

Importmoms – avdragsrätt vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen

Pernilla Rendahl

191010

Sammanfattning

Den här rapporten syftar till att diskutera frågan om avdragsrätt för importmoms i samband med självrättelse vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen. Utifrån mervärdesskattelagen finns idag ingen uttrycklig regel om avdragsrätt vid importmoms vid bristande lagefterlevnad av tullagstiftningen. Det saknas dessutom en genomgång av EU-domstolens praxis avseende tolkningen av avdragsrätt vid dessa situationer. En bristande efterlevnad av tullagstiftningen i den här rapportens avseende omfattar fall där misstag har begåtts i samband med import av varor eller hantering i tullager på så sätt att Tullverket påför importmoms. Syftet med avdragsrättssystemet inom mervärdesskatterätten är att åstadkomma övervältring av skattebördan på så sätt att skatten slutligen belastar konsumtion och enbart mervärdet i varje led av produktions- och distributionskedjan.

När skattskyldig gör en självrättelse vid EU-intern handel och vid rent nationella transaktioner förlorar den skattskyldige inte avdragsrätten för ingående mervärdesskatt på motsvarande sätt som vid påförande av importmoms. Det föreligger således en olik behandling av de skattskyldiga beroende av transaktionstyp. Någon motivering till en sådan olik behandling utöver att det är olika beskattningsmyndigheter i samband med påförande av importmoms i vissa situationer förekommer inte. Det kan även ifrågasättas om en uppdelning på olika myndigheter av hanteringen av en skatt ska leda till en sådan olik behandling.

För att nå syftet med övervältring av skattebördan och uppnå likabehandling mellan aktörer som begär självrättelse behöver möjligheten till avdrag för importmoms i samband med bristande lagefterlevnad ses över. Detta kan göras på två sätt. Antingen genom att få klarhet i huruvida EU-domstolen accepterar transportörens importmoms som en allmän omkostnad i en annars skattepliktig verksamhet, eller att möjlighet till utläggsfakturering ges så att den verkliga varuägaren som ska använda varorna i sin verksamhet kan få avdrag för importmoms i samband med att transportör, lagerhanterare eller tullombud blir gäldenär för importmomsen vid bristande lagefterlevnad av tullagstiftningen. Utifrån mervärdesskatteprincipen torde det första alternativet vara tydligast eftersom det då är den som är gäldenär som också har avdragsrätt, under förutsättning att resterande kriterier för att erhålla avdragsrätt eller återbetalning är uppfyllda.

1 Inledning

Den här rapporten syftar till att contextualisera frågan om avdragsrätt för importmoms för den verkliga importören (varuägaren) i samband med bristande efterlevnad av tullagstiftningen vid införsel av varor. En bristande efterlevnad av tullagstiftningen kan uppstå av flera orsaker såsom olaglig införsel av varor och undandragande från tullövervakning. Den rättsliga grunden återfinns i artikel 79 i den gemensamma tullkodexen.¹ Varor som inte anmäls korrekt till Tullverket vid importtillfället är exempel på olaglig införsel. Varor som har lämnat ett tullager utan Tullverkets medgivande är exempel på olagligt undandragande. Båda regleras i Art. 79, p. 1 a i tullkodexen. Orsaker till bristande efterlevnad är inte länkade till huruvida transportören eller annan delaktig i transporten har uppsåt till eller gör detta på grund av grov oaktsamhet för att undvika tull, utan omfattar olika former av bristande efterlevnad. Det kan finnas flera olika anledningar till att transportören inte har fullgjort sitt åtagande. Exempelvis kan transportören fått bristande information om lastens omfattning, språkförbristning eller att gränspassering och tullklarering fungerar olika vid olika gränspassager. Stöld av gods ur tullager eller från transport liksom varor som av misstag levereras felaktig ut ur tullager är andra exempel på bristande efterlevnad.

¹ Förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

Rapporten syftar inte till att analysera grunderna för olika typer av bristande efterlevnad av tullagstiftningen utan berör enbart detta när det påverkar frågan om avdragsrätt för importmoms. Ytterligare en avgränsning är att rapporten inte diskuterar risk för missbruk eller undandragande eftersom grundproblemet som diskuteras i rapporten inte är relaterat till ett missbruk eller undandragande, det är enbart frågan om möjlighet till övervältring i samband med bristande efterlevnad av tullagstiftningen som diskuteras, särskilt i samband med att transportör eller annan gäldenär begär möjlighet till självrättelse.²

Bakgrunden till rapporten kan delvis förklaras med Skatteverkets ställningstagande Mervärdesskatt vid import som tagits ut av Tullverket då Skatteverket är rätt beskattningsmyndighet; avdragsrätt (dnr 202 241942-18/11) av den 20 juni 2018. Utifrån ställningstagande väcks frågor som är relaterade till syftet ovan, där även frågan om avdragsrätt formellt kan vara beroende av vilken myndighet som har varit beskattningsmyndighet. Regelverket avseende importmoms är komplext och den här rapporten syftar inte till att vara heltäckande. Däremot krävs en förklaring av den terminologi som återfinns eftersom tullagstiftningen och mervärdesskatterätten vare sig är harmoniserade på samma EU-rättsliga grund eller är koordinerade med varandra fullt ut avseende rättsliga begrepp.

En konsekvens av att avdrag för importmoms inte beviljas vid bristande efterlevnad såsom olaglig införsel och olagligt undandragande från tullövervakning är att skattebördan för den ingående mervärdesskatten inte direkt kan övervältras vidare ner i produktions- och distributionskedjan. Därav aktualiseras frågan om vad syftet med mervärdesskatteuttaget i samband med import syftar till i en mer principiell mervärdesskatterättslig kontext. Det konkreta problemet är därmed att det uppstår en konsumtionsbeskattning i ett produktions- och distributionsled eftersom ett nekat avdrag innebär att bördan av den ingående mervärdesskatten inte kan övervältras trots att någon konsumtion inte sker. Detta utgör en form av dubbelbeskattning som inte är förenlig med principen om att enbart mervärdet ska

² Exempelvis diskuteras inte frågan om möjlighet att påföra importmoms då en aktör som importerar eller levererar varorna är i god tro, men risk för missbruk och skatteundandragande föreligger, vilket diskuteras av EU-domstolen i ett avgörande av den 25 oktober 2018 i mål *Milan Božičević Ježovnik*, C-528/18, EU:C:2018:868.

beskattas i varje led av produktions- och distributionskedjan till dess att varorna slutligen konsumeras.

Dispositionen för rapporten bygger på tre delar där kapitel 1-6 utgör den första delen som klargör den materiella frågeställningen avseende avdragsrätt för importmoms vid bristande efterlevnad som olaglig varuinförsel och olagligt undandragande från tullövervakning. Utöver det här inledande kapitlet diskuteras grundläggande förutsättningar för avdragsrätt vid import där perspektivet för den verkliga importören klargörs i förhållande till övriga aktörer såsom transportören som kan vara delaktiga i importen och exempelvis den olagliga införseln av varor. I kapitel 3 diskuteras mer specifikt de mervärdesskatterättsliga förutsättningarna för avdragsrätt vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen utifrån såväl ett EU-rättsligt som ett svenskt perspektiv. Det fjärde kapitlet lyfter fram argument för avdragsrätt såsom avdragsrättssystemets funktion inom ramen för ett mervärdesskattesystem som syftar till att beskatta konsumtion. Det femte kapitlet diskuterar argument som talar emot avdragsrätt för den verkliga importören. Det sjätte kapitlet som är det sista i den första delen ger tentativa konklusioner utifrån hur avdragsrätt för den verkliga importören och transportören kan och bör hanteras vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen.

Den andra delen (kapitel 6) av rapporten beskriver kortfattat hur gränskontrollen vid den svensk-norska gränsen, närmare bestämt Svinesund, går till i praktiken. Även om rättsreglerna ger resultat de jure (som presenteras i slutet av del 1) sätts dessa i relation till vilka praktiska förutsättningar som kan leda till att en bristande lagefterlevnad såsom olaglig varuinförsel uppstår.

Den tredje och avslutande delen består av två kapitel. Det första behandlar frågan om rätt beskattningsmyndighet vid uttag av importmoms och principiella överväganden som kan diskuteras utifrån att del 1 och del 2 av rapporten sätts i relation till varandra. Det sista kapitlet (8) sammanfattar de avslutande slutsatserna och ger förtydligande rekommendationer avseende avdragsrätt för importmoms vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen.

2 Grundläggande förutsättningar för avdragsrätt vid import

Mervärdesskattesystemets grundläggande funktion av att i varje led i produktions- och distributionskedjan beskatta mervärdet på omsättning av varor och tjänster som faller inom ramen för tillämpningsområdet, syftar till att beskatta konsumtion.³ Utöver omsättning av varor och tjänster räknas även import av varor och unionsinterna förvärv som beskattningsbara transaktioner. Det är på dessa transaktioner som utgående mervärdesskatt påförs. För att upprätthålla en beskattning av mervärdet genom varje led av produktions- och distributionskedjan och resultera i en beskattning av konsumtion, krävs att övervältring av skattebördan säkerställs i varje led ner till det konsumerande ledet. Syftet med rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt eller återbetalning av ingående mervärdesskatt är att åstadkomma övervältring. Om avdragssystemet resulterar i att för mycket avdragsrätt medges (det vill säga mindre än mervärdet beskattas i varje led) säkerställs inte beskattning av konsumtion utan risk för missbruk eller konkurrensnedvridningar för aktörer i mervärdesskattesystemet uppstår. Om avdragssystemet resulterar i att för lite avdragsrätt medges (det vill säga att mer än mervärdet beskattas i varje led) uppstår en speglade konkurrensnedvridning genom att övervältring inte kan åstadkommas utan en reell beskattning/belastning av mervärdesskatt kvarstår i produktions- och distributionskedjan utöver den konsumtion som skatten syftar till att beskatta. Det är mellan dessa grundläggande värden som avdragsrätten för importmoms vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen balanserar.

I svenska förarbeten har motsvarande ändamål med övervältringen av skattebördan identifierats. Däremot anges inte tydligt i den svenska rätten att mervärdesskatten syftar till konsumtion. De samlade ändamål som har identifierats i förarbeten till mervärdesskattelagen (fram till 2015) är:

1. möjliggöra beskattning av mervärdet i varje led,
2. inte leda till kumulativa effekter eller dold skatt,
3. inte verka konkurrensnedvridande, vara neutral,

³ Se art. 1 i mervärdesskattedirektivet (Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt).

4. vara samhällsekonomiskt effektiv, trygga sysselsättning, främja produktion,
5. anpassad till EU-rätten,
6. vara en generell skatt, med få undantag/särregleringar,
7. främja svenskt näringslivs internationella konkurrenskraft,
8. inte leda till dubbelbeskattning eller icke-beskattning,
9. leda till ett rationellt beskattningsresultat,
10. vara enkel att tillämpa, praktisk tillämpbar och kontrollerbar,
11. förhindra skatteflykt som momsbedrägerier,
12. inte fördyra boende, men belasta privata levnadskostnader,
13. inte leda till likviditetspåfrestringar och
14. på EU-nivå vara samhällsekonomiskt effektiv.⁴

Mervärdesskatten på importerade varor är knuten till tullagstiftningen på såväl EU-nivå som svensk nivå. Den grundläggande förutsättning för avdragsrätt återfinns i artikel 168 (e) i mervärdesskattedirektivet, vilken stadgar att en beskattningsbar person har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på varor som importeras till medlemsstaten och används för dennes beskattade transaktioner. Huvudregeln är således att det krävs ett samband mellan den beskattningsbara personens utgående beskattningsbara transaktioner och den ingående mervärdesskatten på de importerade varorna, för att avdrag ska beviljas. Detta återspeglas även huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML. Med svensk terminologi innebär detta att den beskattningsbara personen ska bedriva en verksamhet som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 7 § ML. En importerad vara som används i en sådan verksamhet eller förbrukas i en sådan verksamhet utgör en omkostnad för vilka avdrag ska beviljas. Avdragsrätt kan också beviljas för allmänna omkostnader när de ingående transaktionerna utgör kostnadskomponenter i en skattepliktig ekonomisk verksamhet.

EU-domstolen har i flertalet rättsfall förtydligat avdragsrättens syfte och systematik samt utvecklat kriterier för vad som kan anses utgöra allmänna omkostnader. Ur dess praxis kan utläsas att avdragsrätten är en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte

⁴ Se Rendahl, P, Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt? Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Svenskt Näringsliv april 2015. s. 9-10.

får inskränkas. Dessutom ska den inträda omedelbart för hela den ingående skatten.⁵ Vidare har syftet förtydligats i linje med ovanstående beskrivning avseende övervältring av skattebördan. Avdragssystemet ska tillse att ingående mervärdesskatt som en beskattningsbar person ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta denna. Detta för att åstadkomma fullständig neutralitet beträffande skattebördan för ekonomisk verksamhet oavsett dess syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig.⁶ Till skillnad från grundförutsättningen för avdragsrätt där ett direkt och omedelbart samband ska föreligga mellan den ingående transaktionen och en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner genom att de utgör kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående transaktionerna,⁷ har en allmän omkostnad ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. En förutsättning för avdragsrätt för en allmän omkostnad är att den ingående mervärdesskatten utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller.⁸

Det är inte enbart mervärdesskatt som faktiskt har betalats som ger rätt till avdrag. EU-domstolen har även förtydligat att avdragsrätt föreligger när skattskyldiga har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd. I *Véleclair* – fallet hade ett franskt bolag påförts ytterligare tull och mervärdesskatt på grund av en felaktig ursprungsdeklaration.

⁵ Se EU-domstolens förhandsavgörande av den 22 oktober 2015 i mål C-126/14 *Sveda*, EU:C:2015:712, p. 16, av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08 *SKF*, EU:C:2009:665, p. 55, av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, *Kretztechnik*, EU:C:2005:320, p. 33, av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, *Securenta*, EU:C:2008:166, p. 24, och av den 4 juni 2009 i mål C-102/08, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, EU:C:2009:345, p. 70.

⁶ Se EU-domstolens förhandsavgörande av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08 *SKF*, EU:C:2009:665, p.56, dom av den 29 april 2004 i mål C-137/02, *Faxworld*, EU:C:2004:267, p. 37, dom av den 8 februari 2007 i mål C-435/05 *Inverstrand*, EU:C:2007:87, p. 22, dom av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, *Securenta*, EU:C:2008:166, p. 25 och dom av den 4 juni 2009 i mål C-102/08, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, EU:C:2009:345, p. 71.

⁷ Se EU-domstolens avgörande av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08 *SKF*, EU:C:2009:665, p. 57, av den 27 september 2001 i mål C-16/00, *Cibo Participations*, p. 31, av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, *Kretztechnik*, EU:C:2005:320, p. 35, av den 8 februari 2007 i mål C-435/05 *Inverstrand*, EU:C:2007:87, p. 23 och av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, *Securenta*, EU:C:2008:166, p. 27.

⁸ Se EU-domstolens avgörande av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08 *SKF*, EU:C:2009:665, p. 58, av den 8 juni 2000 i mål C-98/98 *Midland Bank*, EU:C:2000:300, p. 23 och 31, av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, *Abbey National*, EU:C:2001:110, p. 35, av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, *Kretztechnik*, EU:C:2005:320, p. 36 och av den 8 februari 2007 i mål C-435/05 *Inverstrand*, EU:C:2007:87, p. 24.

Då företaget rekonstruerades prekluderades skattemyndighetens fordran, men avdragsrätten kvarstod ändå.⁹

Avseende avdragsrätt vid import har EU-domstolen i avgörandet *DSV Road*¹⁰ förtydligat att motsvarande grundprincip för avdragsrätten avseende direkt och omedelbart samband med utgående skattepliktiga transaktioner, eller som allmänna omkostnader i den samlade ekonomiska verksamheten gäller även för tolkningen av artikel 168 e i mervärdesskattedirektivet.¹¹ I *DSV Road* utgjorde värdet på transporterade varor inte kostnadskomponenter i det pris som fakturerades av transportören, eftersom dess verksamhet enbart består av transporten av varan.¹² Således kan en transportör som varken är importör eller ägare av berörda varor, men som har transporterat eller genomfört den tullmässiga hanteringen av varorna inte beviljas avdrag för den importmoms som transportören har betalat även om detta är ett led i en skattepliktig speditjonsverksamhet.¹³

I Sverige beskrivs de bakomliggande syftena med regleringen av importmoms i bland annat importmomsutredningen (SOU 2013:1) där justeringar i såväl tullagen som mervärdesskattelagen gjordes avseende vem som är skattskyldig, fastställande av beskattningsunderlag och redovisningsfrågor avseende tidpunkt för skattskyldighet respektive avdragsrätt (se exempelvis ändring av 13 kap. 23 § ML). Grunden till förändringen avseende beskattningsmyndighet för importmomsen var att förenkla för mervärdesskatteregistrerade företag genom att undvika den likviditetspåfrestning som uppstod mellan inbetalningen av importmomsen till Tullverket och återbetalningen av ingående mervärdesskatt från Skatteverket i en senare mervärdesskattedeclaration. Genom att göra Skatteverket till beskattningsmyndighet för importmoms för dessa företag minskade den administrativa bördan och likviditetspåverkan för mervärdesskatteregistrerade företag.¹⁴

I utredningen uttrycks dessa syften även i mer generella ordalag:

⁹ Se EU-domstolens avgörande av den 29 mars 2012 i mål C-414/10 *Véleclair*, EU:C:2012:183, p. 35.

¹⁰ EU-domstolens avgörande av den 25 juni 2015 i mål C-187/14 *DSV Road*, EU:C:2015:421.

¹¹ Se EU-domstolens avgöranden av den 25 juni 2015 i mål C-187/14 *DSV Road*, EU:C:2015:421, p. 49, av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08 *SKF*, EU:C:2009:665, p. 60 och av den 16 februari 2012 i mål C-118/11, *Eon Aset Menidjmnt*, EU:C:2012:97, p. 48.

¹² Se EU-domstolens avgöranden av den 25 juni 2015 i mål C-187/14 *DSV Road*, EU:C:2015:421, p. 50.

¹³ Se EU-domstolens avgöranden av den 25 juni 2015 i mål C-187/14 *DSV Road*, EU:C:2015:421, p. 51.

¹⁴ Se SOU 2013:1, s. 48.

”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 företagens vardag. Syftet med förenklingsarbetet är att utforma regler, processer och förfaranden så att de är bättre anpassade till företagens verklighet och vardag.”¹⁵

I utredningen uppmärksammades att inlåsnings effekter avseende importmoms kunde uppstå i de fall där Tullverket kvarstår som beskattningsmyndighet, vilket bland annat avser situationer där bristande efterlevnad av tullagstiftningen uppstått genom exempelvis olaga införsel av varor eller olaga undandragande från tullövervakning. Ett exempel på när en sådan situation uppstår är när transportören blir skattskyldig för mervärdesskatten i enlighet med den situationen som behandlades av EU-domstolen i DSV Road. En annan sådan situation som innebär inlåsnings effekter är när rena skrivfel uppstår och korrigerings inte kan ske i efterhand, trots att den rätte importören är villig att redovisa skatten. I utredningen uppmärksammas att detta kan strida mot den princip som råder om att mervärdesskattesystemet ska leda till att skattebördan ska bäras av slutkonsumenten. Det uppmärksammas även att en sådan konsekvens kan uppfattas som orimlig särskilt när detta gäller för mindre förseelser eller uppenbara misstag. En utredning av den här frågan ansågs dock ligga utanför utredningens uppdrag och av tidsskäl kunde en sådan analys inte genomföras, även om det kan finnas goda skäl för att göra en sådan utredning.¹⁶

I det följande diskuteras frågan om avdragsrätt vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen vidare. Diskussionen utgår från de grundläggande kriterier som gäller för avdragsrätten enligt EU-domstolens praxis.

¹⁵ SOU 2013:1, s. 33.

¹⁶ SOU 2013:1, s. 59.

3 Specifikt om avdragsrätt vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen

3.1 EU-domstolens praxis

EU-domstolen har varit tydlig i sin praxis avseende syftet med avdragsrätten för ingående mervärdesskatt. Likaså har klargjorts att den som varken är importör eller ägare av berörda varor, men som kan bli skattskyldig vid bristande efterlevnad för importmoms inte har avdragsrätt även om detta skett inom ramen för en skattepliktig speditjonsverksamhet. Avgörandet i DSV Road diskuteras och utvecklas vidare i det följande.

Förutsättningarna i DSV Road omfattade en situation där DSV, ett danskt transport- och logistikföretag inledde transiteringsförfaranden mellan avgångstullkontoret i Köpenhamns frihamn i Danmark och bestämmelse-tullkontoret i Jönköping, Sverige. Varorna kontrollerades inte fysiskt men frigjordes efter beslut av den danska myndigheten. Fristen för att visa upp varorna i Jönköping bestämdes till två specifika datum. DSV genomförde transporten men då varorna avvisades i Sverige, transporterades de tillbaka till Köpenhamn. Varorna hade då inte visats upp i Sverige och transiteringsdokumenten hade inte återkallats. DSV hade därefter på nytt genomfört en transport från Köpenhamn till Jönköping där de ursprungliga varorna tillsammans med andra varor ingick. Ett nytt transiteringsförfarande inleddes och avslutades efter de först angivna datumen. Den danska skattemyndigheten bestred att de varor som avvisades vid den första transporten ingick i den andra transporten, varpå DSV skulle betala tull för dessa i enlighet med artikel 203 i den tidigare tullkodexen, alternativt artikel 204 i den tidigare tullkodexen. Likaså påfördes importmoms i Danmark som DSV inte kunde få avdragsrätt för i enlighet med beskrivningen i avsnittet ovan, då det inte ansågs utgöra en kostnad med direkt och omedelbart samband med skattepliktiga utgående transaktioner, eller som en allmän omkostnad i den skattepliktiga verksamheten som DSV bedriver.¹⁷

EU-domstolen klargjorde i DSV Road-fallet kriterier som gäller för att tillämpa artikel 203 och 204 i tullkodexen vid den danska domstolen på det aktuella fallet. För det första måste påpekas att tullkodexen har förändrats sedan EU-domstolens avgörande och den nuvarande regleringen av vad som utgör en bristande efterlevnad regleras i artikel 79, punkt 1 a i

¹⁷ Se EU-domstolens avgöranden av den 25 juni 2015 i mål C-187/14 *DSV Road*, EU:C:2015:421, p. 15-18.

tullkodexen. En grundläggande fråga är därför i vilken utsträckning vägledning kan tas från DSV Road-fallet. I rättsfallet diskuteras begreppet undandragande från tullövervakning vilket återfinns även i artikel 79 i nuvarande tullkodexen. EU-domstolens uttalande i den delen kan därför fortfarande ge vägledning eftersom det kan anses utgöra ett EU-rättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt inom EU och dess medlemsstater.

Undandragande från tullövervakning ska förstås så att det omfattar "varje åtgärd eller underlåtenhet som medför att den behöriga tullmyndigheten, om än tillfälligt, förhindras att få tillgång till varor som är föremål för tullövervakning och att utföra de kontroller som föreskrivs av tullkodexen".¹⁸ I det aktuella fallet kunde tullmyndigheten inte fastställa att transiteringsförfarandet avslutats på ett korrekt sätt, någon fysisk kontroll av varorna hade inte gjorts. Däremot visades varorna upp på bestämmelseorten i samband med det andra transiteringsförfarandet, dock under antagandet att det är fastställt vilka varor som transporterats vid den första och andra transporten. Då är omständigheterna inte tillräckliga för att utgöra ett undandragande från tullövervakning. Övervakning av transiteringsförfarande sker normalt på distans då varor som transporteras inte kan kontrolleras vid varje tidpunkt under transporten. En sådan övervakning på distans påverkas inte av om varorna har uppvisats på bestämmelsekontoret om samtliga övriga villkor för transiteringsförfarandet är uppfyllda. Att varorna överförts till ett andra transiteringsförfarande och först därefter uppvisats på bestämmelsekontoret, inte enligt det första, men det andra transiteringsförfarandet är inte ett undandragande från tullövervakning.¹⁹ Det är upp till de nationella domstolarna att fastställa huruvida varornas transport kan fastställas och om övriga villkor såsom exempelvis iakttagande av tidsfrister är uppfyllda, eller inte. Till detta krävs även en bedömning av om transportören agerat uppenbart vårdslöst, vilket ska bedömas "särskilt med hänsyn till komplexiteten av de bestämmelser som inte har iakttagits och därför gett upphov till tullskulden, samt den ekonomiska aktörens yrkeserfarenhet och den omsorg som denne har visat".²⁰

¹⁸ Se EU-domstolens avgöranden av den 25 juni 2015 i mål C-187/14 *DSV Road*, EU:C:2015:421, p. 25 med vidare hänvisning till avgörande av den 15 maj 2014 i mål C-480/12, *X BV*, EU:C:2014:329, p. 34.

¹⁹ Se EU-domstolens avgöranden av den 25 juni 2015 i mål C-187/14 *DSV Road*, EU:C:2015:421, p. 28-30.

²⁰ Se EU-domstolens avgöranden av den 25 juni 2015 i mål C-187/14 *DSV Road*, EU:C:2015:421, p.46 med vidare hänvisning till dom *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, p. 50 och 56.

Bedömningen som EU-domstolen beskriver gäller fastställandet av eventuell tullskuld och en fråga som skulle behöva utredas vidare är i vilken utsträckning motsvarande resonemang kan överföras på avhängig mervärdesskatterättslig fråga. Utifrån Tullverkets och Skatteverkets anvisningar kan ingen detaljerad vägledning fås. Skatteverket anger i sin rättsliga vägledning att avdrag för importmoms vid bristande efterlevnad inte kan erhållas eftersom de importerade varorna inte utgör inköp till den egna verksamheten. Importmomsen kan inte heller anses utgöra ett utlägg för en verklig importörs räkning.²¹ Några närmare skäl härför anförs inte. Likaså anges att det är Tullverket som är beskattningsmyndighet vid dessa fall (dessa situationer faller således inom ramen för de situationer som ger upphov till inlåsnings effekter av ingående mervärdesskatt såsom angivet i importmomsutredningen).

3.2 Gälldenärer

Utöver frågan om vad som kan utgöra bristande efterlevnad av tullagstiftningen och de kriterier som påverkar en sådan bedömning finns även skäl för att diskutera vilka som kan bli skattskyldiga för importmoms i dessa fall. Enligt artikel 201 mervärdesskattedirektivet är den som utsetts till eller godtagits som betalningsskyldig av, i det här fallet, Sverige som den importerande medlemsstaten, skyldig att betala mervärdesskatten. Utöver transportörer som diskuterats ovan ger den rättsliga regleringen en bred definition. Enligt artikel 79.3 i tullkodexen är följande personer potentiella gälldenärer:

- a) Varje person som var skyldig att fullgöra de berörda skyldigheterna.
- b) Varje person som var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att en skyldighet enligt tullagstiftningen inte var fullgjord och som agerat för den persons räkning som var skyldig att fullgöra skyldigheten eller som medverkat i den handling som ledde till att skyldigheten inte fullgjordes.
- c) Varje person som förvärvat eller tagit hand om varorna i fråga och som vid förvärvet eller mottagandet av varorna var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att en skyldighet enligt tullagstiftningen inte var fullgjord.

²¹ Se Skatteverkets rättsliga vägledning <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/323933.html#h-Importmoms-vid-olaglig-inforsel> (190505).

Med en så bred definition finns skäl att vidare utreda även frågan om hur det sammanfaller med tolkningen av möjligheten till avdrag för importmoms. Detta diskuteras närmare i avsnitt 3.3 och 4 nedan.

3.3 Avdragsrätt och rätt till återbetalning i olika led

3.3.1 Kompletterande avdragsrätt

Utöver avdragsrätten för ingående mervärdesskatt vid import som hittills har diskuterats bör även 8 kap. 4 § 1 st 3 p ML lyftas fram. Bestämmelsen kompletterar 8 kap. 3 § ML avseende avdrag för importmoms i de fall en utländsk leverantör blir skattskyldig för importmoms i samband med införseln. När avdragsrätt har saknats i det ledet får köparen istället avdragsrätt för den skatt som den utländska leverantören blivit skattskyldig för. Detta är en form av övervältring där det första ledet saknar avdragsrätt och ett senare led beviljas avdrag, men enbart under de förutsättningar som är specificerade i paragrafen:

”om den skattskyldige fått en vara levererad till sig och då har betalat skatt vid importen av varan utan att vara skattskyldig för importen eller om den skattskyldige har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skattskyldighet: för den skatt som Tullverket tagit ut, dock endast under förutsättning att leverantören inte är skattskyldig enligt denna lag för annat än importen och den skattskyldige skulle ha haft avdragsrätt om den skattskyldige själv hade varit skattskyldig för importen”

I en del andra medlemsländer såsom Danmark finns motsvarande regler som täcker utlägg i syfte att åstadkomma övervältring av importmoms när någon annan än den verkliga varuägaren blivit skattskyldig för importmomsen. Det kan exempelvis vara när transportör inte beviljas avdrag, men importmomsen är hänförlig till en skattepliktig verksamhet som bedrivs av den verkliga varuägaren.²² En förutsättning för att åstadkomma övervältring är att transportören inte beviljas avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Eftersom medlemsstaterna hanterar frågan olika (åtminstone Danmark och Sverige) finns skäl att vidare fundera över vilken alternativ lösning som bäst åstadkommer övervältring; avdragsrätt eller återbetalning av importmomsen för transportören, eller möjlighet till utläggsfakturerings där den verkliga

²² Se SKATs juridiske vejledning, 2019-1, avsnitt D.A.11.1.3.3.2.

varuägaren får avdragsrätt för importmoms även om det inte är den verkliga varuägaren som har varit skattskyldig för mervärdesskatten som ska eller har betalats till Tullverket.

En fråga som bör diskuteras vidare är om 8 kap. 4 § ML skulle kunna justeras så att den omfattar situationer där övervältring av skattebördan inte kan realiserats vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen. En sådan justering skulle i så fall behöva iaktta de kriterier som EU-domstolen har beaktat vid bedömningen av vad som kan vara en bristande efterlevnad som inte beror på grov oaktsamhet eller att denne har varit uppenbart vårdslös. En sådan lösning diskuteras i anslutning till vad som kan utgöra en allmän omkostnad i en skattepliktig verksamhet i avsnitt 4 nedan.

3.3.2 Rätt till återbetalning

Syftet med rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt är att komplettera avdragsrätten för ingående mervärdesskatt och åstadkomma övervältring av skattebördan så att enbart mervärdet beskattas i varje led av produktions- och distributionsledet för att slutligen belasta konsumtion. Under förutsättning att verksamheten är skattepliktig, ska mervärdesskattesystemet garantera fullständig neutralitet avseende skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett dess syfte och resultat.²³ EU-domstolen har i flertalet fall diskuterat frågan om rätten till återbetalning i samband med import. En viktig skillnad mellan avdragsrätten och rätten till återbetalning som EU-domstolen har lyft fram är att återbetalningsrätten är mer detaljerat reglerad, framförallt genom direktiv 2008/9.²⁴

Även om både avdragsrätten och återbetalningsrätten är underställda materiella och formella krav så har EU-domstolen i flera rättsfall beaktat principerna om likvärdighet och effektivitet för att inte tillämpningen av avdragsrätten och återbetalningsrätten ska förlora sin funktion i mervärdesskattesystemet. I *Sea Chefs Cruise Services*-fallet poängterade både EU-domstolen och generaladvokaten att uppställande av tidsfrister i nationell rätt inte får gå utöver direktivbestämmelserna på så sätt att möjlighet till överklagande av beslut eller

²³ Se EU-domstolens avgörande av den 21 september 2017 i mål *SMS group*, C-441/16, EU:C:2017:712, p. 40.

²⁴ Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat.

komplettering av uppgifter inte kan ske på motsvarande sätt som ett etablerat rättssubjekt.²⁵ Detta följer av likvärdighetsprincipen som innebär att rättssubjekt som gör gällande rättigheter enligt EU-rätten inte får missgynnas i förhållande till dem som gör gällande rent nationella rättigheter.²⁶ Däremot har medlemsstaterna möjlighet att ställa upp rimliga tidsfrister eftersom en obegränsad rätt att lämna in en ansökan om återbetalning kan anses stå i strid med rättssäkerhetsprincipen, särskilt eftersom även den skattskyldiges rättigheter och skyldigheter inte ska kunna ifrågasättas av skattemyndigheten under obegränsad tid.²⁷ Att det finns tidsfrister såsom preklusionsfrister gör det inte omöjligt för den skattskyldige att hävda sin rätt till avdrag eller återbetalning av ingående mervärdesskatt.²⁸

Avseende den bristande rätten till avdrag eller återbetalning av importmoms vid bristande lagefterlevnad görs *de jure* ingen åtskillnad mellan etablerade och icke-etablerade rättssubjekt eftersom avdragsrätt eller rätt till återbetalning inte föreligger vid något av fallen.²⁹ En möjlig lösning för att lösa frågan om övervältring kan vara att specificera rätten till återbetalning för exempelvis icke-etablerade transportörer om det är i det ledet av produktions- och distributionskedjan som övervältringen av importmomsen ska säkerställas.

Vid bristande lagefterlevnad och påförande av importmoms av Tullverket uppkommer även frågan om vilket underlag som kan ligga till grund för en eventuell avdragsrätt eller rätt till återbetalning. Vilken typ av dokumentation som är lämplig kanske inte kan besvaras generellt eftersom besluten kan ha olika grund beroende på vad den bristande lagefterlevnaden har bestått av. Enligt EU-domstolens praxis ställs inte krav på att det måste finnas en faktura, men däremot krävs någon annan handling. Sakkunnigutlåtanden har inte ansetts utgöra en sådan annan handling som kan stödja avdragsrätt eller rätt till återbetalning³⁰, men en rimlig lösning kan vara att beslutet från Tullverket om att påföra importmoms kan utgöra grund för avdragsrätt om resterande villkor för avdragsrätt eller återbetalning är uppfyllda.

²⁵ Se EU-domstolens avgörande av den 2 maj 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, p. 48 och Generaladvokatens förslag till avgörande av den 17 januari 2019 i samma mål, EU:C:2019:37, p. 44-46.

²⁶ Se EU-domstolens avgörande av den 7 mars 2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, p. 39.

²⁷ Se EU-domstolens avgörande av den 21 juni 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, p. 29.

²⁸ Se EU-domstolens avgörande av den 14 februari 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, p. 41.

²⁹ Se 10 kap. ML.

³⁰ Se EU-domstolens avgörande av den 21 november 2018 i mål, *Lucrețiu Hadrian Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, p. 48.

3.3.3 Transportören

En potentiell gäldenär för vilken eventuell avdragsrätt kan diskuteras är transportören av godset som därigenom de facto har fört varorna över gränsen. Exempel på bristande lagefterlevnad är om transportören inte har fullgjort tulldeklarationen hos Tullverket utan enbart hämtat ut tullhandlingar hos tullombud. Ett sådant misstag kan uppstå på grund av exempelvis omfattande köbildning eller språkförbistring. Ett annat exempel på bristande lagefterlevnad är att extra gods har lastats på trailer av misstag och detta upptäcks i efterhand. Det kan exempelvis vara en extra pall med samma typ av vara som deklarerats korrekt eller annan vara. När självrättelse begärs blir i båda fallen transportören gäldenär för importmomsen.

För att transportören ska kunna hävda avdragsrätt eller rätt till återbetalning (beroende av etableringsort), krävs att ett samband med den samlade ekonomiska verksamheten kan fastställas. Kostnaden uppkommer på grund av ett fel som har begåtts i en skattepliktig verksamhet och om detta utgör en allmän omkostnad diskuteras vidare i avsnitt 4 och 5.

3.3.4 Lagerhavaren

En annan potentiell gäldenär för importmoms vid bristande lagefterlevnad är en lagerhavare. En felaktig utlämning av varor som förvaras för en annan ägares räkning som har skett utan utlämningsmedgivande från Tullverket, betraktas som en bristande lagefterlevnad. När detta upptäcks av lagerhavaren och rättelse begärs hos Tullverket påförs lagerhavaren importmoms.

För att lagerhavaren ska ha rätt till avdrag krävs att importmomsen kan ses som en allmän omkostnad i en skattepliktig verksamhet på liknande sätt som för transportören. Detta diskuteras närmare i avsnitt 4 och 5.

3.3.5 Den verkliga varuägaren

Den verkliga varuägaren är den beskattningsbara person som Skatteverket anser kan ha rätt till avdrag för importmoms. Detta omfattar de personer som importerar varor för att använda dem i sin skattepliktiga verksamhet, dvs när det finns ett direkt och omedelbart samband mellan skattepliktiga utgående transaktioner och ingående varuinköp enligt 8 kap. 3 § ML.

Den bristande lagefterlevnad som har orsakat uttaget av importmoms av Tullverket är inte direkt hänförligt till den verkliga varuägaren. Det är någon i tidigare led som har begått ett misstag och blivit gäldenär för importmomsen i samband med en självrättelse. För att den verkliga varuägaren ska kunna hävda avdragsrätt för importmomsen i dessa situationer krävs att den importmoms som har erlagts av gäldenären kan vidarefaktureras i form av ett utlägg på motsvarande sätt som sker i Danmark. Likaså krävs att avdragsrätt eller rätt till återbetalning av importmomsen inte har förelegat för gäldenären för att en sådan justering ska kunna ske. För att åstadkomma en effektiv implementering av EU-rätten är den lämpligaste vägen att åstadkomma detta att justera ML. Det ökar förutsebarheten för de skattskyldiga.

3.4 Avdragsrätt vid självrättelser i andra situationer

Utifrån vad som hittills har diskuterats föreligger svårigheter att fullgöra övervältring av importmoms vid självrättelse i samband med import av varor, där Tullverket är beskattningsmyndighet. I andra fall där möjlighet till självrättelse finns föreligger inte motsvarande inlåsningsseffekt. Vid självrättelse i nationella svenska situationer, exempelvis där faktura är felaktigt utställd eller där köparen har namngivits felaktigt eller när anställd gjort ett inköp för en arbetsgivares räkning, föreligger möjlighet till övervältring av ingående mervärdesskatt enligt EU-domstolens praxis, vilka har resulterat i ställningstaganden från Skatteverket.

Vid självrättelse på grund av *felaktigheter i faktura*, det vill säga att villkoren för fakturan uppställda i 11 kap. 8 och 9 §§ ML inte är uppfyllda, påverkas inte köparens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Skatteverket har i ett ställningstagande förtydligat sitt förhållningssätt i dessa situationer och accepterar läkning av fakturan genom att säljaren gör en komplettering med andra handlingar eller att denne utfärdar en ny och korrekt faktura, exempelvis efter påtalande av felaktigheter från köparen. Det spelar enligt Skatteverkets ställningstagande ingen roll vilka obligatoriska uppgifter som saknas, däremot krävs att säljaren har gjort en korrekt materiell bedömning av omsättningen.³¹

³¹ Se Skatteverkets ställningstagande av den 5 december 2018, Brister i fakturans innehåll, mervärdesskatt, Dnr 202 503957-18/111.

Ställningstagandet ligger i linje med EU-domstolens praxis där bland annat har framhållits att syftet med fakturans innehåll och krav på obligatoriska uppgifter är att möjliggöra för skattemyndigheterna att kontrollera betalningen av den utgående skatten och även kontrollera eventuell avdragsrätt för ingående skatt. Innehållet i fakturan och eventuella kompletteringar ska bedömas utifrån det här syftet.³² Likaså har EU-domstolen uttalat att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt måste föreligga när de materiella förutsättningarna för ett avdrag föreligger, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.³³ Om avdragsrätt nekas i dessa fall strider det mot den grundläggande neutralitetsprincipen. Däremot kan det vara så att det kan vara svårt att bevisa att de materiella kraven är uppfyllda om de formella kraven har åsidosatts.³⁴

Vid självrättelse på grund av att köparen har namngivits felaktigt eller då en anställd har gjort inköp till arbetsgivaren krävs enligt 8 kap. 17 § ML stöd i faktura för att avdragsrätt ska kunna beviljas. Utifrån rättsfallen ovan, kan slutsatsen dras att det kan finnas andra uppgifter som stödjer att den som begär avdraget är den korrekta köparen. I sådana fall påverkar inte formella fel avdragsrätten för ingående mervärdesskatt. Det kan däremot vara så att köparen måste be säljaren rätta fakturan eller lämna kompletterande handling för att denne ska kunna bevisa sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, vilket säljaren då har en skyldighet att göra. Skatteverket har i ett ställningstagande förtydligat att det även är deras syn på hur köparen kan styrka sin rätt till avdrag i dessa situationer.³⁵

Då en anställd har gjort inköp för arbetsgivarens räkning hanteras detta normalt som ett utlägg. Detta gäller exempelvis för inköp av litteratur eller kost, logi och representation. Normalt krävs att den anställde kan presentera kvitto eller faktura i enlighet med 11 kap. ML.

³² Se EU-domstolens avgörande av den 15 september 2016 i mål *Barlis*, C-516//04, EU:C:2016:690, p. 27 och 44.

³³ Se EU-domstolens avgöranden av den 15 september 2016 i mål *Barlis*, C-516//04, EU:C:2016:690, p. 42, av den 21 oktober 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, p. 42, av den 1 mars 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, p. 43 och av den 9 juli 2015, *Salomie och Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, p. 58 och 59.

³⁴ Se EU-domstolens avgöranden av den 28 juli 2016, *Giuseppe Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, p. 46, av den 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, p. 71 och av den 11 december 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, p. 39.

³⁵ Se Skatteverkets ställningstagande av den 16 mars 2004, Fråga om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning, Dnr 130 256490-04/113.

I samband med utlägg kvarstår arbetsgivarens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt huvudregeln i 8 kap. ML.

Vid självrättelse över EU-interna gränser föreligger också möjlighet till övervältring genom att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kvarstår. Den EU-interna handeln är nära knuten till informationsutbytet via VIES (VAT Information Exchange System).³⁶ Detta innebär att medlemsstaterna har tillgång till information om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mellan EU-länder. Om ett svenskt företag har lämnat en oriktig uppgift genom att inte redovisa ingående eller utgående mervärdesskatt i sin deklaration har Skatteverket i ett ställningstagande förtydligat att de inte påför skattetillägg under förutsättning att företaget har rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt.³⁷ Även i situationer när det svenska företaget delvis har avdragsrätt, proportioneras skattetillägg till 20 procent av den överskjutande mervärdesskatten och befrielse ges ned till en fjärdedels skattetillägg. I båda situationer uppstår hel eller delvis övervältring, trots att företagen har begått ett misstag och frågan om skattetillägg uppstår. Ställningstagandet ger flera olika exempel på olika typer av nedsättningar av skattetillägg, men det intressanta utifrån den här rapportens frågeställning är att avdragsrätten inte går förlorad på motsvarande sätt som vid en import där bristande lagefterlevnad har uppstått.

En följdfråga av att avdragsrätt beviljas i dessa situationer, men inte i samband med import är om inlåsningseffekten av avdragsrätten beror på att det är Tullverket som administrerar importmomsen i dessa situationer eller om det är någon annan materiell mervärdesskatterättslig fråga som aktualiseras. Utifrån ett generellt mervärdesskatterättsligt perspektiv krävs att neutralitetsprincipen iakttas vid tolkningen och tillämpningen av avdragsrätten eftersom den är grundläggande i mervärdesskattens funktion. Huruvida det finns skäl att göra skillnad mellan import, EU-intern handel eller nationell handel kan diskuteras. Oavsett om det skulle finnas skäl att särskilja dessa olika typer av beskattningsbara

³⁶ Grunden för den EU-rättsliga harmoniseringen av informationsutbytet är Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92.

³⁷ Se Skatteverkets ställningstagande av den 16 maj 2016, Delvis befrielse från ett fullt skattetillägg om en oriktig uppgift i en mervärdesskattedeklaration framgår av VIES-uppgifter, Dnr 131 232353-16/111.

transaktioner så är de beskattningsbara personerna och deras rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, oavsett transaktionstyp, en fråga om neutralitet och likabehandling. Att särskilja de beskattningsbara personerna som begär självrättelse på så sätt som nu sker är inte neutralt och utgör inte en likabehandling, vilka skäl som finns för detta behöver diskuteras utifrån ett EU-rättsligt perspektiv. Hur påverkar en sådan olik behandling etablerade och icke-etablerade beskattningsbara personer? Föreligger någon form av indirekt diskriminering som inte är förenlig med målet om en fungerande inre marknad?

3.5 Sammanfattande möjligheter till övervältring

Utifrån den praxis från EU-domstolen som behandlar möjlighet till avdrag för eller rätt till återbetalning av importmoms framkommer syftet med avdragsrätten i dessa situationer som att övervältring ska ske så långt som möjligt. I fall av självrättelse i andra fall än vid importmoms på grund av bristande efterlevnad av tullagstiftningen ges möjlighet till övervältring helt, eller delvis beroende av aktörens skattepliktiga verksamhet. En viktig fråga som uppkommer är då om det inte finns skäl att vidare diskutera frågan om likabehandling av beskattningsbara personer och dessas rätt till avdrag i samband med självrättelse oavsett transaktionstyp. En skillnad mellan fallen är att det är Tullverket som påför importmomsen i samband med bristande efterlevnad av tullagstiftningen, i övriga fall är det Skatteverket. Vad den skillnaden kan eller bör innebära diskuteras närmare nedan i avsnitt 7.

Det finns två olika möjligheter att åstadkomma övervältring av importmomsen. Dels att ge transportören eller annan gäldenär möjlighet till avdragsrätt eller återbetalning då importmomsen utgör en allmän omkostnad i en annars skattepliktig verksamhet. Frågan har inte behandlats av EU-domstolen i dessa specifika fall så frågan behöver diskuteras ytterligare innan ett tydligt svar kan ges. Dels att ge den verkliga varuägaren möjlighet att dra av gäldenärens importmoms genom en utläggslösning på motsvarande sätt som används i Danmark. Medlemsstaterna bör behandla möjligheterna till avdrag i samband med självrättelse på ett likartat sätt för att upprätthålla neutralitet, vilket är ett grundläggande syfte med mervärdesskatten inom EU.

4 Argument för avdragsrätt

I avsnitt 2 diskuterades syftet med mervärdesskattens avdragssystem och hur det ligger till grund för EU-domstolens tolkning av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Syftet med mervärdesskatten är att beskatta konsumtion. Avdragssystemet är därför i princip en oinskränkt rätt som säkerställer mervärdesskattens funktion som en konsumtionsskatt. En följd av detta är att avdragssystemet därmed ska tillförsäkra att ingående mervärdesskatt inte belastar en beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet. En förutsättning enligt EU-domstolens praxis är att inköpen till verksamheten antingen har ett direkt och omedelbart samband med utgående beskattningsbara transaktioner eller är att anse som allmänna omkostnader och utgör kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller.

Vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen kan importmomsen betalas av en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet. Importmomsen avser dock inte varor som används för att tillhandahålla specifika tjänster eller producera varor. Däremot är skattskyldigheten en konsekvens av att de medverkar vid en import av varor genom att tillhandahålla skattepliktiga tjänster, exempelvis genom att utföra en transporttjänst. Importmomsen utgör därmed en kostnad som är hänförlig till en ekonomisk skattepliktig verksamhet. En essentiell fråga är därmed om det är någon skillnad på en sådan kostnad och en allmän omkostnad enligt EU-domstolens praxis. Är det en kostnad som innebär att den beskattningsbara personen, i exemplet en transportör av varor, konsumerar varorna och därmed ska bära bördan av den ingående mervärdesskatten? Svaret på den senare frågan är enligt min uppfattning nej. Företaget blir skattskyldigt för importmomsen eftersom de medverkar i en transport av varor. Inte att de konsumerar varorna.

Skälet bakom att ha en bred definition på potentiella gäldenärer i samband med bristande efterlevnad är att säkra tullskuld och importmoms i samband med import av varor. Det ligger i linje med syftet med att säkra tullunionen och en fungerande inre marknad. I detta sammanhang kan p. 38 i ingressen i den gemensamma tullkodexen uppmärksammas. Där anges att verkningar av vårdslöshet från gäldenärens sida bör minimeras när en tullskuld uppkommer på grund av att tullagstiftningen inte efterlevs, beaktat den berörda personens

goda tro. Utrymme verkar således finnas för att beakta under vilka förutsättningar som bristande efterlevnad av tullagstiftningen har uppstått. EU-domstolens bedömning i DSV Road lyfter fram likartade resonemang där innebörden av undandragande från tullövervakning innefattar en bedömning av om transportören har agerat vårdslöst. Undandragande från tullövervakning utgör ett exempel på bristande efterlevnad av tullagstiftningen. Även om frågan inte är specifikt avgjord av EU-domstolen kan kriterier utläsas som tyder på att bristande efterlevnad som leder till att en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt går förlorad eventuellt kan likna det resonemang som gäller för missbruksdoktrinen.

Eftersom mervärdesskatten inte ska påverka den inre marknadens funktion negativt och leda till konkurrenssnedvridningar har EU-domstolen i praxis särskilt tagit fasta på att neutralitet ska beaktas vid tolkningen av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Den principen gäller även för avdrag för importmoms. Neutralitet ska även beaktas på så sätt att om de materiella förutsättningarna för avdragsrätt uppfylls så ska avdragsrätt medges även om en beskattningsbar person har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Det formella krav som diskuterades i Dobre-fallet avsåg registrering till mervärdesskatt.³⁸ I samband med bristande efterlevnad av tullagstiftningen finns exempel på misstag som sker på grund av att formalia missförstås eller inte förstås. En relevant fråga är därför om ett formellt misstag kan leda till att neka avdrag för importmoms utifrån neutralitetsprincipen. En närmare analys av vad som krävs för att bevisa att de materiella förutsättningarna är uppfyllda och vad som utgör ett formellt krav som inte minskar avdragsrättens omfattning efterlyses.

Utifrån resonemanget som lyftes fram i importmomsutredningen så var en viktig anledning till att förändra importmomshanteringen i Sverige att minska likviditetspåfrestningar för beskattningsbara personer. I de fall där Tullverket är beskattningsmyndighet har det målet medvetet inte beaktats på grund av importmomsutredningens ramar. Den rekommendation om att närmare analysera konsekvenserna av inlåsnings effekter för beskattningsbara personer som inte är mervärdesskatteregistrerade i Sverige behöver, enligt min mening, följas upp närmare. Nuvarande begränsning av avdragsrätten när Tullverket är beskattningsmyndighet kan ifrågasättas utifrån ett EU-rättsligt perspektiv. I Véleclair-fallet

³⁸ Se EU-domstolens avgörande av den 7 mars 2018 i mål C-159/17 *Dobre*, EU:C:2018:161, p. 31.

lyfts också argumentet om likviditetspåverkan upp, där frågan rörde huruvida importmomsen faktiskt skulle ha erlagts innan avdragsrätt kunde medges. EU-domstolen var tydlig med att något sådant krav inte kunde godtas av flera skäl. För det första skulle en sådan tolkning vara i strid med avdragssystemets syfte och ålägga beskattningsbara personer en ekonomisk börda.³⁹ För det andra föreligger ingen ökad risk för skatteundandragande om importmomsen inte faktiskt har betalats innan avdragsrätt medges.⁴⁰ För det tredje föreligger ingen förhöjd risk för skatteundandragande eller missbruk vid import av vara eftersom det utgör en fysisk handling som intygas och kan kontrolleras av behörig myndighet då varan visas upp vid tullkontoret.⁴¹

Ytterligare ett argument för avdragsrätt är att åstadkomma likabehandling mellan beskattningsbara personer som begär självrättelse. I andra situationer, där Skatteverket är beslutande myndighet påverkas inte avdragsrätten negativt av att en självrättelse görs. I de fallen föreligger ingen bristande efterlevnad av tullagstiftningen, men av mervärdesskattelagens krav avseende exempelvis formalia. En essentiell fråga är då om dessa situationer är jämförbara eller inte på så sätt att likabehandling ska föreligga. Utifrån perspektivet avseende mervärdesskattens grundläggande funktion och möjlighet till övervältring eller inte, så är situationerna jämförbara. Det som är skillnaden är att den ena avser brister i förhållande till tullagstiftningen och den andra mervärdesskattelagen. I samtliga fall är det den beskattningsbara personen själv som vill åtgärda ett misstag genom självrättelse.

En annan teknisk lösning är att övervältra skattebördan till den verkliga varuägaren så att denne får avdragsrätt på motsvarande sätt som sker i Danmark. För att åstadkomma en sådan lösning är det lämpligaste tillvägagångssättet att justera mervärdesskattelagen (se avsnitt 3.3.5).

³⁹ Se EU-domstolens avgörande av den 29 mars 2012 i mål C-414/10 *Véleclair* EU:C:2012:183, p. 30.

⁴⁰ Se EU-domstolens avgörande av den 29 mars 2012 i mål C-414/10 *Véleclair* EU:C:2012:183, p. 31.

⁴¹ Se EU-domstolens avgörande av den 29 mars 2012 i mål C-414/10 *Véleclair* EU:C:2012:183, p. 33.

5 Argument mot avdragsrätt

I det föregående avsnittet lyftes argument fram som talar för avdragsrätt för importmoms vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen. I det här avsnittet diskuteras motargument som bygger vidare på EU-domstolens praxis som rör begränsning av avdragsrätten där exempelvis åsidosättandet av formella krav påverkar möjligheten att bevisa att de materiella kraven för avdragsrätt omöjliggörs.⁴² I *Dobre*-fallet anger EU-domstolen att det har större betydelse att det saknas uppgifter som är nödvändiga för att kunna kontrollera att de materiella kraven för avdragsrätt är uppfyllda, än att ett formellt krav inte är uppfyllt.⁴³ Ett liknande resonemang fördes även i *Idexx Laboratories*-fallet vilket rörde avdragsrätt i samband med unionsinterna förvärv.⁴⁴

Anledningen till att avdrag för importmoms inte ges vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen beror på att ett fel har begåtts av en part delaktig i importen av varorna. Även om det kan synas korrekt att i dessa fall neka avdragsrätt behöver gränsdragningen för i vilken omfattning ett sådant nekande kan ske diskuteras närmare exempelvis utifrån *DSV Road*-fallet. EU-rätten utgör dock inget hinder från att motverka skatteundandraganden och missbruk för att säkerställa mervärdesskattens funktion.⁴⁵

6 Bristande efterlevnad av tullagstiftningen utifrån den praktiska hanteringen vid en öppen gräns (Sverige-Norge)

En essentiell invändning mot avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är att avdragsrätten ska gå förlorad eftersom någon i samband med en import av varor inte har följt tullagstiftningen. Utifrån ett mervärdesskatterättsligt perspektiv och utifrån avdragsrättens centrala ställning kan det synsättet kritiseras.

För att kontextualisera hur en situation vid gränsen kan se ut i samband med import ges här en kortfattad beskrivning av hur en bristande lagefterlevnad kan uppstå på grund av rena misstag. Beskrivningen grundar sig dels på information från tullombud som är stationerade

⁴² Se EU-domstolens avgörande av den 7 mars 2018 i mål C-159/17 *Dobre*, EU:C:2018:161, p. 35.

⁴³ Se EU-domstolens avgörande av den 7 mars 2018 i mål C-159/17 *Dobre*, EU:C:2018:161, p. 36.

⁴⁴ Se EU-domstolens avgörande av den 11 december 2014 i mål C-590/13 *Idexx Laboratories*, EU:C:2014:2429, p. 45.

⁴⁵ Se exempelvis EU-domstolens avgörande av den 7 mars 2018 i mål C-159/17 *Dobre*, EU:C:2018:161, p.36

vid landsgränsen mellan Sverige och Norge, Svinesund samt platsbesök hos såväl tullombud som Tullverket vid Svinesund.⁴⁶ Beskrivningen visar också att även om tullagstiftningen är harmoniserad och mervärdesskatten till stor del är harmoniserad så är tillämpningen av EU-rätten beroende av de lokala förutsättningarna vid varje gränspassage.

Gränsen mellan Sverige och Norge är unik på så sätt att den är öppen och att de svenska och norska tullmyndigheterna samarbetar på både den svenska och norska sidan av gränsen. Kontrollplatser och myndigheter finns på vardera sidan gränsen, men syftet med samarbetet är att transportören enbart ska behöva stanna på en sida av gränsen. Vid import till Sverige eller införsel av varor till EU, den svenska sidan. Det finns skyltar som informerar om gränspassage och om avfart från motorväg till kontrollplats. På kontrollplatsen finns uppställningsplatser för lastbilar i begränsad omfattning, samt lokaler för tullombud, Tullverk och kontroll av gods. På byggnaderna finns skyltar på vilka myndigheter och företag som finns på plats samt pilar med skyltar på flera språk som visar var Tullverket finns.

En normal process är att lastbilschauffören ställer upp lastbilen på anvisad plats, besöker tullombud om behov finns för hjälp med fordonsanmälan eller tullhandlingar som sedan ska tas med till Tullverket. En fordonsanmälan är en deklaration som innehåller uppgifter om fordonet och medförd last. Varje last/sändning refererar utöver kolli, vikt, varuslag och mottagare även till ett tullid eller MRN-nummer vilket är hänvisning till respektive elektronisk tullhandling. I Tullverkets lokaler registreras ärendet vidare och påpekas bör att processen där är såbar och till hög grad manuell. Utrymme för mänskliga misstag hos både transportören och Tullverkets personal är stort då flera ärenden pågår samtidigt och varje ärende innehåller flera moment som alla är beroende av varandra för att en korrekt hantering ska ske. Tulltjänstemännen hjälper varandra och lämnar då sina pågående ärenden, varför det kan vara lätt att missa ett steg i processen. Språkförbistringarna mellan personal och transportörer är påtagliga och ofta kommuniceras med kroppsspråk och lappar med angivna nummer.

Eftersom utrymmet för att ställa upp lastbilar är begränsat förekommer ofta köbildning som emellanåt sträcker sig ut på motorvägen. Gränsens öppenhet (det finns exempelvis inga

⁴⁶ Platsbesök skedde den 16 januari 2019.

bommar eller liknande system) som kan betraktas som en styrka, är också en svaghet då det kan vara svårt att uppfatta vad som utgör myndighet och inte.

7 Frågan om rätt beskattningsmyndighet och principiella övervägningar

I samband med att importmomsen förändrades för beskattningsbara personer som är registrerade för mervärdesskatt i Sverige, diskuterades även informationsutbytet och samarbetet mellan Skatteverket och Tullverket.⁴⁷ Utifrån ett EU-rättsligt perspektiv är det upp till medlemsstaterna att tillämpa mervärdesskatten på ett korrekt sätt utifrån aktuell EU-reglering och dess implementering på nationell nivå. Vad som är tydligt är dock att en uppdelning av hanteringen av EU-rätten mellan olika nationella organ inte ska påverka individers EU-rättsliga rättigheter.⁴⁸ Det följer av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen.⁴⁹ Principerna lyfts fram av EU-domstolen även i mål om återbetalning och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.⁵⁰ Utifrån ett EU-rättsligt perspektiv kan därför inte ett bristande informationsutbyte mellan myndigheter eller en uppdelning av hanteringen av mervärdesskatten mellan myndigheter anses vara effektivt och likvärdigt. Oavsett myndighet ska de beskattningsbara personerna kunna hävda sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller rätt till återbetalning under förutsättning att de materiella förutsättningarna för en sådan rätt är uppfyllda. Baserat på diskussionen i del 1 i den här rapporten synes det finnas materiella möjligheter utifrån EU-rätten att diskutera en rätt till övervältring av importmoms vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen vidare, i första hand i gäldenärsledet och i andra hand hos den verkliga varuägaren.

EU-domstolen har i *Federal Express-fallet*⁵¹ förtydligat att en korrekt mervärdesbeskattning vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen i samband med import av varor, ska ske i det

⁴⁷ Se exempelvis SOU 2013:1 Förändrad hantering av importmoms.

⁴⁸ Se exempelvis EU-domstolens avgörande av den 19 oktober 2017 i mål *Raimund*, C-425/16, EU:C:2017:776, p. 40.

⁴⁹ Se exempelvis EU-domstolens avgörande av den 19 oktober 2017 i mål *Raimund*, C-425/16, EU:C:2017:776, p. 41-42.

⁵⁰ Se exempelvis EU-domstolens avgörande av den 2 maj 2019 i mål *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, p. 47 och däri hänvisad praxis och av den 11 april 2019 i mål *PORR*, C-691/177, EU:C:2019:327, p. 39.

⁵¹ Se EU-domstolens avgörande av den 10 juli 2019 i mål *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579.

medlemsland som är det slutliga bestämmelselandet.⁵² När det slutliga bestämmelselandet är ett annat medlemsland än Sverige får detta till följd att den svenska myndigheten ska medge återbetalning om importmoms har påförts i samband med bristande efterlevnad av tullagstiftningen. Att behandla nationella transaktioner olika jämfört med EU-transaktioner strider mot likvärdighetsprincipen.

8 Sammanfattande slutsatser

I den här rapporten diskuteras frågan om avdragsrätt för importmoms dels för gäldenären, dels för den verkliga varuägaren i samband med bristande efterlevnad av tullagstiftningen av import och införsel av varor i Sverige. Frågan som framförallt har diskuterats är när gäldenär begär självrättelse i samband med ett misstag i samband med införandet av varorna i landet eller när dessa tas ut ur ett tullager. Rapporten har således inte diskuterat frågor relaterade till andra olagliga införselser av varor.

Avdragsrätten och rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt är en fundamental del av mervärdesskattesystemets funktion och leder till att skatten belastar konsumtion, istället för ekonomisk verksamhet. EU-domstolen har i flertalet fall tolkat bestämmelser om avdragsrätt och återbetalning utifrån det uppställda syftet. Vid tolkningen av avdragsrätten och återbetalningsrätten tas hänsyn till frågor om neutralitet, likabehandling, likvärdighet och effektivitet. Sammantaget innebär dessa principer att den svenska situationen där avdrag inte kan erhållas vid självrättelse i samband med import, men däremot i samband med andra självrättelser där Skatteverket är beskattningsmyndighet, kan ifrågasättas utifrån samtliga dessa principer.

EU-domstolen har inte avgjort frågan om en gäldenär såsom transportör kan ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt då den kan anses utgöra en allmän omkostnad i en skattepliktig verksamhet. Det finns dock argument som talar för att så kan vara fallet. Motsvarande gäller även för andra gäldenärer som bedriver skattepliktig verksamhet. Om rätt till avdrag eller rätt till återbetalning inte kan fås i det ledet, finns skäl att vidare diskutera om den verkliga varuägaren kan ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i dennes

⁵² Se EU-domstolens avgörande av den 10 juli 2019 i mål *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, p. 54.

skattepliktiga verksamhet. För att öka förutsebarheten för de skattskyldiga och få en effektiv förändring av nuvarande tillämpning krävs i detta fall en justering av mervärdesskattelagen så att den mervärdesskatt som gäldenären är skattskyldig för kan vidarefaktureras genom utlägg på motsvarande sätt som exempelvis Danmark har gjort.

Att det är olika myndigheter som behandlar importmomsen (Skatteverket och Tullverket) är inte ett skäl att göra avsteg från effektivitets och likvärdighetsprincipen och är inte skäl för att behandla skattskyldiga som begär självrättelse olika. EU-domstolen är tydlig med att även om processuell autonomi gäller för medlemsstaterna ska dessa principer iaktas när individer har en rättighet grundad på EU-rätten. Likaså har EU-domstolen förtydligat att en import som strider mot tullagstiftningen ska beskattas i det land som är identifierat som bestämmelselandet, vilket inte nödvändigtvis är det land där den bristande lagefterlevnaden sker. En EU-konform tolkning innebär i dessa situationer att mervärdesskatt inte ska påföras vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen i Sverige, om inte Sverige är bestämmelseland, alternativt att återbetalning av erlagd importmoms kan ske om bestämmelselandet är ett annat land än Sverige. Även när Sverige är bestämmelseland uppkommer fortsatt frågan om avdragsrätt för och rätt till återbetalning av importmoms i samband med självrättelse för att enbart nå en beskattning av mervärdet.