

Till:
Finansministern Elisabeth Svantesson
Energi- och näringsministern Ebba Busch
Riksdagens skatteutskott

Stockholm 2023-06-20

Hemställan – åtgärda importmomsen som försämrar svensk konkurrenskraft

Sammanfattning

Den svenska tillämpningen där avdrag nekats för importmoms vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen, innebär en inlåsnings effekt av importmoms som medför att varor blir 25 procent dyrare. Dagens konsekvenser är oproportionerliga, strider mot momsens syfte och ändamål samt kan äventyra ett företags hela existens. I andra EU-länder kan liknande brister läkas och inlåsnings av moms uppkommer inte där, vilket innebär att dagens svenska regler hämmar det svenska näringslivets konkurrenskraft. Svenskt Näringsliv hemställer, återigen, om ett tillägg i mervärdesskattelagen som åtgärdar dagens brist.¹

Förslagen bedöms inte påverka statens budgeterade momsintäkter då importmomsen enligt lagstiftningens intentioner ska vara neutral för momspliktiga företag. Förslagen bedöms inte heller öka risken för momsbedrägerier då EU-rätten redan inbegriper skydd för sådana situationer. I den uppdaterade hemställan utvecklas varför de föreslagna ändringarna inte kommer att leda till risk för fler bedrägerier. Vidare redogörs för exempel på hur andra EU-länder, där avdrag för importmoms medges trots bristande efterlevnad av tullagstiftningen, hanterar frågan om risk för ökade bedrägerier. Svenskt Näringsliv anser att förslaget kommer att öka incitamenten att rätta misstag.

¹ Hemställan är en uppdatering av Svenskt Näringslivs hemställan Åtgärda inlåsnings effekten av importmoms från 2019.

Riksdagen har beslutat om ny mervärdesskattelag (prop. 2022/23:46) (NML) som träder i kraft den 1 juli 2023. Nedanstående förslag till justering av mervärdesskattelagen har därför anpassats till NML. Det bör noteras att bilagorna till hemställan inte har uppdaterats i enlighet med det ovan anförda.

Bakgrund

Problemställning

Den svenska tillämpningen av avdragsrätt för importmoms vid s.k. bristande efterlevnad² av tullagstiftningen innebär att moms inte blir avdragsgill eller återbetalningsbar. Det uppkommer en inlåsningsseffekt av importmomsen. Detta trots att det ofta handlar om misstag och förbiseenden som dessutom företagen själva upplyser om. Ett tydligt exempel är hur utländska transportörer, som inte är vana vid den öppna och i världen unika gräns som finns mellan Sverige och Norge, drabbas. Ett fall där inlåsningsseffekten uppkommer är när en lastbil av misstag passerar svensk gräns vid import från Norge utan att nödvändiga tullformaliteter är avklarade och då räcker det inte att backa lastbilen för att försöka läka felet. Inlåsningsseffekten uppkommer också vid en lagerdifferens på tullager eller brister i tullhantering vid andra tullförfaranden så som transitering av varor under tullövervakning. När inte någon av parterna beviljas avdrag eller återbetalning av importmomsen leder det till betydande ekonomiska konsekvenser för de inblandade företagen.³

Konsekvensen blir att ett misstag i tullhanteringen i Sverige kan äventyra ett företags existens. I flera fall har exempelvis transportbolag blivit debiterade miljonbelopp i importmoms, vilket ofta får stor påverkan i en bransch med hård konkurrens och små marginaler. Denna konsekvens har hanterats i Danmark genom att man där tillåter vidarefakturering av importmoms till varuägaren som har avdragsrätt på motsvarande sätt som andra importörer till verksamheten.

Problemet med tillämpningen av nuvarande svenska regler ökar i takt med den ökande handeln. Det är därför angeläget att den inlåsningsseffekt av importmoms som finns i nuvarande tillämpning åtgärdas så att konkurrenskraftiga villkor på detta område kan säkerställas för företagande och jobb i Sverige.

Mot bakgrund av detta har Svenskt Näringsliv låtit ta fram en rapport från professor Pernilla Rendahl som belyser den svenska tillämpningen i ljuset av EU-rätten (bilaga 1) samt en rapport och komparativ studie från Svalner Skatt och Transaktion gällande möjligheten i andra EU-länder att vidarefaktura importmoms med avdragsrätt vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen (bilaga 2 och 3).

² Begreppet omfattar fall där misstag har begåtts i samband med import, hantering i tullager eller andra tullförfaranden på så sätt att Tullverket påför importmoms. I begreppet inkluderas olaglig införsel och undandragande från tullkontrollen.

³ HFD har i två avgöranden, HFD 2021 ref. 54 och HFD 2021 ref. 57, ansett att Skatteverket är rätt beskattningsmyndighet när en tulldeklaration eller s.k. samvetsdeklaration getts in efter att varorna undandragits tullövervakning, men innan Tullverket fattat beslut i ärendet. Genom att underrätta Tullverket om misstaget i tid kunde gäldenären i nämnda mål slippa en momskostnad. Tullverket har efter dessa domar avvisat deklarerationer som inkommit efter importen, men innan Tullverket fattat beslut i ärendet. Tullverket har anförts att det inte funnits någon deklarerant varför Tullverket är beskattningsmyndighet för importmomsen. Problemet med uppkomst av inte avdragsgill importmoms kvarstår därför.

Slutsatserna för rapporterna, som bifogas denna hemställan, ligger till grund för nedanstående förslag till tillägg i mervärdesskattelagen för att eliminera inlåsnings effekter av importmomsen.

Den momsmässiga hanteringen i Sverige

Skattskyldig för importmoms är den som enligt tullagstiftningen⁴ är eller skulle ha varit skyldig att betala eventuell tull för en viss import om varan är tullbelagd. Vid import ska en importdeklaration lämnas innan importen sker och den som anges som importör⁵ blir den som ansvarar för att rätt tullavgifter och moms betalas. I de flesta fall är det varuägaren av de importerade varorna som är angiven som importör i importdeklarationen.

Vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen kan Tullverket med stöd av tullagstiftningen bestämma vem som ska vara betalningsskyldig, gäldenär, för en import och därmed frånga en eventuell importdeklaration. Vanligtvis blir den som orsakat den bristande efterlevnaden, exempelvis ett transportföretag, gäldenär och därmed skattskyldig för importmomsen. Detta görs oavsett om det är företagen eller Tullverket som upptäcker den bristande efterlevnaden. Eftersom en importdeklaration i formellt hänseende inte ligger till grund för Tullverkets beslut om beskattning vid bristande efterlevnad, kan det påstås att det inte finns någon importör enligt tullagstiftningen. Istället finns en gäldenär som tullräkningen ställs ut på och som blir debiterad tull, importmoms och eventuellt andra skatter som uppkommer med anledning av att varorna tas in till Sverige från ett land utanför EU.

Enligt Skatteverkets rättsliga vägledning kan enbart den verkliga importören⁶ ha avdragsrätt för importmomsen.⁷ Vid bristande efterlevnad, d.v.s. då bedömningen av vem som är skattskyldig att betala tullen görs med stöd av artikel 79 i tullkodex, menar Skatteverket att inte någon part har avdragsrätt för importmomsen som Tullverket debiterar. Trots att den svenska mervärdesskattelagen anger att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatten som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten (13 kap. 6 § NML), medges inte avdragsrätt. I EU:s momsdirektiv finns motsvarande bestämmelse som anger att avdragsrätt medges för ingående skatt som betalats eller ska betalas för varor som importeras i den mån varorna används för den beskattningsbara personens transaktioner.⁸

Konsekvensen av att Skatteverket inte medger avdrag för importmoms vid bristande efterlevnad är att vare sig varuägaren eller den som Tullverket debiterat importmoms har möjlighet att göra avdrag eller ansöka om återbetalning för importmomsen. Därför uppkommer en inlåsnings effekt av importmomsen trots att företagen endast är oavlönade uppördsmän till staten och att momsens som

⁴ Tullverket stödjer sig på artikel 79 i tullkodex, Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av tullkodex.

⁵ Begreppet "importör" används genomgående i denna text och begreppet likställs i många fall med begreppet "deklarant". Det finns dock ingen deklarant om ingen importdeklaration har lämnats till Tullverket.

⁶ I Skatteverkets vägledning definieras begreppet "verklig importör" som den som importerar en vara för att använda den i sin ekonomiska verksamhet, som kan ha avdragsrätt eller återbetalningsrätt för ingående skatt på importen.

⁷ Se Skatteverkets rättsliga vägledning, Avdragsrätt för importmoms.

⁸ Artikel 168 e) i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för moms.

omsättningskatt endast ska belasta konsumtionsledet. I praktiken blir importmomsen en oproportionerlig straffsanktion vilket strider mot syftet och grundläggande principer med skatten.

Även i den s.k. importmomsutredningen⁹ uppmärksammades att inlåsnings effekter avseende importmoms kunde uppkomma och att det kan uppfattas som orimligt. I synnerhet om det förekommer fall där de fel som begåtts kan anses ursäktliga. Frågan ansågs dock ligga utanför utredningens uppdrag. Utredningen konstaterade att frågan förtjänar att utredas i ett annat sammanhang. Någon utredning har, så vitt känt, inte gjorts. Sedan Svenskt Näringsliv hemställde om lagändring har även Skatteverket uppmärksammat att den nuvarande lagstiftningen medför olyckliga inlåsnings effekter och ser ett behov av förändrad lagstiftning.¹⁰

Vidarefakturering godtas i andra EU-länder

Vidarefakturering kan antingen betraktas som utlägg om den beskattningsbara personen gjort inköpet i annans namn och för annans räkning, eller som en omsättning. Utlägg anses inte utgöra en omsättning i EU-rättslig mening och ska inte ingå i beskattningsunderlaget, se artikel 79 c i momsdirektivet. Av nämnda artikel framgår att det är ett utlägg om betalningen gjorts i annans namn och för annans räkning. EU-domstolen har i flera fall prövat artikelns tillämpning.¹¹ Av EU-domstolens avgörande framgår att en beskattningsbar person ska anses ha gjort en betalning i annans namn för annans räkning om kostnaden uppkommit på grundval av en kontraktsmässig skyldighet.¹² Om t.ex. tullombud enligt avtal ska hantera importkostnader, och sedan fakturera den verkliga importören för dessa, bör detta således anses utgöra ett utlägg från ett EU-rättsligt momsperspektiv.

Av en komparativa studie¹³ framgår att det i flera konkurrerande EU-länder inte uppkommer några inlåsnings effekter avseende importmoms vid bristande efterlevnad av tulllagstiftning. Detta gäller bland annat Danmark och Nederländerna. I dessa länder är det möjligt för den som blivit påförd importmomsen, exempelvis en transportör, att vidarefaktura importmomsen till varuägaren (den verkliga importören) med möjligheten till avdrag eller återbetalning för varuägaren.

Den nuvarande inlåsnings effekten av importmoms i Sverige gör oss till ett mindre attraktivt importland för varor till EU. För Sverige som har en av världens högsta momsskattesatser med 25 procent blir inlåsnings effekten extra kännbar. Exempelvis kan norska varor importeras direkt till EU via andra EU-länder än Sverige, såsom

⁹ SOU 2013:1 Förändrar hantering av importmoms, sid 58–60.

¹⁰ Erliksson, Michael. "Replik: Vi ser behov av lagändring". Svenska Dagbladet. 16 februari 2021.

<https://www.svd.se/skatteverket-vi-ser-behov-av-lagandring> men även tillgänglig på

<https://www.skatteverket.se/omoss/press/debattartiklarochkommentarer/2021/2021/replikviserbehovavlagandring.5.5b35a6251761e69142090c5.html> (Hämtad den 8 maj 2023).

¹¹ C-106/10 *Lidl & Companhia*, C-98/05 *De Danske Bilimportörer*, C-33/93 *Empire Stores* och C-126/88 *Boots Company*.

¹² Se C-98/05 *De Danske Bilimportörer*, p. 25.

¹³ Se Svalners komparativa studie, bilaga 3.

Danmark. En minskad import till Sverige innebär minskade tullintäkter för Sverige och har negativ inverkan på den svenska sysselsättningen.

Inlåsnings effekten uppkommer inte i motsvarande EU-handel

Vid EU-handel går avdragsrätten inte förlorad om ett företag lämnat en oriktig uppgift i sin deklaration till Skatteverket för ett förvärv av varor från ett annat EU-land. Som beskrivits ovan får däremot motsvarande typ av misstag långt större konsekvenser vid importförfaranden. Vidare påför Skatteverket inget skattetillägg vid EU-handel under förutsättning att företaget har rätt till fullt avdrag för den ingående momsen.¹⁴ Så kan däremot inte ske vid import. Sammantaget kan med fog ifrågasättas om skillnaden mellan import och EU-handel avseende avdragsrätten vid fel kan motiveras från ett neutralitets- och likabehandlingsperspektiv.

En skillnad är att vid import är det Tullverket som hanterar den utgående importmomsen i de fall som anses vara bristande efterlevnad av tullagstiftningen. Skatteverket hanterar enbart ingående moms för den aktuella importen istället för båda sidorna av samma mynt (både ingående och utgående moms). Att det är olika beskattningsmyndigheter som behandlar importmomsen är dock inte ett godtagbart skäl för att behandla skattskyldiga som begär självrättelser olika.¹⁵

Exempel på bristande efterlevnad av tullagstiftningen

Nedan följer exempel på vanligt förekommande situationer avseende bristande efterlevnad av tullagstiftningen, där misstag kan ske. Situationer som dessa leder till inlåsnings effekter avseende importmomsen. Det bör noteras att ett företag som själv upptäcker misstaget och gör självrättelser hamnar i samma momsmässiga inlåsnings. Ibland beror felet på Tullverket, exempelvis om en importdeklaration inte hanteras på korrekt sätt, vilket kan vara svårt att styrka för ett företag.

Vanligt förekommande förfarande vid import

1. Transportören anländer till gränspassagen (i det här fallet till Sverige).
2. Transportören går in till ett ombud för att få hjälp med tullhandlingarna.
3. Transportören tar emot handlingarna och går sedan in till Tullverket för att anmäla varornas ankomst och lämna in tulldeklarationen.
4. Varorna övergår till fri omsättning och transportören kan passera gränsen och fortsätta leveransen.
5. Varor som förs in i EU kan också hänföras till särskilda förfaranden exempelvis transitering eller lagring. De särskilda förfarandena innebär enkelt förklarar att tullavgifter och andra skatter skjuts upp till dess att varan övergår till fri omsättning och fri förbrukning. Vilket förfarande som avses framgår av tulldeklarationen.

Förfarandemisstag vid import

Misstag vid punkt 1.

¹⁴ Se Skatteverkets ställningstagande från den 16 maj 2016, Delvis befrielse från ett fullt skattetillägg om en oriktig uppgift i en mervärdesskattedeclaration framgår av VIES-uppgifter, Dnr 131 232353-16/111.

¹⁵ Se exempelvis EU-domstolens avgörande från den 19 oktober 2017 i mål Raimund, C-425/16, EU:C:2017:776, p. 41–42.

Ex 1. En transportör närmar sig gränsen mellan Norge och Sverige. Den öppna gränsen har inga tydliga markeringar för vad landsgränsen går då den varken har bommar eller stoppskyltar utan endast informationsskyltar, vilket leder till att chauffören av misstag passerar gränsen för att sedan gå in och klarera godset. Misstaget leder till att gränsen har passerats med oförtullat gods, oberoende av hur långt gränsen har passerats.

Konsekvens: Transportören blir gäldenär och debiterad tullavgift och importmoms på hela sändningen. Importmomsen är enligt Skatteverkets uppfattning inte avdragsgill eller återbetalningsbar.

Misstag vid punkt 3.

Ex 2. När en transportör kommer till landgränsen mellan Norge och Sverige är det långa köer långt ut på Europavägen. Transportören hittar till slut en plats som kanske inte är den bästa ur trafikhänseende och går in till sitt tullombud för att få tullhandlingar för det aktuella godset. Chauffören ska sedan gå in till Tullverket och lämna in handlingarna från ombudet. På grund av missförstånd tror chauffören allt är klart och går istället ut till bilen och åker vidare, utan att gå in på Tullverkets kontor. Ombudet upptäcker detta efter en timme med anledning av en intern uppföljning. Med anledning av misstaget hjälper ombudet transportören att göra en självrättelse.

Konsekvens: Transportören blir gäldenär och debiterad tullavgift och importmoms på hela sändningen. Importmomsen är enligt Skatteverkets uppfattning inte avdragsgill eller återbetalningsbar.

Ex 3. Transportören anmäler sig till tullexpeditionen vid landgränsen från Norge. I samband med tullombudets egen uppföljning i efterhand upptäcks att lasten var något större än vad som anmälts (exempelvis 26 istället för 25 pallar med gods), dvs. en pall till en annan skattskyldig har inte anmälts och klarerats korrekt. Efter utredning bistår tullombudet transportören att på eget initiativ inlämna en självrättelse avseende en ytterligare pall med gods på den aktuella transporten.

Konsekvens: Transportören blir gäldenär och debiterad tullavgift och importmoms på en pall med gods. Importmomsen är enligt Skatteverkets uppfattning inte avdragsgill eller återbetalningsbar.

Uttag från Tullager

Misstag vid punkt 5.

Ex 4. En tillståndshavare för anläggning av tillfällig lagring har varor på sitt lager för annan ägares räkning. Dessa får inte längre förvaras på lagret pga. tidsfrist (max 90 dagar). Tillståndshavaren har även ett allmänt tullager (ingen begränsad tidsfrist), vilket denne för över varorna till. I samband med denna hantering gör en anställd ett misstag och flyttar godset till tullagret innan Tullverkets givit sitt utlämningsmedgivande. Detta upptäcks av lagerhavaren och rättar på eget initiativ. Varorna finns kvar på tullagret för eventuell kontroll av Tullverket.

Konsekvens: Tillståndshavaren blir gäldenär och debiterad tullavgift och importmoms. Importmomsen är enligt Skatteverkets uppfattning inte avdragsgill eller återbetalningsbar.

Misstag vid transiteringsförfarande av varor under tullövervakning

Misstag vid punkt 5.

Ex 5. En transportör anmäler sig hos Tullverket vid landgränsen mellan Norge och Sverige. Det lastade godset ska transiteras till annan ort i Sverige. Transportören har ingen egen transitgaranti och inte heller system för elektronisk transitering och får därmed anlita ett tullombud med huvudansvar för upprättande av elektronisk transitering. Transportören anmäler sig hos Tullverket, transiteringen startas och en tidsfrist på tre dagar tilldelas. Mottagaren saknar tillstånd för att ta emot och avsluta transiteringar, varför transportören måste åka via ett tullkontor. Transportören har inte informerats om detta utan lossar direkt hos mottagaren, vilket leder till att transiteringen inte avslutas korrekt.

Konsekvens: Det huvudansvariga tullombudet blir gäldenär och debiteras tullavgift och importmoms. Tullombudet fakturerar avgifterna till transportören enligt upprättat avtal, men då ingen av parterna är varuägare är importmomsen enligt Skatteverkets uppfattning inte avdragsgill eller återbetalningsbar.

Sammanfattningsvis handlar det om mindre misstag, där företagen försöker göra rätt. Konsekvenserna för de som drabbas blir dock stora i form av den inlåsta importmomsen. De aktuella inlåsnings effekterna ligger inte i linje med syftet med momsens grunder och systemfelet bör åtgärdas genom att införa en särskild punkt i den svenska mervärdesskattelagen.

Vidarefakturering av importmoms innebär inte en ökad risk för momsbedrägerier

Det framgår av EU-domstolens praxis att enskilda inte kan åberopa unionsrätten på ett sätt som utgör skatteundandragande eller annat missbruk (den så kallade missbruksprincipen).¹⁶ EU-domstolen har uttalat att nationella myndigheter och domstolar av den anledningen har rätt att neka en enskild en rättighet som följer av unionsrätten oavsett vilken rättighet på mervärdesskatterättsområdet som påverkas av undandragandet. Det gäller således även avdragsrätten och rätten till återbetalning. Således kan en beskattningsbar person nekas avdragsrätt eller rätt till återbetalning för importmoms om det med hänsyn till objektiva omständigheter är utrett att denne kände till eller borde ha känt till att denne genom transaktionen blev inblandad i ett skatteundandragande inom ramen för leveranskedjan. Principen är främst förekommande i fråga om så kallade momskaruseller, men utgör enligt EU-domstolen en allmän unionsrättslig princip. Skyldigheten föreligger även om det saknas nationella bestämmelser som föreskriver en sådan skyldighet.¹⁷

Att missbruksprincipen kan tillämpas trots avsaknad av en uttrycklig reglering i moms lagen eller moms direktivet, har även konstaterats i flera domar från Högsta förvaltningsdomstolen.¹⁸ Det kan därför konstateras att det redan finns en möjlighet att neka avdragsrätt/rätt till återbetalning med stöd av missbruksprincipen.

¹⁶ Förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13 *Schoenimport "Italmoda" Marino Previti m.fl.*, punkt 43 och där angiven praxis.

¹⁷ *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl.* punkterna 51–59 och 62 samt Förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16 *N Luxembourg 1 m.fl.*, punkterna 117–119.

¹⁸ RÅ 2009 ref. 54, HFD 2013 ref. 12 och HFD 2021 ref. 18.

EU-domstolen har även uttalat att en näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri ska kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga utan att riskera rätten att göra avdrag för ingående moms.¹⁹ I det fall en transportör på grund av missförstånd inte lämnat tullhandlingarna till tullkontoret efter ankomst i Sverige, men gör en själv rättelse, bör man kunna påstå att transportören vidtagit åtgärder för att säkerställa att importförfarandet genomförs så korrekt som möjligt. Om transportören avsett att undandra importen från införtullning, och avsikten kan konstateras, finns det möjlighet för Skatteverket att med tillämpning av missbruksprincipen neka importören avdrag/rätt till återbetalning för importmomsen.

Vidare bör principen att staten inte ska få obehörig vinst på grundval av misstag som skattebetalarna begår vara en utgångspunkt. Exempelvis, om den part i leveranskedjan som avser undandra importen från moms blir upptäckt och påförs moms, så ska myndigheterna inte nyttja situationen för att skapa ytterligare inkomst genom att neka även en part som är senare i kedjan avdrag för erlagd moms. Detta förutsätter självklart att den senare parten är i god tro om det bedrägliga förfarandet.

Som nämnts ovan hanteras den oönskade inlåsnings effekten i vissa EU-länder genom att den som blivit påförd importmomsen, exempelvis en transportör, kan vidarefaktura importmomsen till varuägaren (den verkliga importören) som har möjlighet att göra avdrag eller få återbetalning. I Danmark baseras denna möjlighet på praxis från den danska skattemyndigheten, det danska skatterådet och den danska skattedomstolen.²⁰ Denna hantering framgår även av den danska skattemyndighetens rättsliga vägledning.²¹ Möjligheten har införts genom administrativ praxis i syfte att säkerställa momsens neutralitet i fall där speditörer och tullombud är skyldiga att betala importmoms till följd av fel i samband med importen. Den förutsätter dock att det finns dokumenterat att den verkliga importören har betalat transportören för den mervärdesskatt som har vidarefakturerats.²² Den danska skattemyndigheten övervakar aktivt olika ordningar som införts i praxis men har inte funnit anledning att ändra sin hantering avseende vidarefakturerings av importmoms.²³

Även i Nederländerna kan en transportör vidarefakturera påförd importmoms till den verkliga importören som har möjlighet att göra avdrag/få återbetalning för importmomsen. Det finns ingen särskild bestämmelse i nederländsk

¹⁹ C-439/04 *Kittel* och C-440/04 *Recolta Recycling SPRL*.

²⁰ Danska tull- och skattemyndighetens beslut TfS 1991:19, danska skattedomstolens beslut från den 29 augusti 2013, SKM2013.669.LSR, danska skatterådets bindande avgöranden från den 28 januari 2014, SKM2014.126.SR, och från den 15 mars 2016, SKM2016.145.SR,

²¹ Danska skattemyndighetens ställningstagande i sektion D.A.11.1.3.3.3 i rättslig vägledning.

²² Danska skattedomstolens avgörande från den 4 mars 2021, LSR of 04.03.2021 Journal No. 18-0002172.

²³ I Danmark har en liknande hantering som möjliggjorde för e-handelsföretag att fakturera sina kunder en standardavgift som täckte företagets utlägg för kostnader för frakt av varor, utan att ta ut moms på avgiften. Ordningen avskaffades från och med den 1 januari 2017 efter en granskning av den danska skattemyndigheten (SKAT Notat 2 november 2016, J.nr. 16-1468566).

momslagstiftning som ger annan än importören rätt till avdrag för importmoms. Däremot har begreppet importör ansetts omfatta en förädlare och ett ombud.²⁴

Sammanfattningsvis finns det redan skydd i EU-rätten mot bedrägerier och skatteundandraganden i form av missbruksprincipen, som direkt kan tillämpas av nationella myndigheter, vilket bland annat redan har konstaterats av Högsta förvaltningsdomstolen. I vissa andra EU-medlemsstater finns det dessutom sedan länge en hantering som den som föreslås nedan och som säkerställer skatteneutralitet och som säkerställer att staten inte åtnjuter obehörig vinst på grund av skattebetalarnas misstag. Någon ökning av bedrägerier inom ramen för den tillåtna hanteringen har inte uppmärksamats i de aktuella länderna.

Mot bakgrund av detta menar vi att den beskrivna hanteringen med vidarefakturerings inte orsakar ökad risk för bedrägerier.

Förslag på tillägg i nya mervärdesskattelagen (2023:200)

I syfte att lösa inlåsnings effekterna av importmoms vid bristande hantering enligt tullagstiftningen, hemställer Svenskt Näringsliv att det införs en ny punkt 13 kap. i NML, med följande lydelse:

Nuvarande lydelse

8 § I den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet får avdrag också göras enligt följande uppställning.

Om den beskattningsbara personen	får avdrag göras för	under förutsättning att
1. övertar en verksamhet från en annan beskattningsbar person,	den ingående skatt som hänförs till – leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till den tidigare ägaren för rörelsens behov, och – unionsinterna förvärv av varor och import som gjorts av den tidigare ägaren för rörelsens behov,	den tidigare ägaren inte har gjort avdrag men den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill om denne hade fortsatt att driva rörelsen,
2. är delägare i en samfällighet för vattenreglering, våghållning eller liknande ändamål,	den ingående skatt som motsvarar den beskattningsbara personens andel i samfälligheten och som hänförs till	den fastighet som ingår i samfälligheten används för den beskattningsbara personens

²⁴ Vice finansministerns beslut nr BWBR0022881 av den 24 november 2007, p. 4.3 och 4.4 (<https://wetten.overheid.nl/BWBR0022881/2007-11-24>).

	– leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till samfälligheten, och – unionsinterna förvärv av varor och import som gjorts av samfälligheten,	transaktioner som medför avdragsrätt,
3. har fått en vara levererad till sig och då har betalat skatt vid importen av varan utan att ha betalningsskyldighet för importen eller har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan betalningsskyldighet,	den skatt som Tullverket tagit ut,	leverantören inte är betalningsskyldig enligt denna lag för annat än importen och den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill om den beskattningsbara personen själv hade varit betalningsskyldig för importen,
4. förvärvar en fastighet, en hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet,	den utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen,	fastigheten eller lägenheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster som uttagsbeskattas med stöd av 5 kap. 32 §, utan att fastigheten eller lägenheten därefter har tagits i bruk av säljaren,
5. i sin byggnadsrörelse tillfört en egen fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt sådana tjänster som uttagsbeskattas med stöd av 5 kap. 32 §,	den utgående skatt som fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättshavaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen,	fastigheten eller lägenheten därefter tas i bruk av den beskattningsbara personen för transaktioner som medför avdragsrätt.
Första stycket 1 gäller även om den tidigare ägaren har använt varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet.		

Föreslagen lydelse

8 § I den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet får avdrag också göras enligt följande uppställning.

Om den beskattningsbara personen	får avdrag göras för	under förutsättning att
1. övertar en verksamhet från en annan beskattningsbar person,	den ingående skatt som hänför sig till	den tidigare ägaren inte har gjort avdrag men den ingående skatten

	<ul style="list-style-type: none"> – leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till den tidigare ägaren för rörelsens behov, och – unionsinterna förvärv av varor och import som gjorts av den tidigare ägaren för rörelsens behov, 	<p>skulle ha varit avdragsgill om denne hade fortsatt att driva rörelsen,</p>
<p>2. är delägare i en samfällighet för vattenreglering, våghållning eller liknande ändamål,</p>	<p>den ingående skatt som motsvarar den beskattningsbara personens andel i samfälligheten och som hänförs till</p> <ul style="list-style-type: none"> – leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till samfälligheten, och – unionsinterna förvärv av varor och import som gjorts av samfälligheten, 	<p>den fastighet som ingår i samfälligheten används för den beskattningsbara personens transaktioner som medför avdragsrätt,</p>
<p>3. har fått en vara levererad till sig och då har betalat skatt vid importen av varan utan att ha betalningsskyldighet för importen eller har betalat ersättning för denna skatt till den som haft sådan betalningsskyldighet,</p>	<p>den skatt som Tullverket tagit ut,</p>	<p>leverantören inte är betalningsskyldig enligt denna lag för annat än importen och den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill om den beskattningsbara personen själv hade varit betalningsskyldig för importen,</p>
<p><i>4. förvärvat, omsatt eller mottagit en vara</i></p>	<p><i>den skatt som Tullverket påfört annan vid import</i></p>	<p><i>den påförda skatten kan hänföras till den vara som den beskattningsbara personen förvärvat, omsatt eller mottagit.</i></p>
<p>5. förvärvar en fastighet, en hyresrätt eller en bostadsrätt till en lägenhet,</p>	<p>den utgående skatt som säljaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen,</p>	<p>fastigheten eller lägenheten i säljarens byggnadsrörelse har tillförts tjänster som uttagsbeskattas med stöd av 5 kap. 32 §, utan att fastigheten eller lägenheten</p>

6. i sin byggnadsrörelse tillfört en egen fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt sådana tjänster som uttagsbeskattas med stöd av 5 kap. 32 §,

den utgående skatt som fastighetsägaren, hyresgästen eller bostadsrättshavaren har redovisat eller ska redovisa för uttagen,

därefter har tagits i bruk av säljaren, fastigheten eller lägenheten därefter tas i bruk av den beskattningsbara personen för transaktioner som medför avdragsrätt.

Första stycket 1 gäller även om den tidigare ägaren har använt varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet.

Motsvarande rätt till återbetalning bör införas i 14 kap. 36 § NML och innebär en tillkommande strecksats i det andra stycket samt ett tredje stycke, med följande lydelse:

Nuvarande lydelse

36 § En beskattningsbar person som uppfyller villkoren i 33–35 §§ har rätt till återbetalning av ingående skatt som debiterats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits inom landet till denne av andra beskattningsbara personer eller för import av varor till landet. Rätten till återbetalning gäller även sådan ingående skatt som omfattas av avdragsrätt enligt 13 kap. 8 §.

Första stycket gäller bara i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna eller tjänsterna för transaktioner som avses i

- 13 kap. 9 § om avdragsrätt för transaktioner i ekonomisk verksamhet utanför landet,
- 13 kap. 10 och 11 §§ om avdragsrätt för vissa transaktioner som är undantagna från skatteplikt,
- 35 § om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten.

Föreslagen lydelse

36 § En beskattningsbar person som uppfyller villkoren i 33–35 §§ har rätt till återbetalning av ingående skatt som debiterats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits inom landet till denne av andra beskattningsbara personer eller för import av varor till landet. Rätten till återbetalning gäller även sådan ingående skatt som omfattas av avdragsrätt enligt 13 kap. 8 §.

Första stycket gäller bara i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna eller tjänsterna för transaktioner som avses i

- 13 kap. 9 § om avdragsrätt för transaktioner i ekonomisk verksamhet utanför landet,
- 13 kap. 10 och 11 §§ om avdragsrätt för vissa transaktioner som är undantagna från skatteplikt,
- 35 § om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster för vilka förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten, *eller*
- 13 kap. 8 § 4 avseende skatt som Tullverket påfört annan vid import och som kan hänföras till en vara som den skattskyldige har förvärvat, omsatt eller mottagit.

Rätt till återbetalning föreligger även för sådan skatt som Tullverket påfört annan vid import av vara och som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 16 kap. 6 § om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 13 kap. 9-11 §§ eller 18 kap. 13 §.

Svenskt Näringsliv

Robert Lönn

Bilagor, rapporter

1. Professor Pernilla Rendahl, Importmoms – avdragsrätt vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen.
2. Svalner Skatt och Transaktion, Finns det i EU-rätten stöd för att neka en säljare eller köpare avdrag om annan påförs importmoms enligt artikel 79 i tullkodex.
3. Svalner Skatt och Transaktion, Rätt till avdrag för importmoms vid bristande efterlevnad enligt tullagstiftningen. Hur ser vissa andra EU-länder samt Norge på avdragsrätten i sådana transaktioner?