

AVDRAGSRÄTT FÖR IMPORTMOMS

Datum: 14 december 2018

Till: Robert Lönn, Svenskt Näringsliv Service AB

Från: Ulrika Grefberg, Ragna Löfgren och Marcus Nyberg, Svalner Skatt & Transaktion KB

Ärende: Finns det i EU-rätten stöd för att neka en säljare, ägare eller köpare avdrag om annan påförts importmoms enligt artikel 79 i tullkodex?

1 Bakgrund

1.1 Problembeskrivning

Skattskyldig för importmoms är, enligt svensk moms lag, den som är skyldig att betala tull om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen. Om någon tullskuld inte uppkommer till följd av importen är istället den som hade varit skyldig att betala tull, om varan varit tullbelagd, skattskyldig för importmomsen. Särskilda regler gäller om den som är eller skulle ha varit skyldig att betala tullen är ett ombud. Då är den för vars räkning ombudet handlar skattskyldig för importmomsen.

Vid s.k. bristande efterlevnad av tullagstiftning framgår vem som är skyldig att betala tull av artikel 79 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen, tullkodex. I vilka fall artikeln blir tillämplig utvecklas i det följande.

Vid bristande efterlevnad fattas Tullverkets beslut inte baserat på en ev. importdeklaration, även om en sådan faktiskt kan ha ingivits. Däremot kan Tullverket hämta information från deklarationen och den kan exempelvis påverka Tullverkets val av gäldenär. Eftersom Tullverkets beslut inte baseras på en importdeklaration kan det påstås att någon importör¹ i tullkodex mening inte existerar. Istället finns endast en gäldenär, den som tullräkning utställts på. Samtidigt ska dock Skatteverket alltid göra sin egen bedömning av vem som i verkets mening utgör importör.

Enligt Skatteverket kan enbart den verkliga importören ha avdragsrätt för importmoms. Vid bristande efterlevnad, dvs. då bedömningen av vem som är skyldig att betala tullen görs med stöd av artikel 79 i tullkodex, menar Skatteverket att inte någon har avdragsrätt.

¹ Notera att begreppet "importör" används genomgående i denna PM och att begreppet i många fall kan likställas med begreppet "deklarant". Exempelvis finns dock ingen deklarant om ingen deklaration lämnats in.

Enligt Skatteverket kan således en beskattningsbar person bli skyldig att betala importmoms utan rätt till avdrag. Skatten får då mer karaktär av ett straff eftersom skatten har till syfte att endast belasta slutkonsumenten. Såljs aktuella varor ska moms påföras, vilket medför en dubbelbeskattning. Momskostnaden strider emot neutralitetsprincipen och syftet med avdragsrätt i momssystemet.

1.2 Artikel 79 i tullkodex

Detta avsnitt avser artikel 79 i tullkodex, om inte annat stadgas. Enligt artikeln gäller följande.

En tullskuld vid import kan uppstå genom bristande efterlevnad av tullagstiftningen. T.ex. vad avser skyldigheter vid införsel av icke-unionsvaror till unionens tullområde, undandragande från tullövervakning eller befordran, förädling, tillfällig lagring, tillfällig införsel eller bortskaffande av varor inom det området. En tullskuld uppkommer även vid bristande efterlevnad av skyldigheter enligt tullagstiftningen som rör slutanvändning inom unionens tullområde eller ett villkor som rör hänförande av icke-unionsvaror till ett tullförfarande eller beviljande av tullfrihet eller nedsatt importtullsats på grund av varornas slutanvändning.

I praktiken kan således en tullskuld uppstå i många situationer p.g.a. bristande efterlevnad. Eftersom skattskyldighet för importmoms följer betalningsskyldighet för tullskuld kan därmed importmoms i många fall påföras annan än varans säljare, ägare eller köpare. I det följande ges några exempel på detta.

Med begreppet *olaglig införsel* förstås situationer då en skyldighet som rör införsel av icke-unionsvaror till unionens tullområde inte efterlevts. Sådan skyldighet framgår exempelvis av artikel 139.1 i tullkodex, dvs. att införsel av varor till unionens tullområde omedelbart vid ankomst ska anmälas till tullen vid anvisat tullkontor. Om så inte sker vid rätt tid eller om det görs av fel person föreligger bristande efterlevnad. Som ett resultat uppstår en tullskuld enligt artikel 79 i tullkodex.

Fr.o.m. tidpunkten för införseln ska varor som förs in i unionens tullområde enligt artikel 134 i tullkodex omfattas av tullövervakning. Med begreppet *undandragande från tullövervakning* förstås exempelvis situationer då varor lämnat ett tullager utan Tullverkets medgivande eller då en transitering inte avslutats på ett korrekt sätt. Ett exempel på när en transitering inte avslutats på ett korrekt sätt är då en transitering inletts för att ett varuparti ska transporteras till ett bestämmelsekontor i ett land men transporteras till ett annat land, utan att transiteringen avslutats vid det bestämmelsekontoret eller införtullats i destinationslandet. Till följd av den bristande efterlevnaden uppstår en tullskuld enligt artikel 79 i tullkodex.

I den fortsatta framställningen kommer enbart begreppet *bristande efterlevnad* att användas för situationer när en tullskuld uppkommer enligt artikel 79 i tullkodex. De momsmässiga konsekvenserna av att Tullverket väljer gäldenär för importmoms är desamma oavsett vilken skyldighet enligt tullagstiftningen som inte efterlevts.

2 Sammanfattning

Avdragsrätt medges inte då importmoms påförts med stöd av artikel 79 i tullkodex. Om Skatteverkets inställning att neka avdragsrätt i dessa situationer är förenlig med gällande rätt är enligt oss dock oklart. En ändring av svensk momsagstiftning skulle ev. kunna öppna upp för möjligheten till avdrag.

Vår uppfattning är att det finns goda argument för avdragsrätt då importmoms påförts med stöd av artikel 79 i tullkodex, särskilt mot bakgrund av EU-rätten. Detta framförallt då momsdirektivet inte stadgar till vem moms faktiskt ska ha betalats.

3 Uppdraget

Svalner Skatt & Transaktion KB ("**Svalner**"/"**vi**") har fått i uppdrag att utreda om det då en transportör eller lagerhållare (dvs. någon annan än varans säljare, ägare eller köpare) påförts importmoms enligt artikel 79 i tullkodex finns stöd i EU-rätt att neka en säljare, ägare eller köpare avdrag för denna skatt.

Vidare omfattar uppdraget att utreda om det i en sådan situation finns stöd för att vidarefakturera importmoms med följden att avdragsrätt medges varans säljare, ägare eller köpare. Uppdraget innefattar även att uttala sig om Skatteverkets inställning, att neka avdrag, är förenlig med gällande rätt såväl på EU-nivå som på svensk nationell nivå.

4 Gällande rätt

4.1 Tullkodex

Artikel 79 i tullkodex stadgar i vilka fall en tullskuld uppkommer till följd av bristande efterlevnad. Någon av följande personer ska enligt artikel 79.3 i tullkodex vara gäldenär för en tullskuld som uppkommit med stöd av artikel 79 i tullkodex:

- 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.

4.2 Mervärdesskattedirektivet

Avdragsrätt inträder enligt artikel 167 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för moms, momsdirektivet, vid den tidpunkt då avdragsgill skatt blir utkrävbar.

I artikel 168 e) i momsdirektivet stadgas att avdragsrätt medges för ingående skatt som betalats eller som ska betalas för varor som importerats i den mån varorna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner.

Enligt artikel 178 e) i momsdirektivet ska den som vill göra gällande avdragsrätt enligt artikel 168 e) ha ett importdokument som uppger honom som mottagare eller importör och anger, eller medger beräkning av, den moms som ska betalas.

Av artikel 201 i momsdirektivet framgår att betalningsskyldighet för importmoms åligger den person eller de personer som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importerats.

4.3 Andra mervärdesskattedirektivet

Artikel 11 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för moms, andra momsdirektivet, stadgar att avdragsrätt för importmoms är avhängigt ett krav på att varorna som importerats ska användas för företagets syften. När varor används för företagets syften, ska således en beskattningsbar person ha rätt att dra av ingående moms som betalats för varor som importerats.

4.4 Sjätte mervärdesskattedirektivet

Enligt artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för moms: enhetlig beräkningsgrund, sjätte momsdirektivet, ska varorna användas i samband med en skattskyldig persons skattepliktiga transaktioner för att avdragsrätt ska medges för ingående moms som betalats för varor som importerats.

Artikel 17.2 b) i samma direktiv föreskriver att i den mån varorna och tjänsterna används i samband med en skattskyldig persons skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: moms som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av moms som är förfallen eller erlagd med avseende på importerade varor inom landets territorium.

4.5 Mervärdesskattelagen

I 1 kap. 2 § första stycket sjätte punkten i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, anges att den som är skyldig att betala tull är skattskyldig för importmoms om en tullskuld uppkommer till följd av import. Ifall en tullskuld inte uppkommer till följd av import är den skattskyldig som hade varit skyldig att betala tullskulden om varan hade varit tullbelagd.

I 1 kap. 5 § ML stadgas att skattskyldighet vid import inträder då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.

Enligt 8 kap. 3 § ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

Vidare stadgas i 8 kap. 4 § tredje punkten ML att avdragsrätt föreligger för en skattskyldig som fått en vara levererad till sig och då betalat skatt vid import av varan utan att vara skattskyldig för importen. Avdragsrätt föreligger också om den skattskyldige har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan skyldighet. Avdragsrätten föreligger då för den skatt som Tullverket tagit ut, men endast om leverantören inte är skattskyldig enligt ML för annat än importen och den skattskyldige skulle haft avdragsrätt om denne själv hade varit skattskyldig för importen.

4.6 Grundläggande principer

En av de grundläggande principerna för momssystemet är neutralitetsprincipen, vilken innebär att moms enbart ska belasta slutkonsumenten. Avdragssystemet har därför som ändamål att se till att företagen inte ska bära bördan av skatten.

Effektivitetsprincipen innebär att de rättigheter som följer av unionsrätten inte får vara praktiskt taget omöjliga eller alltför svåra att utöva i praktiken.

Vidare medför proportionalitetsprincipen att åtgärder inte ska vara mer långtgående än vad som krävs enligt syftet med skatten.

4.7 EU-domstolens praxis

4.7.1 Mål C-187/14 DSV Road A/S

Mål C-187/14 *DSV Road A/S* rörde nationell lagstiftning som utesluter avdragsrätt för importmoms påford en transportör som varken är importör eller ägare av importerade varor. Frågan var om detta är förenligt med artikel 168 e) i momsdirektivet. Transportören hade enbart transporterat varorna och genomfört tullmässig hantering som ett led i sin momspliktiga speditorsverksamhet.

EU-domstolen uttalade att avdragsrätt enligt nämnd artikel endast föreligger i den mån de importerade varorna används för den beskattningsbara personens momspliktiga transaktioner. Enligt EU-domstolen är detta endast uppfyllt när kostnaden för de ingående varorna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet.

4.7.2 Mål C-414/10 Véleclair SA

I mål C-414/10 *Véleclair SA* var frågan om ett bolag kan medges avdrag för importmoms, trots att utgående importmoms ännu inte betalats in. EU-domstolen uttalade att enligt artikel 17.2 e) i sjätte direktivet ska den skattskyldige medges avdrag för moms som är förfallen eller erlagd för varor som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas den. Artikel 17.2 e) föreskriver därmed enligt EU-domstolen tydligt att den skattskyldiges rätt att göra avdrag inte enbart avser moms som erlagts, utan även sådan skatt som är förfallen (dvs. sådan skatt som ska betalas).

EU-domstolen påpekar att begreppet *förfallen* i praktiken hänför sig till en utkrävbar skatteskuld och förutsätter att den skattskyldige är skyldig att betala det momsbelopp som denne önskar dra av som ingående skatt. Rätten att göra avdrag inträder därmed oberoende av om skatten betalats in eller inte, så länge skuld är utkrävbar. Avdragsrätt kan därmed inte enligt EU-domstolen villkoras av att skatten faktiskt har betalats innan avdrag medges.

EU-domstolen uttalade också att en sådan tolkning är den som är mest lämpad för att säkerställa principen om skatteneutralitet. Tolkningen EU-domstolen gjorde i målet angavs också vara förenlig med sjätte direktivet eftersom den säkerställer att avdragsrätt, som i princip inte får inskränkas, förblir en oskiljaktig del av momssystemet och även i fortsättningen kan utnyttjas omedelbart för hela den ingående skatten. Syftet med avdragssystemet är att se till att den moms som förfallit till betalning eller erlagts inom ramen för en näringsidkares ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. På så sätt säkerställer avdragssystemet en fullständig neutralitet avseende skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är skattepliktig.

En föreskrift som innebär att en skattskyldig enbart får göra avdrag för importmoms under förutsättning att densamma faktiskt betalats innebär enligt EU-domstolen att den skattskyldige under en viss period påtvingas en ekonomisk börda som inte tillkommer denne, vilket avdragssystemet har till syfte att undvika.

4.7.3 Mål C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

I mål C-35/05 *Cigarettenfabriken* hade en leverantör felaktigt fakturerat köparen med moms och betalat in momsen till staten. Därefter gick leverantören i konkurs. EU-domstolen konstaterade att leverantören hade fått begära återbetalning av den inbetalade momsen, om leverantören inte gått i konkurs. Vidare påpekade EU-domstolen att köparen, om leverantören inte hade gått i konkurs, haft möjlighet att väcka talan mot leverantören i ett tvistemål om återkrav av beloppet. EU-domstolen angav att ett sådant system i princip är förenligt med effektivitetsprincipen och neutralitetsprincipen, eftersom det ger köpare en möjlighet att återfå de belopp som felaktigt betalats. Dock hade leverantören i det aktuella fallet gått i konkurs. EU-domstolen uttalade att det, särskilt i en sådan situation, enligt effektivitetsprincipen och neutralitetsprincipen kan krävas att köparen ska kunna rikta sina återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheten, om det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd moms. Därmed angav EU-domstolen att medlemsstaterna måste föreskriva nödvändiga instrument och förfaranderegler, för att möjliggöra för köpare att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats.

4.7.4 Mål C-147/01 Weber's Wine

I mål C-147/01 *Weber's Wine* uttalade EU-domstolen att en skattemyndighet har rätt att vägra återbetalning om skatten övervältrats på någon annan och en återbetalning skulle innebära en obehörig vinst.

4.7.5 Mål C-159/17 Dobre

I mål C-159/17 *Dobre* uttalade EU-domstolen att om de materiella kraven för avdragsrätt är uppfyllda, kan brister avseende vissa formella krav inte påverka avdragsrätten. Som exempel på sådana formella krav angavs den registrering som föreskrivs i artikel 214 i momsdirektivet och

beskattningsbara personens skyldighet enligt artikel 213 i momsdirektivet att uppge när hans ekonomiska verksamhet inleds, förändras eller upphör. Skälet till att brister avseende formella krav inte påverkar avdragsrätten, om de materiella förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda, angavs vara att de enbart uppfyllde en kontrollfunktion.

4.7.6 Mål C-6/64 Costa mot ENEL

I mål C-6/64 *Costa mot ENEL* slog EU-domstolen fast principen om EU-rättens företräde. Den innebär att EU-rätten har företräde framför nationell rätt.

4.7.7 Mål C-664/16 Lucrețiu Hadrian Vădan

EU-domstolen betonade i mål C-664/16 *Lucrețiu Hadrian Vădan* att avdragsrätt ska medges då de materiella villkoren är uppfyllda p.g.a. neutralitetsprincipen, även om inte faktura finns. Med andra ord får inte avdragsrätt nekas enbart beroende på avsaknad av faktura.

4.8 Skatteverket

Skatteverket uttalar i sin rättsliga vägledning² att annan än den verkliga importören som blir skattskyldig för en import inte kan ha avdragsrätt. Importen har då inte gjorts för denne persons verksamhet. Med den verkliga importören avser Skatteverket den som importerar en vara för att använda den i sin ekonomiska verksamhet.

Vid bristande efterlevnad då t.ex. en transportör påförs importmoms saknar således, enligt Skatteverket, transportören avdragsrätt för importmomsen. Skatteverket menar att varken transportören eller den verkliga importören kan ha avdragsrätt för importmomsen i ett sådant fall.

5 Våra reflektioner

5.1 EU-rättsliga reflektioner

I andra momsdirektivet angavs avdragsrättens räckvidd avse skatt som *hade betalats*. I och med att sjätte momsdirektivet infördes ändrades avdragsrättens räckvidd till att avse skatt som *skall betalas eller har betalats*. Denna skillnad kan, enligt vår uppfattning, anses tyda på att lagstiftaren önskade införa en utökad avdragsrätt. Detta då skatten de facto inte behöver ha betalats.

Avdragsrättens räckvidd i sjätte momsdirektivet och momsdirektivet är enligt oss likartad. Skillnaderna mellan dessa direktiv är enligt vår mening av redaktionell art, då ordalydelsen i momsdirektivet enbart framstår som språkligt uppdaterad.

Det framgår av momsdirektivet att avdragsrätten inträder direkt då avdragsgill skatt blir utkrävbar. Skattskyldighet för importmoms inträder vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. Vid bristande efterlevnad anges tullskuld uppkomma vid:

- a) Den tidpunkt då den skyldighet som, genom att den inte uppfylls, ger upphov till tullskulden inte uppfylls eller inte längre är uppfyllt.
- b) Den tidpunkt då en tulldeklaration godtas genom vilken varorna hänförs till ett tullförfarande, om det i efterhand fastställs att ett av villkoren för hänförande av varorna till det förfarandet eller för beviljande av tullfrihet eller nedsatt importtullsats på grund av varornas användning för slutändamål i själva verket inte var uppfyllt.

² Skatteverkets rättsliga vägledning, Avdragsrätt för importmoms – varuimport (inhämtat 2018-10-18).

Betalningsskyldighet för importmoms åligger den eller de personer som har *utsetts till* eller *godtagits som* betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importerats. Den som är skyldig att betala tull är skattskyldig för importmoms om en tullskuld uppkommer till följd av importen om varan är tullbelagd och den som hade varit skyldig att betala tull om varan hade varit tullbelagd är skattskyldig för importmoms om varan inte är belagd med tull.

Avdragsrätt är enligt EU-domstolens dom i *Véleclair SA* inte beroende av att importmoms faktiskt har betalats. Det avgörande för att avdragsrätt ska medges är istället att varorna, vilka importmomsen avser, ska användas för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner och att den utgående skatten ska betalas. Under förutsättning att en beskattningsbar person använder importerade varor för beskattade transaktioner inträder således avdragsrätt i samma ögonblick som den utgående skatten är utkrävbar.

Den som vill göra gällande rätt till avdrag för importmoms ska ha ett importdokument som uppger honom som mottagare eller importör. Vid bristande efterlevnad kan importdokument dock saknas. I formellt hänseende finns det dessutom ingen importdeklaration vid olaglig införsel även om sådan rent faktiskt givits in. Detta beror på att Tullverket vid beslut p.g.a. bristande efterlevnad bortser från en ev. importdeklaration. Det kan då påstås att det inte heller finns en importör i tullhänseende utan bara en gäldenär. Enligt vår uppfattning skulle dock kravet på sådan importdokumentation vara ett sådant formellt krav som EU-domstolen vid prövning av rätt till avdrag inte tar i beaktande, såsom i exempelvis *Dobre*. Något sådant avgörande finns dock inte, såvitt vi kunnat finna.

Vi kan inte se att det i momsdirektivet uppställs något krav på till *vem* skatt faktiskt ska betalas för att kraven på avdrag ska uppfyllas, jfr. *Véleclair SA*. Med andra ord är frågan om inte avdragsrätt föreligger för en säljare, ägare eller köpare som har betalat importmoms till en transportör, som påförts denna av Tullverket. Denna person har ju faktiskt betalat importmoms och det bör då kunna argumenteras för att avdragsrätt föreligger om varorna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. För att varans säljare, ägare eller köpare ska kunna medges avdragsrätt för importmoms i ett sådant fall, är det dock vår uppfattning att det krävs en vidarefakturerings av moms från gäldenären till den som begär avdrag. Möjligen kan det räcka med en betalning, särskilt med beaktande av *Lucrețiu Hadrian Vădan* där det framgår att en faktura inte är ett krav för avdrag.

Att neka en ägare, säljare eller köpare avdragsrätt för importmoms som påförts annan går dessutom att ifrågasätta mot bakgrund av grundläggande EU-rättsliga principer, särskilt då moms är en konsumtionsskatt som bara ska belasta slutkonsumenten. Om den som påförts importmoms kräver ägaren, säljaren eller köparen på skatten, belastas den som krävs på beloppet. Med hänsyn till att det av bestämmelserna om avdragsrättens räckvidd inte framgår till vem skatten ska betalas och att avdragssystemets syfte är att skatten inte ska belasta den näringsidkare som ska betala eller har betalat densamma, kan det ifrågasättas om inte avdragsrätt bör medges den som betalat moms. Detta oavsett om den som betalat moms inte betalat densamma till Skatteverket, utan till t.ex. en part i transaktionskedjan.

Om importmoms påförs och ingen har avdrags- eller återbetalningsrätt för denna, varefter moms även debiteras vid en ev. försäljning av varorna uppstår en dubbelbeskattning. Svenska staten uppstår då dubbel moms för en konsumtionsskatt som har till syfte att endast belasta slutkonsumenten. Enligt vår uppfattning går den dubbla inbetalningen av moms utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla syftet med skatten, det vill säga att inte belasta mellanled utan endast konsument. Detta kan enligt oss inte vara förenligt med proportionalitetsprincipen. EU-domstolen har dessutom i målet *Weber's wine* uttalat att principen om obehörig vinst ger stöd för att en skattskyldig som fått betalt av en förvärvare inte ska medges återbetalning av moms, eftersom denne då skulle göra en obehörig vinst. Enligt vår mening innebär principen om obehörig vinst att en vinst görs utan stöd i lag eller avtal av en part på bekostnad av en annan part. Domarna som återgivits här ger inte klart uttryckligt stöd för att principen om obehörig vinst kan åberopas gentemot staten. Trots det kan det enligt vår uppfattning ifrågasättas om inte principen om obehörig vinst, effektivitetsprincipen och neutralitetsprincipen kan åberopas för att medge annan än varans ägare, säljare eller mottagare som påförts importmoms avdragsrätt.

Staten uppbär enligt oss en obehörig vinst och påfordr importmoms får närmast karaktären av ett straff. Med hänsyn till detta och avdragsrättens syfte och ställning som en oskiljaktig del av moms-systemet kan det verkligen ifrågasättas om konsekvenserna är förenliga med EU-rätt.

5.2 Skatteverkets inställnings förenlighet med gällande rätt

Skatteverket menar att endast den verkliga importören kan medges avdragsrätt för importmoms. Enligt Skatteverket är den som importerar en vara för att använda den i sin ekonomiska verksamhet verklig importör. Frågan är om denna inställning är förenlig med gällande rätt såväl på svensk som EU-rättslig nivå.

Enligt ML medges den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet avdragsrätt för ingående moms som hänförs till import i verksamheten. En typisk transportverksamhet bedrivs av en tjänsteleverantör med ekonomisk verksamhet som medför skattskyldighet. Det är dock tveksamt om ingående importmoms kan anses hänförlig till import i just transportörens verksamhet. Enligt moms-direktivet föreligger avdragsrätt för importmoms om varorna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. Mot bakgrund av EU-domstolens dom i *DSV Road* anses varor inte användas för transportörens beskattade transaktioner när varorna transporteras inom ramen för den beskattningsbara personens beskattade transportverksamhet.

Enligt såväl moms-direktivet som EU-domstolens praxis är det inte möjligt att medge transportören avdragsrätt. Emellertid går det enligt vår uppfattning att, mot bakgrund av grundläggande EU-rättsliga principer och syftena bakom avdragssystemet samt moms-systemet, ifrågasätta om inte avdragsrätt faktiskt bör medges åtminstone någon, men särskilt den verkliga importören.

Enligt vår uppfattning skulle en ändring av ML i detta avseende kunna påverka möjligheterna till avdragsrätt. EU-rätten, särskilt artikel 168 i moms-direktivet, är dock inte helt entydig avseende om avdragsrätt medges eller inte. Frågan är därmed om en sådan ändring av svensk nationell rätt skulle anses vara förenlig med EU-rätten. En stor del av svårigheterna för att medge avdragsrätt i förevarande fall är emellertid hänförliga till EU-rätten, vilken enligt EU-domstolens dom i *Costa mot ENEL* och principen om EU-rättens företräde ska ges företräde framför nationell rätt. Det är därmed inte säkert att svårigheterna skulle kunna lösas genom en lagändring på nationell nivå. Däremot kan det ifrågasättas om inte EU-rätten i sig, särskilt mot bakgrund av vad som tidigare anförts om de grundläggande principerna och syftena bakom avdragssystemet samt moms-systemet, bör kunna läggas till grund för att medge avdragsrätt.

5.3 Konklusion

Det framgår inte av bestämmelserna om avdragsrättens räckvidd i moms-direktivet till vem skatten ska betalas för att avdragsrätt ska medges. Enligt oss går det därför att argumentera för att en verklig importör, trots att denna inte debiterats moms av Tullverket, ska ha avdragsrätt för densamma. Inte heller är avdragsrätt beroende av att skatt faktiskt har betalats, varför enbart t.ex. en faktura med moms i sig kan hävdas tillräcklig. Vår uppfattning är att det då moms betalats till gäldenären från annan än varans säljare, ägare eller köpare krävs att gäldenären vidarefakturerat moms till den som begär avdrag för att avdrag ska kunna medges. Kanske kan dock till och med argumenteras för att endast en betalning av moms i sig ska vara tillräcklig, särskilt med beaktande av EU-domstolens dom i *Lucrețiu Hadrian Vădan*.

Sammanfattningsvis kan det med anledning av ovan och mot bakgrund av EU-rättsliga principer ifrågasättas om inte en ägare, säljare eller köpare som betalat skatt till en transportör eller annan bör medges avdragsrätt för importmoms.

* * * * *