatt vid import. Kontrollen ska ske med hjälp av information från Tullverket. Vad gäller Tullverket kommer verket inte längre att särskilt kontrollera mervärdesskatt vid import (när importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige), men i övrigt förändras uppgiftsskyldigheten i tulldeklarationen endast marginellt. Utredningen föreslår inga ändringar av gällande rätt inom detta område.

**Skälen för utredningens bedömning:** Uppgifter som lämnats i en deklaration kan utredas på olika sätt. Det vanligaste sättet är att myndigheten gör utredningen från skrivbordet, s.k. skrivbordskontroll. Därutöver förekommer fördjupade kontroller i form av revisioner.

Både Skatteverket och Tullverket kan förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig att lämna uppgift för att fullgöra uppgiftsskyldigheten (37 kap. 2 § SFL och 6 kap. 25 § tullagen). Myndigheterna kan också, under vissa förutsättningar, besluta om revision för att kontrollera uppgiftsskyldigheten (41 kap. 2 § SFL och 6 kap. 28 § tullagen). I vilken mån uppgiftsskyldighet föreligger framgår av SFL respektive tullagstiftningen. 37 kap. 2 § och 41 kap. 2 § SFL hänvisar båda till den uppgiftsskyldighet som följer av 15–35 kap. SFL, vilket inbegriper skyldigheten att lämna skattedeklaration (26 kap.). Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs innebär det att SFL:s regler om upplysningsskyldighet blir tillämpliga för de importörer som är registrerade till mervärdesskatt. En skattedeklaration ska bl.a. innehålla uppgifter om utgående och ingående skatt (26 kap. 21 § SFL). Om importören är registrerad till



mervärdesskatt innebär förslaget således att denne får en uppgiftsskyldighet beträffande mervärdesskatt vid import gentemot Skatteverket. Samme importör kommer då inte längre att vara tvungen att redovisa själva mervärdesskatten till Tullverket. Samtidigt beräknas skatten med utgångspunkt i tullvärdet, dvs. samma värde som ligger till grund för att beräkna tullen. I praktiken innebär detta att uppgiftsskyldigheten till Tullverket kvarstår i stort sett oförändrad. Även om själva mervärdesskattebeloppet inte längre redovisas i tulldeklaration så ska de uppgifter som ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import fortfarande anges i tulldeklarationen (med vissa undantag, t.ex. bikostnader<sup>4</sup>).

Utredningens förslag innebär dock att Tullverket inte längre kommer att göra särskilda kontroller av mervärdesskatt vid import när importören är registrerad till mervärdesskatt, utan den kontrollen kommer i stället att utföras av Skatteverket. Denna kontroll kommer bl.a. att utföras genom att uppgifter i skattedeklarationen kontrolleras emot uppgifter som Skatteverket erhåller från Tullverket (se även kapitel 4 och 7).

Samtidigt består Tullverkets kontroll av varuflödet och av de uppgifter som lämnats i tulldeklarationen, t.ex. uppgifter om de importerade varorna (art och antal), klassificering, tullförfarande m.m. Tullverkets kontrollmöjligheter minskar därför på det sättet att verket inte längre kommer att särskilt kontrollera mervärdesskatt vid import (när importören är registrerad till mervärdesskatt), men uppgiftsskyldigheten vad gäller uppgifter i tulldeklarationen förändras endast marginellt.

Ytterligare en konsekvens av detta är att Skatteverket och Tullverkets kontrollmöjligheter kan komma att överlappa varandra något. Det kan inte uteslutas att Skatteverket vid en revision avseende mervärdesskatt vid import kan begära in samma underlag som Tullverket vid en revision avseende tull på samma varor. Detsamma kan förekomma vid en skrivbordskontroll. Skatteverket ska dock inte ompröva tullvärdet varför detta inte torde utgöra något större problem.

---

<sup>4</sup> Bikostnader som ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt (7 kap. 8 § tredje stycket ML) vid import ska dock inte längre anges i tulldeklaration.

### 6.3.1 Redovisningsperiodernas längd

**Utredningens bedömning:** Långa redovisningsperioder kan antas vara till fördel för den som har för avsikt att undandra skatt. Skatteverket ska dock, under förutsättning att kontrollskäl föreligger, besluta om kortare perioder. Utredningen anser att omständigheter såsom t.ex. importer till höga värden, bristande redovisning av mervärdesskatt vid import, importverksamhet i riskbranscher eller importföretag som visar tecken på att vara skenföretag kan utgöra sådana kontrollskäl.

**Skälen för utredningens bedömning:** Redovisningsperioden för mervärdesskatt är antingen en kalendermånad, ett kalenderkvartal eller ett beskattningsår. Det som avgör vilken period som ska tillämpas är den skattskyldiges beskattningsunderlag för mervärdesskatt, exklusive import och unionsinterna förvärv (26 kap. SFL), dvs. i praktiken omsättningen. Om underlaget uppgår till högst 1 en miljon kronor ska redovisningsperioden vara ett år, om det uppgår till högst 40 miljoner kronor ett kvartal och i annat fall, dvs. överstigande 40 miljoner kronor, en månad (26 kap. 10–11 § SFL). Om underlaget förändras kan det således innebära att perioden ska ändras. Den skattskyldige ska därför underrätta Skatteverket om ändringar som påverkar perioden (7 kap. 4 § SFL).<sup>5</sup>

Långa redovisningsperioder kan antas vara till fördel för den som har för avsikt att undandra skatt, exempelvis Missing Trader- eller målvaktsföretag (se vidare kapitel 8). Ju längre redovisningsperioder, desto längre tid från själva importtransaktionen till dess myndigheterna får anledning att uppmärksamma företaget. Mervärdesskatt vid import ingår inte i det underlag som avgör vilken period som ska tillämpas (eftersom det inte utgör någon omsättning), men importer som uppgår till höga belopp kan vara en indikation på att även omsättningen kommer att uppgå till stora belopp. Importerade varor får ju i normalfallet förutsättas säljas vidare.

Under förutsättning att särskilda skäl föreligger ska Skatteverket på eget initiativ besluta att redovisningsperioden ska vara en kalendermånad i stället för kvartal eller helår (eller kvartal i stället för helår). Detta följer av 26 kap.13 § SFL som ersätter 10 kap. 11 och 14 b §§ skattebetalningslagen 1997:483, förkortad SBL. (Den gamla

---

<sup>5</sup> Prop. 2010/11:165 s. 371.

bestämmelsen innehöll samma formulering, dvs. ”särskilda skäl” skulle föreligga för att Skatteverket skulle kunna ändra redovisningsperiod.<sup>6</sup>) Det framgår inte heller av motiven till SFL att avsikten skulle ha varit att förändra innebörden i den delen. Med särskilda skäl avses kontrollskäl.<sup>7</sup> Särskilda skäl föreligger således, enligt förarbetena, när Skatteverket av kontrollskäl vill att den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten oftare, till exempel per månad i stället för årsvis.<sup>8</sup> Därutöver har utredningen inte kunnat hitta någon ytterligare ledning i förarbetena för när särskilda skäl föreligger. I praxis har endast ett fåtal avgöranden från Kammarrätten i Stockholm kunnat hittas. I mål nr 2263-02<sup>9</sup> delade domstolen Skatteverkets bedömning att ett bolag skulle redovisa mervärdesskatten en gång per månad. Bolaget skulle redovisa skatten i självdeklaration (dvs. per år), men det hade framkommit skäl för att beräkna omsättningen avseende en månad till över en miljon kronor. I mål nr 4260-03<sup>10</sup> var det ostridigt att ett bolags skattepliktiga omsättningar under tre år överskridit gränobeloppet om en miljon kronor och att detta ej anmälts till Skatteverket. Bolaget hade, trots det, i preliminära deklARATIONER angett att det kommande år skulle gå med förlust. Kammarrätten ansåg att särskilda skäl för månadsredovisning förelåg.<sup>11</sup>

Skatteverket har tagit upp frågan i ett ställningstagande<sup>12</sup> och anført bl.a. följande. Särskilda skäl får anses föreligga när det finns ett påtagligt intresse för verket av att få en tidigare kontroll av att skatten redovisas och betalas på rätt sätt, dvs. i enlighet med ML och SBL (numera SFL). Som exempel nämns bl.a. följande situationer: brister i redovisning eller betalning som inte är obetydliga eller att omständigheter föreligger som tyder på en förhöjd risk för skatteunddragande. En indikation på en sådan förhöjd risk kan vara att det är fråga om företag som är verksamma inom kända riskbranscher (t.ex. bilinförsel<sup>13</sup>). Redovisning i självdeklaration (nu helårsredovisning i skattedeklaration) ger enligt verket en alltför lång period under vilken Skatteverket inte har

<sup>6</sup> Bestämmelsen hade dock en något annorlunda lydelse eftersom SFL till skillnad från SBL inte tillåter redovisning av mervärdesskatt i inkomstdeklaration.

<sup>7</sup> Prop. 2010/11:165 s. 793 och prop. 2007/08:25 s. 267.

<sup>8</sup> Prop. 2007/08:25 s. 73.

<sup>9</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2263-02.

<sup>10</sup> Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4260-03.

<sup>11</sup> Övriga avgöranden avsåg frivillig skattskyldighet vilket inte är av intresse här.

<sup>12</sup> Redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration på grund av särskilda skäl m.m., diarienummer 131 746676-07/111.

<sup>13</sup> RSV Rapport 2002:2, s. 116 ff.

någon möjlighet att kontrollera redovisningen. Skatteverket anser också att särskilda skäl föreligger om en fördjupad utredning visar på omständigheter som tyder på att företaget är ett skenföretag (se närmare kapitel 8) eller om det är sannolikt att beskattningsunderlaget kommer att överstiga en miljon kronor.

Enligt förarbetena föreligger särskilda skäl när Skatteverket av kontrollskäl vill att den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten oftare. Av detta uttalande och av tillgänglig praxis drar utredningen slutsatsen att kontrollskäl i vart fall föreligger när det finns skäl att anta att omsättningen kommer att överstiga någon av de ovan angivna beloppsgränserna. Ett sådant skäl bör kunna vara att ett företag importerar varor till höga belopp. Utredningen föreslår ett informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket (se kapitel 7). Om Skatteverket får uppgifter som tyder på att ett importföretag rätteligen bör tillämpa kortare redovisningsperioder bör 26 kap. 13 § SFL bli tillämplig. Även andra omständigheter bör kunna utgöra kontrollskäl, t.ex. bristande redovisning av mervärdesskatt vid import, att ett importföretag verkar vara ett skenföretag eller om importföretaget är verksamt i en riskbransch, t.ex. bilinförsel. (Den exakta innebörden av kontrollskäl är dock en fråga för rättspraxis.)

#### **6.4 Lag om frihet från skatt vid import, m.m. och förfarande 42.00**

**Utredningens förslag:** Yrkanden om frihet från skatt på grund av bestämmelser i lagen om frihet från skatt vid import m.m. bör inte längre framställas i tulldeklarationen utan i skattedeklarationen.

**Skälen för utredningens förslag:** Enligt gällande rätt ska en importör framställa yrkande om frihet från mervärdesskatt vid import på grund av lagen om frihet från skatt vid import, m.m. i tulldeklarationen. Denna skattefrihet har dock inget absolut samband med förekomsten av tullfrihet för samma import, utan ett sådant yrkande avser endast frihet från mervärdesskatt. Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs kommer Skatteverket (när verket är beskattningsmyndighet) att besluta om skattefriheten för de importörer som är registrerade till mervärdesskatt.

Yrkandet bör då framställas i skattedeklarationen, inte i tulldeklarationen. Om Tullverket är beskattningsmyndighet ska yrkandet liksom tidigare framställas i tulldeklarationen. Yrkandet i skattedeklarationen skulle t.ex. kunna göras genom att importören inte tar upp importen som skattepliktig omsättning i skattedeklarationen, utan i stället anger den under det som i dag benämns "Övrig försäljning m.m.". (Där redovisas försäljning m.m. som är undantagen från mervärdesskatt men som inte ska redovisas i någon annan ruta i skattedeklarationen, t.ex. vissa försäkringsersättningar eller bidrag.) Alternativt kan importen anges på annat lämpligt ställe i skattedeklarationen. På det sättet får Skatteverket en upplysning om att det förekommit omsättning som av någon anledning inte är mervärdesskattepliktig. Tillsammans med övriga uppgifter från Tullverket (se kapitel 8) bör detta vara tillräckligt för att Skatteverket ska kunna kontrollera ett sådant yrkande.

En annan lösning vore att låta samtliga importörer även fortsättningsvis yrka detta i tulldeklarationen, och sedan låta Tullverket underrätta Skatteverket om detta som en del i informationsutbytet. Nackdelen är att det förefaller inkonsekvent att ett yrkande om mervärdesskatt ska framställas i tulldeklaration som lämnas till Tullverket trots att skatten ska redovisas i skattedeklaration och beslutas av Skatteverket.

*Undantaget för varor som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land, s.k. förfarande 42.00*

Import av varor som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land är under vissa förutsättningar undantagna från mervärdesskatt (3 kap. 30 § andra stycket ML). Undantaget förutsätter att importören lämnat vissa uppgifter (om registreringsnummer till mervärdesskatt) senast vid den tidpunkt då skattskyldigheten för mervärdesskatt vid import skulle ha inträtt. Importören ska också, om Tullverket så begär, innan varan övergår till fri omsättning inkomma med viss bevisning till Tullverket. Bestämmelsen motsvaras av artikel 143 i mervärdesskattedirektivet.

I dag begärs sådan skattefrihet i tulldeklarationen genom angivande av förfarandekoden 42.00 (sådan skattefrihet benämns därför ofta förfarande 42.00). Det kan emellertid ifrågasättas hur vanligt förekommande detta förfarande kommer att vara om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs. Genom att tillämpa förfarande 42.00

behöver importören inte betala mervärdesskatten vid import till Tullverket. Om utredningens förslag genomförs så behöver en importör som är registrerad till mervärdesskatt inte heller göra någon inbetalning av skatten till Tullverket. Effekten för importören blir således densamma.

Det följer dock av mervärdesskattedirektivet att sådana transaktioner (import av varor som efter importen ska omsättas till ett annat EU-land) ska undantas, och att uppgifter respektive bevisning då ska lämnas vid importtillfället (artikel 143 i mervärdesskattedirektivet).

Utredningen föreslår därför ingen ändring av gällande rätt i detta hänseende utan förfarande 42.00 kommer även i fortsättningen att vara ett tullförfarande och de uppgifter som krävs ska lämnas i tulldeklaration respektive till Tullverket. Uppgifter om detta ingår i det av utredningen föreslagna informationsutbytet och Skatteverket kommer därför att underrättas om att detta förfarande används vid en viss import. Sådan import kan, i likhet med yrkanden om skattefrihet enligt lagen om skattefrihet vid import m.m., tas upp i skattedeklarationen. Det kan t.ex. göras under "Övrig försäljning m.m." eller på annan lämplig plats så att det framgår att det finns ett belopp som importören anser ska vara utan mervärdesskatt.

## 6.5 Tillämplig skattesats

Det kan inte uteslutas att Skatteverket och Tullverket kan göra olika bedömningar av vilken skattesats som är tillämplig på en viss vara, t.ex. varor med ett visst KN<sup>14</sup>-nummer. Även om Skatteverket inte kan ompröva tullvärdet så är inte Tullverkets klassificering bindande för vilken skattesats som ska tillämpas.<sup>15</sup> Detta kan dock inträffa redan i dag eftersom Tullverket kan göra en bedömning av tillämplig skattesats vid beslut om mervärdesskatt vid import samtidigt som Skatteverket kan tillämpa en annan skattesats när samma (eller likadana) varor säljs vidare efter importen. Enligt uppgifter från Skatteverket utgör den situationen inte något problem i dag. Det saknas därför anledning att tro att detta skulle förorsaka några nämnvärda problem om utredningens förslag genomförs.

---

<sup>14</sup> Kombinerade nomenklaturen (KN) är tullunionens tulltaxe- och statistiknomenklatur.

<sup>15</sup> Det finns dock definitioner i 9 a kap. ML vilka hänvisar till olika varors KN-nummer.

## 7 Informationsutbyte och sekretess

Utredningens förslag i kapitel 4 förutsätter ett utbyte av information mellan Skatteverket och Tullverket. Förslaget innebär att Tullverkets nuvarande kontroll av mervärdesskatten vid import ersätts av en kontroll av redovisningen hos Skatteverket (vad gäller importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige). En sådan kontroll förutsätter någon sorts underlag och Skatteverket behöver därför information från Tullverket som även i fortsättningen kommer att kontrollera varuflödet vid gränserna. Vidare behöver Tullverket tillgång till information från Skatteverket huruvida importörerna är registrerade till mervärdesskatt.

Om förslaget genomförs kommer mervärdesskatt vid import att redovisas och betalas till båda myndigheterna (importörer registrerade till mervärdesskatt i Sverige redovisar till Skatteverket, och övriga till Tullverket). Utredningen anser att det faktum att hanteringen av mervärdesskatt vid import är uppdelad på två myndigheter inte bör förhindra ett utbyte av sekretessbelagda uppgifter som den ena myndigheten behöver. Utgångspunkten bör i stället vara att Skatteverket och Tullverket ska ha tillgång till samma information, i den mån den är relevant för kontrollen av mervärdesskatt vid import. Detta för att möjliggöra en effektiv ärendehantering, bra service till enskilda och en effektiv kontroll.

Utredningen föreslår därför dels ett rutinmässigt informationsutbyte baserat på en stående begäran från respektive myndighet (se avsnitt 7.1), dels införandet av en underrättelseskyldighet för Tullverket beträffande vissa uppgifter (se avsnitt 7.4.4). Underrättelseskyldigheten ska omfatta uppgifter som inte ryms inom det rutinmässiga utbytet. För att möjliggöra det föreslagna utbytet av information mellan myndigheterna föreslår utredningen också vissa andra ändringar i reglerna om offentlighet och sekretess (se avsnitt 7.4.2).

## 7.1 Förslag till ett framtida informationsutbyte

**Utredningens förslag:** Utredningen föreslår att ett informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket byggs upp. Vilka uppgifter som ska föras över framgår av tabellerna 7.1–2 med kommentar. Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs behöver Skatteverket information från Tullverket för att kunna genomföra kontroller av mervärdesskatt vid import. Även Tullverket behöver viss information från Skatteverket. Om utredningens förslag genomförs bör regeringen därför på lämpligt sätt förvissa sig om att ett fungerande informationsutbyte finns på plats.

**Skälen för utredningens förslag:** Utredningen föreslår att ett informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket byggs upp. Vilka uppgifter som ska föras över framgår av tabellerna 7.1–2 med kommentar. Sedan kan det givetvis, om förslaget i kapitel 4 genomförs, uppstå behov av att utbyta ännu fler uppgifter

Förslaget till informationsutbyte är framförallt utformat i syfte att ge Skatteverket ett tillräckligt underlag för att kunna genomföra kontroller av mervärdesskatt vid import och utredningen anser att om förslaget i kapitel 4 genomförs bör regeringen på lämpligt sätt förvissa sig om att ett fungerande informationsutbyte kommer att finnas på plats. Sedan får det förutsättas att Skatteverket använder informationen från Tullverket samt utformar och genomför de kontrollåtgärder som verket finner lämpliga avseende mervärdesskatt vid import.

Det är inte möjligt att, inom ramen för denna utredning, lämna förslag på det tekniska genomförandet. Utredningen föreslår dock, i enlighet med vad myndigheterna själva uppgett, filöverföring i stället för direktåtkomst (se avsnitt 7.4.5). Enligt uppgifter från både Skatteverket och Tullverket ser de för närvarande inga större tekniska problem med att genomföra ett sådant utbyte som utredningen föreslår i tabellerna 7.1–2. Ett visst utbyte förekommer också redan i dag (se avsnitt 7.2).



*Förutsättningar för tabellerna 7.1–2*

Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs kommer det att finnas fler uppgifter i tulldeklarationen än vad som är fallet i dag (se avsnitt 5.2). Utredningen föreslår bl.a. följande. Vid import av varor där importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige kommer importörens namn och registreringsnummer till mervärdesskatt alltid att framgå av tulldeklarationen. (Dessa uppgifter anges inte alltid i tulldeklarationen i dag.) Registrering till mervärdesskatt kan lämpligen anges i fält<sup>1</sup> 44 i tulldeklarationen tillsammans med en nationell kod. Även i de fall indirekt ombud används kan importörens namn anges i fält 44 tillsammans med en nationell kod (i övriga fall anges importörens namn redan i fält 9 eller 14). Dessa uppgifter kommer sedan att ingå i det informationsutbyte som beskrivs i tabell 7.1. Övriga uppgifter som förekommer i tabell 7.1 anges redan i dag (i förekommande fall) i tulldeklarationen.

**Tabell 7.1 Uppgifter i tulldeklarationer som ska föras över från Tullverket till Skatteverket. Uppgifterna ska föras över genom filöverföring, dagligen eller veckovis.**

<b>Tull-id.</b>	Det identifikationsnummer som varje import- och exportsändning får när den registreras i tulldatasystemet.
<b>Importör</b> (dvs. deklaratant, eller om deklaratanten är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar). Fält 9, 14 eller 44.	Importörens namn.
<b>Importörens registreringsnummer till mervärdesskatt.</b> Fält 44.	
<b>Importörens person-/ organisationsnummer.</b>	Om detta finns angivet i tulldeklarationen.
<b>Ombudets namn.</b> Fält 14.	I det fall det finns ett ombud angivet.
<b>Ombudets person- /organisationsnummer.</b> Fält 14.	I det fall det finns ett ombud angivet.
<b>Period.</b>	Kalendermånad och år.
<b>Tullvärde</b> (fastställt av Tullverket).	Per tulldeklaration/tull-id.

<sup>1</sup> Samtliga hänvisningar till fält avser fält i tulldeklarationen.

<b>Tull och andra statliga skatter eller avgifter (förutom mervärdesskatt) som tas ut av Tullverket med anledning av införseln.</b>	Per tulldeklaration/tull-id.
<b>Antal importtillfällen.</b>	För en viss importör.
<b>Taxebestämmande dag.</b>	Den dag Tullverket tar emot en tulldeklaration. För en elektronisk tulldeklaration är taxebestämmande dag den dag då begäran om tullklarering kom in.
<b>Förfarandekod (fält 37).</b>	Fyrsiffrig kod. De två första siffrorna visar det aktuella förfarandet som varan har hänförs till. De två sista siffrorna visar vilket förfarande som varan har varit anmäld till tidigare.
<b>Varukod (fält 33).</b>	Koden för import består av taric-numret <sup>1</sup> (tio siffror) och eventuell tilläggskod (fyra siffror).
<b>Antal varuposter.</b>	Varor som klassificeras med egen varukod (taric-nummer) är en varupost. Även andra faktorer kan påverka antalet varuposter, till exempel ursprungsland och förfarande.
<b>Statistiskt värde (Fält 46).</b>	Varornas värde på den plats och vid den tidpunkt då de förs in på den importerande medlemsstatens statistiska territorium, dvs. den totala kostnaden för att få varan till svensk gränsort.
<b>Avsändare/exportör (fält 2).</b>	Namn och adress.
<b>Ändrade uppgifter/ rättelseuppgifter.</b>	Om Tullverket omprövar ett beslut och ändrar någon av ovanstående uppgifter ska de nya uppgifterna skickas. De rättade uppgifterna måste skickas med samma nyckel/id som ursprungsdeklarationen.
<b>Period.</b>	Kalendermånad och år.

<sup>1</sup> EU:s gemensamma arbetstulltaxa med tiosiffriga varukoder. Taric (Tarif Intégré Communautaire)-numren (varukoderna) bygger på KN (Kombinerade nomenklaturen), tullunionens tulltaxe- och statistiknomenklatur, med tillägg av två ytterligare siffror. KN-nummer består av 8 siffror.

**Tabell 7.2 Uppgifter som ska föras över från Skatteverket till Tullverket.  
Ska ske genom daglig filöverföring från Skatteverket.**

<b>Registrering till mervärdesskatt</b>	Avseende viss importör, dvs. deklaratant, eller om deklaratanten är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar.
---	--

*Kommentar till tabellerna 7.1–2 angående rättelseuppgifter*

Om Tullverket i efterhand ändrar ett beslut, t.ex. genom omprövning eller efter domstols dom, så ska även de nya uppgifterna överföras till Skatteverket. De måste då vara möjliga att hänföra till rätt skattskyldig och till den perioden som de avser. Genom att Skatteverket får tillgång till denna uppgift ges Skatteverket möjlighet att självt ta initiativet till en omprövning av mervärdesskattebeslutet.

Enligt uppgift från Tullverket hanteras emellertid beslut med anledning av tullrevisioner i vissa fall på så sätt att en ändring avseende t.ex. ett helt år hänförs till ett enda tull-id, trots att det ursprungliga beslutet avsåg ett stort antal olika tull-id. Om importören tillämpar månadsredovisning för mervärdesskatten blir det svårt att hänföra ändringen till rätt period. En möjlig lösning på problemet är dock att Tullverket i stället hänför ändringen till ett tull-id per månad.

### 7.1.1 Närmare om tid för genomförande

Skatteverket behöver enligt egen uppgift nio månader på sig för att genomföra förslaget, dvs. från beslut om genomförande till den tidpunkt då en färdig lösning ska vara driftsatt. Tullverket har dock uppgett att verket inte kan genomföra förslaget förrän tidigast år 2015.

### 7.1.2 Sekretessfrågor

Utredningen gör bedömningen att uppgifterna som ska överföras från Tullverket till Skatteverket (tabell 7.1) i normalfallet, dvs. när uppgifterna förekommer i en tulldeklaration eller i ett beslut, kommer att kunna lämnas ut, antingen med stöd av 11 kap. 6 § tullagen eller för att de ingår i ett beslut och därför är offentliga. Uppgifterna bör i de flesta fall anses vara en sådan uppgift om

import av varor som anges i 11 kap. 6 § tullagen. I andra hand bör 4 § förordningen 2001:646 om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet tillåta ett utlämnande, givet att bestämmelsens räckvidd utökas på det sätt som utredningen föreslår (se avsnitt 7.4.2). Vad gäller uppgiften om registrering till mervärdesskatt så bör sekretess inte utgöra något hinder för utlämnande till Tullverket (se avsnitt 7.4.3).

## 7.2 Beskrivning av det befintliga informationsutbytet mellan Skatteverkets beskattningsverksamhet och Tullverket

Enligt en överenskommelse från juni 2012 ska Tullverket, enligt en begäran från Skatteverket, överföra viss information till Skatteverket. Informationen avser mervärdesskatt vid import, exportomsättning och vissa uppgifter om import där förfarande 42.00 används. I det följande bortses från uppgifter som avser export.

### *Uppgifter om utgående mervärdesskatt vid import*

Överenskommelsen avser information om import av varor till Sverige och uppgifterna avser den totala utgående mervärdesskatten vid import under en månad för en viss importör. Det görs emellertid ingen åtskillnad mellan importörer och ombud, något som är nödvändigt om utredningens förslag ska genomföras.<sup>2</sup> Uppgifterna hänförs till den månad då tullräkningen är utställd. Eventuella ändringar som skett under en annan månad finns dock inte med vilket, enligt uppgift från Skatteverket, beror på att Tullverket inte kan hänföra rättelser till den månad som rättelsen avser. Detta kan ge upphov till skillnader mellan uppgifterna från Tullverket jämfört med redovisningen av den ingående mervärdesskatten i skattedeklarationen.<sup>3</sup> Om utredningens förslag genomförs bör detta åtgärdas.

---

<sup>2</sup> Överenskommelse mellan Skatteverket och Tullverket, s. 4 ff.

<sup>3</sup> Avdrag för ingående skatt får göras tidigast för den redovisningsperiod som den skattskyldige har tagit emot tullräkningen (13 kap. 23 § ML). I de fallen tullräkningen skickas per post i pappersform erhålls de sannolikt inte samma dag som de utställs varför uppgifterna redan av det skälet inte blir helt exakta. Denna avvikelse torde dock vara av mindre omfattning.

Uppgifterna förs över månadsvis, i början av andra månaden efter redovisningsmånaden.<sup>4</sup> Uppgifter avseende mars förs t.ex. över i början av maj, men enligt uppgifter från Skatteverket och Tullverket ser de inga tekniska problem med att filerna skickas snabbare.

I den information som överförs ingår uppgifter om: deklaratant, period, summan av importörens utgående mervärdesskatt vid import samt antalet importtillfällen under den aktuella månaden. Vad gäller uppgift om deklaratanten så innehåller denna i de flesta fall ett person- eller organisationsnummer.

#### *Uppgifter om import där förfarande 42.00 används*

I överföringen av uppgifter om import där förfarande 42.00 används överförs ännu mer information. Där anges även tull-id, varupostnummer, varukod och statistiskt värde. Dessutom görs det åtskillnad mellan importör och ombud.

#### *Problem med det befintliga informationsutbytet*

Det har framkommit att delar av den information som utbyts avseende förfarande 42.00 inte kan användas av Skatteverket. Problemet är, enligt Skatteverket, att uppgifterna inte kan hänföras till rätt importör. Enligt Tullverket kommer dock detta att kunna rättas till under år 2013.

### **7.3 Gällande rätt: Offentlighet och sekretess**

Offentlighetsprincipen uttrycks bl.a. genom reglerna om handlingsoffentlighet i 2 kap. tryckfrihetsförordningen, förkortad TF. Rätten att ta del av allmänna handlingar är dock försedd med vissa undantag som framgår av offentlighets- och sekretesslagen, 2009:400, förkortad OSL.

Begränsningarna i rätten att ta del av allmänna handlingar, sekretessen, gäller inte endast gentemot enskilda utan även mellan myndigheter samt mellan olika verksamhetsgrenar inom en myndighet (när de anses som självständiga i förhållande till varandra). Vad gäller Skatteverket anses beskattningsverksamheten, den brotts-

---

<sup>4</sup> Överenskommelse mellan Skatteverket och Tullverket, s. 5 ff.

utredande verksamheten och folkbokföringsverksamheten som i förhållande till varandra självständiga verksamhetsgrenar.<sup>5</sup> Tullverkets kärnverksamhet är indelad i processerna Effektiv handel och Brottsbekämpning och verket anser att dessa inte är så självständiga att sekretess ska anses råda. Frågan om det råder sekretess mellan Tullverkets olika verksamhetsgrenar är dock inte helt klarlagd.<sup>6</sup>

En myndighet ska på begäran av en annan myndighet lämna uppgift som den förfogar över, om inte uppgiften är sekretessbelagd eller det skulle hindra arbetets behöriga gång (6 kap. 5 § OSL). I vissa fall måste emellertid myndigheter även kunna utbyta sekretessbelagda uppgifter med varandra och det finns särskilda sekretessbrytande bestämmelser i OSL och i andra författningar, t.ex. registerförfattningar.<sup>7</sup> Några centrala registerförfattningar i detta sammanhang är:

- lagen (2001:181) och förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet,
- lagen (2001:185) och förordningen (2001:646) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet,
- lagen (2005:787) och förordningen (2005:791) om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet, samt
- lagen (1999:90) och förordningen (1999:105) om behandling av personuppgifter vid Skatteverkets medverkan i brottsutredningar.

#### *Formen för utlämnande av uppgifter*

Förutom regler om sekretess finns det regler om formen för uppgiftslämnandet, t.ex. i vilken utsträckning personuppgifter<sup>8</sup> får lämnas ut elektroniskt. Sådana anses dock inte ha någon sekretessbrytande effekt.<sup>9</sup> Elektroniskt utlämnande kan dels ske på ett medium för automatiserad behandling, t.ex. via e-post, CD-skiva eller filöverföring, dels genom direktåtkomst. Med direktåtkomst avses vanligen att någon har direkt tillgång till någon annans data-

<sup>5</sup> Se prop. 1990/91:53 s. 30 vad gäller folkbokföringsverksamheten och beskattningsverksamheten samt prop. 1997/98:10 s. 44 och prop. 1998/99:34 s. 61 vad gäller den brottsbekämpande delen.

<sup>6</sup> Se prop. 2004/05:164 s. 100 ff.

<sup>7</sup> Särregleringar i förhållande till personuppgiftslagen, 1998:204, förkortad PuL.

<sup>8</sup> All slags information som direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet (3 § PuL).

<sup>9</sup> Se t.ex. prop. 2004/05:164 s. 83.

baser eller register och på egen hand kan söka efter information, men utan att själv kunna påverka innehållet. Direktåtkomst förutsätter en bestämmelse i en författning som tillåter sådan åtkomst. Om utlämnandet istället sker på annat medium för automatiserad behandling så kan dock uppgifter ur beskattningsdatabasen och tull-databasen lämnas till annan myndighet utan en sådan särskild bestämmelse.<sup>10</sup>

### 7.3.1 Sekretessen inom Skatteverkets och Tullverkets verksamhetsområden

För Skatteverket gäller som huvudregel sekretess för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt (27 kap. 1–2 §§ OSL). Eftersom bestämmelsen saknar skaderekvisit innebär det att skatteseekretessen som huvudregel är absolut, dvs. utan undantag. För Tullverket gäller i stället sekretess om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde lider skada eller men (27 kap. 3 § OSL). Då bestämmelsen innehåller ett omvänt skaderekvisit (presumtion för sekretess) innebär det att sekretessen för uppgifter hos Tullverket är något svagare än den absoluta sekretess som gäller för Skatteverket. (Sekretessen enligt 1 och 3 §§ är dock försedd med ett viktigt undantag. Den gäller inte beslut varigenom skatt eller underlag för bestämmande av skatt fastställs, 27 kap. 6 § OSL.)

Sekretess gäller även (under vissa förutsättningar) för uppgift i verksamhet som syftar till att förebygga, utreda eller beivra brott och som bedrivs av Skatteverket eller Tullverket samt för viss underrättelseverksamhet m.m. som bedrivs av dessa myndigheter (18 kap. 1–2 §§ OSL).

Sekretess kan också gälla på grund av internationella avtal. Sekretessen gäller då, i den utsträckning riksdagen godkänt ett avtal om detta, hos Skatteverket eller Tullverket för vissa uppgifter som myndigheten förfogar över på grund av avtalet (27 kap. 5 § OSL).

---

<sup>10</sup> Det framgår motsatsvis av 2 kap. 6 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och av 2 kap. 5 § lagen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet. Av dessa bestämmelser framgår att utlämnande till *enskild* på medium för automatiserad behandling endast får ske under vissa förutsättningar. Motsatsvis följer att utlämnande till annan myndighet (på medium för automatiserad behandling) är tillåtet så länge uppgiften inte är belagd med sekretess.

Eftersom sekretessen även gäller mellan myndigheter så kräver ett utbyte av sekretessbelagda uppgifter mellan Skatteverket och Tullverket att en sekretessbrytande regel är tillämplig.

*Den sekretessbrytande regeln i 11 kap. 6 § tullagen*

Tullverket ska på begäran tillhandahålla ett antal uppräknade myndigheter, däribland Skatteverket, uppgifter som förekommer hos Tullverket och som rör import eller export av varor (11 kap. 6 § tullagen).

I bestämmelsens förarbeten anfördes bl.a. följande beträffande informationsöverföringen: RSV:s (numera Skatteverket) verksamhet bygger på att kontrolluppgifter kan erhållas för deklarationsgranskning och ett samarbete framstår som naturligt då även tullmyndigheterna är beskattningsmyndigheter. Framförallt i fråga om mervärdesskatten torde fördelarna vara påtagliga. Det förhållandet att uppbörderna av mervärdesskatt handläggs av två myndigheter hänger samman med myndigheternas verksamhetsområden och uppgifter. Denna arbetsfördelning får dock inte leda till att ett informationsutbyte som syftar till effektivare beskattning begränsas.<sup>11</sup> Vidare anfördes att det givetvis ska vara fråga om uppgifter avsedda för myndighetens verksamhet som beskattningsmyndighet.<sup>12</sup>

Bestämmelsen innehåller inget skaderekvisit vilket innebär att uppgiften ska lämnas ut utan en föregående sekretessprövning (se bl.a. prop. 2004/05:98 s. 34). Så länge en uppgift rör import av varor kan bestämmelsen därför användas som grund för ett rutinmässigt överförande av uppgifter till – i vart fall – Skatteverkets beskattningsverksamhet. (Det är dock, enligt utredningens mening, inte troligt att de brottsbekämpande enheterna inom Skatteverket kan begära ut uppgifter med stöd av 11 kap. 6 § tullagen eftersom det då kan ifrågasättas om uppgifterna är avsedda för Skatteverkets verksamhet som beskattningsmyndighet.)

Bestämmelsen förutsätter dock en begäran. Det innebär att Tullverket ska förhålla sig passivt till dess Skatteverket framställer en sådan, och Tullverket kan inte på eget initiativ spontant lämna ut uppgifter.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Prop 1979/80:108 s. 9 f.

<sup>12</sup> Prop 1979/80:108 s. 12.

<sup>13</sup> Dahlqvist, Sekretess inom rättsväsendet, s. 73.



*Sekretessbrytande regler i Skatteverkets och Tullverkets registerförfattningar*

Utöver vad som följer av 11 kap. 6 § tullagen ska Tullverket enligt 4 § förordningen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet på begäran lämna ut uppgifter till Skatteverket om:

- en fysisk persons identitet och bosättning, juridisk persons identitet, säte m.m.,
- registrering för skatter och avgifter,
- underlag för tull, annan skatt och avgifter
- bestämmande av tull, annan skatt och avgifter,
- yrkanden och grunder i ett ärende samt beslut, betalning, redovisning och övriga åtgärder i ett ärende.

Uppgiftsskyldigheten är dock begränsad till uppgifter som avser en person som förekommer i ett ärende hos Skatteverket.

Tullverket ska också på begäran av Skatteverket lämna ut uppgifter ur tullbrottsdatabasen (2 och 6 §§ förordningen om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet). Bestämmelsen innehåller inga villkor för uppgiftslämnandet förutom att det ska ske på begäran av de uppräknade myndigheterna.

Skatteverket ska i sin tur, på begäran av Tullverket, lämna ut uppgifter om bl.a. registrering för skatter och avgifter (5 § förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Begäran får endast avse vissa kategorier av personer, bl.a. den som är eller kan antas vara gäldenär enligt tullagstiftningen, den som är eller kan antas vara skyldig att betala skatt för import eller den som annars är föremål för Tullverkets kontrollverksamhet. Frågan om en importör ska redovisa skatten till Tullverket eller Skatteverket bör enligt utredningens mening i vart fall falla in under sista punkten, dvs. att importören är föremål för Tullverkets kontrollverksamhet.

Registerförfattningarna innehåller dock inte några sekretessbrytande regler som möjliggör ett spontant uppgiftslämnande mellan Skatteverket och Tullverket<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Däremot finns regler om att Skatteverket till vissa myndigheter ska lämna ut uppgifter från beskattningsdatabasen i den utsträckning det behövs för vissa ändamål (se t.ex. 7 § förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet).

*Sekretessbrytande regler i offentlighets- och sekretesslagen*

Enligt generalklausulen (10 kap. 27 § OSL) får sekretessbelagda uppgifter lämnas till en myndighet om det är *uppenbart* att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen ska skydda. En intresseavvägning måste således göras, och kravet på uppenbart innebär höga krav för utlämnande.

Det krävs inte någon begäran från en annan myndighet, utan den utlämnande myndigheten kan lämna ut uppgifter på eget initiativ.<sup>15</sup>

Generalklausulen hindrar inte heller att ett informationsutbyte sker rutinmässigt även utan särskild författningsreglering men bestämmelsen bygger egentligen på att ett rutinmässigt uppgiftsutbyte i regel ska vara författningsreglerat.<sup>16</sup>

Utöver intresseavvägningen innehåller bestämmelsen ytterligare en begränsning. Enligt tredje stycket gäller den inte om utlämnandet strider emot författning som meddelats med stöd av PuL. Om det i exempelvis lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet uttömmande anges i vilka fall uppgifter får lämnas mellan myndigheter så kan generalklausulen alltså inte tillämpas.

Uppgifter får också lämnas till en annan myndighet om uppgiftsskyldigheten följer av lag eller förordning (10 kap. 28 § OSL). Sekretessen hindrar inte heller att uppgift lämnas till en annan myndighet om det är nödvändigt för den utlämnande (dvs. *inte* den mottagande) myndigheten för att denna ska kunna fullgöra sin verksamhet (10 kap. 2 § OSL). Bestämmelsen ska tillämpas restriktivt och får aldrig utnyttjas för att hjälpa en annan myndighet.<sup>17</sup> Tillämpningsområdet är således begränsat.

Slutligen finns en möjlighet att lämna uppgifter när det föreligger misstanke om brott. Det följer av 10 kap. 24 § OSL att sekretess (med vissa undantag) inte hindrar att en uppgift som angår misstanke om ett begånget brott lämnas till polis, åklagare eller annan myndighet som har till uppgift att ingripa mot brottet. Detta gäller dock endast under förutsättning att fängelse är föreskrivet för brottet och att brottet kan antas föranleda någon annan påföljd än böter. Kraven för utlämnande är således även här

---

<sup>15</sup> Prop. 1979/80:2 del A s. 327.

<sup>16</sup> Prop. 1979/80:2 del A s. 326 f.

<sup>17</sup> Dahlgvist, Sekretess inom rättsväsendet, s. 74.

relativt högt ställda, dels ska det avse ett redan begånget brott, dels ska det göras en bedömning av vilket straff detta kan tänkas föranleda.

Såväl 10 kap. 2 som 24 §§ och generalklausulen innehåller rekvisit som innebär att en sekretessprövning måste göras innan ett utlämnande kan ske. Utredningen anser därför att dessa bestämmelser inte är lämpliga som grund för ett rutinmässigt informationsutbyte. Ett sådant utbyte bör i stället utgå från de sekretessbrytande reglerna i 11 kap. 6 § tullagen och 4 § förordningen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet, vilka endast förutsätter en begäran från Skatteverket. Det av utredningen föreslagna rutinmässiga utbytet bedöms också i stort sett rymmas inom dessa sekretessbrytande regler (se nedan). Utredningen föreslår dock en mindre justering av Tullverkets uppgiftsskyldighet.

Utöver ett rutinmässigt utbyte kan det emellertid också finnas behov av att lämna uppgifter spontant. De flesta befintliga regler förutsätter dock existensen av en begäran. (Dvs. den utlämnande myndigheten måste förhålla sig passiv till dess en begäran framställs och kan inte på eget initiativ lämna ut uppgifter.) Ett spontant utbyte av sekretessbelagda uppgifter förutsätter därför tillämpligheten av en sekretessbrytande regel utan krav på begäran, t.ex. generalklausulen eller 10 kap. 24 § OSL.

*Användningsbegränsningar kan gälla för uppgifter som erhållits från främmande stater*

**Utredningens bedömning.** Om Tullverket erhållit uppgifter från en annan stat så kan uppgifterna omfattas av användningsbegränsningar. Begränsningarna kan förhindra ett utlämnande till exempelvis Skatteverket. Sådana begränsningar är dock i praktiken ytterst sällan förekommande hos Tullverket varför de inte bör förorsaka problem av någon större omfattning. Utredningen gör också bedömningen att det, inom ramen för denna utredning, inte är möjligt att föreslå ändringar i dessa regler. För att undvika att situationen överhuvudtaget uppkommer skulle Tullverket kunna beakta frågan redan när eventuella framställningar om utfående av uppgifter görs till utländska myndigheter.

**Skälen för utredningens bedömning:** Internationella avtal och vissa EU-rättsakter kan ibland innehålla villkor om att en myndighet bara får använda uppgifter som erhålls enligt avtalet respektive rättsakten för vissa angivna ändamål eller i viss verksamhet. Enligt uppgifter från Tullverket så är det emellertid ytterst ovanligt att detta förekommer i praktiken. En sådan bestämmelse anses, i Sverige, inte utgöra ett hinder mot utlämnande av uppgifter med stöd av offentlighetsprincipen. En sådan användningsbegränsning kan dock anses stå i konflikt med en myndighets skyldighet att överlämna uppgifter till andra myndigheter i enlighet med 6 kap. 5 § OSL.<sup>18</sup>

Av 4 kap. 2 § lagen 2000:1219 om internationellt tullsamarbete<sup>19</sup> följer att om en behörig svensk myndighet tagit emot uppgifter från en annan stat enligt vissa internationella tullöverenskommelser som begränsar möjligheten att använda uppgifterna, så ska svenska myndigheter följa villkoren, oavsett vad som annars är föreskrivet i lag eller annan författning. Detta innebär, enligt Dahlqvist, att den svenska myndigheten, t.ex. Tullverket, inte får använda uppgifter som mottagits från en utländsk myndighet i strid med villkor som gäller för användandet. Vilka villkor som gäller i det enskilda fallet kan variera.<sup>20</sup> Användningsbegränsningen, som gäller den svenska myndigheten, får till följd att inte heller andra myndigheter kan utnyttja uppgifterna i sin verksamhet. Frågan om att lämna ut uppgifterna till en annan myndighet, t.ex. Skatteverket, torde därför inte bli aktuell.<sup>21</sup> (Frågan om 6 kap. 5 § OSL bör justeras med anledning av detta är för närvarande under utredning, se direktiv 2011:86.)

Situationen skulle därför kunna uppstå att användningsbegränsningar gäller för Tullverket beträffande uppgifter angående mervärdesskatt vid import som förhindrar att uppgifterna överlämnas till Skatteverket. Detta förefaller dock i dag vara ytterst sällan förekommande och utredningen anser därför att problemen som kan uppstå inte bör vara av någon större omfattning.

Utredningen gör bedömningen att det inom ramen för denna utredning inte är möjligt att föreslå författningsändringar på det här området. Möjligen kan Tullverket i ett sådant fall försöka

<sup>18</sup> Direktiv 2011:68 s. 23.

<sup>19</sup> OSL innehåller en upplysning om att det finns bestämmelser i bl.a. lagen om internationellt tullsamarbete som begränsar möjligheten att använda vissa uppgifter (9 kap. 2 § OSL). Denna uppräknning är dock inte heltäckande, jämför direktiv 2011:86 s. 23.

<sup>20</sup> Dahlqvist, Sekretess inom rättsväsendet, s. 159 ff.

<sup>21</sup> Prop. 1990/91:131 s. 25.

utverka ett godkännande av den andra staten. En annan möjlighet är att Tullverket i framtiden beaktar detta redan när eventuella framställningar om utfående av uppgifter görs till andra stater. En utländsk tullmyndighet bör inte ha något motiv för att begränsa användningen av uppgifter så snävt att uppgifter som avser mervärdesskatt vid import inte ska kunna användas av Skatteverket i de fallen där verket är beskattningsmyndighet för sådan skatt.<sup>22</sup>

### 7.3.2 Behandling av personuppgifter i enlighet med registerlagarna och personuppgiftslagen

Om utredningens förslag till informationsutbyte (se avsnitt 7.1) genomförs kan behandling av personuppgifter aktualiseras i följande situationer. Skatteverket och Tullverket måste samla in de uppgifter som ska ingå i informationsutbytet och sedan lämna ut dem till den andra myndigheten. Därefter kommer uppgiften att behandlas t.ex. genom att den förs in i olika register eller används för kontroller m.m. hos respektive myndighet.

#### *Beskattningsdatabasen*

Samtliga de uppgifter som ingår i informationsutbytet bör kunna behandlas i beskattningsdatabasen och tulldatabasen. Detta bör vara möjligt även om någon eller några uppgifter läggs till eller dras ifrån de som räknas upp i tabellerna 7.1–2.

I beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas för bl.a. följande ändamål. Uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter samt för revision och annan analys- eller kontrollverksamhet (4 § 1 och 4 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Uppgifter får även behandlas för tillhandahållande av information som behövs i författningsreglerad verksamhet hos någon annan än Skatteverket, t.ex. Tullverket, för redovisning och bestämmande av skatter m.m. (5 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet).

---

<sup>22</sup> Jämför även prop. 1990/91:131 s. 23 f.

Dessa ändamålsbestämmelser är tämligen vida och torde inrymma behandling av de uppgifter som erhålls från Tullverket via informationsutbytet. De torde också täcka behandling av uppgifter om registrering till mervärdesskatt när uppgiften ska lämnas till Tullverket, som ju ska använda den i författningsreglerad verksamhet som avser mervärdesskatt vid import.

Därutöver finns ytterligare bestämmelser i förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Enligt denna får uppgifter beträffande vissa personer (personer som omfattas av viss verksamhet, t.ex. bestämmande av skatt eller kontrollverksamhet) behandlas. Det får ske beträffande uppgifter som behövs för handläggning av ärenden med stöd av ML eller SFL, uppgifter om kontroller av skatter samt vissa uppgifter från Tullverket (2 § 1, 2 och 16 förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Enligt punkten 16 får endast vissa uppgifter från Tullverket behandlas. Utredningen anser att den bestämmelsen kan behöva anpassas till att Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import. Ändamålsbestämmelsen skulle kunna utvidgas så att det klart och tydligt framgår att även uppgifter från Tullverket som behövs för fastställande, uppbörd eller kontroll av mervärdesskatt vid import får behandlas. Ändringen skulle kunna ske genom att detta ändamål läggs till i 2 § förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Tilläggas kan dock att Skatteverket får meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen.

#### *Tulldatabasen*

Uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Tullverket bl.a. för bestämmande och redovisning av skatt (4 § 1 lagen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet). Uppgifter får dock även behandlas för tillhandahållande av information som behövs i författningsreglerad verksamhet hos annan, t.ex. Skatteverket, för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter eller för revision och för annan analys- eller kontrollverksamhet (5 § lagen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet). Utredningen anser att 4 § bör omfatta behandling av uppgiften om registrering till mervärdesskatt, som Tullverket erhåller

från Skatteverket, och 5 § bör omfatta behandling av de uppgifter som ska samlas in och föras över till Skatteverket.

### *Personuppgiftslagen*

Utöver registerlagarna gäller vissa av PuL:s grundläggande regler om behandling av personuppgifter. Detta följer av 3 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och av 3 § lagen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet. Detta innebär bl.a. att personuppgifter bara får samlas in för särskilda, uttryckligt angivna och berättigade ändamål samt att de inte får behandlas för något annat syfte som är oförenligt med det ändamål för vilket de ursprungligen samlades in. Vidare ska personuppgifterna vara adekvata och relevanta i förhållande till ändamålen med behandlingen.

## **7.4 Hur bör gällande rätt ändras om utredningens förslag genomförs?**

### **7.4.1 Informationsutbytet bör inte hindras av att hanteringen av mervärdesskatt vid import delats upp på två myndigheter**

**Utredningens förslag:** Skatteverket kan begära ut vissa uppgifter (om bl.a. fysisk/juridisk persons identitet, registrering för skatter och avgifter, underlag för och bestämmande av tull samt beslut och övriga åtgärder i ett ärende) från Tullverket. Uppgifterna ska avse en person som förekommer i ett ärende hos Skatteverket (se avsnitt 7.4.2). Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs bör denna personkrets utökas något. Dessutom föreslås införandet av en ny sekretessbrytande undermåttsskyldighet för Tullverket gentemot Skatteverket (se avsnitt 7.4.4). Skyldigheten ska omfatta uppgifter om vissa kvalificerade undandraganden av mervärdesskatt vid import.

**Skälen för utredningens förslag:** Det faktum att hanteringen av mervärdesskatt vid import är uppdelad på två myndigheter bör inte förhindra ett utbyte av sekretessbelagda uppgifter som den ena myndigheten behöver. Om utredningens förslag genomförs bör

utgångspunkten vara att Skatteverket och Tullverket ska ha tillgång till ett liknande underlag för sina kontroller. Om t.ex. uppgifter hos Tullverket behövs för Skatteverkets kontroll av mervärdesskatt vid import så bör de lämnas ut.

Ett liknande resonemang återfinns i prop. 1979/80:146 med förslag till ny skatteregisterlag. Där uttalades bl.a. följande: När det gäller utlämnande av sekretessbelagda skatteuppgifter är det naturligt att ha olika betraktelsesätt beroende på om utbytet sker inom skatteområdet eller mellan skatteområdet och ett annat verksamhetsområde. När utbytet sker inom skatteområdet bör utgångspunkten vara att uppgifterna ska lämnas ut om de behövs för verksamheten. Det bör gälla även i fråga om utbyte mellan skattemyndigheterna (numera Skatteverket) och t.ex. tullmyndigheterna (numera Tullverket) som administrerar mervärdesskatt vid införsel. Det är naturligt att i det avseendet betrakta skatteområdet som en enhet. Den omständigheten att verksamheten på skatteområdet är uppdelad på flera myndigheter bör inte lägga hinder i vägen för ett utbyte av uppgifter som behövs för att verksamheten ska kunna bedrivas på ett rationellt och effektivt sätt.<sup>23</sup>

Utredningen anser att ovanstående resonemang fortfarande är giltigt, framförallt när det handlar om ett enda skatteslag (mervärdesskatt) och avser en så väl avgränsad företeelse som import. Den ena myndigheten ska t.ex. inte ha tillgång till sämre underlag för sin kontroll än den andra. Ett väl fungerande informationsutbyte är också av vikt för att förhindra skatteundandragande och skattebedrägerier (se närmare kapitel 8).

Även resonemangen som fördes i motiven till 11 kap. 6 § tullagen (se ovan) är enligt utredningen fortfarande relevanta. Skatteverkets kontroll av mervärdesskatt vid import kommer (om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs) att bygga på att kontrolluppgifter kan erhållas för deklarationsgranskning och ett samarbete framstår som naturligt då det är Tullverket som har tillgång till den efterfrågade informationen samtidigt som båda myndigheterna kommer att hantera mervärdesskatt vid import.

Mervärdesskatt vid import hänger nära samman med tull. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatten utgörs av tullvärdet (med tillägg för bl.a. tull) och de flesta uppgifter som behövs för att beräkna underlaget för mervärdesskatt redovisas i tulldeklarationen eftersom de samtidigt utgör underlaget för att beräkna

---

<sup>23</sup> Prop. 1979/80:146 s. 26.



eventuell tull. Dessutom är det Tullverket som kontrollerar varuflödet vid landets gränser och som (via bl.a. tulldeklarationer och sin egen kontroll) har information om vilka importörer som görs. Skatteverkets granskning av mervärdesskatteredovisningen förutsätter därför att verket har tillgång till kontrolluppgifter eller annat material från Tullverket för att kunna stämma av de uppgifter som lämnas i skattedeklarationerna. Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs kan man därför utgå från att uppgifter från framförallt Tullverket i stor utsträckning kommer att vara nödvändiga för verksamheten hos Skatteverket (men även vice versa). Detta är också delvis skälen till att den sekretessbrytande regeln i 11 kap. 6 § tullagen infördes<sup>24</sup> och Tullverket har redan i dag stora möjligheter att lämna ut sekretessbelagda uppgifter till Skatteverket.

Vad gäller frågan om känsliga uppgifter och den personliga integriteten så får det också förutsättas att myndigheterna själva genom instruktioner begränsar åtkomsten till uppgifterna internt. Vad gäller uppgifter som överförs från Tullverket till Skatteverket kan det också noteras att sekretesskyddet för uppgifter hos Skatteverket är starkare än det som gäller hos Tullverket.

#### 7.4.2 Justering av Skatteverkets möjligheter att erhålla vissa uppgifter från Tullverket

**Utredningens förslag:** Skatteverket kan begära ut vissa uppgifter (om bl.a. fysisk/juridisk persons identitet, registrering för skatter och avgifter, underlag för och bestämmande av tull samt beslut och övriga åtgärder i ett ärende) från Tullverket. Uppgifterna ska avse en person som förekommer i ett ärende hos Skatteverket. Om utredningens förslag i kapitel 4 och förslaget till informationsutbyte genomförs bör möjligheten även omfatta den som annars – dvs. den som utan att förekomma i ett ärende – är föremål för Skatteverkets kontrollverksamhet avseende mervärdesskatt vid import.

**Skälen för utredningens förslag:** Om utredningens förslag i kapitel 4 och förslaget till informationsutbyte ska genomföras ska Skatteverket ha tillgång till de uppgifter som framgår av tabellerna 7.1–2 (dvs. uppgifter om tull-id, importör, ombud, tullvärde, tull

<sup>24</sup> Prop 1979/80:108 s. 9 ff.

m.m., antal importtillfällen, taxebestämmande dag, förfarandekoder, varukoder, varuposter, statistiskt värde, avsändare, exportör samt eventuella rättelseuppgifter).

Uppgifterna i tabell 7.1 torde enligt utredningens uppfattning rymmas inom de sekretessbrytande reglerna i 11 kap. 6 § tullagen eller 4 § förordningen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet. Detta gäller dock under förutsättning att sistnämnda bestämmelse utökas till att omfatta uppgifter som avser någon som är föremål för Skatteverkets kontroll vad avser mervärdesskatt vid import<sup>25</sup>. Med det avses den som, utan att själv förekomma i ett ärende, ändå är föremål för Skatteverkets kontrollverksamhet beträffande mervärdesskatt vid import<sup>26</sup>. Det kan nämligen finnas importörer eller andra som inte förekommer i ett ärende hos Skatteverket men där verket ändå behöver informationen för att kunna kontrollera mervärdesskatten vid import.

Det är rimligt att Skatteverket och Tullverket har tillgång till liknande underlag för att utföra samma kontroller (jämför ovan vad som sades i motiven till 11 kap. 6 § tullagen). Uppgifterna kan i och för sig vara känsliga, t.ex. uppgifter om privatpersoners inköp, men skattesekretessen är absolut. Det innebär att sekretessen hos den mottagande myndigheten i det här fallet är starkare än den som tillämpas av den utlämnande myndigheten, dvs. Tullverket. Skatteverket är också beskattningsmyndighet för de som är registrerade till mervärdesskatt, varför uppgifterna i de flesta fallen kommer att avse företag. Ett utökat uppgiftslämnande kan också resultera i att den enskilde utsätts för (i och för sig lagliga) åtgärder som resulterar i att denne måste betala ytterligare skatt. Utvidgningen i förhållande till dagens regler är emellertid förhållandevis liten i och med att den endast avser en mindre utvidgning. (11 kap. 6 § tullagen erbjuder också redan i dag stora möjligheter att lämna ut uppgifter utan krav på en begränsad personkrets, se ovan.)

Om uppgiftsskyldigheten begränsas till att avse den som är föremål för Skatteverkets kontrollverksamhet avseende mervärdesskatt vid import bör detta vara tillräckligt för att beakta den personliga integriteten. Ändringen skulle kunna göras genom ett

---

<sup>25</sup> Motsvarande formulering förekommer i 5 § 5 i förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet där det anges att vissa uppgifter ska lämnas ut om en person som "annars är föremål för Tullverkets kontrollverksamhet".

<sup>26</sup> Jämför motsvarande ordalydelse i 5 § 5 i förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet där det anges att vissa uppgifter ska lämnas ut om en person som "annars, dvs. utöver de i bestämmelsen uppräknade fallen, är föremål för Tullverkets kontrollverksamhet".

tillägg till 4 § förordningen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet.

### 7.4.3 Tullverket behöver uppgifter från Skatteverket om importörens registrering till mervärdesskatt

**Utredningens bedömning:** Tullverket behöver uppgifter från Skatteverket om vilka importörer som är registrerade till mervärdesskatt. Utredningen bedömer att sekretess inte kommer att hindra ett sådant utlämnande i här aktuella fall.

**Skälen för utredningens bedömning:** Om utredningens förslag i kapitel 4 och förslaget till informationsutbyte i avsnitt 7.1 ska genomföras behöver Tullverket uppgifter som gör det möjligt för verket att särskilja de importörer som ska redovisa skatten till Tullverket och de som ska redovisa den till Skatteverket. Den grundläggande förutsättningen för att få redovisa den utgående skatten till Skatteverket är att importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige (se tabell 7.2).

Uppgiften om registrering enligt SFL är normalt sett offentlig.<sup>27</sup> I de fall den inte är offentlig blir den sekretessbrytande regeln i 5 § förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet tillämplig. Den innebär att Skatteverket, på begäran av Tullverket, ska lämna ut uppgift om registrering till skatter och avgifter om en person som är eller kan antas vara gäldenär enligt tullagstiftningen, är eller kan antas vara skyldig att betala skatt för vara vid import eller som annars är föremål för Tullverkets kontrollverksamhet. Uppgiften kan således lämnas ut till Tullverket med stöd av denna regel eftersom i vart fall det sista fallet torde vara tillämpligt. Uppgiften är för övrigt också relevant för Tullverkets kontroll av tulldeklarationer i de fall där befrielse från mervärdesskatt med hänvisning till förfarande 42.00 yrkas. Tullverket ska i dessa fall kontrollera att förutsättningarna för befrielse är uppfyllda, bl.a. att importören är registrerad till mervärdesskatt.

---

<sup>27</sup> Enligt 2 kap. 5 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får uppgift om registrering enligt SFL samt särskilt registrerings- eller redovisningsnummer lämnas ut till enskild. Bestämmelsen är dock försedd med ett rakt skaderekvisit, uppgiften får lämnas ut om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilda som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

#### 7.4.4 Utredningen föreslår införandet av en underrättelseskyldighet för Tullverket

Utöver det ovan beskrivna uppgiftslämnandet anser utredningen att det finns behov av ytterligare möjligheter till uppgiftslämnande, framförallt från Tullverket till Skatteverket. Utredningen föreslår därför att en ny sekretessbrytande regel införs som gör detta möjligt. Regeln bör omfatta samtliga uppgifter som förekommer i Tullverkets verksamhet, både de som finns i tull databasen eller tullbrottsdatabasen eller de som förekommer i verksamheten i övrigt. Bestämmelsen bör därför lämpligen placeras i anslutning till 11 kap. 6 § tullagen. Utredningen bedömer dock inte att det finns behov av någon motsvarande underrättelseskyldighet för Skatteverket.

**Utredningens förslag:** Om Tullverket har anledning att anta att någon, på annat sätt än muntligen, har eller kommer att lämna oriktig uppgift till Skatteverket eller underlåta att till Skatteverket lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att mervärdesskatt vid import undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till denne eller annan, så ska Tullverket lämna underrättelse om detta till Skatteverket. Underrättelseskyldigheten gäller inte om skatten uppgår till mindre än ett prisbasbelopp eller om särskilda skäl föreligger. Av underrättelsen ska det framgå vilka uppgifter som ligger till grund för antagandet.

**Skälen för utredningens förslag:** Tullagen, de aktuella registerförfattningarna och OSL innehåller flera sekretessbrytande regler. Det finns dock inte någon regel som föreskriver att myndigheterna på eget initiativ ska lämna ut uppgifter till varandra, dvs. det finns ingen regel som föreskriver en sekretessbrytande underrättelseskyldighet och möjligheterna till spontant uppgiftslämnande är begränsade.

Utredningen föreslår därför införandet av en underrättelseskyldighet för Tullverket. Förutsättningarna för att skyldigheten ska inträda är att Tullverket har anledning att anta att någon har (eller kommer att) lämna oriktig uppgift till Skatteverket och därigenom ger upphov till fara för att mervärdesskatt vid import

undandras det allmänna. Detta ska framförallt gälla oriktiga uppgifter som lämnas skriftligen (på annat sätt än muntligen). Skyldigheten ska också omfatta situationerna att någon har eller kommer att underlåta att till Skatteverket lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift. Själva skatteundrandandet ska också kunna bestå av att skatt felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till importören i fråga eller någon annan.

Förutsättningarna överensstämmer med vad som enligt skattebrottslagen utgör skattebrott, förutom att något uppsåt inte krävs och att skyldigheten är begränsad till att avse skatt som överstiger ett prisbasbelopp.

Rekvisitet ”anledning att anta” innebär att tröskeln för underrättelse är lågt satt. Av underrättelsen ska det framgå vilka uppgifter som ligger till grund för antagandet.

Tullverket kan t.ex. ha anledning att anta att oriktig uppgift kommer att lämnas till Skatteverket och att fara för undandragande av mervärdesskatt vid import föreligger. Exempelvis kan det i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet finnas en uppgift om att ett karusellbedrägeri genom påstådd import av mobiltelefoner förbereds. Om importören faktiskt lämnar en tulldeklaration (som dock inte behöver innehålla korrekta uppgifter) och är registrerad till mervärdesskatt så blir Skatteverket beskattningsmyndighet. Försök till skattebrott<sup>28</sup> är inte straffbart varför 10 kap. 24 § OSL inte är tillämplig. Varken 11 kap. 6 § tullagen eller 4 § förordningen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet kan tillämpas i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet, och båda dessa förutsätter en begäran från Skatteverket. Då återstår endast att tillämpa generalklausulen. Det bör också kunna uppstå andra situationer där Tullverket har information som inte omfattas av den begäran som kommer att utgöra ramen för det reglerade informationsutbytet men utan att kraven i generalklausulen eller 10 kap. 24 § OSL är uppfyllda.

Generalklausulen tillåter som redogjorts för ovan i vissa fall ett spontant uppgiftslämnande, men för att den ska vara tillämplig krävs det att en intresseavvägning görs vilket ställer stora krav på den enskilda handläggaren i den löpande verksamheten.<sup>29</sup> Vidare förutsätter ett spontant uppgiftslämnande att det tas ett initiativ för att lämna över informationen.

---

<sup>28</sup> Däremot är förberedelse till grovt skattebrott straffbart (11 § skattebrottslagen).

<sup>29</sup> Jämför prop. 2007/08:48 s. 17.

Vad gäller tillämpningen av generalklausulen i verksamhet som avser underrättelseverksamhet anfördes bl.a. följande i Ds 2008:38, Nationell mobilisering mot den grova organiserade brottsligheten – överväganden och förslag. Generalklausulen är tillämplig på underrättelseverksamhet i vissa fall, men sekretesslagens (nu OSL) komplexitet gör den svår att tillämpa, framförallt för personal som saknar särskild kompetens på området. De sekretessbrytande reglerna förutsätter ibland att det görs svåra intresseavvägningar vilket kan leda till osäkerhet hos de som har att tillämpa lagen. Denna osäkerhet leder till en alltför stor restriktivitet när det gäller att lämna ut uppgifter, vilket utgör ett hinder för samverkan och effektiv brottsbekämpning.<sup>30</sup>

Införandet av en sekretessbrytande underrättelseskyldighet innebär dels att när rekvisiten är uppfyllda behöver den utlämnande myndigheten inte göra någon bedömning av om informationen överhuvudtaget bör bli föremål för ett spontant utlämnande, dels att generalklausulen inte behöver tillämpas. Därigenom införs en enkel och tydlig regel vilket ur rättssäkerhetsperspektiv kan antas vara till fördel både för enskilda och för myndigheter.

Utredningen föreslår därför att om det finns anledning att anta att någon har (eller kommer att) lämna oriktig uppgift, eller underlåta att lämna föreskriven uppgift, till Skatteverket och att fara därigenom uppkommer att mervärdesskatt vid import undandras det allmänna så ska Tullverket underrätta Skatteverket om detta.

Fördelarna måste dock vägas mot de integritetsskäl som kan tala emot en underrättelseskyldighet. Risken är att en större mängd information om den enskilde samlas hos Skatteverket. Den informationen kan också användas för att vidta åtgärder som, även om de är helt lagliga, ändå får anses ha negativa konsekvenser för den enskilde. Sådana åtgärder kan t.ex. innebära att den enskilde påförs ytterligare skatt att betala vilket måste anses som negativt ur den enskildes perspektiv. Vidare kan uppgifter som rör känsliga förhållanden bli tillgängliga för ett större antal tjänstemän än vad som är fallet i dag. Skyddet för den personliga integriteten måste därför vägas mot de allmänintressen som motiverar ett uppgiftslämnande.

Skatteverket blir dock inte beskattningsmyndighet för privatpersoner, utan för importörer som är registrerade till mervärdesskatt. Uppgifterna torde därför i mindre utsträckning avse känsliga

---

<sup>30</sup> Ds 2008:38 s. 233.

personliga förhållanden. Vidare är skattesekretessen i regel starkare än den som gäller hos Tullverket.

Vad gäller åtgärder med konsekvenser för beskattningen kan det framstå som godtyckligt att det ska vara lättare att vidta åtgärder avseende importörer som redovisar mervärdesskatten till Tullverket. Det kan förefalla orättvist att en uppgift kan föras vidare inom t.ex. processen Effektiv Handel (och drabba importörer som redovisar mervärdesskatten i tulldeklaration) men att samma uppgift inte kan föras vidare till Skatteverket och läggas till grund för liknande åtgärder gentemot en importör som redovisar skatten i skattedeklaration.

Det kan också uppfattas som stötande att uppgifter om skatteundandragande inte förs vidare enbart på grund av att staten valt att organisera redovisning och betalning av mervärdesskatt vid import på ett sätt som inbegriper två myndigheter. Den situationen bör inte förekomma att Tullverket har kännedom om att ett systematiskt skatteundandragande pågår eller förbereds men utan att Skatteverket underrättas. Utredningen föreslår visserligen ett rutinemässigt informationsutbyte men det är svårt, för att inte säga omöjligt, att i förväg förutse samtliga de uppgifter som Skatteverket kan ha behov av att känna till för att förhindra skatteundandragande av mervärdesskatt vid import. Det reglerade utbytet avser också framförallt uppgifter som redovisas i tulldeklarationer, men Tullverket kan även ha andra informationskällor. Verket kan t.ex. via det internationella tullsamarbetet ha fått uppgifter som bör föras vidare. (Just vad gäller det internationella samarbetet gäller dock särskilda regler, se ovan) Det är också naturligt att betrakta skatteområdet som en helhet, framförallt vad gäller mervärdesskatt vid import (se ovan resonemanget under avsnitt 7.4.1).

Vidare kan det noteras att Tullverket redan i dag på begäran ska lämna ut uppgifter ur tullbrottsdatabasen till bl.a. Skatteverket. (2 och 6–7 §§ förordningen om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet). Skatteverket har således relativt stora möjligheter att få ut uppgifter redan i dag.

Det bör dock inte komma i fråga att sekretessbelagda uppgifter förs vidare när skatteundandragandet endast är av mindre omfattning. Syftet är att säkerställa informationsöverföring i mera kvalificerade fall av undandragande.

Om skatten endast uppgår till mindre än ett prisbasbelopp eller om särskilda skäl föreligger bör underrättelseskyldigheten inte gälla. Prisbasbeloppet (tidigare basbeloppet) räknas fram i enlighet

med bestämmelserna i socialförsäkringsbalken (2010:110) och år 2013 kommer det att uppgå till 44 500 kr. En beloppsgräns har också fördelen att den är relativt enkel att tillämpa jämfört med t.ex. generalklausulen. Med särskilda skäl anses t.ex. att Skatteverket redan känner till saken. Särskilda skäl bör dock tolkas restriktivt.

Det framgår av kommittédirektiven att det är angeläget att kontrollen inte försämras. Sammantaget anser utredningen därför att skälen för att införa en underrättelseskyldighet överväger. Eftersom underrättelseskyldigheten bör avse samtliga uppgifter som finns hos Tullverket bör bestämmelsen placeras i tullagen i anslutning till den sekretessbrytande regeln i 11 kap. 6 § tullagen.

#### 7.4.5 Elektroniskt informationsutbyte

**Utredningens bedömning:** Det är önskvärt att informationsutbytet sker med hjälp av modern informationsteknik. Utredningen föreslår dock inte några utökade möjligheter till direktåtkomst.

**Skälen för utredningens bedömning:** I stort sett all framställning av information hos myndigheterna görs i dag elektroniskt. Vidare tas information i allt större utsträckning emot elektroniskt och handlingar lagras till stor del på det sättet. Utredningen anser därför att det är önskvärt att informationsutbyte mellan myndigheter sker med hjälp av modern informationsteknik. Enligt uppgifter från Skatteverket och från Tullverket finns det dock inte några önskemål om att det av utredningen föreslagna informationsutbytet ska ske genom direktåtkomst utan myndigheterna föredrar att uppgifterna förs över genom filöverföring. Utredningen lämnar därför inga författningsförslag som skulle möjliggöra direktåtkomst utan utlämnandet får i stället ske på annat medium för automatiserad behandling.

Utredningen anser dock att en utökad elektronisk informationsöverföring mellan myndigheter gör beslutsprocesserna effektivare. Det medför också att insamlandet av korrekta och aktuella uppgifter underlättas och att besked kan meddelas snabbare vilket är till fördel också för enskilda. Elektronisk informationsöverföring är också ekonomiskt effektivt jämfört med annat uppgiftslämnande,



t.ex. per telefon. Samtidigt måste den personliga integriteten beaktas. Ur integritetssynpunkt anses det mera känsligt att lämna ut uppgifter elektroniskt vilket beror på de möjligheter till sammanställning och spridning som följer med automatiserad behandling.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Direktiv 2011:86, s. 2 och 11.

## 8 Skatteundandragande med internationell anknytning

Enligt kommittédirektiven är det av stor betydelse vilka effekter en förändring av reglerna om mervärdesskatt får för uppbörden av skatten. Det är också angeläget att kontrollmöjligheterna inte försämras varför konsekvenserna av förändringarna för såväl Skatteverkets som Tullverkets kontrollmöjligheter ska analyseras. För effekterna på kontrollmöjligheterna se avsnitt 6.3.

Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs och mervärdes-skatteregistrerade importörer redovisar mervärdesskatt vid import i skattedeklaration i stället för i tulldeklaration kommer ut- och ingående skatt att redovisas samtidigt, i stället för som i dag när mervärdesskatten betalas in till Tullverket och först därefter kan dras av i skattedeklaration. I praktiken innebär redovisning i skattedeklaration därför att en mervärdesskatteregistrerad importör – i likhet med vad som i dag gäller vid unionsinterna förvärv – kan förfoga över varorna utan att först betala in mervärdesskatten. (En kredithavare kan förvisso redan i dag förfoga över varorna innan skatten betalats men bristande betalning kan leda till att kredittillståndet dras in.) En fråga är om denna möjlighet att förfoga över varorna utan att först betala in skatten medför en ökad risk för fusk och därmed har negativa konsekvenser för uppbörden av mervärdesskatt vid import?

Eftersom situationen, om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs, delvis kommer att likna den som gäller för EU-intern handel inleds kapitlet med en bakgrund till reglerna om unionsinterna förvärv och en redogörelse för olika typer av skatteundandraganden med anknytning till gränsöverskridande transaktioner.

## 8.1 Bakgrund till dagens regler om unionsinterna förvärv

När den inre marknaden infördes (för Sveriges del vid EU-inträdet år 1995) avskaffades större delen av tullens gränskontroll och de tullformaliteter som tidigare tillämpades vid gränsöverskridande varuhandel inom EU.<sup>1</sup> Därefter har den s.k. övergångsordningen, eller destinationsprincipen, tillämpats. Principen innebär att mervärdesskatten inom EU tas ut i och tillfaller destinationslandet i stället för ursprungslandet. En skattskyldig näringsidkare i ett EU-land ska därför (under vissa förutsättningar) sälja varor utan mervärdesskatt till köpare i andra EU-länder. Skatten redovisas i stället av köparen inom ramen för dennes ordinarie mervärdesskatteredovisning. Eftersom handel sker med varor utan att skatten har betalats så skapar destinationsprincipen möjligheter till bedrägerier.<sup>2</sup> (När handel sker inom landet ingår skatten i stället i priset och köparen gör avdraget först senare). Även Magnusson m.fl. anser att destinationsprincipen öppnat för en mängd olika bedrägerier med mervärdesskatt.<sup>3</sup> Å andra sidan kan även den motsatta lösningen, den s.k. ursprungsprincipen (skatten tas ut i och tillfaller det land där varorna är tillhandahållna eller varifrån de transporteras) leda till skatteundraganden.<sup>4</sup>

Avskaffandet av gränskontrollerna i samband med EU-inträdet medförde att kontrollen var tvungen att utföras på annat sätt och Tullverkets fysiska kontroll av varuflödet vid den inre gränsen ersattes av Skatteverkets kontroll av redovisningen. En redovisningskontroll förutsätter att det finns något slags underlag för kontrollen.<sup>5</sup> Uppgifter om unionsinterna transaktioner och om registreringsnummer för mervärdesskatt utväxlas via VIES (VAT Information Exchange System) som är ett gemensamt nätverk för EU:s medlemsstater. Avstämningen av uppgifterna i VIES går till på följande sätt. Företagen redovisar alla EU-leveranser samt anger

<sup>1</sup> RSV Rapport 2002:2, s. 99. Tullverket har dock fortfarande vissa befogenheter vid den inre gränsen (gräns mot annat EU-land) med stöd av lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen (inregränslagen).

<sup>2</sup> RSV Rapport 2002:2, s. 99.

<sup>3</sup> Magnusson, Olika typer av momsbrott i samband med gränsöverskridande handel inom EU, s. 144 samt Johanson och Magnusson, Momsbedrägeri som "affärsidé" – ett hot mot stat och näringsliv, s. 212.

<sup>4</sup> Riksrevisionsverket Revisionsrapport, s. 17. T.ex. blir det tillåtet att dra av ingående skatt som betalats i ett annat EU-land, något som endast kan kontrolleras av myndigheterna i leverantörslandet.

<sup>5</sup> RSV Rapport 2002:2 s. 99.

det mottagande företags registreringsnummer till mervärdesskatt i s.k. periodiska sammanställningar. Genom att summera övriga medlemsstaters redovisningar blir det möjligt att få en sammanställning av de varor som sålts till ett specifikt företag i Sverige och en avstämning kan ske mot det svenska företags redovisning av EU-förvärv. Ett problem är dock att det uppstår stora mängder differenser i avstämningarna mellan skattedeklarationerna och de periodiska sammanställningarna och att dessa i många fall uppgår till betydande belopp. Följden blir att de företag som skulle vara intressanta att kontrollera döljs i mängden av avvikelser.<sup>6</sup> Uppgifterna lämnas inte heller alltid varje månad vilket kan fördröja Skatteverkets kontroller. (Enligt 35 kap. 2–4 §§ SFL får t.ex. varor redovisas kvartalsvis om omsättningen understiger en viss beloppsgrens.) Enligt en rapport från Skatteverket är VIES-rapporteringen en tämligen otillförlitlig källa för att upptäcka MTIC-bedrägerier (se avsnitt 8.2.1).<sup>7</sup> Även Europeiska kommissionen, förkortad kommissionen, har i en rapport från 2004 påpekat att uppgifterna i VIES är ofullständiga.<sup>8</sup>

Utöver destinationsprincipen och kvalitén på informationen i VIES finns det fler komponenter i mervärdesskattesystemets uppbyggnad som kan utnyttjas av bedragare.<sup>9</sup> T.ex. kan möjligheten att redovisa mervärdesskatten årsvis göra att en Missing Trader (se avsnitt 8.2.1) kan hinna försvinna innan Skatteverket kommer med krav på redovisning.<sup>10</sup>

## 8.2 Skatteundragande i samband med gränsöverskridande transaktioner

Undragande av mervärdesskatt i samband med gränsöverskridande transaktioner kan kategoriseras på flera sätt. Ett är att hitta en minsta gemensam nämnare, t.ex. förekomsten av en s.k. Missing Trader (se avsnitt 8.2.1). Skattebasutredningen delade in det i fusk med unionsintern handel (t.ex. karusellhandel), fusk med handel med tredje land (t.ex. underskattad import och fiktiv

---

<sup>6</sup> SOU 2002:47 s. 420 f.

<sup>7</sup> Skatteverket, Slutrapport Riksprojekt MTIC/karusellhandel, s. 34 f.

<sup>8</sup> KOM(2004) 260 slutlig, s. 9 f.

<sup>9</sup> Johanson och Magnusson, Momsbedrägeri som ”affärsidé” – ett hot mot stat och näringsliv, s. 212 f.

<sup>10</sup> Se även Skatteverkets Slutrapport Riksprojekt MTIC/karusellhandel, s. 49.

export<sup>11</sup>) samt elektronisk handel (som inte behandlas här).<sup>12</sup> Ett annat sätt är en gradindelning där tredje graden är den allvarligaste.<sup>13</sup> Första innebär att viss skatt betalas (t.ex. fusk med vinstmarginalbeskattning av bilar), andra graden innebär att ingen skatt betalas och tredje graden att det sker en utbetalning eller görs avdrag för ingående skatt trots att motsvarande utgående skatt inte betalats in av tidigare led. Indelningarna är dock inte heltäckande och går därför delvis in i varandra.

Terminologin på området är inte heller enhetlig och vissa engelska termer har kommit att bli etablerade varför både svenska och engelska beteckningar kommer att användas. Vad gäller begreppen skatteundandragande, skattefusk och skattebedrägerier så avses med dessa i det följande: Felaktiga handlingar (handlingen bryter emot någon regel) som görs medvetet och i syfte att undgå skatt.<sup>14</sup>

### 8.2.1 MTIC<sup>15</sup>-bedrägerier: Förfaranden som involverar en Missing Trader

En Missing Trader (skenföretag) är ett mervärdesskatteregistrerat företag som – i avsikt att undandra skatt – förvärvar eller ger sken av att förvärva varor genom unionsinterna förvärv och som sedan inte redovisar den utgående skatten.<sup>16</sup> Missing Trader-företag företräds i allmänhet av en målvakt, saknar bokföring eller räkenskaper och har en kort livslängd. Ett annat namn på ett bolag vars huvuduppgift är att ta på sig en skatteskuld är målvaktsbolag.<sup>17</sup>

#### *Förvärvsbedrägerier (Acquisition Frauds) och skenomsättningar (Supply Frauds)*

Det enklaste MTIC-bedrägeriet, som också kallas förvärvsbedrägeri innebär att en Missing Trader gör unionsinterna förvärv från en annan medlemsstat än där Missing Trader-företaget självt är

---

<sup>11</sup> Varor som skulle ha exporterats, och därför inte belagts med mervärdesskatt, avleds i stället till den svenska marknaden.

<sup>12</sup> SOU 2002:47 s. 345 ff. Se även RSV Rapport 2002:2 s. 100.

<sup>13</sup> RSV Rapport 2002:2, s. 100 och Riksrevisionsverket Revisionsrapport, s. 13.

<sup>14</sup> Jämför Skatteverkets Skattestatistisk årsbok 2011, s. 219.

<sup>15</sup> Missing Trader IntraCommunity.

<sup>16</sup> Skatteverket, Slutrapport Riksprojekt MTIC/karusellhandel, bilaga 1.

<sup>17</sup> Brå Rapport 2011:7 s. 76 f.

etablerat. Därefter säljs varorna i den egna medlemsstaten inklusive utgående skatt som dock inte redovisas eller inte betalas in. Skenomsättningar innebär t.ex. att ett svenskt företag (felaktigt) redovisar en mervärdesskattefri försäljning till en utländsk kund. Varan säljs sedan i själva verket svart på den svenska marknaden. Här används den gränsöverskridande transaktionen som ett sätt för att dölja svart försäljning inom Sverige. Någon Missing Trader förekommer således inte men förfarandet brukar trots detta räknas till MTIC-bedrägerierna.<sup>18</sup>

### *Karusellhandel*

Karusellhandel eller karusellbedrägerier syftar, till skillnad från förvärvsbedrägerier och skenomsättningar, inte till att omsätta varor med ett verkligt värde på en marknad utan målet är att felaktigt återfå ingående mervärdesskatt.<sup>19</sup> Det rör sig med andra ord om tredje gradens skattefusk.

Karusellhandel kan gå till på följande sätt: Missing Trader-företaget A finns i Sverige och köper in varor från en annan EU-medlemsstat, t.ex. Tyskland. Eftersom köpet är ett unionsinternt förvärv säljer den tyske leverantören varorna utan mervärdesskatt. Efter att Missing Trader köpt in varorna från Tyskland säljer bolaget dem vidare till Företag B som också finns i Sverige, dvs. i samma land som Missing Trader. Priset vid försäljningen till Företag B är inklusive mervärdesskatt, men Missing Trader *betalar aldrig in skatten* till Skatteverket. Företag B säljer därefter varorna tillbaka till Tyskland (ofta till den ursprungliga leverantören) och *gör avdrag* för den mervärdesskatt som B har betalat vid inköpet från Missing Trader. Exemplet visar på en transaktionskedja som inte är så komplicerad. Bedrägerierna har emellertid utvecklats och blivit till multinationella kedjor. Numera cirkuleras varor även utanför EU i syfte att försvåra för myndigheterna att upptäcka och kontrollera hela kedjan.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Skatteverket, Slutrapport Riksprojekt MTIC/karusellhandel, s. 9 ff. och bilaga 1.

<sup>19</sup> Brå Rapport 2011:7 s. 77.

<sup>20</sup> Financial Action Task Force, Laundering the proceeds of VAT carousel fraud, s. 21 ff.

### 8.2.2 Förfarande 42.00

Import av varor är, lite förenklat, undantaget från mervärdesskatt under förutsättning att varorna efter importen ska transporteras inom EU till en köpare eller till ett företags egen verksamhet i en annan medlemsstat.<sup>21</sup> (Se avsnitt 6.4.) Förfarandet går allmänt under benämningen procedur eller förfarandekod 42.00 (efter den kod förfarandet har i tulldeklarationen). Om förfarande 42.00 används ska varken den svenska tullen eller tullen i den medlemsstat till vilken varan sänds debitera mervärdesskatt. I stället ska den svenska importören redovisa försäljningen i sin skattedeklaration och lämna uppgift om transaktionen i sin periodiska sammanställning. Köparen i den andra medlemsstaten redovisar i sin tur skatten på det unionsinterna förvärvet i sin skattedeklaration. Genom att uppgifter kommer in i VIES så finns det underlag att kontrollera transaktionen.<sup>22</sup>

I praktiken medför förfarande 42.00 att det redan i dag är möjligt att importera varor utan att behöva betala mervärdesskatten i förväg (och utan att löpa risken att förlora ett eventuellt kredittillstånd eftersom det inte är importören som ska redovisa mervärdesskatten). Detta innebär att förhållandena – vad gäller skatteundragande – är likadana som när destinationsprincipen tillämpas, dvs. handel kan ske med varor utan att skatten har betalats. Se ovan under 8.1. Som exempel kan nämnas ett omfattande fusk med lax från Norge som såldes till Danmark via Sverige. Mervärdesskatt erlades varken vid importen eller senare av den danske köparen.<sup>23</sup>

### 8.2.3 Övrigt skatteundragande med anknytning till import

Vid förvärvsbedrägerier och skenomsättningar säljs varorna svart inom landet. Det kan emellertid också förekomma att varor från tredje land smugglas in för att sedan säljas svart inom Sverige.<sup>24</sup>

Vidare förekommer s.k. underskattad import, dvs. varor förs in till Sverige utan att bli korrekt belagda med mervärdesskatt.<sup>25</sup> Detta kan t.ex. ske genom att det i tulldeklaration anges fel värde, mängd

<sup>21</sup> Prop. 2010/11:14, s. 7.

<sup>22</sup> RSV Rapport 2002:2 s. 134.

<sup>23</sup> RSV Rapport 2002:2 s. 135.

<sup>24</sup> Johanson och Magnusson, Momsbedrägeri som "affärsidé" – ett hot mot stat och näringsliv, s. 213.

<sup>25</sup> SOU 2002:47 s. 345.

eller klassificering av varorna när underlaget för tull och andra skatter ska beräknas. Ett annat sätt är att använda dubbla fakturor.<sup>26</sup>

#### 8.2.4 Vikten av samarbete mellan myndigheter

Brå pekar i en rapport på tre prioriterade åtgärder mot skattebrottsligheten i allmänhet, dvs. inte specifikt gentemot mervärdesskattefusk. För det första måste myndigheterna arbeta i nätverk. Enligt rapporten utnyttjar skattebrottslingar myndighetsgränser och luckor i kontrollen. Skatteverket, Tullverket, Ekobrottsmyndigheten, Polisen (framförallt Finanspolisen), Bolagsverket och Kronofogdemyndigheten tas upp som myndigheter som har information för att identifiera skattebrottslingar och som har viktiga befogenheter.<sup>27</sup> Vad gäller mervärdesskattebedrägerier anförs att risken för upptäckt ökar när myndigheterna samarbetar över gränserna. Upptäcktsrisken ökar också om myndigheter i olika länder samarbetar och delar information. Myndigheternas möjligheter till en effektiv kontroll och bekämpning av mervärdesskattebedrägerier förbättras när de kan jämföra uppgifter med varandra över nationsgränserna.<sup>28</sup> Även Riksrevisionen har i en rapport om karusellhandel m.m. anfört att gränsöverskridande fusk med mervärdesskatt kräver ett gränsöverskridande samarbete.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> RSV Rapport 2002:2 s. 134.

<sup>27</sup> Brå Rapport 2011:7, s.14 f. Övriga åtgärder som nämns är dels riktade insatser mot vissa skattebrottsliga fenomen, dels att andra aktörer än myndigheter kan göra stora insatser emot skattebrott, till exempel speditorsfirmor.

<sup>28</sup> Brå Rapport 2011:7, s. 85 ff.

<sup>29</sup> Riksrevisionsverket, Revisionsrapport, s. 10.



### 8.3 Eventuella konsekvenser av utredningens förslag i kapitel 4 på uppbörd

**Utredningens bedömning:** Avdragsgill mervärdesskatt utgör inte någon intäkt för staten. Utredningens förslag i kapitel 4 innebär att endast importörer som är registrerade till mervärdesskatt, varav de allra flesta har full avdragsrätt, kommer att redovisa mervärdesskatt vid import till Skatteverket. När en importör har full avdragsrätt innebär varken bristande eller felaktig redovisning av skatten någon förlust av skatteintäkter för staten. Övriga, som saknar avdragsrätt, kommer även i fortsättningen att redovisa sådan mervärdesskatt till Tullverket. Det är mycket svårt att göra några prognoser om hur antalet MTIC-bedrägerier och liknande förfaranden kommer att utvecklas. Skatteverket gör dock bedömningen att utredningens förslag inte kommer att leda till någon beaktansvärd ökning av antalet bedrägerier och utredningen gör samma bedömning. Utredningens bedömning gäller under förutsättning att förslaget till informationsutbyte (se kapitel 7) genomförs. Om så sker bedöms Skatteverket få tillräckligt underlag för att kunna genomföra kontroller av mervärdesskatt vid import. Sedan får det förutsättas att Skatteverket använder informationen från Tullverket samt utformar och genomför de kontrollåtgärder som verket finner lämpliga avseende mervärdesskatt vid import. Utöver informationsutbytet föreslår inte utredningen några särskilda åtgärder för att motverka skatteundragande.

#### Skälen för utredningens bedömning

I dag betalas mervärdesskatten samtidigt som tullen, dvs. antingen direkt när varorna frigörs eller när tullräkningen erhålls. En kontantimportör kan därför inte förfoga över varorna förrän tull och mervärdesskatt har betalats vilket utgör ett incitament att betala mervärdesskatten för importen. Om kreditillstånd används (eget eller ombuds) kan importören visserligen förfoga över varorna redan innan skatten är betald men om inte tullräkningen betalas riskerar importören att förlora kreditillståndet.<sup>30</sup>

<sup>30</sup> Detta incitament att betala gäller dock bara sådan import som deklarerats korrekt. I fallen med t.ex. underskattad import eller karusellhandel med hjälp av förfarande 42.00 betalas givetvis inte korrekt mervärdesskatt.

Skatteverket har, till skillnad från Tullverket, inte möjlighet att sanktionera bristande redovisning eller betalning med att hålla inne varorna. Utredningens förslag i kapitel 4 innehåller inte heller några regler om ställande av säkerhet beträffande mervärdesskatt som ska redovisas till Skatteverket. Skatteverket har i stället möjlighet att vänta med att betala tillbaka överskjutande ingående mervärdesskatt eller besluta om månadsredovisning (eller kvartalsredovisning) för de som tillämpar en längre redovisningsperiod (26 kap. 13 § SFL), se vidare avsnitt 6.3.1.

Avdragsgill mervärdesskatt vid import utgör emellertid inte någon intäkt för staten. Den intäkten uppstår först när den importerade varan säljs vidare till en konsument (eller någon annan utan avdragsrätt).

Utredningens förslag i kapitel 4 innebär att endast de som är registrerade till mervärdesskatt kommer att få redovisa skatten i skattedeklaration. De flesta av dessa har full avdragsrätt och då utgör mervärdesskatt vid import inte någon intäkt för staten och bristande eller felaktig redovisning följaktligen inte heller någon förlust av skatteintäkter för staten. Övriga, som inte är registrerade för mervärdesskatt, kommer även i fortsättningen att redovisa skatten till Tullverket.

Vad gäller skatteundraganden och bedrägerier så är det mycket svårt att göra några prognoser om hur antalet MTIC-bedrägerier och liknande förfaranden kommer att utvecklas. Skatteverket gör dock bedömningen att införandet av utredningens förslag inte kommer att leda till någon beaktansvärd ökning av antalet bedrägerier. Utredningen har inte kommit till någon annan slutsats.

Utredningens förslag innebär att Tullverkets kontroll av mervärdesskatten ersätts av en kontroll av redovisningen hos Skatteverket. Samtidigt så består Tullverkets kontroll av varuflödet vid gränserna. För att Skatteverkets kontroll ska fungera och för att kontrollen av mervärdesskatten vid import inte ska försämrats är det enligt utredningens mening av stor vikt att Skatteverket och Tullverket samarbetar över myndighetsgränserna (se ovan under 8.2.4) samt utbyter information med varandra. Utredningens förslag till informationsutbyte syftar till att ge Skatteverket förutsättningar för att kontrollera redovisning och betalning av mervärdesskatt vid import. Vilka kontroller som sedan i praktiken genomförs och hur dessa utformas är en fråga för Skatteverket. (Vad gäller informationsutbytet, se kapitel 7.) Om Skatteverket

och Tullverket samarbetar och utbyter information bör dessutom underlaget för Skatteverkets kontroll ha förutsättningar att bli bättre än det underlag för kontroll som erhålls via VIES.

#### *Närmare om MTIC-bedrägerier och andra skatteundragande förfaranden*

MTIC-bedrägerier förutsätter att varor kan köpas in och förfogas över utan att mervärdesskatten betalas. Med redovisning av mervärdesskatt vid import i skattedeclaration blir möjligheten att importera varor skattefritt större än i dag, inköp kan göras från fler leverantörer i fler länder jämfört med i dag. Innebär detta en ökad risk för MTIC-bedrägerier? Det som skulle kunna tala för en ökad risk är dels det utökade antalet potentiella inköpsländer, dels att ett Missing Trader-företag inte längre behöver gå omvägen via förfarande 42.00 alternativt göra ett utlägg för mervärdesskatten, dvs. det blir något enklare för gärningspersonerna och tillgången till varor ökar. I fallet med karusellhandel kan eventuellt också förekomsten av aktörer i tredje land användas för att ytterligare försvåra för upptäckt (se ovan under avsnitt 8.2.1, Karusellhandel).

Följande talar dock emot en ökad risk för MTIC-bedrägerier. Sådana bedrägerier förekommer redan i dag. Det förekommer också att karusellbedrägerier genomförs med hjälp av förfarande 42.00 dvs. med importerade varor (se avsnitt 8.2.2).

Vad gäller förvärvsbedrägerier, där syftet är att faktiskt omsätta varor på marknaden, så kan eventuellt import erbjuda tillgång till fler varor än i dag. Å andra sidan är det redan i dag möjligt att begå förvärvsbedrägerier med importerade varor. Antingen via förfarande 42.00 eller genom import (men då med krav på utlägg för skatten).

Tilläggs kan också att en importör redan i dag kan begära avdrag för den till Tullverket inbetalda mervärdesskatten, även om importtransaktionen ingår i ett skatteundragande förfarande. Skillnaden gentemot redovisning i skattedeclaration är att med dagens ordning måste importörerna göra en inbetalning av skatten (såvida inte 42.00 eller t.ex. aktiv förädling tillämpas).

Skatteverket anser, vilket redogjorts för ovan, inte att införandet av utredningens förslag innebär någon beaktansvärd risk för att det totala antalet bedrägerier ökar. Däremot skulle det kunna hända att redan befintliga skatteundraganden "flyttar över" från EU-

handel till import.<sup>31</sup> Utredningen gör samma bedömning (under förutsättning att informationsutbytet i kapitel 7 genomförs).

Vad gäller andra typer av skatteundandragande såsom underskattad import och smuggling spelar det inte någon roll om redovisning sker i skatte- eller tulldeklaration eftersom skatten i de fallen inte redovisas till myndigheterna överhuvudtaget.

Det finns ett antal åtgärder som kan tänkas motverka skatteundandragande i samband med MTIC-bedrägerier och liknande förfaranden. Införandet av regler för solidariskt betalningsansvar eller regler om ställande av säkerhet är några sådana. Ytterligare en sådan är att begränsa redovisningsperiodernas längd. Dessa har dock ett antal nackdelar, vilka redogörs för nedan. Utredningen anser också att behovet av särskilda åtgärder för att motverka skatteundandraganden är begränsat.

Långa redovisningsperioder kan antas vara till fördel för Missing Trader- eller målvaktsföretag. Ju längre redovisningsperioder, desto längre tid från själva transaktionen till dess myndigheterna får anledning att uppmärksamma företaget.

Eftersom den sammanlagda kredittiden för tullräkningar inte får överstiga 30 dagar (artikel 227 i tullkodex) uppmärksammas bristande betalning i dagens system inom denna tidsperiod. Om mervärdesskatten redovisas i skattedeklaration kommer uppbörden i stället att ske vid en senare tidpunkt och därmed uppmärksammas bristande betalning först vid denna senare tidpunkt. (Detta är en konsekvens av att redovisningen sker i skattedeklaration och följer oavsett om endast uppbörden eller om både uppbörd och fastställande flyttas till Skatteverket). Tidpunkten för redovisning i skattedeklaration varierar med längden på redovisningsperioderna, dvs. vid en månadsredovisning kommer tidpunkterna, enligt utredningens mening, inte att väsentligen skilja sig åt. En tullräkning som erhålls till exempel den 1 respektive 31 januari ska i dag betalas ungefär tio dagar senare, dvs. den 10 januari respektive den 10 februari. För det fallet att den skattskyldige har månadsredovisning (och en omsättning överstigande 40 miljoner kronor) kommer samma skatt att redovisas i skattedeklaration den 26 februari. Om redovisningsperioderna är längre, dvs.

---

<sup>31</sup> Enligt Skattebasutredningen är mervärdes- och punktskattesystemen särskilt utsatta för "flexibla fuskare". En förbättrad kontroll inom t.ex. suspensionsordningen kan till exempel ha som bieffekt att fuskets drivs över till andra områden. Fuskets skulle t.ex. kunna flyttas över till ren smugglingsverksamhet eller till mervärdesskatteområdet. SOU 2002:47 s. 423 f.

kvartals- eller helårsredovisning kommer redovisningen dock att ske först den 12 maj samma år respektive den 26 februari året efter.

För att komma till rätta med detta kan man antingen inte tillåta helårsredovisning (eller kvartalsredovisning) överhuvudtaget. Detta ligger dock utanför utredningens direktiv som avser mervärdesskatt vid import. En annan lösning är att föreskriva månads- eller kvartalsredovisning för alla som har för avsikt att importera varor. Vad gäller ett krav på månads- eller kvartals redovisning så innebär detta emellertid en ökad administrativ börda både för företag och för myndigheter som då skulle behöva hantera fler deklARATIONER än i dag. Dessutom kan det förefalla onyanserat och något drastiskt att ett mindre inköp från t.ex. Norge eller USA ska ha sådana konsekvenser på mervärdesskatteredovisningen.

Vad gäller införandet av solidariskt betalningsansvar eller ställande av säkerheter så förekommer detta varken vid unionsinterna förvärv eller vid förfarande 42.00. Överhuvudtaget saknas regler om ställande av säkerhet eller solidariskt ansvar i ML. (Däremot förekommer regler om säkerhet i SFL t.ex. vad gäller beviljande av anstånd med skatt och betalningssäkring.) Regler om solidariskt ansvar förekommer också i 59 kap. SFL men under de särskilda förutsättningar som råder vid företrädaransvar.)

Det vore därför inte helt främmande att införa krav på säkerhet för vissa transaktioner. Detta bör dock, enligt utredningens mening, utredas i ett större sammanhang, dvs. i sådant fall bör det inte enbart gälla vid importtransaktioner. Detsamma gäller införandet av regler om solidariskt betalningsansvar.

Samtliga ovan beskrivna åtgärder har således ett antal nackdelar. Vidare anser utredningen att behovet av sådana åtgärder inte är särskilt stort. (Se även avsnitt 10.2, under rubriken Nyttan med regler om kreditillstånd m.m. är begränsad.)

*Importörer som bedriver blandad verksamhet eller importerar varor för vilka avdragsförbud råder*

**Utredningens bedömning:** I de fallen importören har full avdragsrätt utgör bristande eller utebliven redovisning av skatten ingen förlust av skatteintäkter för staten. Bristande avdragsrätt för importörer som är registrerade till mervärdesskatt kan föreligga dels om importören bedriver blandad verksamhet, dels om det råder avdragsförbud för de importerade varorna. Det har dock inte framkommit något som tyder på att blandad verksamhet skulle innebära en särskild risk för bristande redovisning eller betalning. Vad gäller varor belagda med avdragsförbud kan emellertid vissa varor antas vara mera utsatta för fusk än andra. Det är dock mycket svårt att bedöma omfattningen av sådant fusk och utredningen anser inte att det är motiverat att införa särskilda regler för sådana varor. Däremot kan Skatteverket tänkas ha anledning att uppmärksamma sådana varor i sina kontroller.

**Skälen för utredningens bedömning:** Ingående mervärdesskatt vid import är i de allra flesta fallen avdragsgill. Detta gäller dock inte import som avser blandad verksamhet (där importen avser den undantagna verksamheten) eller import av varor för vilka avdragsförbud råder. Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs kommer även sådana importörer att redovisas till Skatteverket under förutsättning att importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

Vad gäller import av varor för vilka avdragsförbud råder skulle bristande redovisning av mervärdesskatten faktiskt kunna leda till en förlust av skatteintäkter för statskassan (dvs. påverka uppbörden negativt). Skatteverket uppskattar dock att sådana varor endast utgör en mycket liten andel av importen. Samtidigt kan vissa varor, till exempel personbilar, enligt utredningens mening antas vara mera utsatta för fusk än andra.<sup>32</sup> Det är känt att det inom EU-handeln förekommer fusk med bilar där bl.a. reglerna för vinstmarginalbeskattning utnyttjas.<sup>33</sup> Det är dock mycket svårt att försöka uppskatta omfattningen av eventuellt skattefusk med sådan import. Utredningen anser därför inte att det är motiverat med en

<sup>32</sup> Jämför RSV Rapport 1993:8 s. 45.

<sup>33</sup> RSV Rapport 2002:2 s. 116 f.

särreglering av dessa varor. Däremot kan kanske Skatteverket ha anledning att särskilt uppmärksamma sådana varor i sin kontroll (se även avsnitt 6.3.1.)

I de fallen där importören bedriver blandad verksamhet och varor importeras för den icke avdragsgilla delen skulle bristande redovisning också leda till en förlust av skatteintäkter för statskassan. Exempel på företag med sådan verksamhet är företag som bedriver verksamhet inom områdena sjukvård, omsorg eller utbildning och som även har en skattepliktig verksamhetsdel. Det har dock inte framkommit något som tyder på att just blandad verksamhet skulle innebära en särskild risk för bristande redovisning eller betalning. Däremot förekommer det, enligt uppgifter från Skatteverket, redan i dag att verksamheter organiseras på så sätt att inköp görs i den del av verksamheten som är registrerad till mervärdesskatt. Syftet med detta är givetvis att maximera avdragsrätten. Det spelar dock i det fallet inte någon roll om den utgående skatten (som sedan dras av) redovisas till Skatteverket eller till Tullverket.

Sammanfattningsvis torde nästan all den ingående mervärdesskatten vid import vara avdragsgill. I de fallen utgör bristande redovisning – avsiktlig eller oavsiktlig – inte någon förlust av skatteintäkter för statskassan. Intäkten för staten uppstår först vid den efterföljande omsättningen, dvs. då varan säljs till en konsument eller någon annan utan avdragsrätt. Det är då ur upp-bördssynpunkt mera intressant att kontrollera denna efterföljande omsättning. Dessutom bör bristande redovisning av den utgående skatten kunna upptäckas med hjälp ett samarbete och informationsutbyte mellan Skatteverket och Tullverket. (Se även avsnitt 8.2.4 och kapitel 7.)

## 8.4 Skattefelets<sup>34</sup> storlek

Det finns olika försök att uppskatta det befintliga skattefelets storlek, t.ex. har sådana uppskattningar gjorts av Skatteverket<sup>35</sup> och av Tullverket<sup>36</sup>. Skatteverket uppskattade år 2008 skattefelet för skatteslaget mervärdesskatt till 14 procent<sup>37</sup>, och Tullverket uppskattade skattefelet för åren 2009–2011 till 4 procent<sup>38</sup> (av den skattade totalt debiterade uppbörd). Utredningen anser dock att dessa siffror inte kan användas som underlag för att beräkna hur genomförandet av utredningens förslag i kapitel 4 påverkar risken för skattefel.

Dels beror detta på att Skatteverkets siffror speglar skattefelet i samtliga led, medan motsvarande siffror från Tullverket enbart speglar skattefelet i ett led. Mervärdesskatten är en skatt som tas ut i flera led, och varje försäljningsled svarar gentemot staten för skatten på den värdetillväxt som sker i det egna ledet. Tekniskt går det till så att mervärdesskattepliktiga företag redovisar utgående skatt (skatt att betala) på den egna omsättningen (försäljningen). Ifrån denna skatt får företaget göra ett avdrag för den ingående skatt (skatt att återfå) som belöper på företagets inköp. Effekten blir att mervärdesskatt bara betalas på mellanskillnaden, dvs. mervärdet. (På det sättet förskjuts också skatten framåt i kedjan till dess försäljning sker till någon som saknar avdragsrätt, t.ex. en konsument.) Eftersom mervärdesskatten är en flerledsskatt så är skattefelet i ett enda led inte samma sak som skattefelet i samtliga led i försäljningskedjan.

Dels är skattefelet för ett visst skatteslag, t.ex. mervärdesskatt inte nödvändigtvis jämförbart med skattefelet för mervärdesskatt vid import. Det rör sig här om olika branscher och företag, samtliga skattskyldiga för mervärdesskatt är inte nödvändigtvis jämförbara med motsvarande skattskyldiga importörer. Skatte-

---

<sup>34</sup> Skattefelet definieras av Tullverket såsom skillnaden mellan den uppboörd som skulle ha debiterats om all avgiftsbelagd import deklarerades korrekt och den uppboörd som faktiskt debiteras. Uppboörd som Tullverket faktiskt har debiterat efter olika former av kontroll ingår alltså inte i definitionen av skattefelet (Tullverkets årsredovisning 2011, s. 37). I Skatteverkets Skattefelskarta definieras det som skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla skattskyldiga redovisade alla sina verksamheter och transaktioner korrekt och den skatt som i praktiken fastställs efter Skatteverkets kontrollinsatser. Vid beräkningen av skattefelet tas alltså inte hänsyn till om skatten blivit betald eller ej (Rapport 2008:1 s. 7).

<sup>35</sup> Skatteverket Rapport 2008:1.

<sup>36</sup> Tullverkets årsredovisning 2011, s. 37.

<sup>37</sup> Skatteverket Rapport 2008:1, s. 69.

<sup>38</sup> Tullverkets årsredovisning 2011, s. 32.



verket delar i och för sig också in skattefelet i olika företeelser men anför beträffande det internationella området att det rent generellt är där som osäkerheten i beräkningarna är som störst. Man anser att kunskapen inom verket är ganska god vad gäller karaktären på felet med internationell anknytning, men att underlag för att kvantifiera felet saknas.<sup>39</sup>

Utredningen har inte heller funnit några andra beräkningar som är användbara för att beräkna hur genomförandet av utredningens förslag påverkar risken för skattefel.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Skatteverkets Rapport 2008:1, s. 58.

<sup>40</sup> Följande kan nämnas: Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, rapport till DG Taxation and Customs Union Report, 21 September 2009, Våra Skatter? SOU 2002:47, s. 345 ff., och Tullverkets mörkertalsundersökning (1999).

## 9 Skattebrott och tullbrott

Enligt kommittédirektiven ska utredningen analysera vilka effekter en förändrad hantering av mervärdesskatt vid import innebär för den straffrättsliga ordningen och möjligheten att på ett effektivt sätt beivra brott.

**Utredningens bedömning:** Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs är det utredningens bedömning att det inte medför några större förändringar för den straffrättsliga ordningen och möjligheten att på ett effektivt sätt beivra brott.

### Skälen för utredningens bedömning

#### *Gällande rätt*

Enligt nuvarande regler är Tullverket beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import. Det medför att lag (2000:1225) om straff för smuggling, forkortad smugglingslagen kan vara tillämplig vid fall av oriktig redovisning av mervärdesskatten. I smugglingslagen finns bl.a. bestämmelser om smugglingsbrott som regleras i 3 § och tullbrott som regleras i 8 §. För smugglingsbrott döms bl.a. den som i samband med införsel till landet, utförsel från landet och under pågående tullbehandling handlar i strid med föreskrivna villkor och förbud. För tullbrott döms den som på olika sätt ger upphov till fara för att tull, annan skatt eller avgift undandras det allmänna. Det kan t.ex. vara fallet om oriktiga uppgifter lämnas vid tullbehandlingen (8 § första stycket). Enligt 8 § femte stycket är bestämmelsen om tullbrott endast tillämplig i fråga om sådana tullar, andra skatter och avgifter som Tullverket beslutar om. Det innebär att tullbrotsbestämmelsen i 8 § endast är tillämplig på mervärdesskatt vid import som beslutas av Tullverket. Tullbrotsbestämmelsen är följaktligen

inte tillämplig om Skatteverket fattat beslutet om mervärdesskatt vid import på så sätt som utredningen föreslår i kapitel 4.

Smugglingslagen är uppbyggd på så sätt att den som döms för smugglingsbrott enligt 3 § även kan dömas för tullbrott enligt 8 §. Enligt förarbetena till smugglingslagen följer det av att de båda brotten i princip alltid får anses ha olika skyddsobjekt (skyddsintressen).<sup>1</sup>

#### *Skillnader mellan skattebrottslagen och tullbrott i smugglingslagen*

Om förslaget i kapitel 4 genomförs och Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import för importörer registrerade till mervärdesskatt i Sverige kan skattebrottslagen bli tillämplig (1 § skattebrottslagen). Eftersom Tullverket då inte längre beslutar om mervärdesskatten blir tullbrottsbestämmelsen i 8 § smugglingslagen inte tillämplig (8 § femte stycket smugglingslagen). En importör som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige kan därför bli dömd för skattebrott i stället för tullbrott om oriktiga uppgifter har lämnats som är hänförliga till mervärdesskatt vid import. Importörer som inte är registrerade till mervärdesskatt i Sverige påverkas inte av utredningens förslag.

Utredningen har analyserat skillnaderna mellan relevanta bestämmelser i skattebrottslagen respektive smugglingslagen. Skattebrott och tullbrott har liknande reglering. Det är liknande kriterier som ska vara uppfyllda, påföljden är den samma och om vissa rekvirit är uppfyllda kan de båda brotten klassificeras som ringa eller grova. I smugglingslagen anges några speciella situationer i samband med tullbehandlingen som faller under tullbrottsbestämmelsen. I skattebrottslagen kompletteras skattebrott med några andra brott som är hänförliga till skatteredovisningen, t.ex. skatteavdragsbrott, skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning.

Bestämmelserna i skattebrottslagen och smugglingslagen skiljer sig åt på ytterligare några punkter. Några exempel på de skillnaderna är att vid brott som faller under skattebrottslagen är det endast möjligt att förverka egendom som har samband med grovt skattebrott. När det gäller brott som faller under smugglingslagen får dock föremål som varit föremål för samtliga brott som faller under smugglingslagen förverkas om det inte är uppenbart oskäligt.

Vid försök till tullbrott, samt förberedelse eller stämpling till grovt tullbrott kan en person dömas till ansvar enligt kapitel 23 i

---

<sup>1</sup> Prop. 1999/2000:124, s. 112.

brottsbalken. När det gäller skattebrott är det endast möjligt att döma till ansvar enligt kapitel 23 i brottsbalken vid förberedelse till grovt skattebrott.

#### *Konsekvenser av att utredningens förslag i kapitel 4 genomförs*

Som ovan nämnts medför ett genomförande av utredningens förslag i kapitel 4 att skattebrottslagen kan bli tillämplig om oriktiga uppgifter lämnas som är hänförliga till mervärdesskatt vid import.

Enligt 1 § 1 skattebrottslagen är skattebrottslagen inte tillämplig på gärningar som är belagda med straff enligt smugglingslagen eller lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror. När det gäller brottskonkurrensen mellan bestämmelser i skattebrottslagen och tullbrottsbestämmelsen i 8 § smugglingslagen gör utredningen bedömningen att bestämmelserna i skattebrottslagen och bestämmelsen i 8 § smugglingslagen tar sikte på olika gärningar. Bestämmelsen i 8 § smugglingslagen tar sikte på oriktiga uppgifter som lämnas i tulldeklarationen i samband med tullbehandlingen, medan bestämmelserna i skattebrottslagen tar sikte på oriktiga uppgifter som lämnas i skattedeklarationen. Enligt nuvarande ordning för hantering av mervärdesskatt vid import skulle det därför vara möjligt att vid samma importtillfälle hålla en importör ansvarig för tullbrott enligt 8 § smugglingslagen (t.ex. felaktig redovisning i tulldeklarationen av utgående mervärdesskatt), skattebrott (felaktig redovisning av ingående mervärdesskatt i skattedeklarationen) och smugglingsbrott enligt 3 § smugglingslagen (t.ex. brott mot vissa restriktioner).

Om utredningens förslag genomförs innebär det en skillnad i den straffrättsliga ordningen på så sätt att brott som är hänförliga till redovisning av den utgående mervärdesskatten vid import omfattas av skattebrottslagen istället för av tullbrottsbestämmelsen i 8 § smugglingslagen. Mot bakgrund av utredningens bedömning att det inte är några större skillnader mellan relevanta bestämmelser i skattebrottslagen och tullbrottsbestämmelsen i 8 § smugglingslagen, skulle ett genomförande av utredningens förslag inte medföra några större förändringar för möjligheterna att beivra brott. I fall då endast skattebrottslagen är tillämplig i samband med en import skulle möjligheten att döma till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken och förverka egendom kunna begränsas något. Utredningen gör dock bedömningen att det är svårt att uppskatta eventuella effekter

av en sådan förändring och hur ofta sådana situationer skulle kunna bli aktuella i praktiken.

Om förslaget i kapitel 4 genomförs kommer vidare, i de flesta fall, mervärdesskatten hanteras av en myndighet och tull och andra avgifter av en annan myndighet. Utredningen har övervägt om denna uppdelning på två myndigheter kan leda till att möjligheten att beivra brott försämras. Vid bedömningen av om skattebrott respektive tullbrott ska anses vara ringa respektive grovt, ska hänsyn tas till bl.a. hur stora belopp som berörs. Om redovisning av mervärdesskatt, tull och andra avgifter delas upp på två olika myndigheter kan det medföra att de enskilda beloppen som undandras blir mindre per brott än vad de skulle blivit om de redovisades tillsammans till Tullverket och därmed hade ansetts utgöra ett enda brott. Detta eftersom tullbrott avser både tull och annan skatt som betalas till Tullverket. Det skulle i sin tur kunna innebära att t.ex. tullbrott oftare bedöms som ringa och mer sällan som grova. Enligt utredningens bedömning är det dock svårt att avgöra om en sådan effekt skulle kunna uppkomma av att Skatteverket blir ny beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Det är också svårt att avgöra hur stora sådana eventuella effekter skulle kunna bli.

#### *Utredningens samlade bedömning*

Om förslaget i kapitel 4 genomförs kommer Skatteverket att besluta om mervärdesskatt vid import för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Vid en sådan överflyttning kommer emellertid Tullverket även fortsättningsvis att hantera tullförfarandet och gränskontrollen. Det innebär att tullagstiftningens förfaranderegler, smugglingslagen och Tullverkets kontrollmöjligheter i syfte att beivra brott fortsatt kommer att vara tillämplig vid importer till Sverige.

Vid en samlad bedömning anser utredningen att en förändring som innebär att bestämmelserna i skattebrottslagen blir tillämpliga på både utgående och ingående mervärdesskatt inte kommer att medföra några större effekter för den straffrättsliga ordningen och möjligheten att beivra brott. Detta eftersom bestämmelserna i de båda lagarna som rör redovisning av mervärdesskatt liknar varandra. Som ovan nämnts skulle utredningens förslag kunna medföra en viss begränsning av möjligheterna att döma till ansvar enligt 23 kap.

brottsbalken och förverka egendom. Utredningen gör dock bedömningen att det är svårt att uppskatta hur stora sådana eventuella effekter skulle kunna bli aktuella i praktiken.

En uppdelning av redovisning av mervärdesskatt, tull och andra avgifter på två olika myndigheter skulle kunna medföra att brott i fler fall bedöms som ringa och i färre fall som grova. Enligt utredningens bedömning är det dock svårt att bedöma om detta i praktiken skulle uppkomma särskilt ofta och hur stora sådana eventuella effekter skulle kunna bli.

Bestämmelser avseende brott som är hänförliga till mervärdesskatt vid import väcker ytterligare frågeställningar. Ett exempel på detta är straffrättsliga principer i ljuset av förbudet mot dubbelbestraffning. Sådana frågor kan t.ex. uppkomma beträffande bestämmelserna i smugglingslagen och beträffande påförande av skattetillägg respektive tulltillägg och utdömande av straff enligt skattebrottslagen och smugglingslagen. Utredningen gör dock bedömningen att dessa och liknande frågor ligger utanför utredningens uppdrag. När det gäller vissa dubbelbestraffningsfrågor i skatteförfarandet pågår det dessutom en separat utredning (kommittédirektiv 2012:14).

## 10 Andra förslag på förändrad hantering av mervärdesskatt vid import

Enligt kommittédirektiven ska utredningen, förutom ett förslag på en förändrad redovisning av mervärdesskatt vid import, utreda och lämna förslag på andra möjliga åtgärder för att förenkla och förbättra hanteringen av mervärdesskatt vid import. I kapitel 4 lämnas förslaget på förändrad redovisning av mervärdesskatt. I detta kapitel beskrivs fyra alternativa förslag. I avsnitt 10.1 beskrivs tre förslag som förkortar tiden mellan betalning och avdrag för mervärdesskatt vid import och i avsnitt 10.2 beskrivs ett förslag där uppbörden av mervärdesskatt vid import flyttas till Skatteverket. Utredningen gör dock bedömningen att inget av dessa förslag bör genomföras.

### 10.1 Förkortad tid mellan betalning och avdrag för mervärdesskatt

#### 10.1.1 Tidigarelagt utfärdande av veckovisa tullräkningar

**Utredningens bedömning:** Ett tidigarelagt utfärdande av veckovisa tullräkningar skulle innebära en viss minskning av den negativa likviditetseffekt som uppkommer för importörer som har avdragsrätt för mervärdesskatt. Utredningens samlade bedömning är dock att denna fördel inte uppväger de nackdelar som uppkommer av förslaget (bl.a. uppkommer ett antal negativa effekter p.g.a. att mervärdesskatt kan komma att utbetalas från Skatteverket innan motsvarande inbetalning ska göras till Tullverket). Utredningen anser därför att förslaget inte bör genomföras.

## Skälen för utredningens bedömning

### *Utfärdande av tullräkning och avdrag för mervärdesskatt*

Tullverket meddelar föreskrifter om utfärdande av tullräkning och tidsfrister för betalning av tull (5 kap. 8 § tullagen, 45 § tullförordningen). En tullräkning omfattar samtliga importörer som en importör eller ett ombud har gjort under en vecka. En importör som har ett s.k. kredittillstånd får i normalfallet en tullräkning cirka tre veckor efter att de importerade varorna har frigjorts (19 kap. 15 § tullordningen).

I tullräkningen anges det mervärdesskattebelopp som ska betalas. Betalningen ska ske i den ordning som gäller för tull (5 kap. 11 § andra stycket tullagen). Tidsfristen för betalningen av tull får enligt tullkodex inte överstiga 30 dagar och tiden räknas i normalfallet från dagen efter den dag då Tullverket bokfört tullbeloppet (artikel 227 i tullkodex). 30 dagar utgör således den yttre ramen för hur lång tid utfärdande av tullräkning samt betalningsfrist sammanlagt får uppgå till. Enligt huvudregeln i artikel 218 i tullkodex ska ett tullbelopp normalt bokföras så snart det har beräknats och senast den andra dagen efter det att varorna har frigjorts. Enligt artikel 219 får dock tidsfristerna för bokföring i artikel 218 förlängas i vissa fall. Enligt uppgift från Tullverket tillämpar Sverige undantaget i artikel 219. Tullbeloppet för en import bokförs först vid det datum då tullräkningen utfärdas. Tidsfristen på 30 dagar för betalning av tull beräknas därför i stället från onsdagen i den vecka då varorna utlämnades.

Under förutsättning att importören har avdragsrätt för mervärdesskatt, får avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till en import tidigast göras i skattedeklarationen för den redovisningsperiod under vilken importören har erhållit tullräkningen (13 kap. 23 § ML). Detta innebär att importören inte kan göra avdrag förrän en viss tid efter att skatten har betalats till Tullverket. Längden på denna tidsperiod beror på när en import sker och på om importören redovisar mervärdesskatt per månad, per kvartal eller per år. Därigenom uppkommer en negativ likviditetseffekt och en räntekostnad för importören (se vidare kapitel 13).



*Direkta och indirekta ombud*

För det fall importören anlitar ett s.k. indirekt ombud utfärdar Tullverket tullräkningen i ombudets namn. Skatteverket anser dock att importören ändå kan ha avdragsrätt för den mervärdesskatt som påförs i tullräkningen.<sup>1</sup> Avdragsrätten inträder då tidigast i den redovisningsperiod under vilken importören har tagit emot tullräkningen från det indirekta ombudet.

Även i de fall importören anlitar ett s.k. direkt ombud och använder ombudets kreditställning utfärdar Tullverket tullräkningen i ombudets namn (19 kap. 11 § tullordningen). Enligt Skatteverket anses ombudet göra ett s.k. utlägg för mervärdesskatten.<sup>2</sup> Ombudet fakturerar i sin tur importören för den mervärdesskatt som ska betalas för importen. Importörens avdragsrätt inträder tidigast då ombudet har mottagit tullräkningen. Enligt Skatteverket<sup>3</sup> ska vid utlägg en kopia av den faktura som utlägget avser bifogas utläggsfakturan för att verifiera importörens avdragsrätt. Skatteverket godkänner dock att ombuden vid utlägg för mervärdesskatt för en import i stället på fakturan anger det datum då avdragsrätt för mervärdesskatten inträder (Transportindustriförbundet tar årligen fram tabeller för fastställande av datum för denna avdragsrätt).<sup>4</sup> Detta för att det i praktiken blir omöjligt för ombuden att bifoga kopior på tullräkningar eftersom utläggsfakturorna ofta ställs ut i förskott. Dessutom innehåller de tullräkningar som ombuden erhåller information om alla importörer som samtliga importörer som ombudet representerar har gjort under den period som tullräkningen avser (s.k. samlingstullräkningar).

Sammanfattningsvis uppkommer därmed en motsvarande negativ likviditetseffekt för importörer som anlitar ett indirekt eller direkt ombud som för importörer som inte anlitar något ombud.

*Tidigareläggning av utfärdande av veckovisa tullräkningar*

En åtgärd som till viss del skulle minska den negativa likviditetseffekt som uppkommer för importörer som har avdragsrätt för mervärdesskatt är att tidigarelägga Tullverkets utfärdande av de

---

<sup>1</sup> Skatteverkets ställningstagande Avdragsrätt för mervärdesskatt vid import när ett indirekt ombud anlitas, 2007-12-04, dnr. 131 670947-07/111.

<sup>2</sup> Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2011 (MHL 2011) avsnitt 12.4 och 18.4.7.

<sup>3</sup> Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2011 (MHL 2011) avsnitt 12.2.

<sup>4</sup> Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2011 (MHL 2011) avsnitt 18.4.7.

veckovisa tullräkningar med bibehållen betalningstidpunkt (dvs. att tiden mellan när tullräkning erhålls och betalningen ska ske blir längre). Denna åtgärd är enligt uppgift från Tullverket möjlig att genomföra både i de fall deklaration lämnas i enlighet med normalförfarandet och i de fall förenklat deklarationsförfarande används vid import. Vid förenklat deklarationsförfarande kommer dock minskningen av likviditetseffekten att bero på när importören väljer att lämna in den kompletterande deklarationen till Tullverket. Ju tidigare den kompletterande tulldeklarationen lämnas, desto mindre blir den negativa likviditetseffekten.

För importörer där tullräkningen i dag kommer strax efter ett månadsskifte, kvartalsskifte eller årsskifte skulle detta förslag innebära att importören i många fall skulle kunna göra avdrag i en tidigare redovisningsperiod än i dag. Därmed skulle den negativa likviditetseffekten minska. Nedan följer ett exempel på effekten när en importör deklarerar i enlighet med normalförfarandet: En import sker i mitten av december och tullräkningen kommer enligt dagens regler i början av januari (se figur 10.1). Mervärdesskatten ska då betalas i mitten av januari och får tidigast dras av 26 februari, 12 mars, 12 maj eller 12 februari året efter, beroende på vilken redovisningsperiod som används.

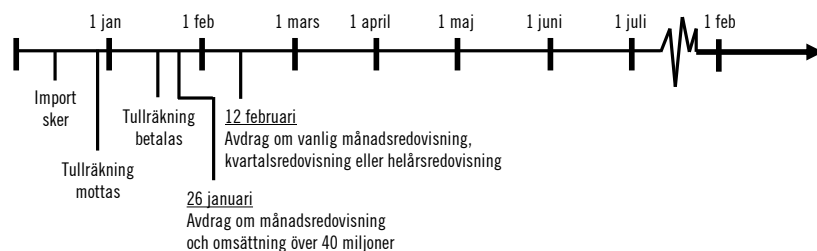
Figur 10.1



Om tullräkningen i stället kunde utfärdas några dagar tidigare så att importören får tullräkningen redan före årsskiftet, dvs. i december, skulle betalning av mervärdesskatten ske precis som i dag i mitten av januari (se figur 10.2). Avdraget kan dock i bästa fall göras redan 26 januari (alternativt 12 februari beroende på vilken redovisningsperiod som används). Den tid som importören får vänta med att göra avdrag blir i detta exempel avsevärt kortare eftersom månaden december infaller i en tidigare redovisningsperiod oavsett om

importören har månads-, kvartals- eller helårsredovisning. Detta exempel visar därmed det mest gynnsamma utfallet som kan uppkomma om utfärdandet av tullräkningen tidigareläggs några dagar.

Figur 10.2



I fall där importen t.ex. sker i början eller alldeles i slutet av en månad påverkas dock inte perioden under vilken en importör med månadsredovisning kan göra avdrag för mervärdesskatten av om tullräkningen utfärdas några dagar tidigare. Detta eftersom betalning kommer ske vid samma tidpunkt som med nuvarande regler och avdrag inte kan ske i en tidigare redovisningsperiod eftersom tullräkningen kommer att erhållas samma månad som tidigare. Effekten av denna åtgärd beror därför både på hur många dagar tidigare Tullverket kan utfärda tullräkningen och när i månaden, kvartalet eller året en import sker.

När en importör deklarerar i enlighet med normalförfarandet, och därmed lämnar en fullständig deklaration med alla nödvändiga uppgifter direkt i samband med importen, skulle Tullverket enligt uppgift kunna utfärda tullräkningen redan måndagen i veckan efter den s.k. utlämningsveckan (dvs. den kalendervecka under vilken de importerade varorna frigörs). Eftersom betalningstiden i Tullverkets system för tullräkningar alltid är tio dagar avvaktar dock Tullverket ytterligare cirka två veckor med att utfärda tullräkningen. Detta för att uppnå neutralitet mellan olika deklarationsförfaranden så att sista betalningsdag ska infalla cirka 30 dagar efter dagen för utgången av den tidsperiod i vilken varorna frigjordes enligt artikel 227.1 c i tullkodex även när normalförfarandet används. I annat fall skulle de importörer som väljer att deklarerar i enlighet med normalförfarandet få en kortare kredittid än importörer som väljer andra deklarationsförfaranden.

Enligt uppgift från Tullverket skulle det dock vara möjligt att ändra i Tullverkets system för tullräkningar så att betalningstiden blir olika lång beroende på när en tullräkning ställs ut. En sådan systemförändring skulle vara relativt enkel att genomföra. Tullverket skulle därmed kunna utfärda tullräkningar så snart det är möjligt vid olika typer av deklarationsförfaranden utan att den sammanlagda kredittiden, dvs. tiden mellan varuutlämningen och sista betalningsdag, skulle skilja sig åt mellan de olika förfarandena. Importörer som deklarerar enligt normalförfarandet skulle då kunna få tullräkningen cirka två veckor tidigare jämfört med i dag. Detta skulle statistiskt sett kunna minska den negativa likviditetseffekten för cirka hälften av de importörer som importörer som deklarerar i enlighet med normalförfarandet gör.

Vid s.k. förenklat deklarationsförfarande, där importören lämnar en ofullständig tulldeklaration vid importen och senast elva dagar senare lämnar en kompletterande tulldeklaration, går det i dag normalt cirka 20 dagar (inkluderat de elva dagarna) från den dag varorna har frigjorts till dess att tullräkningen utfärdas. Betalningstiden är tio dagar varför importören får cirka 30 dagars kredit med betalning av tull och mervärdesskatt för en import. Enligt uppgift från Tullverket är det möjligt att även vid förenklat deklarationsförfarande utfärda tullräkningen tidigare än i dag utan att kredittiden förkortas. Det antal dagar som utfärdandet kan tidigareläggas blir dock i dessa fall beroende av tidpunkten för när den kompletterande deklarationen lämnas. Importörer som använder förenklat deklarationsförfarande skulle dock i genomsnitt kunna få sin tullräkning cirka en till två veckor tidigare än i dag.

#### *Effekter av förslaget att tidigarelägga utfärdandet av tullräkningar*

Genom detta förslag beräknas räntekostnaderna för samtliga berörda importörer (dvs. både de som deklarerar enligt normalförfarandet och de som använder förenklat deklarationsförfarande) minska med sammanlagt cirka 40 miljoner kronor. För staten skulle förslaget innebära ökade kostnader på cirka 10 miljoner kronor.<sup>5</sup> Vidare tillkommer kostnader för förändringar av Tullverkets system.

---

<sup>5</sup> Beräkningarna baseras på underlag från Skatteverket och Tullverket. I beräkningarna antas att företagens ränta i genomsnitt är 2 procentenheter högre än statslåneräntan. För år 2014 innebär det en realränta på omkring 3 procent.

Tullverket uppskattar att kostnaden för att genomföra förändringen av IT-stödet skulle uppgå till cirka 150 000 kronor.<sup>6</sup>

En bieffekt av detta förslag skulle kunna bli att fler av de importörer som använder förenklat deklarationsförfarande väljer att lämna in den kompletterande tulldeklarationen tidigare än i dag eller att gå över till att deklarerar i enlighet med normalförfarandet för att minska den negativa likviditetseffekten. Enligt uppgift från Tullverket skulle en sådan effekt inte ha någon påverkan på Tullverkets förmåga att hantera deklARATIONER som lämnas elektroniskt.

Förslaget att utfärda tullräkningar tidigare minskar därmed den negativa likviditetseffekten och därmed räntekostnaderna för importörer som har avdragsrätt för mervärdesskatt. En viss likviditetseffekt kvarstår dock. Vidare kvarstår övriga nackdelar med den nuvarande mervärdesskattehantering vid import som påtalats av näringslivet.<sup>7</sup> Exempelvis påverkas inte det faktum att mervärdesskattebeloppet fortfarande måste betalas in till Tullverket, att det föreligger risk för periodiseringsfel när importörer gör avdrag för mervärdesskatten, att olika förfaranderegler gäller för den mervärdesskatt som ska betalas vid import respektive annan mervärdesskatt etc.

En konsekvens av detta förslag är att den tid som i dag finns vid normalförtullning för att rätta en tulldeklaration innan taxeringsbeslutet fattas i stort sett försvinner helt eftersom tullräkningen skulle komma att ställas ut kort efter att deklarationen har inkommit till Tullverket. Det är dock enligt uppgift från Tullverket i dag endast 0,55 procent av tulldeklarationerna som korrigeras på något sätt under perioden mellan när deklarationen lämnas in och när taxeringsbeslutet fattas. En förkortning av denna tid bör därmed inte leda till några större konsekvenser för varken importörer eller för Tullverket.

En nackdel med förslaget är att det i många fall kommer att leda till situationer där importörer har rätt att begära återbetalning av mervärdesskatt för import från Skatteverket innan motsvarande belopp har betalats till Tullverket. De situationer som avses är när importörer väljer att lämna in skattedeklarationen före den tidpunkt då deklarationen senast skulle ha lämnats in för att få tillbaka överskjutande ingående mervärdesskatt tidigare.<sup>8</sup> Detta sker enligt

<sup>6</sup> 300\*500=150 000 kronor. Tullverket bedömer att förändringen av IT-stödet kräver 300 timmars arbete och uppskattar timkostnaden till cirka 500 kronor.

<sup>7</sup> Se bl.a. hemställan från Svenskt Näringsliv och AB Volvo Fi2009/3145.

<sup>8</sup> Utbetalning av överskjutande mervärdesskatt regleras i 64 kap. 3 § SFL.

uppgift från Skatteverket i ett stort antal fall eftersom t.ex. exportföretag i regel redovisar överskjutande ingående mervärdesskatt och därmed vill erhålla en återbetalning så fort som möjligt efter redovisningsperiodens slut. Om förslaget skulle genomföras skulle därmed importörer i många fall kunna få tillbaka ingående mervärdesskatt avseende en import innan motsvarande utgående skatt ska betalas in. (Denna situation kan även uppstå i dag men i mycket mer begränsad omfattning eftersom tullräkningen i nästan samtliga fall ska vara betald före den tidpunkt då importören tidigast kan erhålla återbetalning av mervärdesskatt.) Denna effekt kan enligt utredningens bedömning öka risken för både medvetna och oavsiktliga skatteundandraganden (t.ex. vid konkurser efter att återbetalning erhållits från Skatteverket men innan inbetalning ska göras till Tullverket). Enligt uppgift från Skatteverket kan dock denna risk motverkas genom att Skatteverket, vid de kontroller som görs när en begäran om tidigare återbetalning inkommer, har ett ökat fokus på mervärdesskatt avseende import. Vidare motverkas risken för skatteundandragande delvis av Tullverkets krav på säkerhet för tull och mervärdesskatt i vissa fall.

En annan effekt av att mervärdesskatt avseende en import kan komma att återbetalas från Skatteverket innan den ska betalas in till Tullverket, är att det, på bekostnad av staten, uppkommer en positiv likviditetseffekt för denna typ av importörer. Utredningen anser att det saknas skäl för att staten ska bekosta denna likviditetseffekt. (Det är dock inte möjligt att beräkna denna positiva likviditetseffekt eftersom det inte är möjligt att ur den överskjutande ingående mervärdesskatten som Skatteverket betalar ut i förtid urskilja mervärdesskatt avseende import).

Denna positiva likviditetseffekt som skulle uppkomma i många fall, medför också en omotiverad fördel vid import jämfört med förvärv från andra EU-länder. Effekten innebär att det i vissa fall blir mer förmånligt att importera en vara jämfört med att förvärva den inom EU. Likviditetsfördelen skulle därmed riskera att snedvrida konkurrensen till fördel för import från tredjeland.

Ett sätt att begränsa möjligheten att erhålla utbetalning av mervärdesskatt avseende en import innan motsvarande betalning ska göras (och därmed undvika ovan nämnda effekter) vore att begränsa rätten till tidigare utbetalning av överskjutande mervärdesskatt i 64 kap. 3 § SFL. Rätten skulle kunna begränsas i de fall den skattskyldige har gjort avdrag för mervärdesskatt avseende en import i den aktuella skattedeklarationen. En sådan begränsning skulle dock t.ex. resultera

i att många exportföretag som även importerar varor skulle drabbas av en stor negativ likviditetseffekt jämfört med nuvarande regler eftersom all överskjutande mervärdesskatt skulle betalas ut senare än i dag. Den minskning av den negativa likviditetseffekten som förslaget skulle innebära skulle därmed samtidigt leda till en stor negativ likviditetseffekt för många exportföretag och andra företag som redovisar överskjutande mervärdesskatt. Utredningen gör därför bedömningen att denna typ av begränsning inte utgör en lämplig åtgärd för att undvika ovan nämnda effekter. Ett annat alternativ vore att endast försöka begränsa tidigare utbetalningar av mervärdesskattebelopp avseende import. En sådan lösning skulle dock bli mycket komplicerad med flera utbetalningar, krav på kopplingar mellan Tullverket och Skatteverket avseende betalningar etc. En sådan ordning skulle dessutom innebära att en ny ruta måste införas i skattedeklarationen vilket också innebär att samtliga mervärdesskatteregistrerade företag skulle tvingas ställa om sina system för redovisning av mervärdesskatt (dvs. innebära en ökad administrativ börda). Utredningen anser därför att denna lösning inte heller utgör en framkomlig väg för att undvika ovan nämnda effekter. Utredningen kan inte heller finna någon annan lämplig lösning på detta problem.

Utredningen gör därmed den samlade bedömningen att den minskning av den negativa likviditetseffekten som förslaget innebär inte uppväger de nackdelar som uppkommer genom förslaget. Vidare kvarstår övriga nackdelar med den nuvarande hanteringen av mervärdesskatt vid import (se vidare avsnitt 4.1). Utredningen anser därför att förslaget inte bör genomföras.

### 10.1.2 Dagliga elektroniska tullräkningar

**Utredningens bedömning:** Utfärdande av dagliga elektroniska tullräkningar skulle innebära en minskning av den negativa likviditetseffekten som uppkommer för importörer som har avdragsrätt för mervärdesskatt. Utredningens samlade bedömning är dock att denna fördel inte uppväger de nackdelar som uppkommer till följd av åtgärden (bl.a. den ökade administrativa bördan och ökad risk för felaktiga eller sena betalningar som uppkommer p.g.a. att både importörer och Tullverket måste hantera fler tullräkningar och betalningar). Utredningen anser därför att åtgärden inte bör genomföras.

#### Skälen för utredningens bedömning

##### *Utfärdande av dagliga elektroniska tullräkningar*

Tullverket utfärdar i dag veckovisa tullräkningar och dessa tullräkningar ställs ut cirka tre veckor efter att de importerade varorna har frigjorts. Denna hantering leder till att importörer som har avdragsrätt för mervärdesskatt drabbas av en negativ likviditetseffekt (se vidare avsnitt 10.1.1). En åtgärd som skulle minska denna negativa likviditetseffekt vore att införa dagliga tullräkningar kombinerat med att tullräkningarna ställs ut elektroniskt. Förslaget innebär att företag skulle få en tullräkning per utlämningsdag i stället för per utlämningsvecka. Tullräkningen ställs då ut dagen efter utlämningsdagen (dvs. den dag då importören får ta in varorna i Sverige). Importörer skulle då i många fall kunna göra avdrag för mervärdesskatten för en import i en tidigare redovisningsperiod. Betalningstidpunkten tidigareläggs dock inte utan importören får, på samma sätt som i förslaget i avsnitt 10.1.1, en längre kredittid än i dag.

##### *Effekter av förslaget att införa dagliga elektroniska tullräkningar*

En fördel med förslaget att tullräkningar ska utfärdas dagligen och i elektronisk form är att betalningstidpunkten för mervärdesskatt för import i många fall skulle hamna närmare tidpunkten för avdraget för denna mervärdesskatt än vad som är fallet vid veckovisa tullräkningar. För företag med en omsättning på över 40 miljoner



kronor som redovisar mervärdesskatt den 26 månaden efter redovisningsperioden, skulle likviditetseffekten och därmed räntekostnaderna i många fall minska avsevärt. För övriga företag skulle den negativa likviditetseffekten minska men fortfarande uppkomma för varje import.

Om detta förslag genomförs uppkommer dock flera nackdelar. För det första skulle dagliga tullräkningar innebära att företag som gör fler än en import i veckan skulle tvingas hantera fler tullräkningar och fler betalningar än i dag (dvs. de stora företag som likviditetsmässigt antagligen skulle tjäna mest på denna lösning skulle antagligen också tillhöra den kategori som drabbas av en ökad administrativ börda och ökad risk för felaktiga eller sena betalningar). Kostnaden för den ökade administrationen kan därmed komma att äta upp delar av eller hela den likviditetsfördel som uppkommer av detta förslag, beroende på när i en månad en import sker och på vilket sätt företagen deklarerar sina importer (i de fall en importör använder förenklat deklarationsförfarande kommer likviditetseffekten även att bero på tidpunkten för när den kompletterande deklarationen lämnas in). Den administrativa bördan för Tullverket skulle också öka p.g.a. den ökade mängden tullräkningar och betalningar som ska hanteras.

Vidare skulle datumet för respektive import leda till olika effekter avseende mervärdesskattehanteringen. Exempelvis skulle en import den sista dagen i månaden innebära att tullräkningen ändå kommer importören tillhanda först nästa redovisningsperiod, vilket i sin tur innebär att tiden mellan betalning och avdrag ändå skulle uppgå till minst en månad. Importer som sker under de sista dagarna i en månad skulle också kunna leda till att importörer som redovisar mervärdesskatt den 26 månaden efter redovisningsperioden skulle ha rätt att göra avdrag för mervärdesskatten för en import innan betalning av denna mervärdesskatt ska ske till Tullverket. Utredningen anser att en sådan effekt inte är önskvärd eftersom den skulle kunna leda till en ökad risk för skatteundandragande. Dessa situationer skulle därmed behöva hanteras t.ex. genom en speciallösning med kortare betalningsfrist än i normalfallet. Det är därmed inte möjligt att göra en enkel enhetlig reglering av dessa fall.

Vidare skulle, precis som beskrivits i avsnitt 10.1.1, i många fall situationer uppkomma där företag som lämnar in skattedeclarationer i förtid för att erhålla utbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt tidigare, erhåller en utbetalning från Skatteverket avseende en import innan motsvarande inbetalning ska göras till

Tullverket. Utredningen gör bedömningen att denna konsekvens av förslaget resulterar i oönskade effekter, och utredningen har inte kunnat finna någon lämplig lösning som kan motverka dessa effekter (se vidare avsnitt 10.1.1).

En annan konsekvens av detta förslag är att den tid som i dag finns vid normalförtullning för att rätta en tulldeklaration innan taxeringsbeslutet fattas i stort sett försvinner helt eftersom tullräkningen skulle komma att ställas ut kort efter att deklarationen har inkommit till Tullverket. Som ovan nämnts är det dock enligt uppgift från Tullverket endast 0,55 procent av tulldeklarationerna som i dag korrigeras på något sätt under perioden mellan när en deklaration lämnas in och när taxeringsbeslutet fattas. En förkortning av denna tid bör därmed inte leda till några större konsekvenser för varken importörer eller för Tullverket.

Slutligen kan konstateras att förslaget med dagliga elektroniska tullräkningar skulle, till skillnad från förslaget med tidigare utfärdande av veckovisa tullräkningar, innebära både en engångskostnad för förändring av IT-stödet på uppskattningsvis 2,5 miljoner kronor<sup>9</sup> och en årlig kostnad för den något ökade arbetsbördan för betalningsfunktionen inom Tullverket på uppskattningsvis 416 000 kronor.<sup>10</sup> Förslaget skulle antagligen leda till en något bättre likviditetseffekt för företagen än förslaget med tidigare utfärdade veckovisa tullräkningar, men det är svårt att göra en exakt bedömning p.g.a. de olika regleringarna av betalningar som skulle behöva införas.

Utredningen gör den samlade bedömningen att den minskning av den negativa likviditetseffekten som detta förslag innebär för i första hand större företag som importerar varor till Sverige inte uppväger de nackdelar som uppkommer genom förslaget. Dessutom kvarstår övriga nackdelar med den nuvarande hanteringen av mervärdesskatt vid import (se vidare avsnitt 4.1). Utredningen anser därför att detta förslag inte bör genomföras.

---

<sup>9</sup> 5 000\*500=2 500 000 kronor. Tullverket bedömer att förändringen av IT-stödet kräver 5 000 timmars arbete och uppskattar timkostnaden till cirka 500 kronor.

<sup>10</sup> 832\*500=416 000 kronor. Tullverket bedömer att den ökade arbetsbördan uppgår till 832 timmar årligen och uppskattar timkostnaden till cirka 500 kronor.

### 10.1.3 Senarelagd betalning av mervärdesskatt vid import

**Utredningens bedömning:** En senareläggning av betalningstidpunkten för mervärdesskatt vid import skulle innebära en minskning av den negativa likviditetseffekt som uppkommer för importörer som har avdragsrätt för mervärdesskatt. Utredningens samlade bedömning är dock att denna fördel inte uppväger de nackdelar som uppkommer till följd av förslaget (bl.a. en ökad risk för skatteundandragande samt ett ökat antal tullräkningar och betalningar att hantera både för importörer och för Tullverket). Utredningen anser därför att förslaget inte bör genomföras.

#### Skälen för utredningens bedömning

##### *Senarelagd betalning av mervärdesskatt vid import*

Tullverket utfärdar i dag veckovisa tullräkningar och dessa tullräkningar ställs ut cirka tre veckor efter att de importerade varorna har frigjorts. Denna hantering leder till att importörer som har avdragsrätt för mervärdesskatt drabbas av en negativ likviditetseffekt (se vidare avsnitt 10.1.1). En åtgärd som skulle minska denna likviditetseffekt vore att senarelägga betalningen av mervärdesskatten vid import så att betalning sker i anslutning till att avdraget redovisas i skattedeklarationen. Tullverket skulle därmed ställa ut en separat räkning per kalendermånad som omfattar mervärdesskatten för de importer som skett under månaden.

##### *Begränsningar i tull- och mervärdesskattelagstiftning*

I artikel 224 i tullkodex regleras möjligheten att få anstånd med att betala tull (dvs. kredittillstånd). Enligt artikel 227 i tullkodex ska den tid för vilken anstånd med betalning beviljas vara 30 dagar.

Enligt 1 kap. 3 § tullagen ska lagen även gälla för annan skatt än tull som tas ut för varor vid import och som ska betalas till Tullverket, om inte annat uttryckligen anges. Vidare framgår av 5 kap. 11 § andra stycket tullagen att mervärdesskatt vid import fastställs och betalas i den ordning som gäller för tull, om inte annat föreskrivits.

En senareläggning av betalningen av både tull och mervärdesskatt för en import är inte möjlig eftersom gränsen på 30 dagar för

betalning av tull är reglerad i tullkodex (som är en för Sverige bindande EU-förordning). För att uppnå en minskad negativ likviditetseffekt avseende mervärdesskatten behöver därför tidpunkterna för betalning av tull respektive mervärdesskatt för en import separeras. En sådan lösning är möjligt att genomföra ur ett tullperspektiv eftersom det inte följer av EU:s tullagstiftning att mervärdesskatt måste betalas i den ordning som gäller för tull, utan endast av nationell lagstiftning.<sup>11</sup>

För att betalningen av mervärdesskatt ska kunna senareläggas krävs dock att hanteringen även är i linje med EU:s mervärdesskattedirektiv. I artikel 211 i mervärdesskattedirektivet regleras betalning av mervärdesskatt vid import av varor. I första stycket anges att medlemsstaterna ska fastställa närmare regler för betalning av mervärdesskatt vid import av varor. I andra stycket anges att medlemsstaterna får bl.a. föreskriva att mervärdesskatt som ska betalas på import av varor inte behöver betalas vid tidpunkten för importen, under förutsättning att skatten anges som sådan i den mervärdesskattedeklaration som lämnas enligt artikel 250.<sup>12</sup> (I andra språkversioner av direktivet<sup>13</sup> börjar det andra stycket i artikel 211 istället på ett sätt som på svenska skulle motsvara att medlemsstaterna får *i synnerhet* föreskriva).

Frågan är hur denna artikel ska tolkas. En tolkning skulle kunna vara att medlemsstaterna kan reglera betalning av mervärdesskatt vid import på valfritt sätt och att andra stycket endast utgör ett exempel. En annan möjlig tolkning är att medlemsstaterna kan reglera betalning av mervärdesskatt vid import på valfritt sätt men om betalning inte behöver ske vid importtillfället måste mervärdesskatten redovisas i mervärdesskattedeklarationen. Denna tolkning innebär att en åtgärd som endast förlänger betalningstiden, utan att skatten redovisas i skattedeklaration, inte skulle vara tillåten. Det finns mycket lite rättspraxis från EU-domstolen avseende tolkningen av denna artikel och utredningen har inte funnit någon dom som rör just denna fråga. Vidare har utredningen inte funnit något uttalande i doktrinen avseende tolkningen av detta stycke.

Enligt artikel 211 första stycket ska medlemsstaterna fastställa närmare regler för betalning och mervärdesskatt vid import av varor. Andra stycket är, enligt utredningens mening, inte formulerat som

---

<sup>11</sup> Ett genomförande av denna åtgärd skulle dock kräva en förändring av 5 kap. 11 § tullagen.

<sup>12</sup> I artikel 250 i mervärdesskattedirektivet regleras att en beskattningsbar person ska inge en mervärdesskattedeklaration samt vad deklARATIONEN ska innehålla.

<sup>13</sup> Bl.a. den engelska, tyska och franska språkversionen.

något tydligt undantag från regeln i det första stycket utan är snarare formulerat som ett exempel på en åtgärd som medlemsstaterna kan vidta. De tyska, engelska och franska språkversionerna är formulerade på ett liknande sätt. Mot bakgrund härav, och i avsaknad av vägledande praxis eller uttalanden i doktrinen, anser utredningen inte att det ur andra styckets ordalydelse klart och tydligt kan utläsas att mervärdesskatt som betalas efter tidpunkten för importtillfället måste redovisas i skattedeklaration. En senareläggning av betalningen, med bibehållen redovisning i tulldeklaration, bör därför inte anses strida mot mervärdesskattedirektivet. Utredningen anser dock att eftersom rättsläget är oklart bör regeringen, i de fall regeringen beslutar att införa denna åtgärd, vända sig till kommissionen för att erhålla deras syn på tolkningen av denna artikel.

#### *Vilka skulle kunna omfattas av möjligheten till senarelagd betalning?*

Syftet med förslaget om senarelagd betalning av mervärdesskatt vid import är att minska den negativa likviditetseffekt som uppkommer för de importörer som betalar in mervärdesskatten och sedan får tillbaka den genom avdrag i skattedeklaration. Om detta förslag skulle införas bör därför möjligheten att få ytterligare kredit med att betala mervärdesskatten (förutom den kredit som erhålls genom kredittillståndet) endast omfatta de importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. För övriga importörer utgör mervärdesskatten i de allra flesta fall en kostnad som ska betalas och det finns därmed inte någon anledning att ge dessa importörer ytterligare kredit med betalningen. Dessutom skulle en lösning där samtliga importörer får ytterligare kredit kunna öka risken för skatteundandragande (se vidare avsnitt 4.1).

På samma sätt som beskrivits i utredningens förslag i kapitel 4 skulle importörer som är registrerade till mervärdesskatt men som inte har full avdragsrätt eller inte har någon avdragsrätt alls för vissa varor ändå komma att erhålla kredit med betalningen. Dessa fall utgör dock enligt uppgift från Skatteverket en mycket liten del av den totala mervärdesskatten som redovisas. Utredningen gör därför bedömningen att risken för ökat skattebortfall p.g.a. att dessa importörer får ytterligare kredit endast är marginell.

För det fall detta förslag skulle genomföras anser utredningen att det skulle vara lämplig att införa ytterligare en begränsning som

innebär att importören, förutom en registrering till mervärdesskatt i Sverige, även ska ha ett kredittillstånd alternativt använda ett ombuds kredittillstånd vid importen. Dessa importörer har redan i dag cirka 30 dagars kredit och Tullverket har gjort en kontroll av importören eller ombudet. Vidare kan importören eller ombudet ha tvingats ställa en säkerhet för tull eller mervärdesskatt om Tullverket har bedömt att detta är nödvändigt. Utredningen finner att det inte föreligger någon anledning att ge den fördel som ytterligare kredit med betalning av mervärdesskatt innebär till andra importörer än de som redan själva eller genom ombud använder ett kredittillstånd vid import. Alla importörer har möjlighet att ansöka om kredit-tillstånd eller använda ett ombuds kredittillstånd varför alla därmed skulle ha möjlighet att erhålla denna likviditetsfördel.

För att Tullverket ska kunna bedöma om en importör ska få ytterligare kredit med att betala mervärdesskatt skulle det därmed krävas ett informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket. Informationsutbytet ska göra det möjligt för Tullverket att kontrollera om en importör är registrerad till mervärdesskatt. Vidare behöver uppgifter om vem som är importör och dennes mervärdes-skatteregistreringsnummer framgå av tulldeklarationen även i de fall ett direkt eller indirekt ombud anlitas. Bestämmelserna om redovisning i tulldeklaration skulle därmed behöva ändras på samma sätt som i utredningens förslag i kapitel 5, se vidare avsnitt 5.2.

#### *Hur lång kredittid bör importörerna få?*

För det fall detta förslag skulle genomföras skulle även längden på kredittiden behöva regleras. För att den negativa likviditetseffekten ska minska så mycket som möjligt bör en senareläggning av betalningen kopplas ihop med tidpunkten för avdraget i skattedeklarationen. En importör kan ha månadsredovisning den 26 månaden efter redovisningsperioden, månadsredovisning den 12 andra månaden efter redovisningsperioden, kvartalsredovisning eller helårsredovisning. Frågan är då om respektive kategori importörer ska ha olika långa kredittider? En sådan lösning skulle innebära att samtliga importörer som är registrerade till mervärdesskatt skulle få en minskad likviditetseffekt oavsett redovisningsperiod. Mot en sådan lösning talar att de som har kvartals- och helårsredovisning skulle få en mycket lång kredittid och att detta skulle kunna leda till ökad risk

för skatteundandragande. Å andra sidan skulle, precis som utredningen konstaterat i förslaget i kapitel 4, endast mervärdesskatteregistrerade importörer komma att erhålla kredit och i de allra flesta fall har dessa full avdragsrätt för mervärdesskatten. (Dvs. någon mervärdesskatt skulle i praktiken inte behållas av staten för dessa importörer). Dessutom kan Tullverket i vissa fall även ha krävt en garanti för mervärdesskatten från importören eller ombudet i samband med ansökan om kredittillstånd och denna skulle kunna utnyttjas om importören inte betalar mervärdesskatten.

För det fall regeringen väljer att genomföra detta förslag anser utredningen att en lösning med olika kredittider beroende på redovisningsperiod skulle vara lämpligast, eftersom en sådan lösning leder till att den negativa likviditetseffekten minskar maximalt. Utredningen gör, på samma sätt som i analysen av förslaget i kapitel 4, bedömningen att risken för skattebortfall inte bör öka för att vissa importörer erhåller en kredit på ett kvartal eftersom de i de allra flesta fall ändå har full avdragsrätt för den mervärdesskatt som ska betalas. Utredningen anser dock att det inte ska vara möjligt att få kredit ett helt år utan maximalt ett kvartal. Till skillnad från i förslaget i kapitel 4 ska en betalning alltid göras och av kontrollskäl bör dessa betalningar inte göras allt för lång tid efter att importen har skett. Det finns inte heller något som direkt talar emot en sådan lösning. De importörer som har helårsredovisning får endast ha en låg omsättning och bör därmed också endast göra import av mindre värden. Likviditetseffekten för dessa företag bör därmed inte vara så stor. Därför bör importörer med helårsredovisning endast erhålla en kredit som motsvarar den som importörer med kvartalsredovisning erhåller.

En lösning med olika långa kredittider skulle innebära att informationsutbytet mellan Tullverket och Skatteverket även skulle behöva omfatta uppgift om vilken redovisningsperiod importören tillämpar. Detta för att Tullverket ska kunna besluta om rätt kredittid för betalningen av mervärdesskatten. Tullverket måste också uppdateras så snart det sker förändringar avseende tillämplig redovisningsperiod för respektive importör för att inte riskera att denna lösning leder till skatteundandraganden. Annars finns risk för att företag anger till Tullverket att de har kvartalsredovisning (och därmed ska erhålla en betalningsfrist på ett kvartal) fast de har månadsredovisning, och därigenom medvetet eller av misstag erhåller en utbetalning av mervärdesskatt för en import innan en inbetalning av detta belopp ska ske till Tullverket.

*Effekter av förslaget att senarelägga betalning av mervärdesskatt vid import*

En senareläggning av betalningstidpunkten för mervärdesskatt vid import med i detta kapitel nämnda begränsningar, lagstiftningsändringar och informationsutbyten mellan myndigheter, skulle innebära att den negativa likviditetseffekten för importörer som har avdragsrätt för mervärdesskatt minskar avsevärt eller försvinner helt. En sådan åtgärd påverkar dock inte övriga nackdelar med den befintliga mervärdesskattehanteringen vid import som påtalats av näringslivet.<sup>14</sup> Exempelvis påverkas inte det faktum att en inbetalning av mervärdesskatten fortfarande måste göras, att det föreligger risk för periodiseringsfel när importörer gör avdrag för mervärdesskatten (vilket kan leda till skattetillägg), att olika förfaranderegler gäller för den mervärdesskatt som ska betalas vid import respektive annan mervärdesskatt etc. Vidare innebär denna lösning att importörer som importerar varor som är föremål för tull skulle behöva hantera ytterligare en faktura och en betalning per månad utöver tullräkningarna. Detta innebär, förutom en något ökad administrativ börda, även en ökad risk för felaktiga och försenade betalningar. På motsvarande sätt ökar den administrativa bördan för Tullverket.

För att förslaget ska kunna genomföras krävs även en uppbyggnad av ett informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket. Informationsutbytet behöver visserligen inte bli så omfattande som med förslaget i kapitel 4, men ska ändå fungera på ett bra sätt så att Tullverket kan bedöma om och i sådana fall hur lång kredittid en importör ska ha. För att Tullverket ska kunna göra en bedömning avseende tillämplig kredittid blir importörerna också skyldiga att ange ytterligare information i tulldeklarationerna, vilket också ökar den administrativa bördan för dem.

Vidare innebär detta förslag en ökad risk för skatteundandragande p.g.a. att betalning och avdrag för mervärdesskatt för en import i de flesta fall skulle komma att ske samma dag. Eftersom inbetalningen ska göras till Tullverket och en eventuell utbetalning hanteras av Skatteverket finns en risk att importörer begär avdrag för mervärdesskatt som inte betalas in. Skatteverket skulle då tvingas betala ut mervärdesskatt avseende en import utan att kunna kontrollera att motsvarande inbetalning sker till Tullverket. Vidare finns risk att det skulle gå lång tid innan ett sådant skatteundan-

---

<sup>14</sup> Se bl.a. hemställan från Svenskt Näringsliv och AB Volvo Fi2009/3145.



dragande skulle upptäckas (till skillnad från i dag då en utebliven inbetalning kan upptäckas innan tidpunkten för avdraget uppkommer). Ett sätt att undvika denna risk för skatteundandragande vore att förkorta kredittiden så att betalning ska ske en tid innan tidpunkten för avdraget. En sådan reglering skulle dock urholka fördelen med förslaget eftersom den negativa likviditets-effekten då inte skulle minska lika mycket.

Förslaget skulle vidare leda till situationer där importörer erhåller en utbetalning av mervärdesskatt från Skatteverket innan motsvarande inbetalning ska göras till Tullverket. De situationer som avses är när importörer väljer att lämna in skattedeklarationen före den tidpunkt då deklarationen senast skulle ha lämnats in för att få tillbaka överskjutande ingående mervärdesskatt tidigare. Utredningen gör bedömningen att dessa situationer resulterar i oönskade effekter och utredningen har inte kunnat finna någon lämplig lösning som kan motverka dessa effekter (se vidare avsnitt 10.1.1).

I de fall en importör använder ett ombud finns också risken att ombudets hantering av betalningen urholkar likviditetsfördelen med detta förslag, eftersom ombud ofta kräver en förskottsbetalning av importörerna.

Ett annat problem som kan uppkomma om detta förslag genomförs är att företag väljer att betala mervärdesskatten till Tullverket för sent för att kunna använda utbetalningen av mervärdesskatt från Skatteverket till att betala mervärdesskatten till Tullverket. Företagen kan därigenom undvika att behöva finansiera mervärdesskattebeloppet. Företag som skulle välja att göra på detta sätt skulle dock få betala dröjsmålsränta till Tullverket, vilket borde göra hanteringen mindre attraktiv.

Utredningen gör den samlade bedömningen att den minskning av den negativa likviditetseffekten som detta förslag innebär för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige och har kredittillstånd (eller använder ett ombuds kredittillstånd) inte uppväger de nackdelar som uppkommer genom förslaget. Dessutom kvarstår övriga nackdelar med den nuvarande hanteringen av mervärdesskatt vid import (se vidare avsnitt 4.1). Utredningen anser därmed att detta förslag inte bör genomföras.

## 10.2 Uppbördens av mervärdesskatt vid import flyttas från Tullverket till Skatteverket

**Utredningens bedömning:** Ett alternativ till utredningens förslag i kapitel 4 är att Tullverket fastställer mervärdesskatten vid import samtidigt som uppbörden flyttas över till Skatteverket. Detta leder, liksom utredningens förslag i kapitel 4, till att importörer som är registrerade till mervärdesskatt slipper göra en inbetalning av avdragsgill mervärdesskatt. Utredningen anser dock att denna lösning har många nackdelar och endast några mindre fördelar. En uppdelning av fastställande och uppbörd av mervärdesskatt på två olika myndigheter framstår dessutom som en komplicerad lösning. Utredningen bedömer därför att detta förslag inte bör genomföras.

### Skälen för utredningens bedömning

*Tullverket fastställer mervärdesskatten vid import och uppbörden flyttas till Skatteverket*

Denna åtgärd skulle innebära att importörer som är registrerade till mervärdesskatt även fortsättningsvis redovisar mervärdesskatt vid import i tulldeklaration och att Tullverket fastställer skatten. Skillnaden jämfört med i dag blir att uppbörden hanteras av Skatteverket. Detta skulle leda till att importörer som är registrerade till mervärdesskatt inte längre behöver betala in avdragsgill mervärdesskatt. Den negativa likviditetseffekt som uppkommer för dessa importörer med nuvarande system skulle därmed försvinna. Sådana importörer deklarerar således mervärdesskatt vid import i tulldeklarationen, men i stället för att betala in skatten till Tullverket redovisas skatten i skattedeklarationen för den redovisningsperiod under vilken importen har skett. Under förutsättning att importören har full avdragsrätt skulle ett avdrag för motsvarande mervärdesskattebelopp göras i samma skattedeklaration och någon inbetalning behöver därför i praktiken inte göras eftersom beloppen tar ut varandra.

*Frivilligt eller obligatoriskt*

En eventuell överflyttning av uppbörden till Skatteverket skulle kunna genomföras på olika sätt. Exempelvis kunde redovisning i skattedeklaration vara frivillig eller obligatoriskt för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Av kontrollskäl bör redovisning i skattedeklaration aldrig vara tillåten för privatpersoner (se närmare avsnitt 4.1).

Vad gäller valet mellan ett frivilligt eller ett obligatoriskt system gör sig samma för- och nackdelar som redogjorts för i avsnitt 4.1 under rubriken Obligatoriskt för den som är registrerad till mervärdesskatt att redovisa mervärdesskatt vid import till Skatteverket, gällande. Ett frivilligt system innebär ett antal nackdelar samtidigt som det är lättare att ställa krav på den som vill omfattas av systemet. I ett frivilligt system kan det t.ex. ställas krav på innehav av eget kreditillstånd, vilket kan vara en fördel med hänsyn till uppbörden. Att använda ett ombuds kreditillstånd är inte tillräckligt eftersom ett ombud inte bör kunna bli betalningsskyldigt för skatt som redovisas i huvudmannens skattedeklaration.

Åtgärden att flytta uppbörden till Skatteverket skulle också kunna göras obligatorisk för alla som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige, men då går man miste om de fördelar krav på kreditillstånd etc. kan innebära. Det är också svårt att identifiera några direkta fördelar med ett sådant obligatoriskt system jämfört med det obligatoriska system som utredningen föreslår i kapitel 4. Reglerna om solidariskt betalningsansvar kan t.ex. inte tillämpas på skatt som ska redovisas till Skatteverket. Om uppbörden flyttas till Skatteverket och detta blir obligatoriskt för alla importörer som är registrerade till mervärdesskatt leder det till att alla sådana importören får en kredit med skatten, men utan att det krävs t.ex. kreditillstånd eller finns regler om solidariskt ansvar.

*Nyttan med regler om kreditillstånd m.m. är begränsad*

Mervärdesskatt vid import är i de allra flesta fall avdragsgill och då innebär varken bristande redovisning eller betalning någon förlust av skatteintäkter för staten. Nyttan med ett krav på kreditillstånd är därför inte särskilt stor. Samma resonemang kan tillämpas på reglerna om ställande av säkerhet och reglerna om solidariskt betalningsansvar, dvs. nyttan med sådana regler blir begränsad.

Vad gäller ställande av säkerhet så innebär detta alternativ att tullagstiftningens regler om ställande av säkerhet för mervärdesskatt fortfarande skulle kunna tillämpas eftersom Tullverket fastställer skatten, men när skatten är avdragsgill är fördelarna med detta begränsade. Dessutom var det, enligt uppgifter från Tullverket, under år 2011 endast knappt 1 000 företag som ställde säkerhet för mervärdesskatt för import. Sett ur företagarperspektiv kan det också ses som en förbättring att slippa ställa säkerhet, vilket blir konsekvensen om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs. (Kostnaden för en bankgaranti uppgår enligt Tullverket till mellan 1–5 procent av bankgarantibeloppet, beroende på vilken bank som anlitas.)

#### *Två myndigheter utför delvis samma arbetsuppgifter*

Alternativet att flytta uppbörden till Skatteverket (jämfört med utredningens förslag i kapitel 4 där både fastställandet och uppbörden flyttas) innebär att arbetet med fastställande och uppbörd av mervärdesskatt vid import delas upp mellan Skatteverket och Tullverket. En nackdel med detta är att det krävs ett samarbete och informationsöverföring mellan de båda myndigheterna enbart för att få denna uppdelning att fungera. Det skulle t.ex. behöva utbytas information om vilka importörer som har ett eget giltigt kreditillstånd och samtidigt är registrerade till mervärdesskatt, eftersom dessa ska redovisa skatten till Skatteverket. (Det är enklare att bara behöva kontrollera mervärdesskatteregistreringen, vilket är fallet i utredningens förslag i kapitel 4.) Vidare skulle det behöva kontrolleras att skatten faktiskt redovisas och inte av slarv eller misstag redovisas till fel myndighet, inte alls eller dubbelt.

Skatteverket skulle inte heller få den överblick som verket får som beskattningsmyndighet om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs. En uppdelning av fastställande och uppbörd mellan Skatteverket och Tullverket medför också att den samlade kompetens som Skatteverket redan besitter på skatteområdet, framförallt vad gäller mervärdesskatt, inte utnyttjas på bästa sätt.

Vidare skulle en överflyttning av enbart uppbörden beträffande importörer med eget kreditillstånd som också är registrerade till mervärdesskatt innebära att två myndigheter kommer att utföra delvis samma arbetsuppgifter. De som inte är registrerade till mervärdesskatt skulle betala mervärdesskatt vid import till Tullverket,

men också de som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige och som använder ett ombuds kredittillstånd skulle betala mervärdesskatt vid import till Tullverket. Det blir således möjligt att välja mellan redovisning i skattedeclaration eller tulldeklaration genom att välja mellan att ha eget kredittillstånd eller att använda ett ombuds kredittillstånd. (Alternativet att betala direkt vid gränsen tillämpas knappast i praktiken, se avsnitt 2.1.)

Uppbörd av mervärdesskatt vid import skulle således utföras både av Skatteverket och av Tullverket för importörer som är registrerade till mervärdesskatt, samtidigt som Skatteverket fastställer och uppbär övrig mervärdesskatt. Vidare kvarstår den nuvarande åtskillnaden mellan fastställande av mervärdesskatt vid import som utförs av Tullverket och avdrag för motsvarande ingående skatt som hanteras av Skatteverket. Fördelningen av uppbörden skulle också komma att variera över tiden beroende på vilka importörer som innehar egna kredittillstånd.

Denna lösning, där fastställandet och uppbörd av mervärdesskatten delas upp mellan två myndigheter blir antagligen svår att tillämpa i praktiken. Vidare framstår själva uppdelningen som svårare att motivera jämfört med utredningens förslag i kapitel 4, dvs. att Skatteverket hanterar både uppbörd och fastställande av mervärdesskatt i de fallen importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

Ett argument för denna åtgärd (jämfört med utredningens förslag i kapitel 4) är att Tullverket redan i dag utför arbetsuppgiften att fastställa mervärdesskatten vid import och att det därför vore rationellt att fortsätta så. Å andra sidan innebär utredningens förslag i kapitel 4 att Tullverket även i fortsättningen kommer att bestämma varans värde för tulländamål – vilket ju ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt – och därigenom förblir denna arbetsuppgift hos Tullverket. Vidare är det arbete som tillkommer (utöver att fastställa tull) för att fastställa mervärdesskatten enligt uppgifter från Tullverket inte av någon större omfattning och den delen bör därför kunna flyttas över till Skatteverket utan alltför stora konsekvenser för någon av myndigheterna (se vidare kapitel 13).

Ytterligare en fråga är vilka förfaranderegler som skulle bli tillämpliga om detta förslag skulle genomföras. Om Tullverket skulle förbli beskattningsmyndighet så skulle den utgående mervärdesskatten vid import även i fortsättningen komma att fastställas i den ordning som gäller för tull, dvs. Tullverket skulle fastställa tull och mervärdesskatt enligt samma förfaranderegler. Samtidigt skulle

mervärdesskatten hänförlig till import att uppbäras av Skatteverket i enlighet med de förfaranderegler som gäller för uppbörd av mervärdesskatt. Olika förfaranderegler skulle därmed bli tillämpliga vilket komplicerar detta alternativ ytterligare. Ytterligare en komplikation är att Skatteverket fattar ett beslut om mervärdesskatt för varje redovisningsperiod. Om det i deklARATIONEN ingår mervärdesskatt vid import så kommer beslutet som Skatteverket fattar att inkludera en post som redan är beslutad av en annan myndighet.

#### *Registrering direkt på skattekontot*

Ytterligare en variant på detta förslag är att Tullverkets beslut om mervärdesskatt vid import skulle registreras direkt på skattekontot i stället för att importören redovisar skatten i skattedeklarationen. En sådan lösning innebär dock flera svårigheter. Allt som registreras på skattekontot måste följa reglerna i SFL, vilket betyder att befintliga regler i tullagstiftningen måste ändras. Vidare kan poster på skattekontot inte "öronmärkas", varför regler måste införas så att förfallodagen för den utgående skatten vid import hamnar i samma redovisningsperiod som avdraget för den ingående skatten. Vidare kan en sådan lösning innebära andra svårigheter, t.ex. vad gäller ränteberäkning på skattekontot. Utredningen bedömer därför att registrering på skattekontot av Tullverkets beslut är komplicerat att genomföra och att det är svårt att överblicka samtliga konsekvenser av en sådan åtgärd. Utredningen har därför inte gjort en närmare analys av denna variant.

#### *Slutsats*

Utredningen anser att detta förslag, dvs. att Tullverket fastställer mervärdesskatten vid import men uppbörden flyttas till Skatteverket, har många nackdelar och endast få fördelar. Utredningen gör därför bedömningen att förslaget inte bör genomföras.

## 11 Fråga om avskaffande av tulltillägg på mervärdesskatt vid import

Stockholms Handelskammare har i en hemställan till Finansdepartementet daterad den 20 december 2007 föreslagit att tulltillägg för avdragsgill mervärdesskatt vid import ska avskaffas. Som skäl för detta angavs att det bland företag som importerar varor till Sverige och som har avdragsrätt, råder ett missnöje med de nuvarande reglerna om tulltillägg. Detta eftersom företagen har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som ska betalas till Tullverket. Det saknas således i dessa fall såväl motiv som möjlighet till någon vinst för företag som har lämnat en felaktig deklaration. Stockholms Handelskammare menar att tulltillägg på mervärdesskatt blir mycket kännbart för företagen eftersom mervärdesskatten oftast utgör den största delen av införselavgifterna.

Hemställan har överlämnats till utredningen och enligt kommittédirektiven ska utredningen överväga om det finns anledning att avskaffa tulltillägg för mervärdesskatt vid import. Utredningen har gjort bedömningen att utredningsuppdraget endast gäller mervärdesskatt som hade varit avdragsgill om den redovisats korrekt.

### 11.1 Gällande rätt

Enligt 8 kap. 2 § tullagen påförs tulltillägg om den som är gäldenär och skyldig att lämna tulldeklaration på något annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat en oriktig uppgift till ledning för tulltaxeringen. Detsamma gäller om gäldenären har lämnat en sådan uppgift i ett ärende som avser omprövning av tulltaxeringsbeslut eller i ett överklagat ärende som avser fastställande av tull och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

En uppgift anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig, eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för tulltaxeringen har utelämnats. En uppgift anses inte vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller om det är uppenbart att den inte kan läggas till grund för ett beslut.

Tulltillägget är 20 procent av den tull som har undandragits till följd av att en oriktig uppgift lämnats och 10 procent av den mervärdesskatt som undandragits under förutsättning att mervärdesskatten är avdragsgill enligt ML.

Enligt 8 kap. 10 § tullagen ska gäldenären respektive deklaranten helt eller delvis befrias från tulltillägg om det är oskäligt att ta ut avgiften. Enligt de tre första punkterna i 10 § ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som lett till avgiften kan antas ha stått i samband med gäldenärens respektive deklarantens ålder, hans eller hans ombuds hälsa eller liknande förhållanden, eller berott på en felbedömning av reglerna eller betydelsen av de faktiska förhållandena,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Tullverket funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

Det kan konstateras att det faktum att mervärdesskatten är avdragsgill inte utgör en särskild bedömningsgrund vid bedömningen av om tulltillägget är oskäligt.

Utredningen har också uppmärksammat att det inom EU pågår en förändring och modernisering av tullkodex och tillämpningskodex. Enligt artikel 21 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 450/2008 av den 23 april 2008 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen<sup>1</sup> ska varje medlemsstat fastställa påföljder för överträdelse av gemenskapens tullagstiftning. Påföljderna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande. Av bestämmelsen följer

---

<sup>1</sup> EUT L 145, 4.6.2008, s. 1-64 (Celex 32008R0450). Förordningen är även kallad den moderniserade tullkodexen. Denna tullkodex var tänkt att ersätta den nuvarande tullkodexen när de nödvändiga tillämpningsföreskrifterna har blivit antagna och tillämpliga, senast den 24 juni 2013. Med anledning av Lissabonfördraget omarbetas dock denna kodex för närvarande.



vidare att om administrativa påföljder tillämpas får de bland annat ha en av följande former, eller båda:

- a) En penningavgift som tas ut av tullmyndigheten, inbegripet, vid behov, en betalning som gäller istället för en straffrättslig påföljd.
- b) Återkallelse, upphävande för viss tid eller ändring av ett tillstånd som innehas av den berörda personen.

## 11.2 Bakgrund

Bestämmelserna om tulltillägg infördes den 1 april 1986. Som skäl för att införa bestämmelser om tulltillägg angavs bland annat att tulldeklarerationer i allt för stor utsträckning innehöll fel och brister, ofta på grund av slarv. De felaktiga uppgifterna innebar åtskilligt merarbete för tullpersonalen. Mot den bakgrunden ansågs det finnas ett behov av ett administrativt sanktionssystem på tullområdet motsvarande det som redan tillämpades på beskattningens område. Det straffrättsliga sanktionssystemet bedömdes inte vara tillräckligt för att komma tillrätta med de problem som orsakades av att oriktiga uppgifter angavs i tulldeklarationen.<sup>2</sup>

Den 1 januari 1994 förändrades bestämmelserna på så sätt att den del av tulltillägget som avsåg mervärdesskatt som skulle varit avdragsgill om den hade påförts, sänktes från 20 procent till 10 procent. I förarbetena till lagen konstaterades att i de fall då en skattskyldig person för in en skattepliktig vara i landet i en skattepliktig verksamhet medges avdrag i skattedeklarationen med ett belopp som motsvarar den mervärdesskatt som betalas till Tullverket. Importörer som har avdragsrätt för den mervärdesskatt som är hänförlig till införseln gör inte något definitivt undandragande av skatten. Däremot kan vissa räntevinster göras. Det ansågs viktigt att även uppgifterna för beräkning av mervärdesskatt är riktiga och att det därför behövdes en sanktion som träffade mervärdesskatten. Genom att sänka uttagsprocenten på den del av tulltillägget som är hänförlig till avdragsgill mervärdesskatt skulle problemet med att tulltillägget kunde bli oproportionerligt stort i förhållande till det fel som gjorts minska.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Prop. 1985/86:41, s. 15 ff.

<sup>3</sup> Prop. 1993/94:56, s. 7-8.

Den 1 juli 1994 avskaffades tulltillägg som var hänförligt till avdragsgill mervärdesskatt helt. Förändringen gjordes utan någon närmare motivering.<sup>4</sup>

I samband med den nya tullagen som infördes den 1 januari 1995 återinfördes tulltillägg på avdragsgill mervärdesskatt. Återinförandet motiverades med rättviseskäl. Det ansågs att även om en tullskyldig inte gör någon skattevinst kan den skattskyldige uppnå vissa fördelar i rättvise- och likviditetshänseende. Det medför att den som i tulldeklarationen redovisar korrekta uppgifter hamnar i ett sämre läge än den som uppsåtligen eller genom slarv deklarerar för låga belopp. Ett sådant resultat ansågs inte godtagbart.<sup>5</sup>

Enligt en intern utredning som Tullverket gjort baserat på tulltilläggsbeslut som fattades under år 2010 är slarv fortfarande den största anledningen till att oriktiga uppgifter lämnas.

Under år 2011 fattades 1 027 tulltilläggsbeslut. Totalt debiterades cirka 21 miljoner kronor i tulltillägg. Av tulltilläggen uppgick 308 stycken till belopp på över 10 000 kronor och 115 stycken till belopp på mindre än 1 000 kronor. Av de tio högsta beloppen i tulltilläggsbesluten uppgick tre tulltillägg till belopp på mellan 1,2 och 1,5 miljoner kronor. Tre tulltillägg uppgick till cirka 500 000 kronor och fyra till cirka 300 000 kronor. Det har inte varit möjligt att få fram statistik på hur stor andel av tulltilläggen som är hänförlig till mervärdesskatt.

Hantering av tulltilläggen fungerar på så sätt att beräkningsunderlaget för tulltilläggen inte per automatik baseras på enskilda deklarationer. I samband med tullrevision och andra efterkontroller klumpas de felaktiga tulldeklarationerna ihop och ligger till grund för ett tulltilläggsbeslut. Till grund för ett tulltilläggsbeslut kan det därför finnas allt mellan en och flera tusen deklarationer.

### 11.3 Utredningens bedömning om förslaget i kapitel 4 genomförs

**Utredningens bedömning:** För det fall förslaget i kapitel 4 om redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration genomförs, bör bestämmelserna om tulltillägg inte ändras.

<sup>4</sup> Jämför prop. 1993/94:345.

<sup>5</sup> Prop. 1995/95:34, s. 107.

**Skälen för utredningens bedömning:** Utredningen har fått i uppdrag att överväga om det finns anledning att avskaffa tulltillägg på mervärdesskatt vid import. I kapitel 4 föreslår utredningen att redovisning av mervärdesskatt vid import ska flyttas från tulldeklaration till skattedeklaration för skattskyldiga som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. En konsekvens av att redovisningen flyttas över till skattedeklaration är att de förfaranderegler som tillämpas av Skatteverket blir tillämpliga istället för de förfaranderegler som tillämpas av Tullverket. Bestämmelserna om tulltillägg som regleras i tullagen kommer då inte att vara tillämpliga på avdragsgill mervärdesskatt vid import. Mot denna bakgrund är det utredningens bedömning att bestämmelserna om tulltillägg inte behöver förändras om utredningens förslag genomförs.

#### 11.4 Utredningens bedömning om förslaget i kapitel 4 inte genomförs

**Utredningens bedömning:** För det fall förslaget i kapitel 4 om redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration inte genomförs, gör utredningen bedömningen att reglerna om tulltillägg bör kvarstå.

**Skälen för utredningens bedömning:** Bestämmelserna om tulltillägg infördes i mitten av 80-talet. Anledningen till att reglerna infördes var att ett stort antal av de tulldeklarationer som lämnades innehöll fel och brister som berodde på slarv. Det ansågs därför nödvändigt att införa ett administrativt sanktionssystem för att minska slarvet. Efter det att tulltillägget infördes minskade antalet slarvfel.<sup>6</sup> Enligt uppgift från Tullverket är slarv dock fortfarande den vanligaste orsaken till att en tulldeklaration är felaktig och att tulltillägg påförs.

Uppgifterna i tulldeklarationen är av betydelse som underlag för bland annat beräkning av tull, annan skatt och avgifter, för bedömning av om en vara är belagd med restriktioner samt för viss handelsstatistik.

Utredningen har inte funnit stöd för att slarvfelen inte skulle öka om tulltillägget togs bort. Utan risken att påföras tulltillägg minskar deklarerantens incitament att redovisa korrekt. Ett avskaffande av

<sup>6</sup> Prop. 1993/94:56, s. 7.

tulltillägget skulle därmed kunna medföra att skattskyldiga i större utsträckning än i dag, medvetet eller omedveten, redovisar felaktig mervärdesskatt eller undviker att redovisa mervärdesskatt helt. Det innebär bland annat att det oftare än i dag kan uppstå orättvisor i likviditetshänseende mellan en skattskyldig som redovisar mervärdesskatten korrekt och en skattskyldig som redovisar för lite mervärdesskatt. Den som deklarerar mervärdesskatten korrekt tvingas finansiera mervärdesskatten från den tidpunkt då den betalas in till Tullverket till den tidpunkt då den återbetalas av Skatteverket. Tidsperioden varierar beroende på vilken redovisningsperiod för skattedeklarationen som tillämpas och när i en redovisningsperiod importen sker. En skattskyldig som deklarerar för lite mervärdesskatt i tulldeklarationen behöver inte finansiera samma belopp som den som redovisar mervärdesskatten korrekt.

En skattskyldig som redovisar mervärdesskatten korrekt kan möjligen låna upp motsvarande belopp, men måste då troligtvis betala ränta på det upplånade beloppet. En skattskyldig som deklarerar för lite mervärdesskatt får därmed en likviditetsfördel i jämförelse med den skattskyldige som redovisar mervärdesskatten korrekt.

Förutom risken för ökat antal felaktigheter i redovisningen finns det också risk för att även andra uppgifter i tulldeklarationen redovisas fel i större utsträckning. Sammanfattningsvis gör utredningen bedömningen att tulltillägget inte bör avskaffas.

Tulltillägg på avdragsgill mervärdesskatt vid import har främst kritiserats av företag för att det påförs ett belopp som inte varit föremål för skatteundrandragande och att det därmed är oproportionerligt. Anledningen till att tulltillägget på avdragsgill mervärdesskatt sänktes från 20 procent till 10 procent i och med lagändringen som trädde i kraft den 1 januari 1994 var att det ansågs oproportionerligt högt med en uttagsprocent på 20 procent. Mot bakgrund av det har utredningen därför övervägt om tulltillägget bör sänkas ytterligare från 10 procent till en lägre procentsats. Två tänkbara ny nivåer på uttagsprocenten skulle kunna vara 2 eller 5 procent för att på så sätt upprätthålla en viss symmetri med reglerna om skattetillägg som tillämpas på annan mervärdesskatt. I 49 kap. 13 § SFL regleras de fall då skattetillägg ska påföras på grund av att en skattskyldig redovisat mervärdesskatt i fel period. På samma sätt som när det gäller tulltillägg kan sådant skattetillägg påföras mervärdesskatt som hade varit avdragsgill om den redovisats korrekt. Av 49 kap. 13 § 2 SFL följer att skattetillägg

tas ut med 2 procent om redovisningsperioden för skatten är högst tre månader och den uppgiftsskyldige har hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader före eller fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförts till, och 5 procent i andra fall.

En konsekvens av att sänka uttagsprocenten ytterligare till en lägre nivå än 10 procent på avdragsgill mervärdesskatt kan vara att företagen möjligtvis skulle anse att tulltillägget inte är oproportionerligt. Utredningen har emellertid inte funnit stöd för att slarv i samband med att tulldeklarationen fylls i inte skulle öka om tulltillägget sänks. Det finns därför en risk för att antalet felaktigt ifyllda tulldeklarationer ökar om tulltillägg på avdragsgill mervärdesskatt sänks från 10 procent till en lägre procentsats. Ökat slarv kan medföra att det inte enbart är mervärdesskatten som fylls i felaktigt, utan att även andra uppgifter som utgör underlag för t.ex. införselrestriktioner, tull och statistik redovisas felaktigt. Utredningen gör därför bedömningen att tulltillägget fortsatt ska vara 10 procent.

## 12 Centraliserad klarering

Enligt kommittédirektiven ska utredningen följa utvecklingen av det arbete som pågår inom EU avseende centraliserad klarering och ta ställning till hur det påverkar utredningens förslag. Nedan följer en sammanfattning av denna utveckling.

**Utredningens bedömning:** Det är i dagsläget inte möjligt att bedöma hur utvecklingen inom EU av möjligheten till centraliserad klarering kommer att påverka utredningens förslag i kapitel 4. Detta eftersom utvecklingen ligger långt fram i tiden och det är mycket svårt att förutse vilken lösning EU:s medlemsstater i slutändan kommer att enas om. Eftersom många medlemsstater har infört redovisning av mervärdesskatt avseende import i skattekundeklaration, bör dock en framtida lösning avseende centraliserad klarering vara anpassad till en sådan hantering. En framtida möjlighet till centraliserad klarering bör därför inte utgöra ett hinder mot att genomföra utredningens förslag i kapitel 4.

### Skälen för utredningens bedömning

#### *Bakgrund*

Inom EU pågår en förändring och modernisering av tullkodex och tillämpningskodex. EU:s medlemsstater har enats om att moderniseringen ska omfatta ett införande av en möjlighet till s.k. centraliserad klarering (artikel 106 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 450/2008 av den 23 april 2008 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen<sup>1</sup>). Medlemsstaterna har dock ännu

---

<sup>1</sup> Även kallad den moderniserade tullkodexen. Denna tullkodex var tänkt att ersätta den nuvarande tullkodexen när de nödvändiga tillämpningsföreskrifterna har blivit antagna och tillämpliga, senast den 24 juni 2013. Med anledning av Lissabonfördraget omarbetas dock denna kodex för närvarande.

inte enats om de mer detaljerade reglerna avseende centraliserad klarering som ska införas i den nya tillämpningskodexen.

Förenklat innebär centraliserad klarering att en importör ska kunna erhålla tillstånd till centraliserad klarering i den medlemsstat där importören är etablerad. Importören ska då i denna medlemsstat kunna lämna in tulldeklarationer för samtliga importörer som sker till EU:s medlemsstater. Tanken är att importörernas hantering därmed ska underlättas eftersom de får en kontaktpunkt för alla sina importörer till EU och slipper lämna tulldeklarationer i alla de medlemsstater dit de importerar varor. Från ett mervärdesskatteperspektiv uppstår det dock ett problem om centraliserad klarering införs, eftersom den mervärdesskatt som ska betalas för en import inte kan beräknas utan den information som lämnas i tulldeklarationen. Det kan därmed, beroende på hur olika medlemsstater har reglerat redovisning och betalning av mervärdesskatt vid import, uppkomma situationer där tullmyndigheten i importmedlemsstaten inte har erhållit nödvändig information från den medlemsstat där tulldeklarationen har inlämnats när tidpunkten för beskattning av importen uppkommer. Kommissionen har därför varit mycket angelägen om att finna en lösning på detta problem. Under år 2010 presenterade kommissionen två förslag på hur problemet skulle kunna lösas.

Det ena förslaget utgör en enklare decentraliserad lösning. Lösningen innebär att mervärdesskatt vid import ska redovisas vid ett senare tillfälle än i dag för att importmedlemsstaten ska hinna få information från den medlemsstat där importören lämnar sina tulldeklarationer. Detta kan hanteras antingen genom att redovisning och betalning till de nationella tullmyndigheterna sker vid en senare tidpunkt än i dag eller genom att mervärdesskatten i stället redovisas i de nationella mervärdesskattedeklarationerna (dvs. inte längre betalas till tullmyndigheterna). Denna decentraliserade lösning kräver inte några förändringar av mervärdesskattedirektivet och några komplicerade informationssystem behöver inte byggas upp. Lösningen innebär dock att en importör fortfarande måste vara mervärdesskatteregistrerad i samtliga medlemsstater som denne importerar varor till samt att importören måste ha kontakt med myndigheter i samtliga dessa stater. Lösningen underlättar därmed importörens administration till en del, men inte fullt ut på det sätt som är tanken med centraliserad klarering.

Kommissionens andra förslag utgör en mer komplex centraliserad lösning som innebär att den centraliserade klareringen även ska omfatta mervärdesskatt vid import, dvs. att importören även

ska redovisa (och eventuellt också betala) mervärdesskatten i den medlemsstat där tulldeklarationen lämnas in. Denna stat skickar sedan vidare informationen avseende mervärdesskatten (och eventuell betalning) till importmedlemsstaten. Denna lösning skulle innebära mindre administration för importörerna samt att importörerna kanske inte skulle behöva vara registrerade till mervärdesskatt i varje medlemsstat som de importerar varor till. Lösningen innebär dock att medlemsstaterna måste komma överens om lösningar på många praktiska frågor. Vidare krävs ett omfattande informationsutbytes-system.

Under år 2010 skickade kommissionen ut ett antal frågor avseende mervärdesskatt och centraliserad klarering på ett s.k. offentligt samråd.<sup>2</sup> Syftet var att erhålla synpunkter från ett företagsperspektiv avseende kommissionens förslag på mervärdesskattelösningar för centraliserad klarering. Utfallet presenterades under januari 2011 i en rapport där kommissionen bl.a. konstaterade att en överväldigande majoritet av de som inkommit med synpunkter föredrog den mer komplicerade centraliserade lösningen.<sup>3</sup> Kommissionen konstaterade också att de kommer att ta hänsyn till de synpunkter som inkommit från näringslivet vid det fortsatta arbetet.

Från ett tullperspektiv var målsättningen att möjligheten till centraliserad klarering skulle införas år 2013. Tidpunkten har dock skjutits på framtiden p.g.a. att medlemsstaterna inte har kunnat enas om detaljerna avseende den praktiska hanteringen. Vidare omfattar den hantering av centraliserad klarering som föreslagits i samband med moderniseringen av tullkodex och tillämpningskodex inte mervärdesskatt. Medlemsstaterna är dock överens om att det är viktigt att systemet för centraliserad klarering blir ett hållbart och fullständigt system som omfattar både tull och mervärdesskatt för import. Detta då en ensidig tullösning som inte tar hänsyn till mervärdesskatten inte skulle minska den administrativa bördan för berörda importörer i samma omfattning som är tanken med centraliserad klarering.

---

<sup>2</sup> Consultation paper - Simplification of VAT collection procedures in relation to centralized customs clearance.

<sup>3</sup> KV/am taxud.c.1 (2011)150144 Report on the outcome of the consultation on "Simplification of VAT collection procedures in relation to centralized clearance".



*Utredningens bedömning*

Ett eventuellt beslut på EU-nivå om en förändrad hantering av mervärdesskatt vid centraliserad klarering ligger med största sannolikhet långt fram i tiden, och det är mycket svårt att förutse vilken slags lösning medlemsstaterna i slutändan kommer att enas om. Det är därför i dagsläget inte möjligt att göra någon bedömning av hur det framtida arbetet med centraliserad klarering kommer att påverka hanteringen av mervärdesskatt vid import. Med anledning av den stora osäkerheten kring denna fråga är det därför också mycket svårt att göra någon bedömning av hur en framtida lösning avseende centraliserad klarering skulle påverka utredningens förslag i kapitel 4. Då många medlemsstater har infört redovisning av mervärdesskatt vid import i skattedeklaration<sup>4</sup>, kommer dock den lösning som medlemsstaterna i slutändan enas om behöva vara utformad på så sätt så att den går att samordna med redovisning av mervärdesskatt i skattedeklaration. Utredningen är därför av uppfattningen att en sådan framtida lösning inte bör utgöra ett hinder för att utredningens förslag i kapitel 4 genomförs.

---

<sup>4</sup> Se vidare kapitel 3, Jämförelse med andra EU-medlemsstater.

## 13 Konsekvensanalys

För kommittéers och särskilda utredares arbete gäller kommittéförordningens (1998:1474) bestämmelser. Av kommittéförordningen följer bl.a. att eventuella kostnader och intäkter för staten, företag eller andra enskilda, till följd av förslagen, ska redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt ska dessa också redovisas (14 § kommittéförordningen). Om det har betydelse ska utredningen också redovisa konsekvenser för brottslighet, brottsförebyggande arbete, betydelse för små företags arbetsförutsättningar och konkurrensförmåga i förhållande till större företag, jämställdhet mellan kvinnor och män samt möjlighet att nå de integrationspolitiska målen (15 § kommittéförordningen). Om betänkandet innehåller förslag till nya eller ändrade regler ska förslagets kostnadsmässiga och andra konsekvenser anges i betänkandet (15 a § kommittéförordningen). Av kommittédirektiven följer även att effekterna för Tullverket och Skatteverket ska belysas. I detta kapitel redogörs för konsekvenserna av att utredningens förslag i kapitel 4 genomförs.

### 13.1 Konsekvenser av att utredningens förslag genomförs

#### *Offentligfinansiella effekter*

Om redovisningen av mervärdesskatt vid import för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige flyttas från Tullverket till Skatteverket innebär det en senareläggning av mervärdesskatteinbetalningar till staten. I nuvarande system betalas mervärdesskatten in till Tullverket. Om importören har full avdragsrätt har importören rätt att få mervärdesskatten återbetald. Återbetalningen hanteras av Skatteverket. Tidpunkten för återbetalningen är beroende av vilka redovisningsperioder importörerna använder.

Om hanteringen av mervärdesskatt vid import flyttas över till Skatteverket kommer utgående och ingående mervärdesskatt (för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige) att redovisas vid samma tidpunkt i skattedeklarationen. Då mervärdesskatten redovisas i skattedeklarationen i stället för att, som i dag, betalas in till Tullverket efter utfärdad tullräkning senareläggs inbetalningen av mervärdesskatten. Senareläggningen medför en likviditetsförsämring för staten vilket i sin tur ger upphov till en räntekostnad. Likviditetseffekten motsvarar det belopp som på årsbasis senareläggs och som staten därmed behöver låna upp. Den bruttoberäknade räntekostnaden för denna upplåning ges av realräntan (statslåneräntan minus inflation) multiplicerat med likviditetseffekten. Den offentligfinansiella nettokostnaden blir något lägre på grund av ökade bolagsskatteintäkter – samtidigt som statens lånekostnader ökar till följd av förslaget kommer företagens lånekostnader att minska, vilket ökar deras vinst och därmed även de statliga bolagsskatteintäkterna.

Beräkningarna av likviditetseffekten baseras på uppgifter från Skatteverket och Tullverket om den sammanlagda mervärdesskatten vid import fördelat på olika typer av importörer samt på en bedömning av den genomsnittliga tiden mellan inbetalning av mervärdesskatt till Tullverket och återbetalning från Skatteverket. Vid beräkningarna av ränteeffekten för staten används den tioåriga nominella statslåneräntan och en förväntad inflationstakt på 2 procent, vilket ger en realränta på omkring 1 procent.

Likviditetseffekten beräknas till cirka 5 130 miljoner kronor<sup>1</sup> per år. Det medför en årlig offentligfinansiell kostnad på cirka 50 miljoner

---

<sup>1</sup> Utredningen har erhållit underlag för beräkningar i detta kapitel samt för tabell 4.1 från Tullverket och Skatteverket. Notera att underlagen för beräkningarna inte är helt i överensstämmelse med uppgiften i Tullverkets årsredovisning om att den totala utgående mervärdesskatten vid import uppgick till cirka 60 miljarder kronor år 2011. Underlagen från Tullverket har verket tagit fram ur sina system där den totala mervärdesskatten vid import summerar till cirka 58,5 miljarder kronor för år 2011. I den summan ingår skatt som är betald av både mervärdesskatteregistrerade importörer och importörer som inte är registrerade till mervärdesskatt. Skillnaden mot beloppet i årsredovisningen beror dels på att den influtna uppborlden har en eftersläpning i tid med ungefär en månad i jämförelse med handelsstatistiken, dvs. skillnad i tid mellan debiterad och influten mervärdesskatt, dels på att totalsumman 58,5 miljarder endast avser ärenden med taxebestämmandedag under år 2011. I den förflutna uppborlden ingår även deklarerade med taxebestämmandedag före år 2011, exempelvis debiteringar gjorda i samband med revisioner av företag. Differensen mellan uppgiften i Tullverkets årsredovisning och det underlag som ligger till grund för beräkningarna i detta kapitel och tabell 4.1 beror också på skillnader i klassificering av olika importörer hos Tullverket respektive Skatteverket. P.g.a. dessa skillnader har inte Skatteverket kunnat ta hänsyn till hela Tullverkets underlag i Skatteverkets egna analyser. Sammantaget leder detta till att utredningens beräkningar är gjorda på ett lägre underlag än de 60 miljarder kronor som redovisas i Tullverkets årsredovisning. Utredningen gör dock bedömningen att differensen inte

kronor<sup>2</sup> brutto och cirka 40 miljoner kronor<sup>3</sup> netto. I beräkningarna antas att förslaget träder i kraft under år 2014.

### *Finansiella effekter för företagen*

Om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs innebär det att importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige ska redovisa mervärdesskatt vid import till Skatteverket i stället för till Tullverket. Utgående och ingående mervärdesskatt redovisas då i samma redovisningsperiod till samma myndighet. Detta medför att en importör som är registrerad till mervärdesskatt inte som i dag behöver betala mervärdesskatten vid en tidpunkt för att sedan få skatten återbetald vid en senare tidpunkt. Därmed uppstår en positiv likviditetseffekt för de företag som importerar. Effekten är av samma storlek som för staten men med omvänt tecken, dvs. företagen upplever en likviditetsförbättring på 5 130 miljoner kronor per år. Likviditetsförbättringen medför i sin tur att upplåningsbehovet och därmed räntekostnaderna minskar. Eftersom företagen normalt möter högre upplåningsräntor än staten minskar företagens räntekostnader med mer än vad statens räntekostnader ökar, trots att likviditetseffekten är av samma storlek i absoluta tal.<sup>4</sup> För importföretagen som kollektivt beräknas de årliga räntekostnaderna minska med omkring 150 miljoner kronor.<sup>5</sup> Det motsvarar i genomsnitt nästan 4 000 kronor per företag och år, då antalet importföretag är drygt 40 000 stycken.

Det kan vara av intresse att belysa eventuella fördelningseffekter, dvs. vilka företag som påverkas av förslaget. Tabell 13.1 nedan visar hur mervärdesskatt vid import fördelade sig mellan företag av olika storlekar under år 2011. Företagen är indelade i fyra grupper efter deras lönesummor, där mikroföretag har lönesummor på under 1 miljon kronor, små företag har lönesummor på 1–5 miljoner kronor, medel-

---

påverkar utredningens samlade bedömning. Enligt det underlag som utredningen erhållit uppgick den sammanlagda utgående mervärdesskatten vid import för mervärdesskatte-registrerade importörer till cirka 52 000 miljoner kronor under år 2011. Den genomsnittliga tiden mellan inbetalning till Tullverket och återbetalning från Skatteverket beräknades till omkring 34 dagar. Det ger en likviditetseffekt för år 2011 på knappt 5 000 miljoner kronor ( $\approx 52 \cdot 34 / 365$ ). Denna siffra har sedan justerats upp med hjälp av konsumentprisindex, KPI, till 5 130 miljoner kronor för år 2014 när förslaget antas träda i kraft.

<sup>2</sup> 50 miljoner kronor  $\approx 5\,130$  miljoner  $\cdot 0,01$ .

<sup>3</sup> 40 miljoner kronor  $\approx 50$  miljoner  $\cdot (1$  minus bolagsskattesatsen).

<sup>4</sup> I beräkningarna antas att företagens ränta i genomsnitt är 2 procentenheter högre än statslåneräntan. För år 2014 innebär det en realränta på omkring 3 procent.

<sup>5</sup> 150 miljoner kronor  $\approx 5\,130$  miljoner kronor  $\cdot 0,03$ .

stora företag har lönesummor på 5–50 miljoner kronor och stora företag har lönesummor på över 50 miljoner kronor. Mer än hälften av importföretagen, knappt 25 000, klassificeras som mikroföretag, knappt 10 000 utgör små företag, något färre (7 700) utgör medelstora företag och cirka 1 800 utgör stora företag.

Som framgår av tabellen nedan står stora företag för majoriteten (54 procent) av all utgående mervärdesskatt vid import. Mikro- och småföretag står vardera för endast 8 procent av mervärdesskatten vid import.

**Tabell 13.1** Årliga mervärdesskattesummor vid import efter företagsstorlek

Företagsstorlek	Mervärdesskattebelopp per år (miljoner kronor)	Andel (procent)
Mikro (24 938 stycken.)	4 239	8
Små (9 934 stycken)	4 500	8
Medelstora (7 708 stycken)	16 349	30
Stora (1 823 stycken)	28 920	54
Summa	54 008	100

*Källa:* Uppgifter från Tullverket och Skatteverket för år 2011. Notera att siffrorna är ungefärliga och att den totala summan utgående mervärdesskatt vid import (54 000 miljoner kronor) inte överensstämmer exakt med den totala siffran mervärdesskatt vid import som använts vid beräkningen av likviditetseffekten ovan (52 000 miljoner kronor).

Ett annat sätt att belysa hur förslaget påverkar olika typer av företag är att undersöka hur importmönstren ser ut mer i detalj för företag av olika storlek. Tabell 13.2 och 13.3 nedan visar årlig statistik över utgående mervärdesskatt vid import och antal månader med mervärdesskattepliktig import för företag av olika storlek.

Tabell 13.2 Årlig mervärdesskatt vid import efter företagsstorlek

Företagsstorlek	Genomsnittlig årlig mervärdesskatt vid import (kronor)	Antal företag i olika intervall av årlig mervärdesskatt (kronor) vid import			
		<100 000	100 000 – 1 miljon	1–10 miljoner	>10 miljoner
Mikro	170 000	21 761	2 749	390	38
Små	453 000	6 843	2 047	997	47
Medelstora	2 121 000	4 399	1 680	1 325	304
Stora	15 864 000	850	295	358	320

Källa: Uppgifter från Tullverket och Skatteverket för år 2011. Notera att siffrorna är ungefärliga.

Tabell 13.3 Antal månader per år med mervärdesskattepliktig import efter företagsstorlek

Företagsstorlek	Genomsnittligt antal månader per år då mervärdesskattepliktig import förekommer	Antal företag i olika intervall av månader per år då mervärdesskattepliktig import förekommer		
		<4 månader	4–7 månader	8–12 månader
Mikro	2,96	18 182	3 888	2 868
Små	4,52	5 644	1 640	2 650
Medelstora	5,82	3 417	1 308	2 983
Stora	7,20	593	279	951

Källa: Uppgifter från Tullverket och Skatteverket för år 2011. Notera att siffrorna är ungefärliga.

Allmänt gäller att likviditetseffekter och räntekostnader blir mer betungande för ett enskilt företag ju högre mervärdesskattesumman är i förhållande till företagets storlek. Det är också sannolikt att ett företag med få men dyra importers upplever större likviditetsproblem än ett företag med många små importers som är jämnt fördelade över året.

Som framgår av tabell 13.2 är den genomsnittliga mervärdesskattesumman vid import 170 000 kronor för mikroföretag (se andra kolumnen). Den överväldigande majoriteten av alla mikroföretag har dock lägre mervärdesskattesummor än så – nära 22 000 av företagen redovisar mindre än 100 000 kronor per år i utgående mervärdesskatt vid import (se kolumn tre). Samtidigt är importen i

de flesta fall ojämnt fördelad över året – det genomsnittliga mikro-företaget importerar mervärdesskattepliktiga varor under färre än tre månader per år (se tabell 13.3). Om de mikro-företag som har relativt stora utlägg för mervärdesskatt (drygt 400 mikro-företag har över en miljon kronor i årlig mervärdesskatt vid import) dessutom importerar under ett fåtal månader per år blir risken för likviditets-begränsningar naturligtvis större.

Sammantaget visar tabellerna 13.2 och 13.3 att de flesta mikro-företag och små företag redovisar relativt små summor i utgående mervärdesskatt vid import per år. Å andra sidan går det även att utläsa av tabellerna att de flesta importer som utförs av mikro-företag och små företag sker under en begränsad del av året. Det innebär att den totala mervärdesskatten vid import ofta kan vara fördelad på ett fåtal importtillfällen. Även lägre summor mervärdesskatt vid import kan vara betungande för mindre företag.

Av tabellerna 13.2 och 13.3 framgår vidare att större företag har högre årliga mervärdesskattesummor vid import. Samtidigt är importen mer jämnt fördelad över året. Mervärdesskatten vid import för stora företag är exempelvis nästan 16 miljoner kronor per företag och år. Om vi antar att det i genomsnitt tar 30 dagar innan den mervärdesskatt som betalats till Tullverket återbetalas från Skatteverket innebär det räntekostnader på i genomsnitt cirka 40 000 kronor<sup>6</sup> per storföretag och år.

Sammantaget gör utredningen bedömningen att förslaget medför en likviditetsförbättring och därmed minskade räntekostnader för både större och mindre företag. Hur betydande likviditets- och ränteffekterna blir för olika företag är bl.a. beroende av hur mycket mervärdesskatt företaget betalar i förhållande till företagets storlek och av hur jämnt importerna är fördelade över året.

---

<sup>6</sup> 40 000 kronor  $\approx$  16 miljoner kronor  $\cdot$  30/365  $\cdot$  0,03.

*Administrativa konsekvenser för företagen*

Förslaget i kapitel 4 kan även påverka företagens administrativa kostnader för hanteringen av mervärdesskatt (fullgörandekostnaderna).

Som regelverket ser ut i dag är det Tullverket som uppbär skatten medan återbetalningen hanteras av Skatteverket. Om även inbetalning av mervärdesskatt hanteras av Skatteverket får Skatteverket ett samlat ansvar för mervärdesskatten för importörer som är registrerade till mervärdesskatt och systemet blir på så sätt mer enhetligt i mervärdesskattehänseende. Detta innebär en administrativ förbättring för mervärdesskatteregistrerade företag eftersom de därmed endast behöver vända sig till en myndighet för att få information och service avseende all mervärdesskatt. För företag som inte är registrerade till mervärdesskatt kommer Tullverket kvarstå som beskattning-myndighet men detta bör inte ha någon större betydelse för dem eftersom de inte har rätt att återfå mervärdesskatt vid import och inte heller redovisar någon annan mervärdesskatt. För dessa företag utgör mervärdesskatten normalt endast en kostnad på samma sätt som tull, och det är därmed en tydlig lösning att Tullverket hanterar samtliga kostnader för deras import.<sup>7</sup>

En annan konsekvens av att mervärdesskatten hanteras av Skatteverket istället för Tullverket är att SFL:s förfaranderegler blir tillämpliga på all mervärdesskatt vid import. Det medför att samma regelverk blir tillämpligt på hela mervärdesskatteområdet för företag som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Det innebär en administrativ lättnad för företagen att endast behöva ha kunskap om ett regelverk i stället för två i mervärdesskattehänseende. Som exempel kan nämnas att reglerna om skattetillägg blir tillämpliga på all mervärdesskatt jämfört med i dag då reglerna om tulltillägg i stället är tillämpliga på mervärdesskatt vid import.

Som bl.a. näringslivet har påpekat är en konsekvens av den nuvarande hanteringen av mervärdesskatt vid import att det finns en förhöjd risk för periodiseringsfel. När importörer anlitar ett ombud ställs tullräkningen ofta ut till ombudet och ombudet betalar då in mervärdesskatten för importen till Tullverket. Ombudet fakturerar sedan mervärdesskatten samt övriga kostnader som ombudet haft i samband med importen vidare till importören. Samtliga kostnader, inklusive mervärdesskatten, tas upp på samma faktura som skickas från ombudet till importören. Mervärdesskatt vid import är dock avdragsgill först när ombudet mottagit en tullräkning, medan mer-

<sup>7</sup> Se även avsnitt 4.1.



värdesskatten som är hänförlig till de övriga fakturerade kostnaderna är avdragsgill när importören mottar ombudets faktura. För att hantera mervärdesskatten korrekt ska importören därför i flera fall göra avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till ombudets övriga kostnader respektive mervärdesskatt som är hänförlig till importen i olika redovisningsperioder. Eftersom all mervärdesskatt är upptagen på samma faktura från ombudet föreligger det därmed risk för att avdragsgill mervärdesskatt redovisas i fel period. Det vanligaste felet är att den mervärdesskatt som är hänförlig till importen dras av för tidigt. Ett sådant fel innebär därmed en risk för skattetillägg på normalt två procent av den felaktigt redovisade mervärdesskatten.

Risken för att mervärdesskatt vid import dras av i fel period bör minska om utredningens förslag i kapitel 4 genomförs. Utredningen gör bedömningen att en sådan minskad risk för periodiseringsfel innebär en administrativ lättnad för företagen.

Om utredningens förslag genomförs uppnås också en enhetlig hantering av mervärdesskatt vid import och vid EU-intern handel. Det är utredningens bedömning att redovisningen av mervärdesskatt blir enklare för företagen att hantera om handel med både länder utanför EU och inom EU redovisas på liknande sätt och hanteras av samma myndighet.

Utredningens förslag innebär dock också en något ökad administrativ börda för importörer som ska redovisa mervärdesskatt vid import i skattedeklarationen. Detta för att importörer behöver lämna ytterligare en uppgift i tulldeklarationen. Vidare kommer importörer som anlitar ombud att erhålla ytterligare ett dokument per import från Tullverket.

Sammantaget är det rimligt att anta att de administrativa kostnaderna minskar något för mervärdesskatteregistrerade företag när deras hantering av mervärdesskatt samlas hos en myndighet i stället för två. Det är dock svårt att närmare beräkna storleken av denna effekt. Tillväxtverkets verktyg Regelräknaren respektive Malindatabasen har inte kunnat användas för att uppskatta hur förslaget påverkar företagens administrativa kostnader eftersom det saknas uppgifter om detta. I sammanhanget kan dock nämnas att en tidigare studie har visat att fullgörandekostnaderna för all hantering av mervärdesskatt under år 2006 var i genomsnitt omkring 10 000 kronor per år för företag med mindre än 500 anställda. För stora företag med minst 500 anställda var fullgörandekostnaderna omkring 630 000 kronor per

företag och år.<sup>8</sup> Då mervärdesskatt vid import endast står för en del av företagets mervärdesskattehantering<sup>9</sup> och förslaget därutöver endast kan antas påverka de administrativa kostnaderna för import i begränsad omfattning, är bedömningen att effekten på företagets administrativa kostnader är begränsad. Som ovan nämnts är det dock utredningens bedömning att företagets administrativa börda bör minska något om företagen endast får en myndighet att vända sig till och att enhetliga förfaranderegler är tillämpliga när det gäller hantering av all mervärdesskatt, dvs. även mervärdesskatt vid import. Minskad administrativ börda är till fördel för alla företag. Det kan t.ex. vara gynnsamt för ett företag som inte har tillgång till egen skattekompetens att endast behöva vända sig till en myndighet för frågor om mervärdesskatt.

#### *Effekter för ombud och speditörer*

Utredningens förslag i kapitel 4 innebär att även speditörer och andra företag som agerar som ombud för importörer kommer att påverkas. Ombuden kommer att behöva hålla reda på om de importörer som ombuden representerar är registrerade till mervärdesskatt eller inte, samt ange eventuellt registreringsnummer (och importörens namn i de fall ombudet agerar som ett indirekt ombud) i tulldeklarationen, se vidare avsnitt 5.2. Vidare ska ombuden inte längre redovisa någon mervärdesskatt i tulldeklarationen om importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Utredningens förslag kan också komma att innebära att ombud behöver hantera fler tullräkningar och betalningar, beroende på vilken lösning Tullverket inför för att importörer ska få underlag för sin redovisning i skattedeklarationen.

Ytterligare en effekt av förslaget i kapitel 4 är att ombuden inte längre kommer att vara skyldiga att fullgöra importörens betalnings-skyldighet eller vara solidariskt betalningsansvariga för mervärdesskatten för en import i de fall importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige (se vidare avsnitt 5.1.).

Sammanfattningsvis gör utredningen bedömningen att utredningens förslag innebär en viss ökad administration för speditörer och andra företag som agerar som ombud för importörer. Förslaget kan dock även innebära en fördel för ombuden eftersom de inte längre

---

<sup>8</sup> Se Skatteverkets rapport 2006:3.

<sup>9</sup> Uppgifter från Skatteverket för år 2011 visar att mervärdesskatt vid import utgjorde cirka 7 procent av de mervärdesskatteregistrerade importörernas totala ingående mervärdesskatt.

behöver ta någon finansiell risk avseende mervärdesskatten för de importörer de hanterar.

### *Effekter ur konkurrenssynpunkt*

De nuvarande svenska reglerna avseende hantering av mervärdesskatt vid import skulle kunna anses utgöra en nackdel i konkurrenshänseende jämfört med andra medlemsstater i EU som har infört redovisning av mervärdesskatt vid import i skattedeklaration. (Se kapitel 3 för en jämförelse av mervärdesbeskattning av import i andra EU-länder.) Ett system med redovisning i skattedeklaration innebär att importören redovisar mervärdesskatt vid importen och gör avdrag för mervärdesskatten i samma deklaration. På så sätt tar utgående och ingående mervärdesskatt ut varandra och den skattskyldige behöver aldrig betala in mervärdesskatten. Ett företag som importerar till Sverige och som är registrerat till mervärdesskatt måste, vid en import, först betala in mervärdesskatten till Tullverket för att sedan få den återbetald från Skatteverket vid ett senare tillfälle. Hur lång tid som förflyter däremellan beror bl.a. på vilken redovisningsperiod som företaget tillämpar. Att företaget betalar in mervärdesskatten vid en tidpunkt och får skatten återbetald vid en senare tidpunkt innebär negativa likviditetseffekter och därmed räntekostnader för företaget.

Ett företag som importerar till ett land där mervärdesskatt vid import redovisas i skattedeklarationen träffas därmed inte av samma negativa likviditetseffekt som företag som importerar till Sverige. Företag som importerar till Sverige får då en konkurrensnackdel i jämförelse med ett företag som importerar till länder där mervärdesskatt vid import redovisas i skattedeklaration eller motsvarande.

Det kan också tänkas att de svenska reglerna för mervärdesskatt vid import innebär en konkurrensnackdel för Sverige som import- och etableringsland i jämförelse med länder där mervärdesskatt vid import redovisas i skattedeklaration. Det är möjligt att ett företag, som en del i bedömningen vid val av importland, väger in de olika ländernas hantering av mervärdesskatt vid import. Enligt utredningens bedömning är det dock tveksamt hur betydelsefull ett lands hantering av mervärdesskatt vid import är när en importör ska välja land att importera till. Det är troligt att t.ex. det geografiska läget på olika tänkbara platser att importera till är av större betydelse vid val av importland.

Ytterligare en konkurrensaspekt med att genomföra utredningens förslag i kapitel 4 är att införsel från EU-länder och införsel från länder utanför EU kommer att behandlas på samma sätt i mervärdesskattelhänseende. Vid unionsinterna förvärv är Skatteverket beskattningsmyndighet och mervärdesskatten redovisas i skattedeklaration. Mot bakgrund av hur det nuvarande regelverket är uppbyggt kan ett företag tänkas föredra att köpa en vara från ett land inom EU istället för att köpa liknande vara från exempelvis Norge. Om varan köps från ett EU-land i stället för från ett land utanför EU undviker köparen att det uppstår en negativ likviditetseffekt.

Utredningen gör bedömningen att ett genomförande av förslaget i kapitel 4 kan medföra positiva effekter i konkurrenshänseende. Det är dock svårt att beräkna och uppskatta storleken på dessa effekter.

#### *Skatteundandragande och konsekvenser för uppbörden*

Avdragsgill mervärdesskatt vid import utgör inte någon skatteintäkt för staten. I de fallen uppstår intäkten för staten först när den importerade varan säljs vidare till en konsument eller till någon annan utan avdragsrätt. (För en närmare analys av skatteundandragande och eventuella konsekvenser av utredningens förslag i kapitel 4 på uppbörden, se kapitel 8.)

Utredningens förslag i kapitel 4 innebär att endast de som är registrerade till mervärdesskatt kommer att få redovisa skatten i skattedeklaration. De flesta av dessa importörer har full avdragsrätt och då utgör mervärdesskatten vid import inte någon intäkt för staten och bristande eller felaktig redovisning utgör följaktligen inte heller någon förlust av skatteintäkter för staten. Övriga, som inte är registrerade till mervärdesskatt i Sverige, kommer även i fortsättningen att redovisa skatten till Tullverket.

Vad gäller skatteundandraganden och bedrägerier är det svårt att göra några prognoser om hur det kommer att utvecklas om förslaget genomförs. Utredningen gör dock bedömningen att införandet av utredningens förslag inte kommer att leda till någon beaktansvärd ökning av antalet bedrägerier, givet att utredningens förslag till informationsutbyte genomförs.

Utredningens förslag innebär att Tullverkets kontroll av mervärdesskatten ersätts av en redovisningskontroll hos Skatteverket. Samtidig består Tullverkets kontroll av varuflödet vid gränserna. För att redovisningskontrollen ska fungera och för att kontrollen

av mervärdesskatten vid import inte ska försämrats är det enligt utredningens mening av stor vikt att Skatteverket och Tullverket samarbetar över myndighetsgränserna samt utbyter information med varandra. (Se närmare om informationsutbytet i kapitel 7 och om myndighetssamarbete i avsnitt 8.2.4.)

#### *Konsekvenser för brottsbekämpning*

Om utredningens förslag genomförs och Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import blir skattebrottslagen tillämplig i stället för tullbrottsbestämmelsen i 8 § smugglingslagen på både utgående och ingående mervärdesskatt vid import. Utredningen gör bedömning att det inte kommer få särskilt stora effekter för den straffrättsliga ordningen eller möjligheten att beivra brott. Bestämmelserna i de båda lagarna som rör redovisning av mervärdesskatt liknar varandra. Vid en överflyttning av hanteringen av mervärdesskatt vid import till Skatteverket kommer dessutom Tullverket att fortsätta hantera tullklareringen, gränskontrollen och redovisningen av tull. Smugglingslagen kommer därför även fortsättningsvis att vara tillämplig till stor del. (Se vidare om skattebrottslagen och smugglingslagen i kapitel 9.)

#### *Kostnader och konsekvenser för Tullverket*

En förutsättning för att genomföra utredningens förslag i kapitel 4 är att det finns ett tillräckligt informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket. Tullverket uppskattar tidsåtgången för att bygga ut det informationsutbyte som finns i dag mellan Tullverket och Skatteverket till cirka 9 000 timmar. Det motsvarar en kostnad på cirka 4,5 miljoner kronor.<sup>10</sup> Tullverket uppskattar också att det kommer att kosta cirka 500 000 kronor<sup>11</sup> att anpassa hanteringen av tullräkningar om utredningens förslag genomförs.

Enligt Tullverkets egna beräkningar skulle en överflyttning av hantering av mervärdesskatt vid import till Skatteverket för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige medföra en besparing för Tullverket på cirka 2 900 arbetstimmar, vilket

<sup>10</sup> 4,5 miljoner kronor=9 000\*500. Tullverket uppskattar timkostnaderna för att ställa om sina IT-system till cirka 500 kronor.

<sup>11</sup> 500 000 kronor=1 000\*500. Tullverket uppskattar timkostnaderna för att ställa om sina IT-system till cirka 500 kronor.

motsvarar cirka 1,8 miljoner kronor<sup>12</sup>. Sammantaget gör Tullverket uppskattningen att utredningens förslag innebär att det uppstår en engångskostnad på cirka 5 miljoner kronor samt att det går att göra en besparing på cirka 1,8 miljoner kronor årligen. Besparingen uppskattas motsvara cirka 2,4 årsarbetskrafter.

Av 32 § smugglingslagen följer att en särskild tullåklagare får föra talan i brott enligt smugglingslagen där det är uppenbart att brottets straffvärde svarar mot böter och att brottet inte ska föranleda någon annan påföljd. Tullåklagarna är verksamma inom Tullverket. Om utredningens förslag genomförs kan det innebära att fler tullbrott enligt 8 § smugglingslagen ska hanteras av en tullåklagare. Om utredningens förslag genomförs medför det att Tullverket i fler fall än i dag kommer att fatta beslut om mindre belopp eftersom beslut om mervärdesskatt vid import kommer att fattas av Skatteverket i de fall då importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Eftersom fler beslut kommer att beröra lägre belopp kan det leda till att en tullåklagare får föra talan i fler processer. Utredningen gör dock bedömningen att förslaget i kapitel 4 inte innebär några större förändringar av de särskilda tullåklagarnas verksamhet. Utredningen gör också bedömningen att inte heller de allmänna åklagarnas verksamhet kommer att påverkas i någon större omfattning om förslaget i kapitel 4 genomförs.

#### *Kostnader och konsekvenser för Skatteverket*

Om förslaget i kapitel 4 genomförs gör Skatteverket beräkningen att det skulle kosta cirka 1,4 miljoner kronor att ställa om sina IT-system för att bl.a. säkerställa det av utredningens föreslagna informationsutbyte med Tullverket.

Skatteverket gör vidare bedömningen att förslaget innebär att verkets arbetsuppgifter kommer att öka bl.a. till följd av ett behov av ökade kontroller. Skatteverket gör bedömningen att det inte krävs några stora verksamhetsförändringar som medför omorganisationer eller större förändringar i de strukturer som finns. Skatteverket uppskattar dock att de ökade arbetsuppgifterna inledningsvis medför en extra kostnad på cirka 2,2 miljoner kronor per år. Skatteverket gör också bedömningen att det skulle behövas viss intern och extern information om hanteringen av mervärdesskatt vid import om

---

<sup>12</sup> 1,8 miljoner kronor  $\approx 2900 \cdot 620$ . Tullverket uppskattar dessa arbetskostnader till cirka 620 kronor per timma.

förslaget genomförs. Uppskattningsvis uppgår engångskostnaden för att hantera intern och extern information till cirka 400 000 kronor. Sammantaget gör Skatteverket uppskattningen att om utredningens förslag genomförs uppkommer en engångskostnad för verket på cirka 1,8 miljoner kronor och en årlig kostnad på cirka 2,2 miljoner kronor.

### **13.2 Utredningens samlade bedömning**

Sammantaget gör utredningen bedömningen att det är effektivt att genomföra förslaget i kapitel 4. Fördelarna med förslaget, främst likviditetsförbättringen för företagen, är större än nackdelarna med förslaget. Den främsta nackdelen är de offentligfinansiella kostnaderna. Utredningen gör vidare bedömningen att det inte bör föreligga någon uppenbar risk för ökat skatteundandragande eller minskad uppbörd till staten under förutsättning att det befintliga informationsutbytet som finns mellan Tullverket och Skatteverket byggs ut på så sätt som utredningen föreslår. De kostnader som uppkommer för Tullverket och Skatteverket samt de förändringar som kan behöva göras i de båda myndigheternas verksamheter bedöms heller inte vara så stora att de överväger fördelarna med att genomföra förslaget.

## 14 Finansiering

Utredningen föreslår att Skatteverket blir ny beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import av varor till Sverige i de fall importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige (se vidare kapitel 4).

Om utredningens förslag innebär offentligfinansiella kostnader så ingår det i utredningens uppdrag att föreslå finansiering inom skatteområdet, företrädesvis mervärdesskatteområdet. Utredningens förslag att Skatteverket blir beskattningsmyndighet beräknas innebära offentligfinansiella kostnader på uppskattningsvis 40 miljoner kronor (se vidare avsnitt 13.1) och utredningen har därför undersökt olika finansieringsmöjligheter. Inom mervärdesskatteområdet har utredningen inte funnit någon lämplig finansieringslösning eftersom samtliga förslag som analyserats skulle innebära allt för höga intäkter i förhållande till de offentligfinansiella kostnader som uppkommer med anledning av utredningens förslag.

Eftersom utredningen finner det lämpligt att söka en finansieringslösning inom det indirekta skatteområdet har utredningen som nästa steg analyserat förslag inom punktskatteområdet. Utredningen har då funnit att en indexjustering av vissa punktskatter skulle kunna vara en lämplig finansieringslösning. För närvarande indexjusteras tobaks-, energi- och koldioxidskattesatserna. Detta hanteras genom att regeringen varje år utfärdar en förordning som styr punktskattesatserna för kommande år. Två skäl till att dessa punktskatter indexjusteras (med hjälp av konsumentprisindex, KPI) är dels att skatteuttaget ska realvärdesäkras, dels att styreffekten med punktskatten ska bibehållas.

Utredningen gör bedömningen att det kan vara lämpligt att se över om inte fler punktskatter bör indexjusteras. Utredningen anser dock inte att en indexering av ytterligare skatter ska ske på en årlig basis p.g.a. den ökade administration en sådan lösning skulle innebära. I stället skulle de punktskatter som inte har justerats på några år kunna realvärdesäkras genom en engångsjustering. Denna



engångsjustering innebär att skatten återställs i reala termer till den nivå som gällde när skatten senast ändrades. I praktiken handlar det således inte om en real skattehöjning jämfört med när skatten senast ändrades. Uppskattningsvis skulle en uppräknig av bekämpningsmedelsskatten och avfallsskatten (deponiskatten) med KPI kunna innebära offentligfinansiella intäkter på cirka 40 miljoner kronor, vilket motsvarar de offentligfinansiella kostnader som uppkommer av utredningens förslag. Utredningen föreslår därför att förslaget finansieras genom en engångsindexjustering av punktskatterna på bekämpningsmedel och avfall.

Skattskyldig för skatt på bekämpningsmedel, och därigenom direkt berörd av en indexjustering, är den som yrkesmässigt tillverkar bekämpningsmedel eller från ett annat land för in eller tar emot bekämpningsmedel för yrkesmässig återförsäljning eller för egen yrkesmässig användning inom landet.<sup>1</sup> Under år 2010 uppgick antalet registrerade skattskyldiga för skatt på bekämpningsmedel till 40 stycken.<sup>2</sup> När det gäller avfallsskatten är den som bedriver verksamheten på en avfallsanläggning skattskyldig och därmed den som direkt berörs av indexjusteringen.<sup>3</sup> Under år 2010 uppgick antalet registrerade skattskyldiga för skatt på avfall till 123 stycken.<sup>4</sup>

Sedan år 2004 är skatten på bekämpningsmedel 30 kronor per kg verksam beståndsdel i bekämpningsmedlet. En indexjustering till 2014 års prisnivå skulle innebära att skatten höjs till cirka 35 kronor per kg. Avfallsskatten uppgår till 435 kronor per ton avfall sedan år 2006. Denna skatt skulle vid en indexjustering från 2006 års prisnivå till 2014 års prisnivå höjas till cirka 500 kronor per ton.

Utredningen konstaterar att finansieringsförslaget, förutom de effekter som nämnts ovan, skulle kunna leda till ytterligare konsekvenser. Det har dock inte varit möjligt att inom ramen för det nu aktuella arbetet utreda samtliga konsekvenser av finansieringsförslaget.

---

<sup>1</sup> Lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel.

<sup>2</sup> SKV 152 utgåva 14, Skatter i Sverige 2011.

<sup>3</sup> Lag (1999:673) om skatt på avfall.

<sup>4</sup> SKV 152 utgåva 14, Skatter i Sverige 2011.

## 15 När kan nya regler träda i kraft?

**Utredningens förslag:** Ändringarna i mervärdesskattelagen och tullagen ska träda i kraft den 1 september 2014. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

**Skälen för utredningens förslag:** Utredningen har gjort bedömningen att det är en förutsättning att ett fungerande informationsutbyte finns på plats innan förslaget i kapitel 4 genomförs. I annat fall finns det risk för att kontrollen av mervärdesskatt vid import försämras. Se vidare kapitel 7 och 8. Utredningen har därför utarbetat ett förslag till informationsutbyte som är anpassat till genomförandet av utredningens förslag i kapitel 4. Enligt uppgift från Skatteverket skulle det ta nio månader från det att beslut fattats om att genomföra utredningens förslag till dess att ett sådant informationsutbyte kan vara på plats. Enligt uppgifter från Tullverket skulle ett sådant utbyte inte kunna vara på plats förrän tidigast den 1 januari 2015.

Det pågår visserligen redan ett informationsutbyte<sup>1</sup> (se vidare kapitel 7) men utredningen anser att detta inte är tillräckligt för att genomföra utredningens förslag. T.ex. görs det för närvarande ingen åtskillnad mellan importörer och ombud, något som är nödvändigt om utredningens förslag ska genomföras. Vidare ingår för närvarande inte ändrade uppgifter till följd av t.ex. omprövningsbeslut hos Tullverket. En annan brist i det nuvarande utbytet är att Skatteverket inte kan ta emot all information som kommer från Tullverket.

Utredningen ska redovisa sitt uppdrag senast den 15 januari 2013. Under förutsättning att beslut om att genomföra utredningens förslag fattas under samma år så gör utredningen bedömningen att förslaget

---

<sup>1</sup> Se överenskommelse mellan Skatteverket och Tullverket.

bör träda i kraft den 1 september 2014. Därigenom ges myndigheterna åtminstone nio månader på sig att införa det informationsutbyte som utredningen föreslår.

Ett ikraftträdande den 1 september har ytterligare fördelar. Genom att viss tid förflyter mellan beslut om genomförande och ikraftträdande ges både företag och myndigheter tid till omställning och förberedelser. Genomförandet av utredningens förslag innebär bl.a. att myndigheterna måste anpassa deklaraionsblanketter och system samt att företagen måste anpassa faktureringsrutiner och bokförings-system. Vidare måste myndigheterna informera om de nya reglerna. Genom att förslaget träder i kraft först efter sommaren undviker man också ett genomförande mitt i semesterperioden då mycket personal utgörs av vikarier.

Nackdelen med att låta en tid förflyta mellan beslut om genomförande och ikraftträdande är att de positiva effekterna av förslaget, framförallt likviditetseffekten för företagen, förskjuts. Utredningen anser dock att ett ikraftträdande t.ex. redan den 1 januari 2014 innebär alltför lite tid för myndigheterna att se till att det finns ett fungerande informationsutbyte, vilket är negativt ur kontrollsynpunkt. Å andra sidan framstår t.ex. den 1 januari 2015, med hänsyn till företagens intresse av ett snabbt ikraftträdande, som alltför långt bort. Utredningen föreslår därför ett ikraftträdande den 1 september 2014.

Utredningen anser att övergångsregler behövs och föreslår att äldre föreskrifter ska gälla beträffande mervärdesskatt vid import där skattskyldigheten inträtt före ikraftträdandet.

## 16 Författningskommentar

### 16.1 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

#### 3 kap

##### 3 a §

Ändringen föranleds av den ändring i 5 kap. 11 § som innebär att mervärdesskatt vid import endast i vissa fall ska tas ut enligt denna lag. Under förutsättning att deklaranten är registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska sådan skatt i stället tas ut enligt SFL. Se kommentaren till 5 kap. 11 §.

Paragrafen kompletteras med ett nytt *tredje stycke*. Ändringen innebär att bestämmelsen inte är tillämplig i de fallen då mervärdesskatt vid import ska tas ut enligt SFL, dvs. i de fallen då Skatteverket är beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import. Se även avsnitt 4.7.

#### 5 kap.

##### 11 §

Paragrafen reglerar bland annat vilken myndighet som är beskattningsmyndighet för mervärdesskatt som ska betalas med anledning av införsel eller import. Av *första och andra styckena* framgår att Tullverket är beskattningsmyndighet för sådan skatt om inte annat föreskrivits. Ändringen innebär att om vissa i tredje och fjärde styckena angivna förutsättningar är uppfyllda så blir i stället Skatteverket beskattningsmyndighet för sådan mervärdesskatt. Eftersom mervärdesskatten i dessa fall inte längre ska betalas till Tullverket blir inte heller 1 kap. 3 § eller 1 § tullförordningen tillämpliga.

I paragrafen införs två nya stycken. I *tredje stycket* föreskrivs att under förutsättning att deklaranten är registrerad till mervärdesskatt i Sverige så ska mervärdesskatten vid införsel eller import inte längre tas ut enligt tullagen utan enligt SFL. Detta innebär att Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet i stället för Tullverket.

Deklarant är antingen en person som avger en tulldeklaration i sitt eget namn eller en person i vars namn en tulldeklaration avges (artikel 4.18 i tullkodex). I det första fallet kan således ett indirekt ombud vara deklarant, eftersom sådana handlar för andras räkning men i ombudets eget namn (artikel 5.2 andra strecksatsen i tullkodex). Ett indirekt ombud avger således en tulldeklaration i sitt eget namn, men för en annan persons räkning. I *tredje stycket* föreskrivs emellertid att om deklaranten är ett ombud så är det inte ombudets registrering, utan den för vars räkning ombudet handlar, dvs. uppdragsgivaren, vars registrering till mervärdesskatt är det avgörande. Huruvida ombudet självt är registrerat till sådan skatt saknar därför betydelse för frågan om vem som ska vara beskattningsmyndighet.

Om sådan registrering saknas, t.ex. om importören är en privatperson eller en näringsidkare som bedriver från mervärdesskatt undantagen verksamhet, så gäller huvudregeln i första och andra styckena vilket innebär att Tullverket förblir beskattningsmyndighet.

Av *fjärde stycket* framgår när deklaranten senast måste vara registrerad till mervärdesskatt för att tredje stycket ska bli tillämpligt. Deklaranten ska vara registrerad till mervärdesskatt senast vid den tidpunkt då Tullverket fattar ett tulltaxeringsbeslut avseende den aktuella importen. Om Skatteverket fattar beslut om registrering först efter tulltaxeringsbeslutet så blir tredje stycket inte tillämpligt. Detta gäller även om registreringsbeslutet innebär att registreringen ska gälla från och med en tidpunkt före själva beslutet fattades.

## 11 kap.

### 6 a §

Paragrafen är ny. För bakgrunden och skälen för bestämmelsen se avsnitt 7.4.4. I paragrafen anges när det föreligger en underrättelseskyldighet för Tullverket gentemot Skatteverket. Skyldigheten

innebär att det föreligger en sådan uppgiftsskyldighet som avses i 10 kap. 28 § OSL.

Underrättelseskyldigheten föreligger enligt *första stycket* under förutsättning att det finns anledning att anta att någon av de uppräknade situationerna är för handen. Rekvisiten överensstämmer med vad som enligt skattebrottslagen utgör skattebrott, förutom att något uppsåt inte krävs och att underrättelseskyldigheten är begränsad till att avse mervärdesskatt vid import som överstiger ett prisbasbelopp. Rekviritet ”anledning att anta” innebär att tröskeln för underrättelse är lågt satt.

Enligt *andra stycket* finns det två fall då underrättelseskyldigheten inte gäller. Dels då beloppet enligt första stycket understiger ett prisbasbelopp, dels om särskilda skäl föreligger. Med särskilda skäl avses t.ex. att Skatteverket redan känner till saken. Vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger ska restriktivitet iakttas.

Av *tredje stycket* framgår vad underrättelsen ska innehålla. Det finns inte något formkrav utan underrättelsen kan lämnas såväl skriftligen som muntligen.

### **Ikraftträdande och övergångsbestämmelserna**

Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla beträffande mervärdesskatt vid import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Skattskyldighetens inträde regleras i 1 kap. 5 § ML. Av den bestämmelsen framgår att skattskyldigheten som huvudregel inträder då skyldigheten att betala tull enligt tullagstiftningen inträder.

Tidpunkten för tullskuldens uppkomst regleras i artiklarna 201–208 eller 212 i tullkodex. I de fallen en deklaration lämnas uppstår tullskulden vid den tidpunkten då tulldeklarationen tas emot (artikel 201). Det innebär att den nya lagen ska tillämpas på mervärdesskatt där tulldeklarationen i fråga tagits emot från och med den 1 september 2014. Om tulldeklaration inte lämnats uppstår tullskulden vid den tidpunkt som framgår av artiklarna 202–208 eller 212 i tullkodex. Vid olaglig införsel eller olagligt undandragande från tullövervakning uppstår tullskulden t.ex. i det ögonblick den olagliga införseln respektive det olagliga undandragandet skedde. Om en olaglig införsel ägt rum den 1 september 2014 eller senare gäller således de nya reglerna.

## 16.2 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

### Inledning

Nedanstående ändringar är föranledda av den ändring i 5 kap. 11 § tullagen som innebär att mervärdesskatt vid import endast i vissa fall ska tas ut enligt tullagen. Under förutsättning att deklareranten, eller om denne är ett ombud dennes huvudman, är registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska sådan skatt i stället tas ut enligt SFL. I de fallen blir således Skatteverket beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import i stället för Tullverket. (Se kommentaren till 5 kap. 11 § tullagen.)

### 1 kap.

#### 2 §

Ändringarna föranleds av en ändring i 5 kap. 11 § tullagen, se ovan under inledning. Paragrafen reglerar vem som är skattskyldig för mervärdesskatt. Skattskyldigheten för mervärdesskatt vid import bestäms genom att en hänvisning görs till den ordning som gäller för tull och innebär i huvudsak att samma person som är skyldig att betala tull för en import också är skattskyldig för mervärdesskatt avseende densamma.

Enligt den ordning som gäller för tull kan fler än en person vara gäldenär för en och samma tullskuld, och i sådant fall svarar de solidariskt för denna skuld (artikel 213 i tullkodex).

Paragrafen ändras på så sätt att när Skatteverket är beskattningsmyndighet så begränsas skattskyldigheten till att endast avse en skattskyldig. Ändringen innebär att ombud inte längre kan bli skattskyldiga för mervärdesskatten vid import som redovisas för annans räkning när sådan skatt redovisas i skattedeklaration. I de fallen ska i stället den för vars räkning ombudet handlar, dvs. uppdragsgivaren, vara skattskyldig.

I paragrafen införs två nya punkter: d och e samt hänvisningar till dessa i punkterna a–c. I punkterna a–c anges vem som i tre olika fall är skattskyldig för mervärdesskatt vid import. Ändringen innebär att dessa tre punkter endast gäller om inte annat följer av punkterna d eller e. Av *punkterna d och e* framgår att om den som är skattskyldig enligt a–c är ett ombud och Skatteverket är beskatt-

ningsmyndighet så ska i stället den för vars räkning ombudet handlar vara skattskyldig. I stället för ombudet blir således uppdragsgivaren skattskyldig. I de fallen Tullverket är beskattningsmyndighet gäller dock fortfarande punkterna a–c.

## 7 kap.

### 8 §

Paragrafen reglerar vad som utgör beskattningsunderlaget vid import. Ändringen föranleds av en ändring i 5 kap. 11 § tullagen, se ovan under inledning.

Ändringen, som utgörs av ett tillägg i första stycket första meningen, förtydligar att det är det är Tullverket som fastställer varans värde för tulländamål. Den som vill begära omprövning eller överklaga ett av Tullverket fastställt tullvärde ska därför även fortsättningsvis vända sig till Tullverket, dvs. överklagandet eller omprövningen ska göras enligt det förfarande som gäller för tull.

## 9 c kap.

### 4 §

Ändringen föranleds av en ändring i 5 kap. 11 § tullagen, se ovan under inledning och avsnitt 4.6.

I paragrafens andra stycke regleras det fallet att skattskyldighet vid import uppkommer samtidigt som skattskyldighet uppkommer på grund av att en vara upphör att vara placerad enligt 1 §, dvs. upphör att vara placerad i vissa lager.

Ändringen innebär att ett nytt *tredje stycke* införs där det stadgas att skatt som ska tas ut enligt första stycket i vissa fall ska jämföras med skatt som tas ut med anledning av import. Den situation som avses är den som beskrivs i andra stycket, dvs. att det samtidigt uppkommer skattskyldighet för import.



## 13 kap.

### 6 §

Ändringen föranleds av en ändring i 5 kap. 11 § tullagen, se ovan under inledning. Ett av syftena med ändringen i tullagen är att utgående och ingående mervärdesskatt vid import, i likhet med vad som gäller för unionsinterna förvärv, ska redovisas i samma period. Se även avsnitt 4.3.

I förevarande paragraf regleras för vilken redovisningsperiod utgående skatt som huvudregel ska redovisas. Innan ovan nämnda ändring av tullagen redovisades utgående mervärdesskatt vid import alltid i den ordning som gäller för tull. (Att tullagen gäller för skatt som ska betalas till Tullverket framgår bl.a. av 22 kap 1 § andra stycket ML.) ML i dess nuvarande lydelse innehåller därför inte någon regel om när utgående skatt vid import ska redovisas.

Paragrafen kompletteras därför med en ny *fjärde punkt* i vilken föreskrivs att utgående skatt ska redovisas för den period under vilken Tullverket har utfärdat tullräkning eller tullkvitto för importen. Därigenom kommer den utgående skatten att redovisas i samma period som motsvarande ingående skatt ska dras av enligt 23 § (se kommentaren till 23 §).

Ändringen innebär också att redovisningsskyldigheten inträder när tullräkning eller tullkvitto ställts ut i stället för när sådana tagits emot.

### 10 §

Ändringen föranleds av en ändring i 5 kap. 11 § tullagen, se ovan under inledning. Se även avsnitt 4.4.

Paragrafen reglerar redovisningsskyldigheten för utgående skatt vid konkurs. I dess nuvarande lydelse omfattas endast utgående skatt hänförlig till omsättning eller förvärv. Ändringen innebär att uppräkningsdelen i *första stycket* kompletteras med utgående skatt hänförlig till import.

## 16 §

Ändringen föranleds av en ändring i 5 kap. 11 § tullagen, se ovan under inledning. Se även avsnitt 4.3.

Förevarande paragraf reglerar i vilken redovisningsperiod ingående skatt som huvudregel ska dras av. Utgående mervärdesskatt vid import betalades innan ändringen i tullagen till Tullverket, antingen direkt varpå tullkvitto erhöles eller på kredit. I det senare fallet utfärdar Tullverket en tullräkning av vilken framgår hur mycket skatt som ska betalas. Den utgående skatten är även att anse som ingående skatt och får dras av i enlighet med 8 kap. 2–3 §§.

Paragrafen i dess nuvarande lydelse reglerar tidpunkten för avdrag för mervärdesskatt vid import som upptagits i tullkvitto medan avdrag för skatt som upptagits i tullräkning regleras i 23 §. Ändringen innebär att tidpunkten för avdrag för mervärdesskatt vid import inte längre kommer att regleras i denna paragraf. Detta kommer i stället att regleras i 23 § (se kommentaren till den paragrafen).

## 23 §

Ändringen föranleds av en ändring i 5 kap. 11 § tullagen, se ovan under inledning. Se även avsnitt 4.3.

I dag regleras tidpunkten för avdrag för ingående skatt vid import i två paragrafer, 16 § och förevarande paragraf, beroende på om tullkvitto eller tullräkning utfärdats.

Ändringen av förevarande paragraf och av 16 § innebär att samma regel om tidpunkten för avdrag kommer att gälla oavsett om tullräkning eller tullkvitto ställts ut (se även kommentaren till 16 §).

Genom hänvisningen i *första stycket* till 6 § kommer den ingående skatten vid import som huvudregel att redovisas i samma redovisningsperiod som motsvarande utgående skatt. Materiellt innebär det att ingående skatt som hänför sig till import ska dras av för den redovisningsperiod under vilken Tullverket ställt ut tullräkningen eller tullkvittot.

I *andra stycket* regleras det fall att motsvarande utgående skatt inte ska redovisas till Skatteverket. Det kan t.ex. inträffa att en importör registreras till mervärdesskatt först efter att Tullverket fattat ett tulltaxeringsbeslut avseende en viss import, men att motsvarande avdrag ändå ska redovisas i skattedeklaration. I det fallet blir *andra stycket* tillämpligt.

**Ikraftträdande och övergångsbestämmelserna**

Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla beträffande mervärdesskatt vid import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Se ovan kommentaren till ikraftträdande och övergångsbestämmelserna beträffande tullagen.

# Särskilt yttrande

## Särskilt yttrande av experten Fredrik Mogren, Tullverket

Importmomsutredningen (utredningen) har haft i uppdrag att analysera och utvärdera en redovisning av mervärdesskatt vid import (importmoms) i skattedeclarationen i stället för i tulldeklarationen. En bakomliggande anledning till uppdraget har varit den hemställan från Svensk Näringsliv och AB Volvo som påtalar den negativa likviditets-effekt som uppstår när importerande företag betalar mervärdesskatt till Tullverket och sedan redovisar avdraget för densamma till Skatteverket.

Jag instämmer i utredningens slutsats att den påtalade likviditets-påverkan försvinner om importmomsen redovisas i skattedeclarationen. Jag instämmer även i utredningens bedömning att förlusten av denna arbetsuppgift inte får någon direkt inverkan på Tullverkets organisation.

Jag delar dock inte utredningens bedömning att förslaget att importmoms ska redovisas till Skatteverket är en effektiv åtgärd. I stället förespråkar jag förslaget att tidigarelägga utfärdandet av tullräkningar två veckor kombinerat med en ökad samverkan mellan Skatteverket och Tullverket. Detta skulle minska likviditetspåverkan, men inte öka de administrativa kostnaderna.

Enligt utredningsdirektivet ska det bl.a. säkerställas att den föreslagna förändringen innebär en förenklad hantering och därmed en minskad administrativ börda för företagen. I denna del av uppdraget brister utredningen, enligt min uppfattning, i sin analys av om detta mål verkligen uppnås.

Förslaget framstår som attraktivt ur en finansiell synpunkt, men det finns aspekter som gör att jag inte är övertygad om att det ger de vinster som påstås. I synnerhet gäller det risken för en ökad administrativ börda för små och medelstora företag samt för vissa ombud, såsom Posten och expressföretagen. Det finns även frågor

kring företagens incitament att deklarerera rätt, risk för skatteundandraganden, risk för tvetydig information samt effektivitetsvinster av nödvändiga investeringar för myndigheterna och små och medelstora företag.

För det fall att utredningens förslag skulle genomföras delar jag inte utredningens uppfattning om när författningsändringarna ska träda i kraft. Jag ser en ökad risk för kvalitetsbrist i skatteuppbörden ifall ändringen genomförs för snabbt.

### Administrativ börda

En minskad administrativ börda för företagen är central för utredningen. Som jag ser det har utredningen inte kommit till en tillräckligt säker slutsats om att förslaget innebär att en sådan minskning uppnås.

Skillnaden vad gäller förslagens effekter på stora företag jämfört med effekterna på mikro-, små- och medelstora företag är viktig att beakta. Av drygt 44 000 importerande företag betalar ca 3 800 företag över 1 miljon kronor och ca 34 000 företag (varav ca 33 000 utgör mikro-, små- och medelstora företag) mindre än 100 000 kronor i importmoms per år. Utredningen har beräknat att stora företag idag har en genomsnittlig räntekostnad för att ligga ute med importmoms på 40 000 kronor per år och att genomsnittet för alla 44 000 importerande företag är 4 000 kronor per år. Företag med högt importvärde är uppenbart de som i absoluta tal gör en stor likviditetsvinst. För resterande 34 000 företag är räntekostnaden däremot relativt sett låg. För de ca 22 000 mikroföretag som importerar är räntekostnaden uppskattningsvis mellan 420 och 2 950 kronor per år.<sup>1</sup>

Jag är inte övertygad om att likviditetsvinsterna är större än de ökade administrativa kostnaderna, som kan följa om förslaget genomförs, för de 34 000 företag med relativt liten import, vilka huvudsakligen är mikro-, små- och medelstora företag.

Tullverket arbetar i varuflödet med syftet att underlätta för det legala och förhindra det illegala flödet. Myndigheten ansvarar för att varor som förs in till EU:s territorium hanteras på rätt sätt utifrån aspekter som skydd för hälsa och miljö, säkerhet och beskattning, varav importmoms är en del. I dag fullgör ett importerande företag

---

<sup>1</sup> Beräknat på att företag med månadsredovisning ligger ute med importmoms ca 30 dagar och företag med årsredovisning av moms ligger ute med importmoms i snitt 211 dagar.

uppgiftslämningen utifrån alla dessa aspekter i en och samma tulldeklaration till en och samma myndighet, Tullverket.

Utredningens perspektiv har fokuserats på importmomsen. Den naturliga utgångspunkten och mitt perspektiv är i stället hela varuflödet från exporten i tredje land till fullgjord import i Sverige.

Importerande företag kommer om utredningens förslag genomförs att, på samma sätt som idag, behöva ha kunskap om förfarandereglererna för tull och förfarandereglererna för mervärdesskatt. Fullgörandet av deklarationsskyldigheten kommer dock att behöva göras i två steg hos olika myndigheter.

I fall utredningens förslag skulle genomföras måste varans pris och fraktkostnader m.m. först redovisas till Tullverket som meddelar ett tulltaxeringsbeslut. Därefter måste företaget beräkna importmomsen. Denna beräkning grundar sig på tulltaxeringsbeslutet, men i många fall behöver vissa fraktkostnader inom EU beaktas. Detta ska sedan deklarerats till Skatteverket. De fraktkostnader som ska redovisas är ofta upptagna på samma fraktfaktura. Kostnaderna ska således delas upp och redovisas till två myndigheter givet reglerna om beskattningsunderlag i mervärdesskattelagen. Detta kräver en ökad administrativ hantering. En felaktig fördelning kan ge negativa konsekvenser för både tullvärde, tull och mervärdesskatt.

Härtill bör också nämnas att utredningens förslag medför ett ökat uppgiftslämnande i tulldeklarationen. För vissa aktörer, t.ex. de ombud som ofta förekommer i bl.a. internet-handel kommer kraven på förändringar sannolikt att bli relativt betydande. Volymerna av deklarerationer för varor som sänds via Posten och expressföretag kommer att öka och dessutom kommer dessa ombud att behöva lämna fler uppgifter i varje enskild deklareration. Dessa ombud företräder en majoritet av de privatpersoner som importerar. Utredningens förslag kommer därför inte att medföra någon vinst alls för en stor del av Posten och expressföretagens kunder samtidigt som dessa ombud får ökade administrativa kostnader, vilket i förlängningen innebär kostnader för deras kunder. Både ökningen av uppgifter som ska lämnas och uppdelningen av uppgiftslämnandet kommer att medföra investeringskostnader för importerande företag.

Utredningen anger att någon minskning i kostnaderna av ett ändrat uppgiftslämnande inte kunnat beräknas och av samma skäl är det svårt att beräkna vad ett ökat uppgiftslämnande till två myndigheter istället för till en myndighet skulle kosta. Detta gör att det inte går att bedöma hur kostnader för ökad administration ställer sig i förhållande till den förhållandevis låga likviditetsvinst som de

34 000 företag med relativt liten import skulle göra. Även om risken för periodiseringsfel minskar för de företag som idag använder sig av ombud anser jag att utredningens antaganden om att den administrativa bördan minskar är felaktig.

### Kontroll- och uppbördsaspekter

Utredningen har beskrivit hur skattefelet beräknats av Skatteverket och Tullverket. Även om det sannolikt finns osäkerhetsfaktorer i dessa beräkningar från myndigheterna, så uppbär Tullverket 99,9 % av utdebiterade tullar, skatter och andra avgifter varav 60 miljarder kronor utgör mervärdesskatt.<sup>2</sup> Idag säkras således uppbörden på ett utmärkt sätt.

Utredningen har gjort en översiktlig internationell jämförelse. Den är dock behäftad med ett relativt stort mått av osäkerhet och omfattar t.ex. inte uppgifter från Storbritannien. Där var tidigare uppbörden av tull respektive mervärdesskatt delad på skilda myndigheter, men sedan en tid tillbaka är hanteringen återigen samlad hos en och samma myndighet. Enligt uppgift från Her Majesty's Revenue and Customs till Tullverket var ett av skälen till återgången att det uppstod utrymme för mervärdesskattebedrägerier.<sup>3</sup> Det hade, enligt min mening, varit önskvärt att få en bild av vilka erfarenheter som vunnits i Storbritannien även om det är oklart om dessa hade varit relevanta för dagens svenska förhållanden.

I Sverige finns också exempel på skatteundandraganden och bedrägerier i samband med import. Utredningen har dock kommit fram till att man delar Skatteverkets bedömning att förslaget inte torde leda till en ökning av detta. Jag delar visserligen den uppfattningen, men anser ändå att det hade varit värdefullt för utredningen att ta del av de brittiska erfarenheterna.

Utöver uppsåtliga fel uppkommer även fel till följd av slarv och bristfälliga deklARATIONER. Såsom utredningen fastslår har tulltillägget en preventiv verkan på dessa fel. Utredningen argumenterar också för att nivån på tulltillägget inte ska förändras för att inte riskera att kvalitén på tulldeklarationerna försämras.

En följd av förslaget blir dock att Tullverket inte kommer att ha någon administrativ sanktion att påföra för fel som uppkommer i den stora mängden importer där den enda avgiften är importmoms.

---

<sup>2</sup> Tullverkets Årsredovisning 2011 sidorna 20 och 54.

<sup>3</sup> Minnesanteckning från mötet 2012-11-01, Tullverkets diariernr: STY 2012-228.

Skatteverket har emellertid möjlighet att påföra skattetillägg, men enligt min uppfattning är koppling mellan skattetillägget och fel i tulldeklarationen svagare än kopplingen mellan tulltillägg och fel i tulldeklarationen. Skattetillägg påförs också med en lägre procentsats.

Även om jag, i likhet med utredningen, finner det synnerligen viktigt att tulltillägget kvarstår oavsett hur importmomsen hanteras, anser jag att incitamentet för att göra rätt i tulldeklarationen försvagas för det fall att utredningens förslag införs.

### **Information och informationsöverföring**

En delad hanteringen av importmoms mellan två myndigheter, en för mervärdesskatteregistrerade och en för övriga, ger upphov till frågor om ansvar för informationsgivning och om överförande av information.

Jag anser att utredningen belyser dessa frågor på ett bra sätt och om förslaget genomförs är det givetvis nödvändigt med en nära samverkan och effektiva informationskanaler såväl mellan myndigheterna som till företag och privatpersoner. Det torde dock inte kunna undvikas att det över tid finns risk för att det uppstår otydligheter i informationsgivningen när den sker från två håll. Det kan även noteras att informationsöverföringen mellan myndigheterna ökar och framförallt flödet från Tullverket till Skatteverket av uppgifter som även berör privatpersoner och därmed också integritetsaspekter.

### **Slutledning**

Jag anser att det skulle vara mer kostnadseffektivt att genomföra något av de förslag på att utfärda tullräkningar tidigare som presenterats i utredningen, närmast förslaget om att skicka ut tullräkningarna två veckor tidigare. Detta ska i så fall kombineras med en ökad samverkan mellan Skatteverket och Tullverket.

Med en sådan lösning skulle likviditetspåfrestningen för importerande företag minska samtidigt som det skulle säkerställas att den administrativa kostnaden för dessa förblir oförändrad. Ombuden skulle inte drabbas av ökade krav och det skulle bli en mindre kostsam förändring för myndigheterna.



### Tidpunkten för genomförande av förändring

Genomförandet av förslaget om att importmoms ska redovisas i skattedeklarationen bör inte ske före den 1 januari 2015. Importmomsen har redovisats i tulldeklarationen sedan år 1974 och är sedan länge väl integrerad i berörda företags och myndigheters system och arbetssätt. Av utredningen framgår att förändringar krävs hos både Skatteverket och Tullverket samt hos näringslivet.

Med beaktande av de förändringar som krävs i Tullverkets data-system, TDS, och sannolikt även hos de företag som anpassat sina system till TDS anser jag att införandet bör ske tidigast den 1 januari 2015. Skälet till detta är att en kort genomförandeperiod mellan beslut och införande medför en högre risk för kvalitetsbrister i omställningen. Detta kan initialt leda till sämre kontroller och ett ökat skattefel. De importerande företagens intresse av ett snabbt genomförande kan knappast vara så stort att ett avkall på kvaliteten i införandefasen bör göras.

# Särskilt yttrande

## **Särskilt yttrande av experterna Charlotta Sandahl, Stockholms Handelskammare och Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv**

Vi välkomnar förslaget att redovisning och betalning av mervärdes-skatt avseende momsregistrerade importörer flyttas från Tullverket till Skatteverket. Förslaget kommer bl.a. att innebära en viktig likviditets-förbättring för näringslivet, en förenkling och förbättring av förfarandet och att Sveriges attraktionskraft som etableringsland förbättras.

Däremot anser vi att utredningens finansieringsförslag inte bör genomföras. Vi instämmer givetvis i grundkravet om balans i de offentliga finanserna, men detta bör upprätthållas genom en mer återhållsam utgiftspolitik snarare än genom skattehöjningar.

Vidare delar vi inte utredningens bedömning vad gäller tulltillägget. Om utredningens förslag införs så medför det att redovisningen flyttas över till skattedeklarationen och att de förfaranderegler som tillämpas av Skatteverket blir tillämpliga. Bestämmelserna om tull-tillägg som regleras i tullagen kommer då inte att vara tillämpliga. Om däremot utredningens förslag att överföra momsbeskattningen vid import till Skatteverket inte genomförs, gör utredningen bedömningen att tulltillägget inte bör ändras. Vi delar inte denna bedömning och vi vill påtala följande.

I avsnitt 11 hänvisar utredningen till att tulltillägget finns för att företag då gör färre slarvfel. Vi ser det som mindre troligt att före-tag kalkylerar med att göra fler slarvfel om tulltillägget skulle tas bort.

I avsnitt 11.2. hänvisar utredningen till prop.1993/94:56 s. 7, där det framgår att antalet slarvfel minskat till följd av tulltillägget. Detta påstående stöds tyvärr inte av statistik eller annan källa. Vi anser det oproportionerlig att ta ut 10 % på ej redovisad importmoms då momsens till sin natur ska vara neutral för företag med avdragsrätt. Att

någon form av påföljd bör finnas är inget vi motsätter oss men en påföljd bör vara inom vissa intervall eller ha ett tak. Tulltillägget blir idag helt beroende på vilken vara som har importerats och inte beroende på de fel som företaget har begått.

I avsnitt 11.4 nämns två nya tänkbara nivåer av tulltillägget.

”Mot bakgrund av det har utredningen därför övervägt om tulltillägget bör sänkas ytterligare från 10 procent till en lägre procentsats. Två tänkbara ny nivåer på uttagsprocenten skulle kunna vara 2 eller 5 procent för att på så sätt upprätthålla en viss symmetri med reglerna om skattetillägg som tillämpas på annan mervärdesskatt.”

Om tulltillägg på moms inte kan tas bort helt så välkomnar vi en harmonisering av tulltillägget till de nivåer som gäller för skattetillägg. Utredningen övervägde ett förslag om harmonisering men bedömning gjordes att det finns risk att företagens slarvfel skulle öka. Som angivet ovan ifrågasätter vi effekten av tulltillägget samt anser utformningen vara oproportionerlig.

Slutligen delar vi inte utredningens bedömning avseende ett ikraftträdande per första september 2014. I tid av ekonomisk kris är det mycket viktigt att utnyttja varje tillfälle att förbättra det svenska näringslivets likviditet och konkurrenskraft. Ständigt utsätts det svenska näringslivet för nya regelverk som kräver stora förändringar av IT-system och arbetsmetoder. Ofta ges företagen allt för kort tid att genomföra förändringarna. Exempelvis kan nämnas omvänd skrotmoms där riksdagens beslut kom i slutet av november avseende regelverk som ska vara ikraft en månad senare. Vi anser att förslaget måste prioriteras av lagstiftaren och berörda myndigheter för ett ikraftträdande per första januari 2014.

# Referenser

- Beslut av JO den 12 november 2008, dnr 1792-2007.
- BRÅ, Rapport 2007:7, Storskaliga skattebrott – En kartläggning av skattebrottslingens kostnader.
- Consultation paper - Simplification of VAT collection procedures in relation to centralized customs clearance.
- Dahlqvist, Anna-Lena, Sekretess inom rättsväsendet, Norstedts Juridik AB, 2007.
- Ds 2008:38, Nationell mobilisering mot den grova organiserade brottsligheten – övervägande och förslag.
- Financial Action Task Force, laundering the proceeds of VAT carousel fraud, 2007.
- Johanson, Lars och Magnusson, Dan, Momsbedrägeri som ”affärsidé” – ett hot mot stat och näringsliv, i Leif Appelgren och Hans Sjögren ”Ekonomisk brottslighet och nationalstatens kontrollmakt” Gidlunds förlag i samarbete med Riksbankens jubileumsfond 2001.
- Kammarrätten i Stockholm mål nr 2263-02, beslut den 19 april 2002.
- Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4260-03, dom den 18 maj 2005.
- KOM (2004) 260 slutlig. Europeiska gemenskapens kommission, Rapport från kommissionen till rådet och europaparlamentet om administrativt samarbete.
- Kommittédirektiv 2011:86, Integritet, effektivitet och öppenhet i en modern e-förvaltning.
- KV/am taxud.c.1 (2011)150144 Report on the outcome of the consultation on ”Simplification of VAT collection procedures in relation to centralized clearance”.
- Magnusson, Dan, Olika typer av momsbrott i samband med gränsöverskridande handel inom EU, i Dan Magnusson och

- Hans Sjögren Skatteundandragande, penningtvätt och organiserad brottslighet, Forskningsrapport nr 19, Handelshögskolan i Stockholm, 2007 (s. 128-149).
- Mål C-215/85 Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung mot Raiffeisen Hauptgenossenschaft eG, ECR 1987 p. 01279.
- Mål C-216/97 Jennifer Gregg och Mervyn Gregg mot Commissioners of Customs and Excise, REG 1999 I-04947.
- Proposition 1979/80:2 del A, Med förslag om sekretess m.m.
- Proposition 1979/80:108, Om ändring i tullagen (1973:670).
- Proposition 1979/80:146, Med förslag till skatteregisterlag.
- Proposition 1985/86:4, Om tulltillägg.
- Proposition 1990/91:53, Om lag om folkbokföringsregister, m.m.
- Proposition 1990/91:131, Om vissa frågor om internationellt samarbete i brottmål m.m.
- Proposition 1993/94:56, Sänkt tulltillägg m.m.
- Proposition 1997/98:10, Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m.
- Proposition 1998/99:34, Behandling av personuppgifter i skattemyndigheternas utredande verksamhet.
- Proposition 1999/2000:124, En ny smuglingslag m.m.
- Proposition 2003/04:41, Möjlighet till förenklat tullförfarande.
- Proposition 2004/05:164, Tullverkets brottsbekämpning – Effektivare uppgiftsbehandling.
- Proposition 2007/08:25, Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor.
- Proposition 2007/08:48, Underrättelseskyldighet vid felaktiga utbetalningar från välfärdssystemet.
- Proposition 2009/10:63, Enhetstillstånd för förenklat förfarande – nya bestämmelser i EG:s tullagstiftning.
- Proposition 2010/11:165, Skatteförfarandet.
- Riksrevisionsverket, Revisionsrapport, Momskaruseller och annat fusk i handeln mellan Tyskland och Sverige, dnr 23 2000-1504, 2003-06-10.
- RSV Rapport 1993:8, Mervärdesbeskattningen i ett EG-perspektiv.
- RSV Rapport 2002:2, Oroliga skattebaser, Riskområden för skattefel med internationell anknytning.

- Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2011.
- Skatteverkets Rapport 2006:3, Krånglig moms – en företagsbroms?
- Skatteverkets Rapport 2008:1, Skatteflyktskarta för Sverige.
- Skatteverket, Slutrapport Riskprojekt MTIC/karusellhandel, 2008-10-28, dnr 131 124 247-06/121.
- Skatteverkets ställningstagande, Avdragsrätt för mervärdesskatt vid import när ett indirekt ombud anlitas, dnr. 131 670947-07/111, 2007-12-04.
- Skatteverkets ställningstagande, Redovisning av mervärdesskatt i skattedeclaration på grund av särskilda skäl m.m., dnr. 131 746676-07/111, 2007-12-20.
- Skatteverket, Skattestatistisk årsbok 2011.
- SKV 152 utgåva 14, Skatter i Sverige 2011.
- Skatteverkets årsredovisning 2011.
- SOU 2002:47, Våra skatter?
- Tullverkets årsredovisning 2011.
- Överenskommelse mellan Skatteverket och Tullverket, Tullverkets diarienummer UTR 2012-183.

# Kommittédirektiv



**Förändrad hantering av mervärdesskatt vid  
import av varor**

**Dir.  
2011:90**

Beslut vid regeringssammanträde den 20 oktober 2011

## Sammanfattning

En särskild utredare ska utreda och lämna förslag på hur reglerna om hanteringen av mervärdesskatten vid import kan förändras i syfte att uppnå bl.a. förenklingar för företagen. Utgångspunkten är att mervärdesskatten ska redovisas i skatte-deklaration i stället för som i dag i tulldeklaration. Utredaren ska dock även utreda och föreslå andra åtgärder i samma syfte som kan kräva mindre omfattande förändringar. Utredaren ska analysera och redovisa effekterna samt bedöma lämpligheten av de olika förslagen ur såväl ett företagsperspektiv som samhällsekonomiskt perspektiv. Utredaren ska också analysera förslagets effekter på Tullverkets respektive Skatteverkets verksamhet och föreslå de ändringar som kan behöva göras för att genomföra respektive förslag. Utredaren ska dessutom analysera hur förslagen påverkar förfarandereglerna och om det bedöms nödvändigt ska utredaren föreslå de ändringar av förfarandereglerna som krävs. I detta sammanhang ska utredaren också överväga om det finns anledning att avskaffa tulltillägg för mervärdesskatt vid import. Även effekterna för den straffrättsliga ordningen ska analyseras och om så krävs ska författningsförslag lämnas. Av stor betydelse är hur samarbetet och informationsutbytet mellan Tullverket och Skatteverket ska utformas samt vilka effekter en förändring av reglerna om mervärdesskatt får för uppbörden av skatten.

Uppdraget ska redovisas senast den 15 januari 2013.

## Bakgrund

### *Regeringens förenklingsarbete*

En viktig del av regeringens politik är att stärka företagens konkurrenskraft, och regeringen har vidtagit ett stort antal åtgärder i syfte att förbättra näringsklimatet. Arbetet med att skapa en märkbar förändring i företagets vardag fortsätter och ytterligare satsningar på regelförenklningar är därför viktiga. Förenklingsarbetet syftar i grunden till att utforma regler, processer och förfaranden så att de är bättre anpassade till företagets villkor och verklighet. Näringslivet har påtalat att dagens regler gällande hanteringen av mervärdesskatt vid import av varor innebär en negativ likviditetseffekt för företagen. Svenskt näringsliv och Volvo har föreslagit Finansdepartementet att redovisningen av mervärdesskatt vid import av varor ska hanteras via skattedeklaration i stället för som i dag via tulldeklaration. En sådan förändring innebär enligt Svenskt näringsliv och Volvo, utöver den likviditetsförbättring som påtalats av näringslivet, även en regelförenkling för företagen. I detta sammanhang finns även skäl att se över reglerna för tulltillägg när det gäller mervärdesskatt vid import. Stockholms handelskammare har föreslagit Finansdepartementet att detta tulltillägg ska avskaffas.

I budgetproposition för 2012 (prop. 2011/12:1) aviserade regeringen sin avsikt att som ett led i regeringens förenklingsarbete tillsätta en utredning med uppdrag att utreda möjligheterna till en förändrad hantering av mervärdesskatten vid import i syfte att uppnå bl.a. förenklningar för företagen.

### *Mervärdesskatt vid import av varor*

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU. Vid import ska som huvudregel mervärdesskatt betalas enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 mervärdesskattelagen (1994:200). Den som är skyldig att betala tull är också skattskyldig för mervärdesskatt vid import. Skattskyldigheten inträder då skyldigheten att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull hade förelegat. Tullverket är beskattningsmyndighet och mervärdes-skatten vid import av varor fastställs och uppbärs i den ordning som gäller för tull. Skatten ska alltså redovisas i tulldeklarationen, 5 kap. 11 § tullagen (2000:1281). Beskattningsunderlaget utgörs av varans värde för tulländamål enligt rådets för-



ordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen<sup>1</sup> (tullkodex) med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter förutom mervärdesskatt som tas ut av Tullverket med anledning av import samt andra bikostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten i Sverige. I beskattnings-underlaget ska även ingå eventuella kostnader för transport till någon annan ort i Sverige eller till en ort i något annat EU-land, om denna ort är känd vid tidpunkten för importen och anges i den internationella frakthandlingen. Om importören har rätt till avdrag för mervärdesskatten görs detta normalt i skattedeclarationen som lämnas till Skatteverket. Avdrag får göras tidigast i den redovisningsperiod under vilken företaget får en tullräkning eller vid kontant betalning, ett tullkvitto. Ett företag som har kredittillstånd hos Tullverket (en s.k. kreditimportör) betalar tull och andra skatter via tullräkning i stället för i direkt anslutning till importtillfället. Företaget betalar alltså tull, mervärdesskatt och eventuellt andra skatter i efterhand. Avdrag för den ingående mervärdesskatten hänförlig till importen får göras tidigast under den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige har tagit emot tullräkningen. Eftersom perioden för inbetalning enligt tullräkning eller tullkvitto därmed kan vara en annan än den period under vilken avdrag medges, kan förfarandet påverka näringsidkarnas likviditet.

#### *Mervärdesskatt vid införsel av varor från annat EU-land*

Vid införsel av varor från ett annat EU-land, s.k. unionsinternt förvärv, är Skatteverket beskattningsmyndighet för den mervärdesskatt som ska betalas. Det innebär att såväl utgående 1 EGT L 302, 19.10.1992, s. 1 (Celex 31992R2913), som ingående mervärdesskatt redovisas i skattedeclarationen. Om den svenske köparen är skattskyldig i Sverige betalar köparen som huvudregel skatt i Sverige. Det sker genom s.k. förvärvsbeskattning, vilket innebär att köparen redovisar utgående mervärdesskatt på värdet av köpet och om denne har full avdragsrätt görs avdrag för skatten i samma skattedeclaration. Skattskyldigheten inträder vid tidpunkten för förvärvet och denna tidpunkt är densamma som den då skattskyldighet inträder vid motsvarande omsättning av varor inom landet, dvs. normalt när varan har levererats. Den utgående mervärdesskatt som avser det

<sup>1</sup> EGT L 302, 19.10.1992, s. 1 (Celex 31992R2913).

unionsinterna förvärvet ska redovisas i den period som säljaren utfärdar fakturan. Skatten ska dock senast redovisas i den period som omfattar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken skattskyldigheten för förvärvet har inträtt. Avdrag för den ingående skatten får göras i den redovisningsperiod under vilken den utgående skatten ska redovisas. Till skillnad från vid import sker alltså redovisning och avdrag av skatten vid unionsinterna förvärv under samma period. Det innebär alltså att det inte påverkar likviditeten för företag med full avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten.

För vissa områden inom EU, t.ex. Åland, gäller samma förfarande för mervärdesskatten som vid import av varor, dvs. att skatten betalas in till Tullverket.

#### *Riksskatteverkets rapport*

Riksskatteverket fick inför Sveriges inträde i EG i uppdrag att i samråd med Generaltullstyrelsen utreda formen för och organisationen av mervärdesbeskattningen. Resultatet av detta arbete presenterades i en rapport (RSV rapport 1993:8) i vilken Riksskatteverket föreslog att beskattningen av import från tredje land skulle flyttas från tullverket till skatteförvaltningen för näringsidkare som var registrerade till mervärdesskatt. Generaltullstyrelsens uppfattning var emellertid att tullverket även i fortsättningen skulle vara beskattningsmyndighet och anförde som skäl bl.a. de negativa effekter en förändring skulle ha för statsfinanserna, uppbördseffektivitet och de kontrollmässiga effekterna. Riksskatteverket ansåg bl.a. att överföring av uppbörden av mervärdesskatt till skatteförvaltningen skulle innebära att en konkurrensneutralitet med förvärv från EG uppkommer, att onödiga administrativa rutiner undviks, att en enhetlig beskattningsrutin uppkommer för företag och skattemyndigheter samt att dubbla likviditetsströmmar undviks.

#### *Konkurrensverkets rapport*

Konkurrensverket har i rapporten Åtgärder för bättre konkurrens – förslag (Konkurrensverkets rapportserie 2009:4) presenterat ett antal olika förslag till åtgärder för att stärka konkurrensen utifrån en bred översyn av konkurrenssituationen i Sverige. Bland för-

slagen för att minska hinder för marknadstillträde berörs frågan om hanteringen av mervärdesskatt vid import. Konkurrensverkets uppfattning är att reglerna avseende mervärdesskatten vid import i jämförelse med reglerna om unionsintern handel innebär en likviditets-belastning för importören, vilket försvårar import. Reglerna innebär dessutom en administrativ börda eftersom importören måste hantera mervärdesskatten i både Tullverkets och Skatteverkets system. Dessa problem kan, enligt Konkurrens-verket, antas vara speciellt påtagliga för små företag.

Konkurrensverket konstaterar att många EU-länder, bl.a. Danmark och Nederländerna, infört s.k. förvärvsmoms vid import, vilket innebär att import hanteras på ett sätt som liknar införsel från annat EU-land. Andra länder, bl.a. Storbritannien, har minskat importörens likviditetsbelastning genom att senarelägga betalningen av mervärdesskatten.

Konkurrensverkets slutsats är att dagens regler bör ersättas med s.k. förvärvsmoms för att minska handelshindren och skapa förutsättningar för ökad konkurrens på svenska marknader.

#### *Förslag från Svenskt näringsliv och Volvo*

Svenskt näringsliv och Volvo kom i mars 2009 in till Finansdepartementet med ett förslag om förändrad hantering av mervärdesskatten vid import av varor. Förslaget innebär att näringsidkare redovisar utgående mervärdesskatt på beskattningsunderlaget i sin skattedeklaration i stället för i importdeklarationen. Om företaget bedriver verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdesskatt och importen är hänförlig till denna verksamhet föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt med samma belopp som den utgående mervärdesskatten i samma skattedeklaration. Till skillnad från i dag, då mervärdesskatten hänförlig till importen betalas till Tullverket och avdrag som ingående mervärdesskatt i skattedeklarationen görs senare, påverkas inte företagets likviditet om även den utgående mervärdesskatten redovisas i skattedeklarationen.

Enligt Svenskt näringsliv och Volvo innebär deras förslag en likviditetsförbättring för såväl små som stora företag, en förenklad administration vid import, en likabehandling med införsel från EU och en förbättrad konkurrenssituation för svenska företag. Vidare ökar Sveriges attraktionskraft som etableringsland för företag från länder utanför EU. I hemställan anges vidare att elva medlemsstater

har infört förvärvsbeskattning vid import, att fem länder har fördröjd betalning av mervärdesskatten och att ytterligare två länder förväntas införa förenklingar inom en snar framtid.

### *Centraliserad klarering*

Inom EU pågår ett arbete om förändringar av tullagstiftningen som bland annat innebär att en centraliserad klarering ska kunna tillämpas. Detta innebär att bolag som är certifierade s.k. AEO (authorised economic operator) ska kunna lämna in samtliga tulldeklarationer för import till EU till tullmyndigheten i det EU-land där företaget är godkänt. För att denna ordning ska kunna införas krävs bl.a. att även reglerna för redovisning av mervärdesskatten förändras. Det arbete som påbörjats inom EU kan antas pågå under flera år.

### *Förslag från Stockholms handelskammare om avskaffande av tulltillägg för mervärdesskatt vid import*

Stockholms handelskammare föreslog i december 2007 att tulltillägget för mervärdesskatt vid import skulle avskaffas. Som skäl för detta anges att det bland företagen råder ett missnöje med de nuvarande reglerna och att tulltillägget blir mycket kännbart för företagen eftersom mervärdesskatten oftast utgör den största delen av införelavgifterna.

### **Uppdraget**

Utredaren ska utreda och lämna förslag om en förändrad redovisning av mervärdesskatten vid import. Syftet är bl.a. att uppnå en förenklad hantering och därmed en minskad administrativ börda för företagen. Utredaren ska analysera och utvärdera en redovisning av mervärdesskatt vid import i skattedeklaration, i stället för som i dag i tulldeklaration. En sådan förändring skulle innebära att import och införel från annat EU-land får en mer likformig hantering när det gäller redovisningen av mervärdesskatten. Utredaren ska även undersöka i vilken omfattning de nuvarande reglerna innebär en sådan negativ likviditetseffekt för företagen som påtalats i förslaget från Svenskt näringsliv och Volvo. I utredarens uppdrag

ingår att utreda och beskriva effekterna av en sådan förändrad redovisning av mervärdesskatten och ta ställning till om förändringen är en effektiv åtgärd. Författningsförslag ska lämnas på en förändrad redovisning av mervärdesskatten på så sätt att såväl den ingående som den utgående skatten redovisas i skattedeklarationen. Det kan även finnas andra förslag på förändringar av hanteringen av mervärdesskatt vid import av varor som kan genomföras och som skulle underlätta för företagen genom att lösa problemet med den likviditets-belastning för företagen som näringslivet har påtalat och samtidigt minska företagets administrativa börda. Det kan exempelvis vara förändringar gällande utfärdande och betalning av tullräkning. Utredaren ska därför även utreda och lämna förslag på andra möjliga åtgärder för att förenkla och förbättra hanteringen av mervärdesskatt vid import. Författningsförslag ska lämnas om det behövs för att de föreslagna åtgärderna ska kunna genomföras.

Utredaren ska analysera och redovisa effekterna samt bedöma lämpligheten av de olika förslagen ur både ett företagsekonomiskt perspektiv, bl.a. effekterna för företagets likviditet, och ett samhällsekonomiskt perspektiv, vilket innefattar bl.a. hur förslagen påverkar uppbörden av skatten och brottsbekämpningen.

Utredaren ska ta ställning till om förändrade regler för hanteringen av mervärdesskatt vid import ska omfatta samtliga näringsidkare bl.a. om de ska gälla för såväl s.k. kreditimportörer som andra. Utredaren ska även analysera vilka effekter förslaget får för ombud och speditörer.

Utredaren ska analysera hur förslagen om en förändrad hantering av mervärdesskatten påverkar Tullverkets respektive Skatteverkets ansvarsområden och verksamhet. Utredaren ska härvid föreslå de ändringar som kan behöva göras för att genomföra respektive förslag. Utredaren ska även ta ställning till hur samarbetet mellan Tullverket och Skatteverket skulle utformas vid en förändrad hantering av mervärdesskatten vid import. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatten vid import av varor utgörs av varans värde för tulländamål med tillägg för tull samt andra statliga skatter och avgifter. Dessutom ingår vissa bikostnader. Det är Tullverket som har tillgång till det underlag som ligger till grund för beskattningsunderlaget. En grundläggande förutsättning för att säkerställa en korrekt hantering av mervärdesskatten och en fortsatt effektiv uppbörd av denna är ett väl fungerande informationsutbyte mellan de två myndigheterna. Utredaren ska lämna förslag på hur behovet av överföringen av information ska tillgodoses. Det är vidare angeläget att kontroll-

möjligheterna inte försämrats, varför utredaren måste analysera konsekvenserna av förändringarna av såväl Skatteverkets som Tullverkets kontrollmöjligheter. Analysen ska också omfatta hur Skatteverket ska fastställa beskattningsunderlaget.

Utredaren ska även analysera hur en förändrad hantering av mervärdesskatten vid import påverkar förfaranderegler. Utredaren ska, om det bedöms nödvändigt, föreslå de ändringar av förfaranderegler som krävs. I detta sammanhang ska utredaren överväga om det finns anledning av avskaffa tulltillägg för mervärdesskatten vid import. Om utredaren föreslår en förändring ska författningsförslag lämnas.

Brott i samband med införsel av varor omfattas av lagen (2000:1225) om straff för smuggling. Om Skatteverket i stället blir beskattningsmyndighet skulle brott hänförliga till mervärdesskatten vid införsel av varor inte längre omfattas av lagen om straff för smuggling utan, liksom annan mervärdesskatt, i stället omfattas av bestämmelserna och förfarandet avseende skattebrott i skattebrottslagen (1971:69). Mot denna bakgrund ska utredaren även analysera vilka effekter en förändrad hantering av mervärdesskatten vid import innebär för den straffrättsliga ordningen och möjligheten att på ett effektivt sätt beivra brott. Utredaren ska lämna författningsförslag även i denna del om så krävs.

I utredarens uppdrag ingår att göra en internationell jämförelse och särskilt undersöka de förändringar av hanteringen av mervärdesskatt vid import som skett i vissa av EU:s medlemsstater.

Utredaren ska bedöma vad en förändrad hantering av mervärdesskatt vid import har för effekter från konkurrens-synpunkt.

Utredaren ska följa utvecklingen av det arbete som pågår inom EU avseende centraliserad klarering och ta ställning till hur det påverkar utredarens förslag.

### **Konsekvensbeskrivningar**

Utredaren ska redovisa offentligfinansiella effekter av förslaget. En förändrad redovisning av mervärdesskatt vid import av varor innebär en senareläggning av nuvarande mervärdesskatteinbetalningar. En senareläggning av inbetalning av mervärdesskatt innebär en offentligfinansiell kostnad på grund av en kassamässig effekt av engångskaraktär som uppkommer till följd av den likvidmässiga

försämringen för staten av engångskaraktär. Detta ger dock upphov till en bestående offentligfinansiell kostnad i form av en räntekostnad.

Konsekvensbeskrivningen ska även innefatta en bedömning av vilka effekter en förändrad hantering av mervärdesskatten vid import kan medföra för företagen i Sverige. Utredaren ska särskilt ta hänsyn till hur företagens likviditet påverkas samt uppskatta storleken på förändringen av deras administrativa kostnader. Bedöms förslaget även medföra andra kostnader för företagen ska dessa uppskattas. Utredaren bör vidare beskriva den uppskattade nyttan med de förslag som presenteras. Även effekterna för Tullverket och Skatteverket, i form av ändrade kostnader för administration och kontroll, ska belysas. Om utredarens förslag innebär offentligfinansiella kostnader ska även förslag till finansiering lämnas inom skatteområdet, företrädesvis mervärdesskatteområdet.

### **Redovisning av uppdraget**

Uppdraget ska redovisas senast den 15 januari 2013.

(Finansdepartementet)



2009-03-25

**Till:** Finansminister Anders Borg  
Näringsminister Maud Olofsson

**Från:** Lena Odelberg, AB Volvo  
Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv

**Ärende:** Hemställan om förenklad momshantering vid import av varor från länder utanför EU

---

## 1. Sammanfattning

Regeringens mål är en minskning av företagens administrativa börda med 25 %. Svenskt Näringsliv har tillsammans med AB Volvo tagit fram förslag till regelförenkling som även leder till likviditetsförbättring utan minskade skatteintäkter. Ett förslag som även Företagarna, Stockholms Handelskammare och Västsvenska Industri- och Handelskammaren ställer sig bakom.

Dagens moms system när varor importeras från land utanför EU, innebär att moms först måste betalas till Tullverket och först senare återbetalas av Skatteverket. Detta medför en negativ likviditetspåverkan. Vårt förslag är att Regeringen inför förvärvsmoms, s.k. omvänd skattskyldighet, där köparen själv redovisar såväl utgående som ingående moms avseende importen i sin skattedeklaration. Förvärvsmoms i skattedeklarationen i stället för hantering via Tullverket som sker idag, ger en likviditetsförbättring och är en förenkling som genomförts i flertalet medlemsländer inom EU. En sådan förenkling kan ske utan bortfall av skatteintäkter.

Förslaget innebär en likviditetsförbättring för såväl små som stora företag, en förenklad administration vid import, en lika-behandling med införsel från EU och en förbättrad konkurrenssituation för svenska företag. Vidare ökar Sveriges attraktionskraft



som etableringsland för företag från land utanför EU. Denna typ av förslag är precis vad företagen efterfrågar i en tid av djup ekonomisk kris.

Förslaget syftar inte till att ta bort andra regler avseende tull, andra avgifter, uppgifter som säkerställer korrekt statistik såsom ursprungsland, vikt, varukoder mm. Tullverket ska fortfarande vara den myndighet som utför kontroller avseende dessa förfaranden. Förslaget syftar enbart till en effektivare hantering av momsen. Genom att flytta importmomsbeskattningen till Skatteverket frigörs däremot resurser för Tullverket som kan användas för kontroll vid import.

Redan 1993 föreslog dåvarande Riksskatteverket att importmomsbeskattning skulle flyttas från Tullverket till Skatteverket. En utredning och konsekvensanalys finns således redan att tillgå. Vi föreslår därför att Regeringen tillsätter en snabbutredning som utreder bästa möjliga system för förvärvsmoms vid import, baserat på redan existerande system inom EU.

## **2. Förslag – förvärvsmoms vid import**

### **2.1 Förvärvsmoms baserat på bästa förebilderna inom EU**

Inför förvärvsmoms vid import av varor från länder utanför EU. Beskattning med förvärvsmoms i skattedeklarationen i stället för hantering via Tullverket som sker idag, är en förenkling som nu genomförts i alltfler medlemsländer inom EU.

En s.k. förvärvsbeskattning innebär att företaget redovisar utgående moms, på det beskattningsunderlag (värdet av det importerade godset som Tullverket ska fastställa liksom idag) i sin skattedeklaration. Om företaget bedriver verksamhet som medför skattskyldighet till moms och importen är hänförlig till denna verksamhet föreligger avdragsrätt för ingående moms med samma belopp som den utgående momsen i samma skattedeklaration. Detta innebär att importen inte påverkar företagets likviditet. Detta till skillnad mot dagens regler då importmomsen måste betalas till Tullverket och först därefter kan lyftas av som ingående moms i skattedeklarationen.

Svenskt Näringsliv har, i en utredning, kartlagt hanteringen av importmoms inom EU. Av denna framgår att elva medlemsländer har infört förvärvsmoms vid import, fem har fördröjd betalning av

importmomsen och ytterligare två medlemsländer förväntas införa förenklingar inom en snar framtid. Polen har infört förvärvsmoms från 2009. Av tabellen nedan återfinns en sammanställning av denna utredning. Utredningen innehåller detaljerad information om respektive lands regler (se bilaga 1-5).

Förvärvsmoms vid import	Andra förenklingsregler	Saknar förenklingsregler
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Belgien,</li> <li>• Bulgarien,</li> <li>• Danmark,</li> <li>• Estland,</li> <li>• Lettland,</li> <li>• Litauen,</li> <li>• Luxemburg,</li> <li>• Nederländerna,</li> <li>• Polen,</li> <li>• Tjeckien och</li> <li>• Ungern.</li> </ul>	3 MS senarelägger betalningen <ul style="list-style-type: none"> <li>• Portugal,</li> <li>• Storbritannien och</li> <li>• Österrike.</li> </ul> 2 MS förenklar på annat sätt <ul style="list-style-type: none"> <li>• Spanien</li> <li>• Tyskland</li> </ul>	9 MS kvarstår <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cypern (15 %)*,</li> <li>• Finland (22 %)*,</li> <li>• Frankrike (19,6 %)*,</li> <li>• Grekland (19 %)*,</li> <li>• Irland (21,5 %)*,</li> <li>• Italien (20 %)*,</li> <li>• Malta (18 %)*,</li> <li>• Slovenien (20 %)* och</li> <li>• Sverige (25 %)*</li> </ul>
2 MS förväntas införa förfarandet		* normalskattesats till moms
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rumänien och</li> <li>• Slovakien</li> </ul>		

Enligt vår uppfattning är det främst nedanstående fem medlemsstater som bäst lämpar sig som en förebild för en motsvarande svensk reglering. Dessa länders regler präglas av att det är förhållandevis enkelt att uppfylla de krav som ställs för att få tillämpa reglerna om förvärvsbeskattning av importmoms. Av tabellen som följer nedan återfinns en sammanfattning av dessa länders regler.

**Medlemsstater som tillämpar förvärvsbeskattning av importmoms**

Land	Frivilligt	Obligatorisk	Villkor m.m.
Belgien	Ja	Nej	Momsreg. i Belgien Regelbunden import Deposition om 1/24 av årligt importmomsbelopp eller minst 250 €
Danmark	Nej	Ja	Särskild registrering för import
Luxemburg	Nej	Ja	Inga begränsningar OBS! Utländska företag som inte är momsregistrerade i Luxemburg kan utse ombud som hanterar momsrapporteringen
Nederländerna	Ja, men finns undantag	Obligatoriskt vid import av vissa råvaror samt transport- medel som inte är i fri cirkula- tion inom EU	Krävs etablering i Nederländerna, alternativt lokal skatte- representant Regelbunden import måste ske God redovisnings- och betalnings- historik krävs Om skatterepresentant utses, krävs bankgaranti
Tjeckien	Nej	Ja	Momsregistrering i Tjeckien

Enligt vår uppfattning bör en obligatorisk förvärvsbeskattning införas som förenklar och förbättrar för såväl små som stora företag.

Vidare anser vi att det finns kontrollmässiga skäl att även föra över momsbeskattningen av privatimport till Skatteverket. Skatteverket kan då få bättre kontroll över de personer som har omfattande privatimport och får på så sätt möjlighet att utreda om dessa bedriver näringsverksamhet eller inte.

## 2.2 Tidigare utredningar

### 2.2.1 Rapport 1993 – Riksskatteverket och Generaltullstyrelsen

År 1992 fick dåvarande Riksskatteverket i uppdrag av Regeringen att i samråd med Generaltullstyrelsen utreda formerna för och organisationen av momsbeskattningen inför EG-inträdet. Uppdraget omfattade även att utreda formerna för och organisationen av beskattning avseende import från tredje land. Även uppgiftsinsamling och ADB-samarbetet prövades.

Denna utredning och lämnade förslag återfinns i samlad rapport<sup>1</sup> från Riksskatteverket. År 1994 publicerades även ett komplement till denna rapport<sup>2</sup>.

Av rapporten från 1993 framgår att Riksskatteverket föreslår att beskattningen av import från tredje land flyttas från Tullverket till skatteförvaltningen för momsregistrerade importörer. Utredningen var dock inte enig på denna punkt då Generaltullstyrelsen ansåg att Tullverket även fortsättningsvis skulle vara beskattningsmyndighet avseende importen. I särskild bilaga har Generaltullstyrelsen utvecklat motiven för sin uppfattning.

I utredningen finns även konsekvensbeskrivning av förslagets effekter på kontrollbehov, administration, personal inom momsbeskattningen, momsredovisning, likviditets- och ränteeffekter och IT- och genomförandekostnader osv.

Riksskatteverket föreslog således redan 1993 att beskattningen vid import från tredje land överförs till skatteförvaltningen. Fördelarna som redovisades av Riksskatteverket var bl.a.

- att en konkurrensneutralitet med förvärv från EG uppkommer,
- att onödiga administrativa rutiner undviks,
- att en enhetlig beskattningsrutin uppkommer för företag och skattemyndigheter,
- att dubbla likviditetsströmmar undviks och
- att förutsättningarna för en effektivare skattekontroll förbättras etc.

Vidare anger Riksskatteverket att praktiskt taget samtliga tillfrågade organisationer förordade förslaget.

I denna utredning stödde dock inte Generaltullstyrelsen förslaget. Sammanfattningsvis anges motiven vara att förslaget medför negativ statsfinansiell påverkan, att Tullverkets uppbördseffektivitet är hög, EU:s krav på gemensamma skydds- och kontrollinsatser effekter och utnyttjande av tulldatasystemet (TDS) etc.

---

<sup>1</sup> Mervärdesbeskattningen i ett EG-perspektiv, RSV Rapport 1993:8.

<sup>2</sup> Komplement (till Rapport 1993:8) benämnd RSV Rapport 1994:3.

## 2.2 Rapport 2004 - Samverkan mellan Tullverket och Skatteverket

Under 2004 genomförde en arbetsgrupp, på uppdrag av verksamhetsledningarna för Skatteverket och Tullverket, en kartläggning av samverkansformerna mellan myndigheterna samt inventerade pågående utvecklingsprojekt. Arbetet i denna arbetsgrupp återfinns i särskild rapport<sup>3</sup>.

Tullverket och Skatteverket är statliga myndigheter med likartade uppdrag. Myndigheterna ska genom sina processer säkerställa en korrekt uppbörd av skatter, tullar och avgifter.

Ett gemensamt uppdrag föreligger när det gäller moms och punktskatter. Detsamma gäller i kampen mot ekonomisk brottslighet. I kartläggningen identifierades ett antal möjligheter för utökad samverkan. Avsikten var att ett fördjupat samarbete skulle skapas med syftet att effektivisera verksamheten för de båda myndigheterna och förenkla för allmänheten och företagen bland annat genom nya IT-tjänster.

Fokus låg på två områden; hanteringen och kontrollen av punktskatter och moms vilka skulle kunna förenklas om planerna förverkligas.

Ett av de förslag som arbetsgruppen skulle utreda var om också Tullverket kunde utnyttja Skatteverkets så kallade skattekonton för att ta in sina avgifter från importföretagen och på så sätt förenkla hanteringen för såväl företagen som Tullverket.

För importföretagen föreslogs också att sådana som kvalitets-säkrats i Tullverkets Servicetrappa skulle kunna befrias från att erlagga importmoms genom att Tullverket och Skatteverket kvalitetssäkrar momsredovisningsrutinerna.

Utredningen konstaterar att om statens fordringar samlas på ett ställe, uppbörd via skattekonto, uppkommer en fördel för såväl företagen som Skatteverket. Exempelvis kan ingående moms och utgående moms kvittas direkt. Det kan även vara en fördel för staten som borgenär.

Vidare anges att förslaget att generellt slopa kravet för momsregistrerade företag att betala importmoms till Tullverket vid import från tredje land tidigare har diskuterats, men Finansdepartementet har avvisat förslaget, troligtvis p.g.a. den initiala kreditförlusten.

---

<sup>3</sup> Rapport Samverkan mellan Tullverket och Skatteverket 2004-08-26, Dnr Skatteverket 130 272171-04/121, Tullverket 9342/04.

### 2.3 Tullverkets seminarium 2007

Vid ett av Tullverket arrangerat seminarium den 13 juni 2007 ville verket fånga upp tankar och idéer kring möjligheterna att minska företagens administrativa börda. Tullverket tog emot 29 förslag och synpunkter bl.a. förslaget om att ”ta bort redovisning via Tullverket av importmoms”. Detta förslag inkom även via Näringsdepartementets webb-kampanj 2007<sup>4</sup>.

I en av Tullverket upprättad sammanställning<sup>5</sup> kommenteras dessa förslag. Flera av förslagen utreds vidare eller är föremål för utredning i projekt inom Tullverket. Förslaget om förändring av importmomsen utreds dock inte vidare och kommenteras på följande sätt.

**”Tullverket vidtar inte några åtgärder med anledning av förslaget inom ramen för arbetet med att minska företagens administrativa kostnader.** Regler om att moms på varor som importeras ska betalas till Tullverket innebär krav på att betala skatter och avgifter. Kostnader som följer av sådana krav är finansiella kostnader. De omfattas inte av begreppet administrativa kostnader i arbetet med att minska företagens administrativa börda. Fråga om förändring av redovisning av importmoms i förslagets riktning utreds inte av Tullverket för närvarande. ”

### 2.4 Snabbutredning önskvärd

Med hänsyn till det rådande ekonomiska läget behövs omedelbara förbättringar för företagen. Om en ny utredning tillsätts finns bl.a. tidigare ovan angivna utredningar och konsekvensanalyser redan att tillgå. Vi föreslår att Regeringen tillsätter en snabbutredning som utreder bästa möjliga system för förvärvsmoms vid import, baserat på redan existerande system inom EU. En av Regeringen tillsatt snabbutredning skulle skicka mycket positiva signaler om agerande som förenklar och förbättrar för företagen i en tid av djup ekonomisk kris.

---

<sup>4</sup> Näringsdepartementets promemoria daterad 2007-07-26.

<sup>5</sup> 07.6983 FörslNäringsliv 080108.

### 3. Konsekvenser av förslaget

#### 3.1 Lagar som omfattas

Som anges i beskrivningen ovan ansvarar Tullverket för beskattning av varor som importeras från tredje land. Resterande momsbeskattning hanteras av Skatteverket. Det är dock alltid Skatteverket som ansvarar för avdragsrätten för ingående moms dvs. även vid avdrag för den importmoms som Tullverket har debiterat. Reglerna avseende import återfinns i följande lagar.

- Mervärdesskatteförordningen (1994:223)
- Mervärdesskattelagen (1994:200)
- Skattebetalningslagen (1997:483)
- Tullagen (2000:1281)
- Tullförordningen (2000:1306)
- Tullordningen (2000:20)

I bilaga 6 finns en icke uttömmande kartläggning av berörda paragrafer som reglerar import i ovan nämnda lagar. Regelverket som företagen måste hantera är således mycket komplex. Förslaget innebär möjlighet att förenkla regelverket på momsområdet.

#### 3.1.1 Administrativ börda enligt Nuteks rapporter

Verket för Näringslivsutveckling, Nutek, kartlägger och rapporterar näringslivets administrativa börda. I ett antal rapporter<sup>6</sup> har kostnaderna för tull- och utrikeshandel kartlagts. Någon separat redogörelse för vilka kostnader som just importmomsen förorsakar företagen återfinns dock inte. Av ovanstående rapporter framgår dock, under avdelningen förenklingsförslag, att företagen anser att det inte är kostnadsneutralt att svenska företag betalar införselmoms vid import.

---

<sup>6</sup> R 2008:05 och R 2008:29, <http://www.nutek.se/>

### 3.1.2 Vanligt periodiseringsfel försvinner

Vid import via ett ombud, exempelvis en speditör, fakturerar denne dels sin transporttjänst och dels ett utlägg för importmomsen. Avdragsrätten för importmomsen inträder först när Tullverket utfärdat tullräkning. Detta innebär att momsens avseende transporttjänsten kan vara avdragsgill i en månad och importmomsen i en annan. För tidigt avdragen importmoms är ett av de vanligaste felen i momsredovisningen vilket medför straff i form av skattetillägg och ränta.

För att hanteringen i dagens system ska bli rätt krävs således att importmomsen läggs på ett vilande momskonto och bevakas för att avdraget ska ske i rätt period. Vidare innebär utlägg av importmoms ett extra fakturasteg för ombudet.

Denna typ av fel och administrativa bördor försvinner således om förslaget införs.

### 3.1.3 Harmoniserade förfaranderegler

Förfaranderegler avseende moms som Skatteverket respektive Tullverket hanterar skiljer sig markant åt. Förslaget innebär en förenkling och harmonisering av reglerna. Exempelvis kan moms hos Skatteverket omprövas i sex år (21 kap. 4§ Skattebetalningslagen) medan moms hanterad hos Tullverket endast kan omprövas under tre år (9 kap. 3§ Tullagen).

Vidare har Stockholms Handelskammars Service AB i en hemställan om avskaffande av tulltillägg avseende moms daterad 2007-02-07, redogjort för de orimliga konsekvenser tulltillägget innebär för ett importerande företag. Tulltillägget är en sanktionsavgift som riktar sig mot brister i tulldeklarationer. Straffavgiften motsvarar 20 % av den tull eller annan skatt som skulle ha undandragits om felet inte upptäckts. Dessutom tillkommer 10 % på den moms som skulle ha undandragits.

Förslaget om förvärvsmoms vid import innebär möjlighet att förenkla och harmonisera förfarande reglerna.



### 3.3 Två beskattningsmyndigheter avseende moms blir en

Idag ansvarar således Tullverket för beskattning av *varor* som importeras från land utanför EU. Skatteverket däremot ansvarar för beskattning

- av varor och tjänster inom Sverige,
- av varor och tjänster från EU och
- av konsult- och intellektuella *tjänster* som importers från land utanför EU.

Import av varor från länder utanför EU deklarerar normalt i en tulldeklaration och importmoms betalas till Tullverket. Ett importerande företag med avdragsrätt för ingående moms får, när Tullverket utfärdat tullräkning, därefter göra avdrag för importmomsen i skattedeklarationen som lämnas till Skatteverket.

Då två olika beskattningsmyndigheter hanterar importen blir regelverket som företagen måste hantera mycket komplex. Vidare medför två beskattningsmyndigheter att exempelvis information, blanketter och handläggning skiljer sig åt vilket medför ökad börda för företagen.

Förslaget innebär att företagen slipper hantera momsens i två olika system och ha kontakt med olika myndigheter som har olika förutsättningar att hantera och besvara momsfrågor.

### 3.4 Påverkan på likviditeten

#### 3.4.1 Tullförfaranden används för att skjuta upp momsbetalning

Vid kontakt med olika importföretag framgår att en konsekvens av dagens regler avseende importmoms är att företag använder olika åtgärder och förfaranden enbart för att undvika eller skjuta upp momsbetalningen. Det är väl känt att exempelvis multinationella företag väljer det land för import som har fördelaktigast momsregler.

Det är av stor vikt att momsreglerna inte avgör i vilket land importen görs och därmed hindrar effektiva och alternativa transportlösningar. Det leder till risk för sämre konkurrens, ökad administration och längre transporter och därmed till ökade utsläpp och kostnader.

Även för ej tullbelagda varor används exempelvis följande tullförfaranden/åtgärder. Detta enbart för att undvika eller skjuta upp betalningen av importmomsen.

- Aktiv förädling suspension
- Passiv förädling
- EU-förtullning (procedur 4200)
- Omsättning på tullager enligt kap. 9c Mervärdesskattelagen
- Momsfrihet p.g.a. tullbefrielse enligt EEG nr 918/93
- Uppläggning på tullager och deluttag vid behov
- Olika åtgärder i samband med retur av exporterade varor (reklamationer etc)
- Temporär import

Dessa tullförfaranden medför extra administration. Förslaget innebär en förenkling genom att företag kan använda enklare tullsystem eftersom man inte behöver så många olika varianter på tullprocedurer, bättre logistiklösningar och harmoniserat förfarande med övriga länder som infört förvärvsmoms vid import.

#### *3.4.2 Beräkning av likviditetseffekten*

Skatteverkets beskattning av varor och tjänster från EU och vid import av tjänster från land utanför EU sker främst genom s.k. förvärvsmoms för handel mellan företag. Förvärvsmoms innebär att det importerande företaget inte behöver ligga ute med momspengar. Företaget redovisar istället importen som utgående moms och redovisar avdragsgill ingående importmoms i samma skattedeklaration. För importerande företag med full avdragsrätt för moms innebär förvärvsmomsen ett nollsummespel och ingen likviditetspåverkan.

Dagens momssystem när varor importeras från land utanför EU, innebär att moms först måste betalas till Tullverket och senare återbetalas av Skatteverket. Detta medför en negativ likviditetspåverkan. I samband med denna utredning har en s.k. ”importsnurra” tagits fram. I denna kan likviditetseffekten beräknas. Då

olika förfaranden vid import kan användas har följande scenarios lagts in i snurran.

1. Import enligt förenklat deklarationsförfarande där importören har kreditillstånd hos Tullverket. Detta innebär att importören har tillstånd av Tullverket att lämna en förenklad deklaration i samband med att denne begär att få varorna utlämnade.
2. Import enligt normalförfarande där importören inte har kreditillstånd hos Tullverket. Speditören gör ett utlägg (kredittid 10 dagar). Normalförfarande kallas också för direktförtullning vilket innebär att en fullständig tulldeklaration lämnas till Tullverket antingen elektroniskt eller på blankett.
3. Import enligt normalförfarande, importören har ej kreditillstånd i Tullverket speditören gör ett utlägg (kredittid 30 dagar).

Vid utbetalning av importmomsen från Skatteverket har vi utgått ifrån bästa möjliga scenario, dvs. att skattedeklarationen klarmarkeras omgående och att utbetalningen därefter också görs direkt. I snurran återfinns även olika alternativa momsredovisningar, då det importerande företaget kan redovisa moms antingen kvartals- eller månadsvis. Vidare kan månadsredovisning ske antingen den 26e i månaden efter eller den 12e i andra månaden efter uppbörds-månaden, beroende på om företagets omsättning överstiger eller understiger 40 miljoner kronor.

I några simulerade exempel som bifogas (bilaga 7-10) framgår att vid en ränta på 5 % kan en likviditetskostnad för företagen uppkomma om följande belopp.

Importvärde, SEK	Likviditetskostnad	SEK bilaga
100.000	214 – 1.508	7
1.000.000	2.141 – 15.084	8
100.000.000	214.104 – 482.378	9
1.000.000.000	2.141.063 – 4.823.778	10

Under utredningen har vi fått följande uppgifter från Tullverket angående antalet importörer och deras importvärden för år 2007. I den aktuella sökning som gjorts hos Tullverket ingick ca 24 000

företag. Det bör påpekas att under 2007 bytte Tullverket system i samband med att ett nytt uppgiftslämnande trädde ikraft. Eftersom det nya systemet inte driftsattes exakt den 1 januari 2007 tappades ca 3,5 % i värde.

Högsta totala importvärdet för ett företag under 2007 var 6,3 miljarder kr. Cirka 20 företag importerade varor för värden mellan 1 miljard - 6 miljarder kr. 3500 företag har ett importvärde som ligger i spannet mellan 5 miljoner - 1 miljard. 7700 företag har ett importvärde som ligger i spannet mellan 1 miljon - 50 miljoner. Detta betyder att ca hälften av företagen i sökningsgruppen hade ett importvärde under 1 miljon kr.

Förslaget innebär således en mycket värdefull likviditetsförbättring för såväl små som stora företag.

### 3.5 Sammanfattning konsekvenser

Förslaget innebär således en rad förenklingar och förbättringar för svenska företag.

- En förenkling utan minskade skatteintäkter.
- Att nuvarande likviditetsbelastning, med en betalning av importmoms till Tullverket för att sedan återfå den senare via Skatteverket, försvinner.
- Att en förenklad lagstiftning och harmonisering av förförandereglerna blir möjlig.
- Att företagen slipper hantera momsen i två olika system hos två olika beskattningsmyndigheter.
- Att företagen får en förenklad redovisning i skattedeklarationen, slipper vilande momskonto och risk för periodiseringsfel avseende importmoms.
- Att svenska företag konkurrerar på mer lika villkor med företag i de EU-länder som infört förvärvsmoms vid import.
- Att Sveriges attraktionskraft som etableringsland för företag från land utanför EU förbättras.
- Att resurser frigörs hos Tullverket till förbättrad kontroll av importerade varor.

#### 4. Avslutande synpunkter

Av ovanstående framgår att allt fler medlemsstater infört förvärvsmoms vid import. Förslaget innebär förenklingar och en värdefull likviditetsförbättring som så väl behövs och efterfrågas av svenska företag i en tid av djup ekonomisk kris.

Stockholm den 25 mars 2009

  
Anna Sandberg Nilsson  
skatteexpert Svenskt Näringsliv

  
Lena Odelberg  
skatteexpert AB Volvo

#### Bilagor:

1. Ernst & Young, PM utredning om förvärvsmoms vid import
2. Ernst & Young, Sammanfattande matris
3. Ernst & Young; Summering av de olika ländernas svar
4. Ernst & Young, Utdrag ur de olika ländernas regelverk
5. Ernst & Young, PM ytterligare svar på frågor
6. Sammanställning lagtext
7. Ernst & Young, importsnurra, exempel import 100 TSEK
8. Ernst & Young, importsnurra, exempel import 1 MSEK
9. Ernst & Young, importsnurra, exempel import 100 MSEK
10. Ernst & Young, importsnurra, exempel import 1 MDSEK



Stockholms Handelskammare Service AB  
 Box 16050, 103 21 Stockholm  
 Besöksadress: Västra Trädgårdsgatan 9  
 Telefon: 08-555 100 00 Telefax: 08-566 316 00  
 E-post: info@chamber.se www.chamber.se  
 Org. 556095-7952 Momsreg. SE556095795201

Finansdepartementet  
 Drottninggatan 21  
 103 33 Stockholm

Stockholm den 20 december 2007

SHK dnr 070207

### Hemställen om avskaffande av tulltillägget avseende undandragen mervärdesskatt enligt 8 kap. 2 §, 4 st tullagen

Tulltillägget är en sanktionsavgift som riktar sig mot brister i tulldeklarationer. Det infördes i mitten av 80-talet. Straffavgiften motsvarar 20 procent av den tull eller annan skatt som skulle ha undandragits om felet inte upptäckts. Dessutom tillkommer 10 procent på den mervärdesskatt som skulle ha undandragits.

Det sistnämnda har utgjort en källa till stor irritation bland företagen eftersom mervärdesskatten är en kostnad som företagen drar av i efterföljande deklarationer. Det saknas således såväl motiv som möjlighet till någon "vinst" för företag som råkat räkna fel i sin deklaration. Eftersom mervärdesskatten så gott som alltid utgör den utan jämförelse största delen av införselavgifterna blir tulltillägget mycket kännbart för företagen. Tulltillägget på mervärdesskatten är ju inte avdragsgillt.

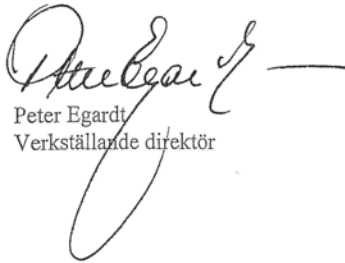
Ursprungligen var tulltillägget 20 % även på undandragen mervärdesskatt. Eftersom mervärdesskatten vid införsel utgår med 25 % av importsändningens tullvärde (fakturabelopp plus tull- och andra införselavgifter) blev tulltillägget ofta orimligt högt. En sändning med ett tullvärde på 5 miljoner kunde debiteras ett tulltillägg - bara för mervärdesskatten - på 250 000 kronor. Till detta kom ett belopp avseende den tull som kunde ha undandragits om slarvfelet inte upptäckts. Utöver detta debiteras naturligtvis den tull, skatt och moms som rätteligen skulle ha tagits upp i deklarationen. Det förtjänar att påpekas att importörer har att hantera ett krångligt regelverk med ett omfattande uppgiftslämnande, ofta i tidspressade situationer.

Efter många klagomål under en lång tid sänktes tulltillägget på mervärdesskatten från 20 till 10 % vilket var ett steg i rätt riktning, men ändå drabbades importören i ovanstående exempel av ett tulltillägg på 125 000 kronor. Det är fortfarande ett orimligt hårt straff för ett enkelt slarvfel.

Under den förra borgerliga regeringen avskaffades tulltillägget helt när det gällde mervärdesskatten, till stor glädje för importörerna. När socialdemokraterna kom tillbaka till makten återinfördes emellertid tulltillägget på mervärdesskatt.

2(2)

Vid flera tillfällen har borgerliga riksdagsledamöter motionerat om ett avskaffande av tulltillägget, men den förra regeringen har inte hörsammat dessa förslag. Mot ovanstående bakgrund hemställer Stockholms Handelskammare om att regeringen snarast lägger förslag till Riksdagen om att tulltillägget på undandragen mervärdesskatt ska avskaffas.



Peter Egardt  
Verkställande direktör



Thorbjörn Högberg  
Expert i handelsfrågor

# Statens offentliga utredningar 2013

---

*Kronologisk förteckning*

1. Förändrad hantering av importmoms. Fi.



# Statens offentliga utredningar 2013

---

*Systematisk förteckning*

## **Finansdepartementet**

---

Förändrad hantering av importmoms. [1]