

# Regeringens proposition 2013/14:16



## Förändrad hantering av mervärdesskatt vid import

Prop.  
2013/14:16

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 10 oktober 2013

*Fredrik Reinfeldt*

*Beatrice Ask*  
(Finansdepartementet)

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import när en importör är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen. Vidare föreslås ett informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket för att myndigheterna ska kunna bedöma tillämplig beskattningsmyndighet och kontrollera redovisad mervärdesskatt vid import.

Förslagen innebär att ändringar görs i tullagen (2000:1281) och mervärdesskattelagen (1994:200).

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2015.

## Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut .....	4
2	Lagtext .....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281) .....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	7
3	Ärendet och dess beredning .....	13
4	Gällande rätt .....	13
4.1	EU-rätt .....	13
4.2	Svensk rätt .....	14
4.3	Uttryck som används i propositionen .....	15
5	Mervärdesskatt vid import .....	15
5.1	Nuvarande hantering av mervärdesskatt vid import .....	15
5.2	Beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import .....	17
5.3	Ombud och betalningsansvar för mervärdesskatt .....	24
5.3.1	Gällande rätt .....	24
5.3.2	Ändrat betalningsansvar för ombud .....	25
5.4	Fastställande av beskattningsunderlaget .....	27
5.5	Utfärdande av tullräkningar .....	28
5.6	Redovisningstidpunkter vid import .....	30
5.6.1	Redovisning av utgående mervärdesskatt .....	30
5.6.2	Konkurs .....	31
5.6.3	Överlåtelse av verksamhet .....	31
5.6.4	Avdrag för ingående mervärdesskatt .....	32
5.7	Beskattningsmyndighet vid uttag ur lager .....	33
5.8	Enhetstillstånd .....	33
5.9	Informationsutbyte och sekretess .....	34
5.9.1	Gällande rätt avseende offentlighet och sekretess .....	34
5.9.2	Rutinmässigt informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket .....	37
5.9.3	Underrättelseskyldighet för Tullverket .....	41
5.9.4	Användningsbegränsningar för uppgifter från främmande stater .....	45
5.10	Skattebrott och tullbrott .....	46
5.10.1	Gällande rätt .....	46
5.10.2	Effekter för den straffrättsliga ordningen .....	47
5.11	Förfarande och kontroll .....	51
5.11.1	Omprövning, överklagande, tulltillägg m.m. ....	51
5.11.2	Kontrollmöjligheter för Skatteverket och Tullverket .....	56
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	57
7	Offentligfinansiella och andra effekter .....	59
8	Författningskommentar .....	68

8.1	Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281) .....	68	Prop. 2013/14:16
8.2	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	70	
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Förändrad hantering av importmoms (SOU 2013:1).....	73	
Bilaga 2	Betänkandets lagförslag .....	77	
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna .....	84	
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag .....	85	
Bilaga 5	Lagrådets yttrande.....	93	
Utdrag ur	protokoll vid regeringssammanträde den 10 oktober 2013 .....	96	

# 1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i tullagen (2000:1281),
2. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (2000:1281)

*dels* att 3 kap. 3 a § ska ha följande lydelse,

*dels* att rubriken närmast före 5 kap. 7 § ska lyda ”Uppbörd av tull och skatt”,

*dels* att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 5 kap. 11 a § och 11 kap. 6 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **3 kap.**

##### **3 a §<sup>1</sup>**

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

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

*Första och andra styckena gäller endast när skatt ska fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 11 §.*

#### **5 kap.**

##### **11 a §**

*Mervärdesskatt som avses i 11 § första stycket ska inte tas ut enligt denna lag utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar*

*1. är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för tulltaxeringsbeslutet, och*

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

*2. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln.*

*Det som sägs om beskattningsunderlag i 11 § gäller även i de fall som avses i första stycket.*

## **11 kap.**

### *6 a §*

*Tullverket ska skriftligen underätta Skatteverket, om*

*1. det finns anledning att anta att någon*

*a) på annat sätt än muntligen har lämnat eller kommer att lämna oriktig uppgift till Skatteverket, eller*

*b) har underlåtit eller kommer att underlåta att lämna mervärdesskattedeklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift till Skatteverket, och*

*2. det därigenom finns risk för att mervärdesskatt undandras, felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas.*

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

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt vid import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

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

Prop. 2013/14:16

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 §, 7 kap. 8 § samt 13 kap. 6, 10, 11, 16 och 23 §§ mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### **2 §<sup>2</sup>**

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk beskattningsbar person: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en beskattningsbar person,

– en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är registrerad till mervärdesskatt här, eller

– en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig,

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

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

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

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

– en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

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

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2013:368.

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

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

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

6. för import av varor

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

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

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

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

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

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet, *om inte annat följer av e,*

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

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

Första stycket 4 b gäller

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



- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,
- 2. byggstädning, och
- 3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Första stycket 4 e gäller varor som kan hänföras till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan i dess lydelse den 1 januari 2012,

1. avfall och skrot av järn eller stål; omsmältningsgöt av järn eller stål (KN-nr som börjar med 7204),
2. avfall och skrot av koppar (KN-nr som börjar med 7404),
3. avfall och skrot av nickel (KN-nr som börjar med 7503),
4. avfall och skrot av aluminium (KN-nr som börjar med 7602),
5. avfall och skrot av bly (KN-nr som börjar med 7802),
6. avfall och skrot av zink (KN-nr som börjar med 7902),
7. avfall och skrot av tenn (KN-nr som börjar med 8002),
8. avfall och skrot av andra oädla metaller (KN-nr som börjar med 8101–8113), eller
9. avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatörer (KN-nr som börjar med 854810).

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

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

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

## 7 kap.

### 8 §<sup>3</sup>

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

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

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2011:283.

göras i fall då tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

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

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

tillägg ska inte göras i fall då tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

I fall som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 c *eller e* ska *varans värde för tulländamål och* tillägget enligt första stycket, till den del *detta* utgörs av tull och motsvarande avgifter, utgöras av *varans värde för tulländamål som fastställts av det andra EU-landets tullmyndighet och* motsvarande pålagor som tas ut av *den myndigheten*.

### 13 kap.

#### 6 §<sup>4</sup>

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

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

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

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

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

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

4. *Tullverket eller, i fall som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 c eller e, det andra EU-landets tullmyndighet har ställt ut tullräkning, tullkvitto eller motsvarande dokument i enlighet med artikel 221 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, för en*

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

## 10 §

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

Om den utgående skatten ändras efter konkursbeslutet till följd av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust tillämpas 24 och 25 §§.

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

## 11 §

Om en skattskyldig har överlåtit sin verksamhet eller en del därav till någon annan, *skall* han redovisa utgående skatt, som hänför sig till omsättning *eller* förvärv för vilken skattskyldighet har inträtt före övertagandet, för den redovisningsperiod under vilken övertagandet har ägt rum, om han inte har varit skyldig att redovisa skatten för en tidigare redovisningsperiod.

Om den utgående skatten ändras efter övertagandet till följd av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust, tillämpas 24 och 25 §§.

Om en skattskyldig har överlåtit sin verksamhet eller en del därav till någon annan, *ska* han redovisa utgående skatt, som hänför sig till omsättning, förvärv *eller import* för vilken skattskyldighet har inträtt före övertagandet, för den redovisningsperiod under vilken övertagandet har ägt rum, om han inte har varit skyldig att redovisa skatten för en tidigare redovisningsperiod.

## 16 §

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

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

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

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

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

## 23 §

*Avdrag för* ingående skatt som hänför sig till import *i fall då*

Ingående skatt som hänför sig till import *ska dras av* för den

Prop. 2013/14:16 *tullräkning skall utfärdas får göras tidigast för den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige har tagit emot en av Tullverket utfärdad tullräkning.*

redovisningsperiod under vilken *utgående skatt för den import som avdraget avser ska redovisas.*

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

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt vid import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Svenskt Näringsliv och AB Volvo har i en hemställan daterad den 25 mars 2009 (dnr Fi2009/3145) föreslagit att mervärdesskatt vid import ska redovisas i mervärdesskattedeklaration i stället för som i dag i tulldeklaration. I budgetpropositionen för år 2012 (prop. 2011/12:1, volym 1, s. 276) aviserade regeringen sin avsikt att som ett led i förenklingsarbetet utreda möjligheterna till en förändrad hantering av mervärdesskatt vid import. En särskild utredare fick den 1 januari 2012 i uppdrag att lämna förslag på hur reglerna om hanteringen av mervärdesskatt vid import kan förändras i syfte att bl.a. uppnå förenklingar för företag (dir. 2011:90). Utredningen antog namnet Importmomsutredningen.

Utredaren lämnade i januari 2013 betänkandet Förändrad hantering av importmoms (SOU 2013:1). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Utredningens lagförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2013/271).

I detta lagstiftningsärende behandlas förslagen om att Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet när en importör är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och om ett informationsutbyte mellan Skatteverket och Tullverket.

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 6 september 2013 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 4*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*.

Regeringen har följt Lagrådets synpunkter, som behandlas i avsnitt 5.2, 5.4, 5.6.1 och 5.9.3. En följdändring har även gjorts i 7 kap. 8 § och 13 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200).

## 4 Gällande rätt

### 4.1 EU-rätt

#### *Bestämmelser avseende mervärdesskatt*

Reglerna för mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Grunden för regelverket finns i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>1</sup>, förkortat mervärdesskattedirektivet.

I artikel 2 i mervärdesskattedirektivet räknas de transaktioner upp som ska vara föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 2.1 d är import av varor mervärdesskattepliktig. Med import av varor avses införsel i

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

Prop. 2013/14:16 gemenskapen av varor som inte är i fri omsättning samt införsel i gemenskapen av en vara i fri omsättning från ett tredje territorium som ingår i gemenskapens tullområde (artikel 30 i mervärdesskattedirektivet). Att en vara är i fri omsättning innebär att alla importvillkor är uppfyllda och eventuell tull har betalats. Varan får därmed cirkulera fritt inom EU. Med tredje territorium avses territorier som utgör en del av gemenskapens tullområde men inte gemenskapens mervärdesskatteområde, t.ex. Åland.

Av artiklarna 168 och 169 i mervärdesskattedirektivet följer att mervärdesskatt som tas ut vid import berättigar till avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt.

I artikel 211 i mervärdesskattedirektivet anges att medlemsstaterna ska fastställa närmare regler för betalning av mervärdesskatt vid import av varor.

#### *Bestämmelser avseende tull*

Bestämmelserna på tullområdet är också i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Det viktigaste EU-rättsliga regelverket är rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättande av en tullkodex för gemenskapen<sup>2</sup>, förkortad tullkodex. Bland övriga EU-rättsakter på tullområdet kan nämnas kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen<sup>3</sup>, förkortad tillämpningskodex.

## 4.2 Svensk rätt

#### *Bestämmelser avseende mervärdesskatt*

Med import förstås enligt 2 kap. 1 a § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU. Importen är skattepliktig under förutsättning att den vara som importeras inte är undantagen från mervärdesskatt. Rätt till avdrag för och återbetalning av redovisad mervärdesskatt vid import följer av kapitel 8 och 10 i mervärdesskattelagen. I det följande redovisas relevanta bestämmelser särskilt under respektive avsnitt.

#### *Bestämmelser avseende tull*

EU:s regelverk på tullområdet kompletteras med ett flertal svenska författningar. De centrala författningarna är tullagen (2000:1281), tullförordningen (2000:1306) samt Tullverkets föreskrifter och allmänna råd (TFS 2000:20) om tullförfaranden m.m. (tullordningen), förkortad tullordningen. I det följande redovisas relevanta bestämmelser särskilt under respektive avsnitt.

<sup>2</sup> EGT L 302, 19.10.1992, s. 1 (Celex 31992R2913).

<sup>3</sup> EGT L 253, 11.10.1993, s. 1-766 (Celex 31993R2454).

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

## 5 Mervärdesskatt vid import

### 5.1 Nuvarande hantering av mervärdesskatt vid import

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

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ML är import av varor till Sverige mervärdesskattepliktigt. Tullverket är beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import och skatten fastställs och uppbärs i den ordning som gäller för tull. Mervärdesskatt vid import redovisas därför i tulldeklarationen. Mervärdesskatt påförs dock inte vid en import om varorna efter importen ska transporteras inom EU till en köpare eller till ett företags egen verksamhet i en annan medlemsstat i enlighet med det s.k. förfarande 4200. I stället ska den svenska importören redovisa försäljningen i sin mervärdesskattedeklaration och lämna uppgift om transaktionen i sin periodiska sammanställning. Köparen i den andra medlemsstaten redovisar i sin tur skatten på det unionsinterna förvärvet i sin mervärdesskattedeklaration. Uppgifter om dessa transaktioner redovisas i VAT Information Exchange System, VIES, vilket är ett elektroniskt system för överföring av information om mervärdesskatte-registreringsnummer på företag inom EU. Genom att uppgifter redovisas i detta system finns det underlag att kontrollera denna typ av transaktioner.

Tulldeklarationen utgör underlag för att beräkna tull, mervärdesskatt och andra avgifter som är hänförliga till importen. Enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen består underlaget för att beräkna mervärdesskatt vid import av tullvärdet (varans värde för tulländamål) med tillägg för tull och andra statliga skatter eller avgifter (dock ej mervärdesskatt) som tas ut av Tullverket med anledning av införseln. Därutöver tillkommer

eventuella bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som uppkommit fram till första bestämmelseorten i Sverige. Är det vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde känt att varan ska transporteras till någon annan bestämmelseort i Sverige eller till någon bestämmelseort i en annan EU-medlemsstat, ska också bikostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget.

Mervärdesskatten kan antingen betalas kontant vid införetullningen eller i efterhand när en tullräkning har ställts ut. En förutsättning för att mervärdesskatten ska få betalas i efterhand är att den som importerar varan använder ett kredittillstånd (ett tillstånd från Tullverket som innebär att tull och annan skatt får betalas i efterhand) vid importen. En importör kan använda sig av ett eget kredittillstånd eller ett ombuds kredittillstånd. Endast en mycket liten andel av den totala mervärdesskatten vid import under år 2011 betalades kontant (cirka 0,2 procent). Den övervägande delen av skatten betalades därmed efter det att en tullräkning ställts ut. Under år 2011 ställde Tullverket ut totalt 253 749 tullräkningar. Av dessa tullräkningar avsåg 84 119 (33,15 procent) endast mervärdesskatt. Cirka 83 procent av den totala mervärdesskatten vid import betalades av importörer som använde egna kredittillstånd och cirka 16 procent av den totala skatten betalades av importörer som använde ett ombuds kredittillstånd.

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

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

Under år 2011 lämnades cirka 2,2 miljoner tulldeklarationer in till Tullverket. Den totala inbetalade mervärdesskatten vid import uppgick till cirka 60 miljarder kronor. Cirka 97 procent av denna mervärdesskatt betalades av mervärdesskatteregistrerade importörer och det stora flertalet har full avdragsrätt för denna mervärdesskatt, varför Skatteverket återbetalar nästan all denna mervärdesskatt. Mervärdesskatten återbetalas genom att mervärdesskatteregistrerade importörer yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till import i mervärdesskattedeklarationen.

Hanteringen av mervärdesskatt vid import skiljer sig normalt från hanteringen av mervärdesskatt vid s.k. unionsinterna förvärv, dvs. när varan förvärvas från en annan EU-medlemsstat. Vid unionsinterna



förvärv är Skatteverket beskattningsmyndighet. Enligt reglerna i mervärdesskattelagen ska både den utgående och den ingående mervärdesskatten för det unionsinterna förvärvet redovisas i samma period. En skattskyldig som har full avdragsrätt behöver därför inte betala in mervärdesskatten som är hänförlig till införseln vid ett tillfälle och återfå mervärdesskatten vid ett senare tillfälle. Därmed försämras inte företagets likviditet vid unionsinterna förvärv på samma sätt som vid import från tredje land.

Enligt en kartläggning av regler för redovisning av mervärdesskatt vid import som Importmomsutredningen gjorde under år 2012 hade 13 av de 19 EU-medlemsstater som återkom med svar infört någon form av redovisning av mervärdesskatt vid import i mervärdesskattedeklaration. Detta innebär att en importör redovisar mervärdesskatt för en import i mervärdesskattedeklarationen i stället för att redovisa den i tulldeklarationen. Under förutsättning att importören har full avdragsrätt för mervärdesskatten behöver någon betalning av mervärdesskatten därmed inte göras eftersom importören normalt gör avdraget för mervärdesskatten i samma mervärdesskattedeklaration (dvs. att den ingående och utgående mervärdesskatten för importen tar ut varandra). Därmed undviks den likviditetsförsämring som t.ex. den nuvarande hanteringen av mervärdesskatt vid import i Sverige innebär.

## 5.2 Beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import

**Regeringens förslag:** Om en importör är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid en import, ska Skatteverket vara beskattningsmyndighet för mervärdesskatten vid importen. Med importör avses deklaranten eller, om deklaranten är ett ombud, ombudets huvudman dvs. den för vars räkning ombudet handlar. Importören ska vara registrerad till mervärdesskatt vid den tidpunkt då Tullverket fattar ett tulltaxeringsbeslut för den aktuella importen.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I utredningens förslag krävs dock inte att importören ska agera i egenskap av beskattningsbar person för att Skatteverket ska bli beskattningsmyndighet. Vidare har utredningens förslag en annan utformning. Den materiella innebörden är dock densamma.

**Remissinstanserna:** *Förvaltningsrätten i Göteborg, Kommerskollegium, Skatteverket, Regelrådet, Svenska Bankföreningen, Far, Företagarna, Näringslivets regelnämnd, SPBI, Stockholms Handelskammare, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, TeliaSonera, Lantmännen, Volvo Car Corporation, GE Nordic Region, IKEA, Scania CV, Telefonaktiebolaget LM Eriksson, AB Volvo, Sydsvenska industri- och handelskammaren, BIL Sweden, Vattenfall AB, Preem AB, ABB AB, AstraZeneca AB, Sandvik AB (publ), och Hennes & Mauritz H&M AB* tillstyrker utredningens förslag. Två fördelar med

förslaget som lyfts fram av många av remissinstanserna är att förslaget innebär en viktig likviditetsförbättring samt att förslaget medför en förbättring och förenkling av regelverket och förfaranden avseende mervärdesskatt. En förenkling som anförs är att mervärdesskatte-registrerade importörer endast kommer behöva vända sig till en myndighet när det gäller frågor om mervärdesskatt. Vidare anförs att förslaget leder till en enhetlig mervärdesskattehantering av införsel från andra EU-medlemsstater och import från länder utanför EU. Andra fördelar som lyfts fram är att antalet periodiseringsfel sannolikt kommer att minska, att konkurrensneutralitet kommer att uppkomma mellan svenska och utländska företag samt att Sveriges attraktionskraft som etableringsland ökar. Slutligen påpekar AstraZeneca AB och Scania CV att det positiva ekonomiska utfallet för företagen torde bli väsentligt högre än vad som uppskattats av utredningen.

*Sundsvalls tingsrätt, Datainspektionen och Konkurrensverket* har inte någon erinran mot förslaget.

*Förvaltningsrätten i Malmö, Ekobrottsmyndigheten, Tullverket och TULL-KUST* avstyrker förslaget eller är av olika skäl tveksamma till det.

*Hovrätten över Skåne och Blekinge, Malmö tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Åklagarmyndigheten, Tillväxtverket och Transportindustri-förbundet* har endast lämnat synpunkter på olika delar av förslaget.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *Redovisning av mervärdesskatt vid import*

Den nuvarande hanteringen av mervärdesskatt vid import innebär att mervärdesskatteregistrerade importörer som har avdragsrätt för mervärdesskatt vid import får en försämrad likviditet eftersom mervärdesskatten betalas in till Tullverket vid ett tillfälle och återbetalas av Skatteverket vid ett senare tillfälle. Vidare innebär den nuvarande hanteringen en administrativ börda för importörerna bl.a. för att de måste vända sig till två myndigheter avseende frågor om mervärdesskatt och för att olika förfaranderegler blir tillämpliga för mervärdesskatt vid import och för övrig mervärdesskatt. Hanteringen skiljer sig också från hanteringen av mervärdesskatt vid EU-intern handel samt leder till en risk för periodiseringsfel vid avdrag för mervärdesskatt vid import, vilket enligt näringslivet är ett vanligt förekommande fel med nuvarande hantering. De nuvarande reglerna avseende hantering av mervärdesskatt vid import skulle vidare kunna anses utgöra en nackdel i konkurrens hänseende för företag som importerar varor till Sverige jämfört med de som importerar varor till andra medlemsstater i EU som har infört redovisning av mervärdesskatt vid import i mervärdesskattedeklaration. Detta eftersom företag som importerar varor till dessa andra medlemsstater inte drabbas av försämrad likviditet på det sätt som företag som importerar varor till Sverige gör. Ytterligare en konkurrensaspekt som uppkommer med anledning av att införsel från EU-medlemsstater behandlas på annat sätt än import från länder utanför EU i mervärdesskattehänseende, är att ett företag kan tänkas föredra att förvärva en vara från en EU-medlemsstat i stället för att förvärva liknande vara från exempelvis Norge för att undvika den

försämrade likviditet som uppkommer vid import i jämförelse med handel inom EU.

Regeringen föreslår att i de fall en importör är registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska Skatteverket vara beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import. I stället för att som i dag redovisa och betala mervärdesskatten till Tullverket och sedan få tillbaka mervärdesskatten från Skatteverket vid en senare tidpunkt, kommer dessa importörer därmed att redovisa både utgående och ingående mervärdesskatt vid import i mervärdesskattedeklarationen. Förslaget innebär en förbättrad likviditet för importörer som är registrerade till mervärdesskatt och har full avdragsrätt eftersom dessa inte längre kommer behöva göra någon betalning av mervärdesskatten. Förslaget leder också till en minskning av den administrativa bördan för berörda importörer bl.a. för att företagen endast behöver vända sig till en myndighet avseende frågor om mervärdesskatt och för att enhetliga förfaranderegler blir tillämpliga när det gäller hantering av all mervärdesskatt, dvs. även mervärdesskatt vid import (se vidare avsnitt 7). Genom regeringens förslag uppnås också en enhetlig hantering av mervärdesskatt vid import och vid EU-intern handel. Redovisning av mervärdesskatt i mervärdesskattedeklaration föranleder också förändringar av kontrollen av mervärdesskatt vid import (se vidare avsnitt 5.9).

*Skatteverket* menar att de föreslagna bestämmelserna ska begränsas till att endast avse import som görs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Detta för att privatpersoner som även bedriver enskild näringsverksamhet, för vilken de är registrerade till mervärdesskatt, inte ska tvingas redovisa mervärdesskatt för privat import i näringsverksamhetens mervärdesskattedeklaration. I annat fall finns risk för att framförallt oavsiktliga fel uppkommer. Regeringen delar Skatteverkets uppfattning. Bestämmelserna bör därför endast omfatta import av varor som görs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap.

*SPBI* utgår från att förslaget även omfattar företag som utgör en del av en mervärdesskattegrupp. Regeringen menar att även sådana importörer omfattas eftersom de är registrerade till mervärdesskatt i Sverige som en enda näringsidkare enligt 6 a kap. 1 § ML.

Regeringen anser inte att ett tillståndsförfarande för att redovisa mervärdesskatt i mervärdesskattedeklaration, som framförts av *Transportindustriförbundet*, är lämpligt att införa eftersom en sådan lösning skulle leda till en icke enhetlig tillämpning av regelverket för mervärdesskatt vid import. Samma typ av importörer skulle kunna få olika beskattningsmyndigheter och vara föremål för olika förfaranderegler. Ett sådant system skulle även kunna utnyttjas av importörer som vill undvika konsekvenser av förfaranderegler genom att välja om Tullverket eller Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet.

*Preem AB* anser att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import inte ska vara kopplat till varans värde för tulländamål. Beskattningsunderlaget bör i stället fastställas på liknande sätt som för unionsinterna förvärv för att undvika de problem som uppkommer när två regelverk, tullagstiftningen och skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, blir tillämpliga. Regeringen konstaterar att enligt mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget för import av varor

Prop. 2013/14:16 utgöras av det värde som i enlighet med gällande gemenskapsbestämmelser fastställs som tullvärdet (artikel 85 i mervärdesskatte-direktivet). Någon ändring i detta avseende är därför inte aktuellt.

#### *Risken för skatteundandraganden*

Nästan all den mervärdesskatt vid import som Skatteverket blir beskattningsmyndighet för är avdragsgill. Endast i de fåtal fall när en importör importerar en vara för vilken avdragsförbud föreligger eller där importören även bedriver från mervärdesskatt undantagen verksamhet till vilken importen är hänförlig, är mervärdesskatten vid import inte avdragsgill. Därmed utgör bristande redovisning – avsiktlig eller oavsiktlig – i de allra flesta fall inte någon förlust av skatteintäkter för statskassan. Vad gäller skatteundandraganden i övrigt är det svårt att göra några prognoser om utvecklingen om förslaget genomförs. Regeringen konstaterar dock att det redan i dag finns möjligheter att importera varor utan att betala mervärdesskatt bl.a. genom det s.k. förfarande 4200 och genom att varor omsätts på ett tullager (se vidare avsnitt 5.7). Det är därmed redan i dag möjligt för de som av skatteundandragandeskäl vill importera varor utan att betala mervärdesskatt att göra det genom relativt enkla metoder. Regeringen konstaterar vidare att det informationsutbyte som föreslås bör leda till att Skatteverket får bättre underlag för kontroll av importen än som är fallet vid unionsinterna förvärv. Detta borde också motverka att mervärdesskattebedrägerier som i dag uppkommer vid unionsinterna förvärv i stället skulle uppkomma vid import.

*Ekobrottsmyndigheten* anför att förslaget ökar risken för att oseriösa aktörer utnyttjar systemet på samma sätt som i dag sker vid unionsinterna förvärv. *Skatteverket* framhåller att det inte kan uteslutas att antalet bedrägerier kan komma att öka om förslaget genomförs. Verket föreslår att detta följs upp. Regeringen gör bedömningen att antalet oseriösa aktörer som utnyttjar systemet inte bör öka, men avser att följa utvecklingen i detta avseende.

När det gäller skatteundandraganden och bedrägerier anför *Tullverket* att det med dagens system är betydligt svårare att genomföra mervärdesskattebedrägerier jämfört med det system som utredningen föreslår. Detta bl.a. för att Tullverket har möjlighet att genomföra fysiska kontroller för att säkerställa att importören inte tar in mer eller mindre än det som deklarerats samt kontrollera vilken typ av vara som importeras och därmed också skapa sig en uppfattning av varornas värde. Att vem som helst kan registreras som tullombud ökar också risken för att man ska kringgå bestämmelserna angående vem som ska anges som skattskyldig i deklarationen.

Regeringen delar inte Tullverkets uppfattning. När det gäller fysiska kontroller kommer Tullverket fortfarande vara ansvarigt för att kontrollera att uppgifter om tullvärde, klassificering etc. i tulldeklarationen är korrekt. Det finns ingen anledning till att dessa kontroller ska minska för att Skatteverket kommer att hantera mervärdesskatten. Tullverket bör därmed lika ofta som i dag upptäcka felaktigheter i redovisningen i tulldeklarationen. Regeringen ser vidare inte hur en ökad risk kan uppkomma p.g.a. att vem som helst kan registreras som tullombud. Tullombuden blir enligt förslaget inte

skattskyldiga för mervärdesskatten utan det är ombudets huvudman som blir skattskyldig (se vidare avsnitt 5.3).

*Tullverket* hänvisar också till Storbritannien, som tidigare hade ett system där importerande företag tilläts redovisa mervärdesskatt vid import i mervärdesskattedeklaration men slopade detta med anledning av att det medförde ett intäktsbortfall till följd av att det skattskyldiga företaget försvann innan betalning skulle erläggas. Enligt *Tullverket* beräknar Storbritannien att detta årligen sparar 120 miljoner pund.

Regeringen har fått uppgifter från finansdepartementet i Storbritannien angående denna fråga. Enligt dessa uppgifter var anledningen till att Storbritannien återgick till redovisning i tulldeklaration bortfall av skatteuppbörd p.g.a. att importörer försvann innan betalning skulle erläggas. Ändringen resulterade dock också i en positiv engångslikviditetseffekt för staten på 1,2 miljarder pund vilket, enligt uppgifter från Storbritannien som *Tullverket* fått, även tycks ha resulterat i en årlig ränteintäkt på 120 miljoner pund. Den senare summan framstår därmed inte som någon årlig intäkt för minskade bedrägerier utan en ränteintäkt p.g.a. systemomläggningen. I en rapport från Skatteverket som utredningen tar upp nämns också budgetsäl som anledning till att Storbritannien återgick till redovisning av mervärdesskatt i tulldeklaration (RSV Rapport 1993:8 Mervärdessbeskattningen i ett EG-perspektiv s. 81).

Regeringen menar därutöver att det inte är möjligt att jämföra det system för redovisning av mervärdesskatt vid import i mervärdesskattedeklaration som Storbritannien hade under 70- och 80-talen med det system som regeringen föreslår. Detta för att dåvarande EG var mycket mindre och EU:s inre marknad inte hade införts. Möjligheten att följa upp och kontrollera att korrekt mervärdesskatt redovisas vid import skiljer sig också åt mellan länder beroende på hur reglerna för redovisning, förfaranden etc. är utformade och på vilket informationsutbyte och samarbete som finns mellan tullmyndigheter och skattemyndigheter. Många andra medlemsstater har dessutom valt att införa redovisning av mervärdesskatt vid import i mervärdesskattedeklaration efter att Storbritannien återgick till redovisning i tulldeklaration, vilket indikerar att problemen med bedrägerier vid import inte bör vara särskilt stora jämfört med de bedrägerier som redan förekommer med systemet med redovisning av mervärdesskatt i tulldeklaration. Regeringen anser därför att det inte går att dra några direkta slutsatser av erfarenheten från Storbritannien avseende risken för skatteundandraganden om redovisning av mervärdesskatt i mervärdesskattedeklaration införs i Sverige i enlighet med regeringens förslag.

#### *Redovisning av mervärdesskatt till tullverket*

Redovisningen av mervärdesskatt vid import bör i möjligaste mån utformas på samma sätt oavsett vem som är importör. Om förslaget skulle omfatta samtliga importörer (dvs. även importörer som inte är registrerade till mervärdesskatt i Sverige) skulle visserligen redovisningen av mervärdesskatt vid import bli helt enhetlig eftersom en myndighet skulle hantera all mervärdesskatt och skatteförfarandelagen skulle vara tillämplig på all mervärdesskatt. En sådan reglering skulle

dock innebära att samtliga importörer skulle behöva lämna in en särskild skattedeklaration till Skatteverket i vilken mervärdesskatt för import skulle redovisas. Detta skulle innebära en ökad administration för de importörer som inte är registrerade till mervärdesskatt liksom för Skatteverket. Regeringen anser också att redovisning i skattedeklaration för importörer som inte är registrerade till mervärdesskatt skulle öka risken för skatteundandragande vid import jämfört med vad som är fallet i dag, eftersom tidpunkten för betalningen av mervärdesskatt (som faktiskt ska betalas) skulle infalla senare. Vidare är det mot bakgrund av att icke mervärdesskatteregistrerade importörer inte har avdragsrätt för mervärdesskatt vid import, inte motiverat att de ska få kredit med att betala denna mervärdesskatt. För dessa importörer utgör mervärdesskatt en kostnad på samma sätt som tull, och skatten bör därmed hanteras på motsvarande sätt. Sammantaget anser regeringen därför att det är lämpligt att begränsa möjligheten till redovisning av mervärdesskatt vid import i mervärdesskattedeklaration till importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige (och som agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen).

*Tullverket* menar att om redovisning i mervärdesskattedeklaration begränsas till att endast omfatta importörer som är registrerade till mervärdesskatt leder detta till två parallella system med olika förfaranderegler. Som ovan anförts anser regeringen att om det hade varit en lämplig lösning att föra över all mervärdesskatt vid import till Skatteverket, hade det varit en bättre lösning eftersom systemet hade blivit helt enhetligt. En sådan lösning är inte möjlig varför *Tullverkets* förfaranderegler även i fortsättningen kommer att behöva tillämpas i de fall importörer inte är registrerade till mervärdesskatt (och i de fall importörer är registrerade till mervärdesskatt men inte agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen). Regeringen anser att det är motiverat att dessa importörer, som inte har avdragsrätt för mervärdesskatten för importen, får hantera denna kostnad på samma sätt som tullkostnaden medan de som är registrerade till mervärdesskatt (och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen) får hantera mervärdesskatt vid import på samma sätt som de hanterar övrig mervärdesskatt.

Enligt regeringens förslag kommer Skatteverket vara beskattningsmyndighet under förutsättning att deklaranter (eller om denne är ett ombud, huvudmannen) är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen. Detta innebär att Skatteverket endast kan bli beskattningsmyndighet för importörer där det anses finnas en deklarerant, dvs. vid legal införsel (artikel 201 i tullkodex). I de fall det inte anses finnas någon deklarerant, t.ex. vid olaglig införsel, blir den föreslagna bestämmelsen inte tillämplig, och *Tullverket* förblir beskattningsmyndighet. Regeringen anser att denna avgränsning är motiverad. I annat fall skulle risken för skatteundandraganden öka.

#### *Redovisningsperioden för mervärdesskatt*

Redovisningsperioden för mervärdesskatt är antingen en kalendermånad, ett kalenderkvartal eller ett beskattningsår. *Förvaltningsrätten i Malmö* och *Åklagarmyndigheten* befarar att utredningens förslag, vid en

bibehållen möjlighet till helårsredovisning av mervärdesskatt, kan komma att leda till en ökad risk för skatteundandragande.

Långa redovisningsperioder kan antas vara till fördel för den som har för avsikt att undandra skatt. Ju längre redovisningsperioder, desto längre tid från själva importtransaktionen till dess myndigheterna får anledning att uppmärksamma importören. Detta skulle tala för att en begränsning bör införas när det gäller mervärdesskatt vid import, antingen genom att t.ex. helt förbjuda kvartals- eller årsredovisning för företag som importerar varor eller införa en reglering som innebär att importörer med kvartal eller år som redovisningsperiod måste redovisa mervärdesskatt till Tullverket även i fortsättningen. Regeringen anser dock att ingen av dessa begränsningar är lämplig att genomföra. Den första lösningen skulle leda till en ökad administrativ börda för mindre företag som skulle vara oproportionerlig mot den fördel som regeringens förslag innebär. Den andra lösningen skulle leda till att samma typ av importörer skulle kunna ha olika beskattningsmyndigheter och vara föremål för olika förfaranderegler. Ett sådant system skulle även kunna utnyttjas av importörer som genom byten av redovisningsperiod skulle kunna undvika konsekvenser av Skatteverkets eller Tullverkets förfaranderegler. Dessutom skulle en begränsning av redovisningsperioderna snedvrída konkurrensen mot EU-handel där månads-, kvartals- och årsredovisning är tillåtet. Regleringen i skatteförfarandelagen som ger Skatteverket möjlighet att på eget initiativ besluta om kortare redovisningsperioder om särskilda skäl finns (26 kap.13 § SFL) bör därutöver kunna motverka risken för undandragande av skatt. Enligt förarbetena finns det särskilda skäl när Skatteverket av kontrollskäl vill att den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten med kortare tidsintervaller. Om Skatteverket får uppgifter från t.ex. Tullverket som tyder på att en importör rätteligen bör tillämpa kortare redovisningsperioder bör bestämmelsen bli tillämplig. Även andra omständigheter bör kunna utgöra kontrollskäl, t.ex. bristande redovisning av mervärdesskatt vid import, att en importör verkar vara ett skenföretag eller om importören är verksam i en riskbransch, t.ex. bilinförsel.

#### *Tidpunkten för registrering till mervärdesskatt*

Tullverket fattar tulltaxeringsbeslut för en import. Vid denna tidpunkt har Tullverket tillgång till den information som behövs för att avgöra vem som ska vara beskattningsmyndighet och efter denna tidpunkt godtas inte heller några ändringar av tulldeklarationen. En importör bör därför vara registrerad till mervärdesskatt vid denna tidpunkt. Vidare torde det inte uppstå några svårigheter med att i efterhand fastställa om någon varit registrerad vid denna tidpunkt.

I de fall en importör registreras till mervärdesskatt t.ex. i mitten av en redovisningsperiod, men import sker under hela perioden, ska redovisning till Skatteverket ske först efter det att Skatteverket beslutat om registrering. För tiden innan är Tullverket beskattningsmyndighet. Denna situation uppstår dock endast under den period då importören registreras för första gången (eller avregistreras) och bör därför inte vara särskilt ofta förekommande. Det är därför inte motiverat att införa någon särskild regel för denna situation.

Det förekommer att skattskyldiga ska redovisa mervärdesskatt i mervärdesskattedeklaration för tid innan själva registreringsbeslutet fattades. Det kan t.ex. ske om Skatteverket i efterhand upptäcker att det har bedrivits mervärdesskattepliktig verksamhet utan att denna har registrerats. Skatteverket blir dock som nämnts inte beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import förrän registreringsbeslutet fattas. Inte heller här finner regeringen att det är motiverat med någon särskild reglering.

I utredningen reglerades förslaget genom ett nytt tredje stycke i 5 kap. 11 § tullagen. *Lagrådet* anser att bestämmelsen bör ges en mer framskjuten placering i lagen och att rubriksättningen bör ändras. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag.

Förslaget föranleder en ny bestämmelse, 5 kap. 11 a § tullagen, samt en ändring av rubriken under vilken den nya bestämmelsen är placerad.

### 5.3 Ombud och betalningsansvar för mervärdesskatt

#### 5.3.1 Gällande rätt

Den som importerar varor till Sverige får utse ett ombud som fullgör de handlingar och formaliteter som fastställs i tullagstiftningen. Ombudet kan vara direkt, dvs. handla i importörens namn för dennes räkning, eller indirekt, dvs. handla i eget namn för importörens räkning (artikel 5.1 och 5.2 i tullkodex).

Enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen är den som är skyldig att betala tullskulden eller skulle ha varit betalningsskyldig om varan hade varit tullbelagd, också skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig) vid import av varor (1 kap. 2 § första stycket 6 ML). Skattskyldigheten för mervärdesskatt vid import är därmed kopplad till reglerna om skyldigheten att betala tull. Enligt 5 kap. 11 § tullagen fastställs och uppbärs mervärdesskatt vid import i enlighet med det förfarande som gäller för tull.

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

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

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



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

Sammantaget innebär denna reglering att det i huvudsak kan uppkomma tre olika situationer avseende skyldigheten att betala tull och mervärdesskatt:

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

### 5.3.2 Ändrat betalningsansvar för ombud

**Regeringens förslag:** Ett ombud som är solidariskt betalningsansvarigt för tull eller som gentemot Tullverket åtar sig att fullgöra gäldenärens betalningsskyldighet avseende tull, ska inte längre vara skattskyldigt för mervärdesskatten vid import i de fall Skatteverket är beskattningsmyndighet.

**Regeringens bedömning:** Reglerna om skattskyldighet för mervärdesskatt vid olaglig införsel bör inte ändras.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens. Utredningen behandlade dock inte frågan om skattskyldighet för mervärdesskatt vid olaglig införsel.

**Remissinstanserna:** *Preem AB* och *Förvaltningsrätten i Malmö* pekar på att den nuvarande hanteringen av mervärdesskatt vid import leder till vissa situationer där det påförs mervärdesskatt på någon som inte har avdragsrätt.

**Skälen för regeringens förslag och bedömning:** I de fall Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import i enlighet med regeringens förslag (dvs. när importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen) och fler än ett subjekt är betalningsansvarigt för tull, bör kopplingen mellan betalningsskyldigheten för tull och mervärdesskatt förändras. Om ombud skulle kunna vara skattskyldiga för mervärdesskatt även i de fall Skatteverket är beskattningsmyndighet skulle ombuden behöva redovisa

utgående mervärdesskatt i sin mervärdesskattedeclaration för ett annat subjekts import av varor. Vidare skulle en lösning med två olika subjekt som är skattskyldiga för en import avvika från systematiken i den svenska mervärdesskattelagstiftningen eftersom Sverige inte har infört några andra regler om solidariskt betalningsansvar i mervärdesskattelagen. Regeringen gör därför bedömningen att endast ett subjekt ska vara skattskyldigt för mervärdesskatt för en import i de fall Skatteverket är beskattningsmyndighet och ett ombud anlitas. Det bör alltid vara importören som är skattskyldig eftersom varorna som importerats är hänförliga till importörens verksamhet och inte till ombudets verksamhet.

*Förvaltningsrätten i Malmö* anför följande. I de fall importören är registrerad till mervärdesskatt kommer enbart denne att bli skattskyldig för mervärdesskatten vid import. I utredningen lyfts emellertid ett antal situationer fram där beskattning, till följd av olika skrivfel eller andra förbiseenden som inte kan rättas i efterhand, kommer att ske enligt tullagen i stället för enligt skatteförfarandelagen. Ett exempel på ett sådant förbiseende är att transportören vid importtillfället inte har försett Tullverket med importörens korrekta mervärdesskatteregistreringsnummer. Förvaltningsrätten anser att en sådan konsekvens inte är acceptabel och att det i dessa fall bör införas en möjlighet att korrigera felaktigheten i efterhand. *Preem AB* tar också upp frågan om mervärdesskatt som påförs någon som inte har avdragsrätt vid t.ex. olaglig införsel. *Preem AB* anser att detta problem bör hanteras genom att kopplingen mellan skattskyldighet för mervärdesskatt vid import och tullskuld tas bort. Skattskyldigheten för mervärdesskatt vid import bör i stället kopplas till den för vars räkning importen gjorts.

Den nya regleringen att ombud inte ska vara skattskyldiga för mervärdesskatt vid import i de fall Skatteverket är beskattningsmyndighet har ingen koppling till frågan om fel i tulldeklarerationer och olaglig införsel. Den föreslagna regleringen avseende ombud beror på att det vore olämpligt att ett ombud ska redovisa ett annat skattesubjekts import i sin mervärdesskattedeclaration. När det gäller fel i tulldeklarerationer och olaglig införsel har utredningen i samband med arbetet med förslaget avseende beskattningsmyndighet även uppmärksammat att det idag uppkommer vissa situationer då ombud drabbas av mervärdesskattekostnader med anledning av tullagstiftningen. Dessa problem utgör dock en separat fråga som inte uppkommer p.g.a. regeringens förslag och inte heller påverkas av förslaget.

Transportindustriförbundet har inkommit med en hemställan avseende frågan om hantering av mervärdesskatt vid olaglig införsel (dnr Fi2012/3755). Enligt nuvarande lagstiftning kan en transportör bli skyldig att betala mervärdesskatten om transportören felaktigt och i strid med gällande regler inte stannar vid gränsen och visar upp varorna för Tullverket. Mervärdesskatten är inte avdragsgill för transportören eftersom mervärdesskatten inte är hänförlig till transportörens mervärdesskattepliktiga verksamhet. Skatten blir därmed en kostnad för transportören. Transportindustriförbundet anför därför i sin hemställan att mervärdesskattelagstiftningen bör förändras så att den person som omsätter en importerad vara ska betala mervärdesskatt vid import. Detta oavsett vilken person som är gäldenär och skyldig att betala den tullskuld

som uppkommer vid importen. Importörer skulle därmed, i stället för transportörer, bli skyldiga att betala mervärdesskatt vid import även i de fall en transportör missar att visa upp varorna för tullen vid gränsen till Sverige.

Regeringen bedömer att det inte är möjligt att ändra lagstiftningen på så sätt som Transportindustriförbundet föreslår. Detta särskilt mot bakgrund av att en sådan ändring innebär svårigheter att bedöma i vilka fall underlåtenheten att visa upp varor är ursäktlig. Därmed finns också risk för ökade mervärdesskattebedrägerier. Lagstiftningen skulle också bli mycket komplex, bl.a. på grund av förfaranderegler och hur villkoren för att begränsa förändringen till de fall där underlåtenheten är ursäktlig skulle behöva utformas. En sådan komplex lagstiftning skulle dessutom riskera att medföra tillämpningsproblem för både myndigheter och företag. Regeringen har även utrett om det av Transportindustriförbundet framförda problemet vid olaglig införsel skulle kunna hanteras genom någon annan lagteknisk lösning, men inte funnit någon lösning som är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Regeringen gör därför bedömningen att gällande rätt inte bör förändras i detta avseende.

Regeringens förslag avseende skattskyldighet vid import föranleder en ändring av 1 kap. 2 § första stycket 6 ML.

## 5.4 Fastställande av beskattningsunderlaget

**Regeringens förslag:** Tullvärdet ska även i fortsättningen fastställas av Tullverket, vilket förtydligas i lagstiftningen. I de fall ett s.k. enhetstillstånd åberopas och skyldighet att betala tull i ett annat EU-land uppkommer eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, utgörs dock tullvärdet av det värde som fastställts av det andra EU-landets tullmyndighet.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningens förslag omfattar inte de fall då enhetstillstånd åberopas.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

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

Enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen består underlaget av tullvärdet (varans värde för tulländamål) med tillägg för tull och andra statliga skatter eller avgifter (dock ej mervärdesskatt) som tas ut av Tullverket med anledning av införseln (7 kap. 8 § första stycket ML). Om skyldigheten att betala mervärdesskatt vid en import uppkommer med stöd av ett enhetstillstånd (se avsnitt 5.8), ska den del av underlaget som utgörs av tull fastställd av Tullverket dock i stället vara tull fastställd av en tullmyndighet i ett annat EU-land (7 kap. 8 § andra stycket ML). Därutöver tillkommer de eventuella bikostnader som uppkommit fram

till första bestämmelseorten i Sverige (7 kap. 8 § tredje stycket ML). Utöver huvudregeln finns också två bestämmelser om underlaget vid återimport, dvs. när en vara importeras efter att ha varit exporterad (7 kap. 9 och 11 §§ ML).

Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import utgår därmed i regel från varans värde för tulländamål med tillägg för tull, bikostnader m.m. I dag beräknar Tullverket varans värde för tulländamål i samband med att tull och mervärdesskatt fastställs. Eftersom tullvärdet ligger till grund för beräkningen av såväl tull som mervärdesskatt bör detta även i fortsättningen bestämmas av en myndighet. I annat fall skulle myndigheterna kunna beräkna olika värden för samma varor t.ex. genom att göra olika bedömningar av kostnader som ska läggas till eller dras ifrån transaktionsvärdet vid fastställandet av tullvärdet. Eftersom beräkning av varans värde för tulländamål ingår som en del i tulltaxeringen och då Tullverket redan innehar kompetensen på det området är det lämpligt att Tullverket även fortsättningsvis bestämmer värdet. Dessutom utgör bl.a. klassificeringen av varor grunden för den tull som ska betalas och det är då naturligt att den myndighet som övervakar och kontrollerar import av varor bestämmer detta.

Tullvärdet ska således även i fortsättningen fastställas av Tullverket vilket bör förtydligas i 7 kap. 8 § första stycket ML.

*Lagrådet* anför att ändringen i första stycket kräver en följdändring i andra stycket som tar sikte på de fall då varans värde för tulländamål har fastställts av ett annat EU-lands tullmyndighet enligt bestämmelserna om s.k. enhetstillstånd. I de fall ett enhetstillstånd åberopas vid importen och skyldighet att betala tull i ett annat EU-land uppkommer eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, fastställs tullvärdet inte av Tullverket. *Lagrådet* förordar därför att det ska framgå av bestämmelsen att i dessa fall ska varans värde för tulländamål utgöras av det värde som fastställts av det andra EU-landets tullmyndighet. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag.

I andra stycket bör även en följdändring göras med anledning av att de fall som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 c där enhetstillstånd åberopas har delats upp i punkterna c och e (se avsnitt 5.3.2).

Förslaget föranleder en ändring av 7 kap. 8 § första och andra styckena ML.

## 5.5 Utfärdande av tullräkningar

**Regeringens bedömning:** I de fall tullräkning utfärdas bör importören alltid tillställas en kopia av tullräkningen eller på annat sätt underrättas av Tullverket om innehållet i denna.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** *Tullverket* anför att det inte är lämpligt att skicka två fakturor till två olika mottagare för samma skuld. Det finns då en stor risk att beloppet avseende tullavgiften betalas två gånger vilket kan medföra merarbete och ökad administration hos både företag och Tullverket. *Transportindustriförbundet* anför att tullombudens

administrativa arbete skulle öka betydligt om de skulle behöva hantera en tullräkning per importör i stället för att som i dag erhålla en samlings-tullräkning avseende samtliga importörer de representerar.

**Skälen för regeringens bedömning:** I dag skickar Tullverket inte alltid ut en tullräkning till importören. Om importören anlitar ett direkt ombud (och det direkta ombudets kredittillstånd används) eller om importören anlitar ett indirekt ombud, skickas i stället en samlingstullräkning till ombudet. I samlingstullräkningarna redovisas samtliga importer för de importörer som ombudet representerar.

Genom regeringens förslag kommer en mervärdesskatteregistrerad importör vara skattskyldig för importen även om ett ombud används. Importören behöver därmed ett tillförlitligt underlag för sin mervärdesskatteredovisning även i de fall Tullverket skickar tullräkningen till ombudet. Detta skulle kunna hanteras antingen genom att importören får en kopia av den tullräkning som har skickats till ombudet eller genom att importören underrättas av Tullverket om innehållet i tullräkningen på något annat sätt.

Enligt uppgift från Tullverket är det med dagens system inte möjligt att samtidigt skicka ut en ”individuell” tullräkning, dvs. en vanlig tullräkning, till importören med information endast om dennes importer (p.g.a. sekretess kan inte kopior av samlingstullräkningar skickas till importörerna). Systemet för tullräkningar måste därför anpassas till regeringens förslag. Det kan t.ex. göras genom att samlings-tullräkningarna slopas. *Tullverket* anför att det inte är lämpligt att skicka två fakturor till två olika mottagare för samma skuld. Det finns då en stor risk att beloppet avseende tullavgiften betalas två gånger vilket kan medföra merarbete och ökad administration hos både företag och Tullverket. Regeringen instämmer med Tullverket om att det inte vore lämpligt att införa ett system där två fakturor ställs ut för en skuld. Regeringen anser att det klart och tydligt bör framgå av den kopia av tullräkningen som skickas till importören att detta endast utgör en information och inte någon faktura. Ombuden skulle då få en tullräkning per importör som de representerar och importören erhåller en kopia av denna tullräkning. Ombuden och Tullverket får därigenom en viss ökad administrativ börda eftersom fler tullräkningar och fler betalningar måste hanteras, vilket kan öka risken för felaktiga eller sena betalningar. Å andra sidan är ombuden även i dag tvungna att i sin redovisning till importörerna särskilja importerna för respektive importör, och detta förändras inte av utredningens förslag. Om samlingstullräkningarna slopades skulle ombudens hantering av tullräkningar därför, i det hänseendet, förenklas.

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

Tullverket har att besluta hur det nuvarande systemet för tullräkningar bör anpassas till regeringens förslag om beskattningsmyndighet.

*Transportindustriförbundet* konstaterar att genom utredningens förslag kan tullombud komma att behöva hantera flera hundra tullräkningar i veckan i stället för som i dag en tullräkning i veckan. Tullombudens

administrativa arbete skulle därmed öka betydligt. Initialt i form av systemanpassningar, men även ökade löpande kostnader som skulle drabba såväl tullombud som berörda kunder.

Som regeringen ovan konstaterat kan förslaget innebära att ombud behöver hantera fler tullräkningar och betalningar, beroende på vilken lösning Tullverket inför för att importörer ska få underlag för sin redovisning i mervärdesskattedeklarationen. Regeringen konstaterar dock att den fördelning av import per importör som ombuden kommer att få från Tullverket genom den separata faktureringen även i viss mån bör underlätta administrationen för ombuden i nästa led då ombuden ska fakturera sina kunder.

## 5.6 Redovisningstidpunkter vid import

### 5.6.1 Redovisning av utgående mervärdesskatt

**Regeringens förslag:** Utgående mervärdesskatt vid import ska redovisas för den period under vilken Tullverket ställt ut tullräkning eller tullkvitto. I de fall ett annat EU-lands tullmyndighet ställer ut ett motsvarande dokument i enlighet med bestämmelserna om s.k. enhetstillstånd, ska utgående mervärdesskatt vid import redovisas för den period under vilken denna myndighet ställt ut dokumentet.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningens förslag omfattar inte de fall då enhetstillstånd åberopas.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

**Skälen för regeringens förslag:** Mervärdesskatt som tas ut vid import redovisas idag i enlighet med de regler som gäller för tull. Mervärdesskattelagens regler omfattar därför inte utgående mervärdesskatt vid import. Regeringens förslag innebär emellertid att även utgående mervärdesskatt vid import ska redovisas i mervärdesskattedeklaration när importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen. Därmed behövs en bestämmelse om när redovisningsskyldigheten inträder för den utgående skatten i dessa fall. Bestämmelsen bör utformas på så sätt att avdraget för motsvarande ingående skatt görs i samma redovisningsperiod. Samma regler bör gälla oavsett om Tullverket utfärdat tullräkning eller tullkvitto för importen i fråga. Därigenom kommer skattskyldiga som redovisar skatten i mervärdesskattedeklaration att redovisa både in- och utgående mervärdesskatt i samma period.

Redovisningstidpunkten ska vara enkel att fastställa och tillämpa och bör därför inte, så som nuvarande bestämmelse avseende avdrag för ingående mervärdesskatt vid import, anknyta till när tullräkning mottagits. I stället bör redovisningstidpunkten anknyta till när tullräkning eller tullkvitto ställts ut av Tullverket. Denna tidpunkt framgår av tullräkningen och blir därmed tydligt fastställd. Regeringen föreslår därför att huvudregeln i 13 kap. 6 § ML kompletteras med en ny fjärde punkt som reglerar redovisningstidpunkten för utgående mervärdesskatt vid import, oavsett om tullräkning eller tullkvitto utfärdats.

*Lagrådet* anför att den nya fjärde punkten kräver en komplettering som tar sikte på de fall då skyldighet att betala tull uppkommer eller skulle ha uppkommit i ett annat EU-land enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 c till följd av att ett s.k. enhetstillstånd åberopas. I dessa fall regleras under rättelse om tullbelopp i artikel 221 i tullkodex. Lagrådet förordar därför att det ska framgå av bestämmelsen att i dessa fall ska utgående mervärdesskatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken det andra EU-landets tullmyndighet har ställt ut motsvarande dokument i enlighet med artikel 221 i tullkodex. Regeringen har följt Lagrådets förslag.

Förslaget föranleder en ändring av 13 kap. 6 § ML.

### 5.6.2 Konkurs

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

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

**Skälen för regeringens förslag:** I de fall en skattskyldig försatts i konkurs och skattskyldighet, men inte redovisningsskyldighet, för mervärdesskatt vid omsättningar och förvärv inträtt ska skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades (13 kap. 10 § ML). Samma regler bör gälla för mervärdesskatt vid import. Regeringen föreslår därför att uppräknigen i 13 kap. 10 § ML kompletteras med import.

Förslaget föranleder en ändring av 13 kap. 10 § ML.

### 5.6.3 Överlåtelse av verksamhet

**Regeringens förslag:** Om en skattskyldig överlåter hela eller del av sin verksamhet och skattskyldighet, men inte redovisningsskyldighet, har inträtt för mervärdesskatt vid import ska skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken övertagandet har ägt rum.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer inte med regeringens. Utredningen behandlar inte frågan om hur mervärdesskatt vid import ska hanteras vid överlåtelse av verksamhet.

**Remissinstanserna:** *Malmö tingsrätt* har påpekat att bestämmelsen i 13 kap. 11 § ML om redovisning av mervärdesskatt vid överlåtelse av verksamhet bör justeras så att även mervärdesskatt vid import omfattas av bestämmelsen.

**Skälen för regeringens förslag:** I de fall en skattskyldig överlåter sin verksamhet eller en del därav till någon annan och skattskyldighet, men inte redovisningsskyldighet, för mervärdesskatt vid omsättning eller förvärv inträtt, ska skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken övertagandet har ägt rum (13 kap. 11 § ML). Samma regler bör,

Prop. 2013/14:16 som *Malmö tingsrätt* anför, gälla för mervärdesskatt vid import. Regeringen föreslår därför att uppräkningsen i 13 kap. 11 § ML kompletteras med import.

Förslaget föranleder en ändring av 13 kap. 11 § ML.

#### 5.6.4 Avdrag för ingående mervärdesskatt

**Regeringens förslag:** Ingående mervärdesskatt vid import ska, oavsett om tullräkning, tullkvitto eller motsvarande dokument utställts, dras av i samma period som den utgående skatten redovisas. Samma redovisningstidpunkt, dvs. den period under vilken tullräkning eller tullkvitto ställts ut, ska gälla även för det fall att endast den ingående mervärdesskatten ska redovisas i mervärdesskatte-deklaration.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

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

Regeringen föreslår att huvudregeln i 13 kap. 16 § ML inte längre ska omfatta import, utan att avdrag för ingående mervärdesskatt vid import ska regleras i 13 kap. 23 § ML. Regeln bör utformas så att avdraget för ingående skatt avseende en import ska ske i samma period som den utgående skatten för importen redovisas. Dessutom bör bestämmelsen kompletteras med ett stycke av vilket framgår att denna tidpunkt gäller även då den utgående skatten inte ska redovisas till Skatteverket. Den kompletterande regeln behövs om den utgående skatten ska redovisas till Tullverket men den ingående till Skatteverket. Så kan bli fallet t.ex. om en importör inte är registrerad till mervärdesskatt när Tullverket fattar tulltaxeringsbeslut avseende en viss import, men registreras strax efteråt. Bestämmelsen i 23 § bör i likhet med 6 § gälla oavsett om tullräkning, tullkvitto eller motsvarande dokument utfärdats.

Förslaget föranleder en ändring av 13 kap. 16 och 23 §§ ML.



**Regeringens bedömning:** Skatteverket bör vara beskattningsmyndighet även i de fall beskattning sker i samband med uttag av varor ur tulllager, tillfälligt lager, frizon eller frilager då varan inte omsatts under lagringstiden. Förutsättningarna för detta är att deklaranten (eller, om denne är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar) är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen. Deklaranten ska vara registrerad till mervärdesskatt vid den tidpunkt då Tullverket fattar ett tulltaxeringsbeslut avseende uttaget.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

**Skälen för regeringens bedömning:** I fråga om varor i tillfälligt lager, tulllager, frizon eller frilager är Skatteverket beskattningsmyndighet i de fallen varorna har omsatts under lagringstiden. I annat fall är Tullverket beskattningsmyndighet (18 a § andra stycket mervärdesskatteförordningen, 1994:223, förkortad MF). Tullverket är således idag beskattningsmyndighet i de fall varorna inte har omsatts under lagringstiden. Regeringens förslag omfattar emellertid även denna situation vilket innebär att om importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen, bör Skatteverket vara beskattningsmyndighet även vid beskattning av uttag ur dessa lager även om någon omsättning inte har skett under lagringstiden.

Regeringen gör bedömningen att denna fråga bör hanteras genom att regeln i 18 a § andra stycket MF kompletteras så att det framgår att Skatteverket är beskattningsmyndighet i två fall, dels då omsättning skett under lagringstiden, dels då sådan omsättning inte skett men det följer av 5 kap. 11 a § tullagen att det är Skatteverket som ska vara beskattningsmyndighet.

## 5.8 Enhetstillstånd

**Regeringens förslag:** I de fall enhetstillstånd används vid en import och Skatteverket är beskattningsmyndighet för mervärdesskatten, ska skatten inte anmälas till Tullverket och Tullverket får inte medge att innehavare av enhetstillstånd lämnar in en deklaration med skattemeddelande i något annat land.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

**Skälen för regeringens förslag:** I EU-rätten finns det regler om enhetstillstånd (tidigare benämnda mellanstatliga enhetstillstånd). Ett sådant tillstånd medger att en importör fullgör deklara-tions- och betalningsskyldigheten beträffande tull mot en viss tullmyndighet även om varorna rent fysiskt importerats till en annan medlemsstat. Den

situationen kan därför uppstå att ett enhetstillstånd har beviljats av en annan tullmyndighet än den svenska och att det därför är denna andra tullmyndighet som är behörig att ta emot tulldeklarationen. Tullverket har dock i dessa situationer haft möjlighet att invända mot att ett sådant tillstånd utfärdas om Tullverket berörs av tillståndet.

Enhetstillståndet påverkar emellertid inte redovisningsskyldigheten för mervärdesskatt vid import. När en vara sätts i fri omsättning i Sverige med stöd av ett sådant tillstånd utfärdat av en annan tullmyndighet finns det därför ändå en deklarationsskyldighet vad gäller skatten i Sverige (3 kap. 3 a § första stycket tullagen). I samband med att tulldeklarationen lämnas till tullmyndigheten i den andra medlemsstaten medger dagens regler dock i vissa fall att även skatteredovisningen lämnas dit (3 kap. 3 a § andra stycket tullagen). Tanken är inte att den utländska tullmyndigheten ska vidta några åtgärder som innebär myndighetsutövning, utan att den endast ska vidarebefordra redovisningen till det svenska Tullverket.

Regeringens förslag innebär emellertid att importörer som är mervärdesskatteregistrerade i Sverige och som agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen ska redovisa mervärdesskatten i mervärdesskattedeklaration till Skatteverket. Det kan därför inte samtidigt finnas en skyldighet att lämna skatteredovisning till Tullverket. Därmed faller även möjligheten för Tullverket att tillåta att sådan skatteredovisning lämnas in till tullmyndighet i annan medlemsstat.

Förslaget föranleder en ändring av 3 kap. 3 a § tullagen.

## 5.9 Informationsutbyte och sekretess

### 5.9.1 Gällande rätt avseende offentlighet och sekretess

#### *Allmänt om offentlighet och sekretess*

Offentlighetsprincipen innebär att allmänheten och massmedierna ska ha insyn i statens och kommunernas verksamhet. När det mer allmänt talas om offentlighetsprincipen åsyftas i första hand rätten att ta del av allmänna handlingar. Regleringen av denna rätt finns i tryckfrihetsförordningen. Rätten att ta del av allmänna handlingar får begränsas bara om det är påkallat med hänsyn till vissa intressen, bl.a. skyddet för enskilda personliga och ekonomiska förhållanden (2 kap. 2 § första stycket 6 tryckfrihetsförordningen). En sådan begränsning ska anges noga i en bestämmelse i en särskild lag eller, om det i ett visst fall anses lämpligare, i en annan lag vartill den förstnämnda lagen hänvisar. Den särskilda lag som avses är offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL. Sekretess enligt offentlighets- och sekretesslagen innebär inte bara begränsningar av rätten att ta del av allmänna handlingar utan även ett förbud att röja en uppgift, oavsett om det sker muntligen, genom utlämnande av allmän handling eller på något annat sätt (3 kap. 1 § OSL). Sekretess innebär således både handlingssekretess och tystnadsplikt. Till den del sekretessbestämmelserna innebär tystnadsplikt medför de en begränsning av yttrandefriheten enligt regeringsformen och

enligt den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

En sekretessbestämmelse består i regel av tre huvudsakliga rekvisit, dvs. förutsättningar för bestämmelsens tillämplighet. Dessa rekvisit anger sekretessens föremål, dess räckvidd och dess styrka. Sekretessens föremål är den information som kan hemlighållas och anges i lagen genom ordet ”uppgift” tillsammans med en mer eller mindre långtgående precisering av uppgiftens art, t.ex. uppgift om en enskilds personliga förhållanden.

En sekretessbestämmels räckvidd bestäms normalt genom att det i bestämmelsen preciseras att sekretessen för de angivna uppgifterna bara gäller i en viss typ av ärende, i en viss typ av verksamhet eller hos en viss myndighet. Några få sekretessbestämmelser gäller utan att räckvidden är begränsad. Uppgiften kan då hemlighållas oavsett i vilket ärende, i vilken verksamhet eller hos vilken myndighet den förekommer.

Sekretessens styrka bestäms i regel med hjälp av s.k. skaderekvisit. Man skiljer i detta sammanhang mellan raka och omvända skaderekvisit. Vid raka skaderekvisit är utgångspunkten att uppgifterna är offentliga och att sekretess bara gäller om det kan antas att en viss skada uppstår om uppgiften lämnas ut. Vid det omvända skaderekvisitet är utgångspunkten den omvända, dvs. att uppgifterna omfattas av sekretess. Vid ett omvänt skaderekvisit får uppgifterna således endast lämnas ut om det står klart att uppgiften kan röjas utan att viss skada eller visst men uppstår. Sekretessen enligt en bestämmelse kan även vara absolut, dvs. de uppgifter som omfattas av bestämmelsen ska hemlighållas utan någon skadeprövning.

Sekretess gäller inte bara i förhållande till enskilda utan också mellan myndigheter och även mellan olika verksamhetsgrenar inom en myndighet när de är att betrakta som självständiga i förhållande till varandra (8 kap. 1 och 2 §§ OSL). En myndighet ska på begäran av en annan myndighet lämna uppgift som den förfogar över, om inte uppgiften är sekretessbelagd eller det skulle hindra arbetets behöriga gång (6 kap. 5 § OSL). I vissa fall måste emellertid myndigheter kunna utbyta sekretessbelagda uppgifter med varandra och det finns särskilda sekretessbrytande bestämmelser i offentlighets- och sekretesslagen och i andra författningar, t.ex. i s.k. registerförfattningar.

#### *Sekretessbrytande regler i offentlighets- och sekretesslagen*

I 10 kap. 27 § OSL finns en s.k. generalklausul. Enligt denna bestämmelse får sekretessbelagda uppgifter lämnas till en myndighet om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen ska skydda. En intresseavvägning måste således göras, och kravet på att det ska vara uppenbart innebär höga krav för utlämnande. Det krävs inte någon begäran från en annan myndighet, utan den utlämnande myndigheten kan lämna ut uppgifter på eget initiativ. Generalklausulen hindrar inte heller att ett informationsutbyte sker rutinmässigt även utan särskild författningsreglering, men bestämmelsen bygger egentligen på att ett rutinmässigt uppgiftsutbyte i regel ska vara författningsreglerat.

Uppgifter får också lämnas till en annan myndighet om uppgiftsskyldigheten följer av lag eller förordning (10 kap. 28 § OSL). Sekretessen hindrar inte heller att uppgift lämnas till en annan myndighet om det är nödvändigt för den utlämnande (dvs. inte den mottagande) myndigheten för att denna ska kunna fullgöra sin verksamhet (10 kap. 2 § OSL).

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

#### *Sekretessen inom Skatteverkets och Tullverkets verksamhetsområden*

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

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

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

Eftersom sekretessen även gäller mellan myndigheter enligt 8 kap. 1 § OSL, kräver ett utbyte av sekretessbelagda uppgifter mellan Skatteverket och Tullverket att en sekretessbrytande regel är tillämplig.

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

Tullverket ska på begäran tillhandahålla ett antal uppräknade myndigheter, däribland Skatteverket, uppgifter som förekommer hos Tullverket och som rör import eller export av varor (11 kap. 6 § tullagen). Så länge en uppgift rör import av varor kan bestämmelsen därför användas som grund för ett rutinmässigt överförande av uppgifter till Skatteverkets beskattningsverksamhet. Bestämmelsen förutsätter dock en begäran.

Tullverket kan därmed inte på eget initiativ lämna ut uppgifter med stöd av denna bestämmelse. Prop. 2013/14:16

*Sekretessbrytande regler i Skatteverkets och Tullverkets registerförfattningar*

Utöver vad som följer av 11 kap. 6 § tullagen ska Tullverket enligt 4 § förordningen (2001:646) om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet på begäran lämna ut uppgifter till Skatteverket om en fysisk persons identitet och bosättning, juridisk persons identitet, säte m.m., registrering för skatter och avgifter, underlag för tull, annan skatt och avgifter, bestämmande av tull, annan skatt och avgifter, yrkanden och grunder i ett ärende samt beslut, betalning, redovisning och övriga åtgärder i ett ärende. Uppgiftsskyldigheten är dock begränsad till uppgifter som avser en person som förekommer i ett ärende hos Skatteverket.

Tullverket ska också på begäran av Skatteverket lämna ut uppgifter ur tullbrottsdatabasen, 2 § jämfört med 6 § förordningen (2005:105) om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet. 2 § innehåller inga villkor för uppgiftslämnandet förutom att det ska ske på begäran av de i 6 § uppräknade myndigheterna.

Skatteverket ska i sin tur, på begäran av Tullverket, lämna ut uppgifter om bl.a. registrering för skatter och avgifter, 5 § första stycket förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Begäran får endast avse vissa kategorier av personer, bl.a. den som är eller kan antas vara gäldenär enligt tullagstiftningen, den som är eller kan antas vara skyldig att betala skatt för import eller den som annars är föremål för Tullverkets kontrollverksamhet.

## 5.9.2 Rutinmässigt informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket

**Regeringens bedömning:** Ett informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket avseende bl.a. uppgifter i tulldeklarationerna och registreringsnummer till mervärdesskatt bör införas. Tullverket bör tillhandahålla Skatteverket uppgifter för att Skatteverket ska kunna kontrollera redovisningen av mervärdesskatt vid import. Skatteverket bör tillhandahålla Tullverket uppgift om registrering till mervärdesskatt för att möjliggöra för Tullverket att bedöma vilken myndighet som ska vara beskattningsmyndighet vid en import. Informationsutbytet bör regleras i befintliga förordningar.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** *Datainspektionen* har inte någon erinran mot vad som föreslås. *Ekobrottsmyndigheten* anser att det är viktigt att Skatteverket får del av all den information hos Tullverket som kan antas ha betydelse för Skatteverkets kontrollverksamhet för att inte en försämrad tillgång till information i sig ska ge upphov till försämrad kontroll och minskad upptäcktsrisk. *Sveriges advokatsamfund* delar

### **Skälen för regeringens bedömning**

#### *Allmänt om informationsutbytet*

Regeringens förslag om beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import förutsätter ett informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket. Skatteverket behöver information för att kunna kontrollera redovisningen av mervärdesskatt vid import, dvs. uppgift om tull-id, importör, ombud, tullvärde, tull m.m., antal importtillfällen, taxebestämmandedag, förfarandekoder, varukoder, varuposter, statistiskt värde, avsändare, exportör samt eventuella rättelseuppgifter. Vidare behöver Tullverket uppgifter som gör det möjligt för verket att särskilja de importörer som ska redovisa skatten till Tullverket från dem som ska redovisa den till Skatteverket, dvs. uppgift om en importör är registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

Det finns redan i dag ett visst informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket där Tullverket skickar uppgifter till Skatteverket avseende import av varor till Sverige. Detta utbyte är dock inte tillräckligt omfattande och har inte alla funktioner som behövs för att Skatteverket ska kunna göra de kontroller som är nödvändiga. Regeringen gör därför bedömningen att ett informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket bör utvecklas. Informationsutbytet bör kunna utformas på sätt som anges i utredningens förslag, dvs. att Skatteverket skickar uppgifter om registreringsnummer för mervärdesskatt och Tullverket skickar uppgifter om import, rättelser etc. Regeringen anser vidare att det är av mycket stor vikt att ett fungerande informationsutbyte finns på plats när förslaget träder i kraft för att Skatteverket ska få tillräckliga underlag för att kunna genomföra kontroller av mervärdesskatt vid import.

#### *Sekretessbrytande bestämmelser*

De uppgifter som ska överföras från Tullverket till Skatteverket bör i normalfallet, dvs. när uppgifterna förekommer i en tulldeklaration eller i ett beslut, kunna lämnas ut antingen med stöd av 11 kap. 6 § tullagen eller för att de ingår i ett beslut och därför är offentliga. I annat fall bör 4 § förordningen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet tillåta ett utlämnande, givet att bestämmelsens räckvidd utökas till att även omfatta uppgifter som avser någon som är föremål för Skatteverkets kontroll vad avser mervärdesskatt vid import. Med det avses den som utan att själv förekomma i ett ärende ändå är föremål för Skatteverkets kontrollverksamhet beträffande mervärdesskatt vid import. Det kan nämligen finnas importörer eller andra som inte förekommer i ett ärende hos Skatteverket men där verket ändå behöver informationen för att kunna kontrollera mervärdesskatten vid import.

Det är rimligt att Skatteverket och Tullverket har tillgång till liknande underlag för att utföra samma kontroller. Uppgifterna kan i och för sig vara känsliga, t.ex. uppgifter om privatpersoners inköp, men sekretessen är absolut. Det innebär att sekretessen hos den mottagande

myndigheten i det här fallet är starkare än den som tillämpas av den utlämnande myndigheten, dvs. Tullverket. Skatteverket kommer genom regeringens förslag dessutom att vara beskattningsmyndighet för importörer som är registrerade till mervärdesskatt, varför uppgifterna i de flesta fall kommer att avse företag. Ett utökat uppgiftslämnande kan resultera i att den enskilde utsätts för (i och för sig lagliga) åtgärder som resulterar i att denne måste betala ytterligare skatt. Utvidgningen är, i förhållande till dagens regler, emellertid förhållandevis liten (11 kap. 6 § tullagen ger också redan i dag stora möjligheter att lämna ut uppgifter utan krav på en begränsad personkrets). Om den utökade uppgiftsskyldigheten begränsas till att avse den som är föremål för Skatteverkets kontrollverksamhet avseende mervärdesskatt vid import är det regeringens bedömning att detta är tillräckligt för att ta hänsyn till den personliga integriteten.

I sammanhanget måste även 2 kap. 6 § andra stycket regeringsformen beaktas, där det regleras att var och en gentemot det allmänna är skyddad mot betydande intrång i den personliga integriteten, om det sker utan samtycke och innebär övervakning eller kartläggning av den enskildes personliga förhållanden. Inskränkningar i denna fri- och rättighet får endast göras i lag. Bestämmelser om sekretessgenombrott kan utgöra en reglering som kan leda till ett sådant betydande integritetsintrång. Regeringen gör dock mot ovan nämnda bakgrund bedömningen att det föreslagna rutinmässiga informationsutbytet inte innebär ett sådant betydande integritetsintrång som avses i 2 kap. 6 § andra stycket regeringsformen.

Vad gäller uppgiften om registrering till mervärdesskatt som Tullverket behöver få från Skatteverket för att kunna bedöma vilken myndighet som är beskattningsmyndighet vid en import, utgör sekretess inte något hinder för utlämnande till Tullverket. Detta eftersom uppgift om registrering enligt skatteförfarandelagen normalt sett är offentlig, 2 kap. 5 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. I de fall uppgift om registrering inte är offentlig blir den sekretessbrytande regeln i 5 § förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet tillämplig. Den innebär att Skatteverket, på begäran av Tullverket, ska lämna ut uppgift om registrering till skatter och avgifter om en person som är eller kan antas vara gäldenär enligt tullagstiftningen, är eller kan antas vara skyldig att betala skatt för vara vid import eller som annars är föremål för Tullverkets kontrollverksamhet. Uppgiften kan således lämnas ut till Tullverket med stöd av denna regel eftersom i vart fall det sista fallet är tillämpligt.

#### *Behandling av uppgifter i enlighet med registerlagarna*

Det informationsutbyte som behöver byggas upp mellan Tullverket och Skatteverket med anledning av regeringens förslag om beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import innebär att behandling av personuppgifter kan aktualiseras.

I beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas för bl.a. tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning

och återbetalning av skatter och avgifter samt för revision och annan analys- eller kontrollverksamhet (1 kap. 4 § 1 och 4 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Uppgifter får även behandlas för tillhandahållande av information som behövs i författningsreglerad verksamhet hos någon annan än Skatteverket, t.ex. Tullverket, för redovisning och bestämmande av skatter m.m. (1 kap. 5 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Dessa ändamålsbestämmelser är tämligen vida och inrymmer behandling av de uppgifter som Skatteverket kommer att få från Tullverket via informationsutbytet samt behandling av uppgifter om registrering till mervärdesskatt när uppgiften ska lämnas till Tullverket, som ska använda den i författningsreglerad verksamhet som avser mervärdesskatt vid import.

Därutöver finns ytterligare bestämmelser i förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Enligt denna förordning får uppgifter beträffande vissa personer (personer som omfattas av viss verksamhet, t.ex. bestämmande av skatt eller kontrollverksamhet) behandlas. Det får ske beträffande uppgifter som behövs för handläggning av ärenden med stöd av mervärdesskattelagen eller skatteförfarandelagen, uppgifter om kontroller av skatter samt vissa uppgifter från Tullverket (2 § 1, 2 och 16 förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Enligt punkten 16 får dock endast vissa uppgifter från Tullverket behandlas. Regeringen gör bedömningen att när förslaget om beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import införs bör denna förordning anpassas så att det klart och tydligt framgår att även uppgifter från Tullverket som behövs för fastställande, uppbörd eller kontroll av mervärdesskatt vid import får behandlas.

I tulldatabasen får uppgifter behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Tullverket bl.a. för bestämmande och redovisning av skatt (2 kap. 2 § jämfört med 1 kap. 4 § 1 lagen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet). Uppgifter får dock även behandlas för tillhandahållande av information som behövs i författningsreglerad verksamhet hos annan, t.ex. Skatteverket, för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter eller för revision och för annan analys- eller kontrollverksamhet (1 kap. 5 § 1 och 2 lagen om behandling av uppgifter i Tullverkets verksamhet). 1 kap. 4 § får anses omfatta behandling av uppgiften om registrering till mervärdesskatt som Tullverket erhåller från Skatteverket, och 1 kap. 5 § får anses omfatta behandling av de uppgifter som ska samlas in och föras över till Skatteverket.



**Regeringens förslag:** Tullverket ska skriftligen underrätta Skatteverket om Tullverket har anledning att anta att någon, på annat sätt än muntligen, har lämnat eller kommer att lämna oriktig uppgift till Skatteverket eller har underlåtit eller kommer att underlåta att till Skatteverket lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och detta medför risk för att mervärdesskatt vid import undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Av underrättelsen ska det framgå vilka uppgifter som ligger till grund för antagandet.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningens förslag innehåller inte något krav på att underrättelsen ska vara skriftlig. Vidare innebär utredningens förslag att underrättelseskyldigheten inte gäller i de fall det belopp som riskerar att undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas är mindre eller om det finns särskilda skäl.

**Remissinstanserna:** *Datainspektionen* har inte någon erinran mot vad som föreslås. *Sveriges advokatsamfund* delar utredningens uppfattning att det kan uppstå situationer som gör ett utökat informationsutbyte och informationslämnande på eget initiativ motiverat. Sveriges advokatsamfund understryker dock vikten av att överlämnandet av information i varje enskilt fall ska föregås av en individuell bedömning och reell prövning av de skäl som finns för överlämningen. *Ekobrottsmyndigheten* anser att det är viktigt att Skatteverket får del av all den information hos Tullverket som kan antas ha betydelse för Skatteverkets kontrollverksamhet. Myndigheten har inte något att erinra mot förslaget men påpekar att tidpunkten för uppgiftsskyldigheten kan sammanfalla med den tidpunkt då det finns en skyldighet för Skatteverket att anmäla brott enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69). *Hovrätten över Skåne och Blekinge* anför att behovet och den närmare utformningen av förslaget på informationsutbyte bör bedömas utifrån det informationsutbyte som finns genom de nationella och regionala underrättelsecentrumen. *Förvaltningsrätten i Göteborg* anser att utredningen inte i tillräcklig mån belyst integritetsskäl som talar mot en sådan omfattande underrättelseskyldighet. *Malmö tingsrätt* anför att det vore lämpligt att ange på vilket sätt underrättelsen ska lämnas. *Skatteverket* föreslår att underrättelsen alltid ska överlämnas i skriftlig form. *Tullverket* ifrågasätter införandet av en så långtgående sekretessbrytande regel samt införandet av en beloppsgräns. Vidare anser Tullverket att det finns en risk för att uppgiftsskyldigheten för Tullverket kommer att bli mycket omfattande samt att den föreslagna underrättelseskyldigheten kommer leda till ett onödigt merarbete eftersom uppgifter som skickas från Tullverket till Skatteverket kommer att behöva bearbetas och bedömas av båda myndigheterna.

**Skälen för regeringens förslag:** Utöver det i avsnitt 5.9.2 beskrivna rutinmässiga uppgiftslämnandet anser regeringen att det finns behov av ytterligare möjlighet till uppgiftslämnande från Tullverket till Skatteverket på eget initiativ. Som redogjorts för ovan tillåter

generalklausulen i 10 kap. 27 § OSL i vissa fall ett spontant uppgiftslämnande, men för att den ska vara tillämplig krävs det att en intresseavvägning görs vilket ställer stora krav på den enskilda handläggaren i den löpande verksamheten.

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

Fördelarna måste dock vägas mot de integritetsskäl som kan tala emot en underrättelseskyldighet. Risker är att en större mängd information om den enskilde samlas hos Skatteverket. Den informationen kan också användas för att vidta åtgärder som, även om de är helt lagliga, ändå får anses ha negativa konsekvenser för den enskilde. Sådana åtgärder kan t.ex. innebära att den enskilde påförs ytterligare skatt att betala vilket måste anses som negativt ur den enskildes perspektiv. Vidare kan uppgifter som rör känsliga förhållanden bli tillgängliga för ett större antal tjänstemän än vad som är fallet i dag. Skyddet för den personliga integriteten måste därför vägas mot de allmänintressen som motiverar ett uppgiftslämnande. Skatteverket blir dock inte beskattningsmyndighet för privatpersoner, utan för importörer som är registrerade till mervärdesskatt. Uppgifterna torde därför i mindre utsträckning avse känsliga personliga förhållanden. Vidare är skattesekretessen i regel starkare än den som gäller hos Tullverket.

Ett annat argument för ett införande av underrättelseskyldigheten är att det, vad gäller åtgärder med konsekvenser för beskattningen, kan framstå som godtyckligt att det annars skulle vara lättare att vidta åtgärder avseende importörer som redovisar mervärdesskatten till Tullverket. Den situationen bör inte förekomma att Tullverket har kännedom om att ett systematiskt skatteundandragande pågår eller förbereds utan att Skatteverket underrättas. Regeringen anser visserligen att ett rutinemässigt informationsutbyte bör införas men det är svårt, för att inte säga omöjligt, att i förväg förutse samtliga de uppgifter som Skatteverket kan ha behov av att känna till för att förhindra skatteundandragande av mervärdesskatt vid import. Det reglerade utbytet avser också framförallt uppgifter som redovisas i tulldeklarationer, men Tullverket kan även ha andra informationskällor. Det är också naturligt att betrakta skatteområdet som en helhet, framförallt vad gäller mervärdesskatt vid import.

Vidare kan det noteras att Tullverket redan i dag på begäran ska lämna ut uppgifter ur tullbrottsdatabasen till bl.a. Skatteverket (2 § jämfört med 6 § förordningen om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet). I tullbrottsdatabasen får dock endast finnas uppgifter om misstänkt brott och brottslig verksamhet som innefattar brott för vilket är föreskrivet fängelse i minst två år eller som innefattar andra brott, om verksamheten sker systematiskt (12 § lagen [2005:787] om behandling av uppgifter i Tullverkets brottsbekämpande verksamhet).

Sammantaget anser regeringen att skälen för att införa en underrättelseskyldighet överväger de integritetsskäl som talar emot.

Regeringen föreslår därför införandet av en sekretessbrytande underrättelseskyldighet för Tullverket. Prop. 2013/14:16

Förutsättningarna för att skyldigheten ska inträda är att Tullverket har anledning att anta att någon skriftligen har lämnat eller kommer att lämna en oriktig uppgift till Skatteverket, eller har underlåtit eller kommer att underlåta att till Skatteverket lämna mervärdesskattedeklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att mervärdesskatt vid import undandras. Själva skatteundragandet ska också kunna bestå av att skatt felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till importören i fråga eller någon annan. Rekviritet ”anledning att anta” innebär att tröskeln för underrättelse är lågt satt. Av underrättelsen ska det framgå vilka uppgifter som ligger till grund för antagandet.

Enligt utredningens förslag bör sekretessbelagda uppgifter inte föras vidare när skatteundragandet endast är av mindre omfattning eller om det finns särskilda skäl. Regeringen har dock följt *Lagrådets* förslag att slopa dessa begränsningar av underrättelseskyldigheten.

I betänkandet angavs inte på vilket sätt underrättelsen till Skatteverket ska lämnas. *Malmö tingsrätt* menar att detta bör anges. *Skatteverket* föreslår att underrättelsen ska överlämnas i skriftlig form av framförallt rättssähetsskäl för den enskilde samt att detta bör framgå av lagtexten. Regeringen instämmer med Malmö tingsrätt och Skatteverket. Att underrättelsen ska vara skriftlig bör därför framgå uttryckligen.

*Tullverket* har förståelse för Skatteverkets behov av information i dessa fall och konstaterar att ett omfattande uppgiftslämnande torde närmast vara en nödvändighet om Skatteverket ska kunna fullgöra sin kontrolluppgift. Tullverket ifrågasätter dock införandet av en så långtgående sekretessbrytande regel för utlämnande av uppgifter om misstänkt brottslighet i syfte att förbättra Skatteverkets kontrollmöjligheter. Tullverket anför att uppgiftsskyldigheten medför att sekretessen för en mängd integritetskänsliga uppgifter inom brottsbekämpningens område får brytas med stöd av 10 kap. 28 § OSL. Förslaget medför större möjlighet att lämna information om misstänkt brottslighet till Skatteverket än till bl.a. polisen. Tullverket påpekar även att underrättelseskyldigheten med största sannolikhet kommer att innefatta uppgifter om fysiska personer. *Förvaltningsrätten i Göteborg* anser också att utredningen inte i tillräcklig mån belyst integritetsskäl som talar mot en sådan omfattande underrättelseskyldighet.

Regeringen anser, som ovan anförts, att skälen för att införa en underrättelseskyldighet överväger de integritetsskäl som talar emot en sådan skyldighet. Vidare kan konstateras att eftersom fysiska personer i normalfallet inte kommer att ha Skatteverket som beskattningsmyndighet vid import av varor, kommer fysiska personer i normalfallet inte heller omfattas av Tullverkets underrättelser till Skatteverket. Regeringen anser vidare att integritetsskäl är tillräckligt belysta vilket också stöds av att *Datainspektionen* anför att de utifrån sin uppgift att verka för att människor skyddas mot att deras integritet kränks genom behandling av personuppgifter, inte har någon erinran mot vad som föreslås. Slutligen anser regeringen att den omfattning på underrättelseskyldigheten som föreslås är nödvändig för att kontrollen av skatteuppbörden ska fortsatt vara på samma nivå som i dag.

*Hovrätten över Skåne och Blekinge* anför att behovet och den närmare utformningen av förslaget på informationsutbyte bör bedömas utifrån det informationsutbyte som redan i dag finns genom de nationella och regionala underrättelsecentrumen. Regeringen anser att även om det i vissa fall skulle kunna uppkomma situationer där samma typ av information skulle utbytas både genom underrättelseskyldigheten (eller det rutinmässiga informationsutbytet) som regeringen föreslår och informationsutbytet genom underrättelsecentrumen, bör dessa utbyten inte samordnas då de har olika huvudsyften. Underrättelsecentrumen arbetar med grov organiserad brottslighet medan den föreslagna underrättelseskyldigheten och informationsutbytet i huvudsak syftar till att ge Skatteverket underlag för kontroller.

*Hovrätten över Skåne och Blekinge* anför att rekvisitet ”anledning att anta” är detsamma som vad som krävs för att leda en förundersökning i brottmål, jfr 23 kap. 1 § rättegångsbalken (1942:740). Hovrätten anser därför att en sådan underrättelse bör, om beviskravet ställs så högt, regelmässigt leda till överväganden om åklagare ska underrättas. Hovrätten anser därför att det vore mer lämpligt att ställa ett något lägre krav för att underrättelse ska ske från Tullverket. *Sveriges advokatsamfund* anför att det beviskrav som utredningen föreslår för att information ska överlämnas är mycket lågt ställt, vilket ytterligare understryker vikten av en individuell och reell prövning för att undvika att utlämnande av uppgifter sker slentrianmässigt.

Regeringen konstaterar att uttrycket ”anledning att anta” i 23 kap. 1 § rättegångsbalken inte närmare har kommenterats i förarbetena samt att uttrycken ”anledning att anta” och ”anledning förekommer” anses allmänt uttrycka den lägsta nivån på beviskrav (se t.ex. prop. 1986/87:112 s. 102). Uttrycket ”anledning att anta” används också avseende en underrättelseskyldighet mellan myndigheter och organisationer i 3 § i lagen (2008:206) om underrättelseskyldighet vid felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. I specialmotiveringen till denna paragraf anges att rekvisitet ”anledning att anta” innebär att tröskeln för underrättelseskyldigheten är lågt satt (prop. 2007/08:48 s. 28). Mot denna bakgrund anser regeringen att rekvisitet ”anledning att anta” är lämpligt att använda även för underrättelseskyldigheten för Tullverket.

*Tullverket* menar att det finns en risk för att uppgiftsskyldigheten för Tullverket kommer att bli mycket omfattande och ett onödigt merarbete då uppgifter som skickas från Tullverket till Skatteverket kommer att behöva bearbetas och bedömas av båda myndigheterna.

Regeringen instämmer inte i Tullverkets bedömning. Den föreslagna underrättelseskyldigheten syftar till att Tullverket ska informera Skatteverket om de har anledning att anta att skatt kommer att undandras. Detta innebär inte att Tullverket behöver göra fler bedömningar än vad som görs i dag i den löpande verksamheten. Vidare kan konstateras att eftersom de allra flesta som kommer att ha Skatteverket som beskattningsmyndighet har full avdragsrätt för den skatt som ska redovisas, bör fall där Tullverket har anledning att anta att skatt kommer att undandras inte uppkomma i särskilt många fall. Att det i dessa fall kommer att göras en bedömning både hos Tullverket och Skatteverket bedöms inte utgöra någon större administrativ börda för myndigheterna.

#### 5.9.4 Användningsbegränsningar för uppgifter från främmande stater

**Regeringens bedömning:** Det är inte motiverat att göra ändringar i gällande rätt eller i myndigheternas organisation för att undvika konsekvenser för utlämnande av information från Tullverket till Skatteverket p.g.a. användningsbegränsningar.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Förvaltningsrätten i Malmö* anför att för det fall gällande sekretesslagstiftning inte är tillräcklig för att möjliggöra ett utbyte av information mellan myndigheter bör det i första hand övervägas att ändra nationell rätt respektive i myndigheternas organisation, innan omförhandlingar av avtal med främmande stat kommer i fråga.

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

Av 4 kap. 2 § lagen (2000:1219) om internationellt tullsamarbete följer att om en behörig svensk myndighet tagit emot uppgifter från en annan stat enligt vissa internationella tullöverenskommelser som begränsar möjligheten att använda uppgifterna, ska svenska myndigheter följa villkoren, oavsett vad som annars är föreskrivet i lag eller annan författning. Detta innebär att den svenska myndigheten, t.ex. Tullverket, inte får använda uppgifter som mottagits från en utländsk myndighet i strid med villkor som gäller för användandet. Vilka villkor som gäller i det enskilda fallet kan variera. Användningsbegränsningen, som gäller den svenska myndigheten, får till följd att inte heller andra myndigheter kan utnyttja uppgifterna i sin verksamhet. Det skulle således kunna förekomma situationer där användningsbegränsningar gäller för Tullverket beträffande uppgifter angående mervärdesskatt vid import, som förhindrar att uppgifterna överlämnas till Skatteverket.

Regeringen konstaterar att denna situation förefaller i dag vara ytterst sällan förekommande. Problem som kan uppkomma bör därmed inte vara av någon större omfattning och Tullverket bör i dessa fall försöka utverka ett godkännande av tullmyndigheten i den andra staten. Regeringen menar därför att det inte är motiverat att göra ändringar i gällande rätt eller myndigheternas organisation för en så sällan förekommande situation.

**5.10.1 Gällande rätt***Smugglingslagen*

Enligt nuvarande regler är Tullverket beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import. Det medför att lagen (2000:1225) om straff för smuggling, förkortad smugglingslagen, kan vara tillämplig vid fall av oriktig redovisning av mervärdesskatt vid import. För tullbrott döms den som på olika sätt ger upphov till fara för att tull, annan skatt eller avgift undandras det allmänna (8 §). Detta kan t.ex. vara fallet om oriktiga uppgifter lämnas vid tullbehandlingen (8 § första stycket). Enligt 8 § femte stycket är bestämmelsen om tullbrott endast tillämplig i fråga om sådana tullar, andra skatter och avgifter som Tullverket beslutar om.

Vid försök till tullbrott, samt försök, förberedelse eller stämpling till grovt tullbrott kan en person dömas till ansvar enligt kapitel 23 i brottsbalken (14 §). Vidare finns det bl.a. möjlighet att förklara vara eller utbyte av tullbrott förverkad (16 §). Möjligheten till förverkande av egendom omfattar samtliga grader av tullbrott.

*Skattebrottslagen*

Skattebrottslagen (1971:69) gäller för skatt (1 §). Lagen tillämpas dock inte i fråga om gärningar som är belagda med straff i smugglingslagen. Detta innebär att då smugglingslagen är tillämplig vid redovisning av utgående mervärdesskatt vid import blir skattebrottslagen inte tillämplig.

Enligt 2 § döms till skattebrott den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. Vid förberedelse till grovt skattebrott kan en person dömas till ansvar enligt 23 kap. i brottsbalken (11 §). Detta utgör en skillnad mot regleringen i smugglingslagen avseende tullbrott där en person enligt smugglingslagen även kan dömas till ansvar enligt samma kapitel i brottsbalken vid försök, förberedelse och stämpling vid samtliga grader av tullbrott.

Enligt 13 a § skattebrottslagen ska bestämmelserna om förverkande i 36 kap. 1 § brottsbalken inte tillämpas i fråga om skattebrott med undantag för utbyte av förberedelse till grovt skattebrott eller vad som därvid har tagits emot som ersättning för kostnader. Med detta menas att bestämmelserna i brottsbalken endast är tillämpliga på det som lämnats som betalning för grovt skattebrott eller pengar som lämnats för att täcka kostnader för utförandet av ett grovt skattebrott. Detta utgör också en skillnad mot regleringen i smugglingslagen avseende tullbrott där bestämmelserna om förverkande är tillämpliga vid samtliga grader av tullbrott.

**Regeringens bedömning:** Det förhållandet att Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import när importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen, bör inte medföra några större effekter för den straffrättsliga ordningen och möjligheten att på ett effektivt sätt beivra brott. Någon förändring i detta avseende behöver därmed inte göras.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Ekobrottsmyndigheten* och *Malmö tingsrätt* anför att effekterna av den avkriminalisering som förslaget innebär genom att försök, förberedelse och stämpling till skattebrott inte är kriminaliserat, inte är tillräckligt belysta genom utredningen. Utredningens förslag innebär en väsentlig inskränkning i myndigheternas möjlighet att återföra brottsutbyte jämfört med nuvarande system. *Ekobrottsmyndigheten* anser vidare att reglerna om förverkande bör göras tillämpliga vid skattebrott av normalgraden. *Åklagarmyndigheten* anför angående skillnaderna mellan tullbrott och skattebrott att bortfallet av ett försöksbrott inte bör ha någon större inverkan på lagföringen i stort eftersom skattebrottet är konstruerat som ett färbrott. Slutligen konstaterar *Åklagarmyndigheten* att det faktum att möjligheten till förverkande försvinner (för skattebrott av ringa och normalgrad) och säkrande av tillgångar i stället får ske genom betalningssäkring torde innebära en försämrad möjlighet till återförande av brottsutbyte. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* anser att utredningens slutsats att förslaget inte medför några större förändringar för den straffrättsliga ordningen framstår som mindre väl underbyggd. *Tullverket* anser att utredningen inte tillräckligt noggrant eller utförligt har utrett eller analyserat vilka försämringar förslaget får för möjligheterna att upptäcka, utreda och beivra viss brottslighet. Utredningen har inte heller analyserat vilka straffrättsliga konsekvenser förslaget får. *Tullverket* anför vidare att utredningens förslag leder till olika behandling av olika importörer när det gäller bedömningen av svårhetsgraden för tullbrott, att utredningen inte har uppmärksammat vikten av att kunna genomföra fysiska kontroller när varorna passerar Sveriges gräns, att utredningen inte tycks vid sin samlade bedömning ha beaktat de skillnader som finns mellan skattebrott och tullbrott vad gäller möjligheten att lagföra för försök, förberedelse eller stämpling samt att utredningens förslag leder till försämrade möjligheter för *Tullverket* att utreda och beivra brott då *Tullverkets* möjlighet att använda sig av vissa hemliga tvångsmedel kommer att begränsas. Vidare konstaterar *Tullverket* att möjlighet att ta en importerad vara i förvar eller beslag samt vidta ytterligare åtgärder som gripande, hållande av förhör och genomförande av husrannsakan tas bort för det brott som enligt dagens bestämmelser hade räknats som ett tullbrott. *Tullverket* anser också att utredningen inte tar hänsyn till sambandet mellan de deklarerade uppgifterna i tulldeklarationen, den fysiska varan som finns tillgänglig vid *Tullverkets* kontroller och beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

**Skälen för regeringens bedömning:** Regeringens förslag innebär att i de fall en importör är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar som en beskattningsbar person vid en import kommer Skatteverket bli beskattningsmyndighet för mervärdesskatten vid importen. Detta gäller dock endast i fall av legal införsel i enlighet med artikel 201 i tullkodex. Vid olaglig införsel kommer Tullverket även i fortsättningen vara beskattningsmyndighet. Eftersom Tullverket inte längre beslutar om mervärdesskatten i dessa fall blir tullbrottsbestämmelsen i 8 § smugglingslagen inte tillämplig. I dessa fall kan i stället skattebrottslagen bli tillämplig om oriktiga uppgifter lämnas som är hänförliga till mervärdesskatt vid import. En importör som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige kan därför bli dömd för skattebrott i stället för tullbrott om oriktiga uppgifter har lämnats som är hänförliga till mervärdesskatt vid import och skatt har undandragits.

Skattebrott och tullbrott har generellt sett en likartad reglering av brott. Bestämmelserna i skattebrottslagen och smugglingslagen skiljer sig dock åt på några punkter. I smugglingslagen anges några speciella situationer i samband med tullbehandlingen som faller under tullbrottsbestämmelsen. I skattebrottslagen kompletteras skattebrott med några andra brott som är hänförliga till skatteredovisningen, t.ex. skatteavdragsbrott, skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning. Vidare finns, som ovan nämnts, två större skillnader mellan regleringarna. Den ena skillnaden rör försök, förberedelse och stämpling till brott där en person kan dömas till ansvar för alla dessa handlingar när det gäller tullbrott medan det för skattebrott endast kan dömas till ansvar för förberedelse till grovt skattebrott. Den andra skillnaden rör förverkande där det vid tullbrott finns möjlighet till förverkande vid samtliga grader av tullbrott medan det vid skattebrott endast finns möjlighet till förverkande vid grovt skattebrott.

Regeringens förslag innebär därmed att möjligheten att döma någon till försök, förberedelse och stämpling till brott avseende mervärdesskatt vid import minskar liksom möjligheten att använda bestämmelserna om förverkande. Av de fall där det med nuvarande regler begås ett tullbrott, kommer samtliga fall där den åtalade har gjort en olaglig import även i fortsättningen omfattas av samma reglering eftersom Tullverket fortfarande kommer att vara beskattningsmyndighet. Vidare kommer Tullverket fortsatt vara beskattningsmyndighet och tullbrottsreglerna vara tillämpliga även i de fall importen är laglig men importören inte är registrerad till mervärdesskatt. Kvar är då de fall där importen är laglig och importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen. I dessa fall kommer Skatteverket vara beskattningsmyndighet och reglerna om skattebrott blir tillämpliga. I dessa fall har dock en överväldigande majoritet av importörerna full avdragsrätt för mervärdesskatten varför någon skatt inte kommer att ha undanhållits staten. Därmed blir reglerna om skattebrott inte tillämpliga. Att det inte är möjligt att döma till försök, förberedelse eller stämpling för skattebrott samt att det inte finns möjlighet att använda förverkandebestämmelserna har därmed inte någon betydelse i dessa fall.

Kvar blir därmed endast de fall då en laglig import har gjorts av en importör som är registrerad till mervärdesskatt och agerar som beskattningsbar person, men som inte har full avdragsrätt för



mervärdesskatten för importen. Enligt uppgift från Skatteverket är det dock ytterst få av de mervärdesskatteregistrerade importörerna som inte har full avdragsrätt för mervärdesskatt (se avsnitt 5.1). I dessa få fall skulle t.ex. en oriktig uppgift i tulldeklarationen leda till ett skatteundragande och reglerna om skattebrott skulle bli tillämpliga. Skillnaderna i möjligheterna att döma till ansvar för försök, förberedelse och stämpling samt möjligheten att använda förverkandebestämmelser skulle i dessa fall innebära en minskad möjlighet till lagföring och förverkande, så länge skattebrottet inte bedöms som grovt.

Mot denna bakgrund anser regeringen att det inte är motiverat att införa någon särreglering för de få fall där skillnaderna mellan tullbrottsregleringen och skattebrottsregleringen leder till en faktisk effekt. När det gäller förverkandebestämmelser delar regeringen också den uppfattning som förs fram i förarbetena till skattebrottslagen och brottsbalken. Där anges att skälen till att brott enligt skattebrottslagen utesluts från tillämpningsområdet för förverkandebestämmelserna i brottsbalken är att det belopp som undandragits staten genom skattebrott i stället blir föremål för beskattning enligt skattelagstiftningen. Det saknas skäl att ersätta beskattningsförfarandet med förverkande i de fall skatteundragandet har utgjort ett skattebrott. Tvärtom skulle ett sådant system kunna leda till oklarheter i rättstillämpningen och motstridiga beslut inom ramen för olika processer.

Avdragsgill mervärdesskatt, som i dag räknas med vid åtal för tullbrott, kommer inte längre att räknas med i tullbrottet i de fall importören är registrerad till mervärdesskatt. Avdragsgill mervärdesskatt kommer inte heller att anses utgöra ett skattebrott eftersom någon mervärdesskatt inte har undandragits. Tullbrottet och graden av tullbrottet kommer att bedömas efter hur mycket tull och skatt som faktiskt har undandragits från staten. Mervärdesskatt vid import kommer därmed att hanteras på samma sätt som övrig mervärdesskatt vid bedömning av om brott har begåtts och graden av detta brott. Regleringen blir därmed i de allra flesta fall enhetlig och de grundprinciper som ligger bakom utformningen av skattebrottslagstiftningen kommer därmed även att omfatta mervärdesskatt vid import.

Ytterligare en aspekt av förslaget är påverkan på bedömningen av om ett tullbrott ska anses vara ringa, av normalgraden eller grovt tullbrott. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till bl.a. hur stora belopp som berörs. Om redovisning av mervärdesskatt, tull och andra avgifter delas upp på två olika myndigheter kan det medföra att de enskilda beloppen som undandras blir mindre per brott än vad de skulle blivit om de redovisades tillsammans till Tullverket och därmed hade ansetts utgöra ett enda brott. Detta eftersom tullbrott avser både tull och annan skatt som betalas till Tullverket. Det skulle i sin tur kunna innebära att t.ex. tullbrott oftare bedöms som ringa och mer sällan som grova. Regeringen konstaterar dock att eftersom det i de flesta fall är mervärdesskattebeloppet som utgör den klart största delen av det belopp som ska betalas så kommer till största sannolikhet t.ex. ett brott som p.g.a. mervärdesskattebeloppet bedöms som grovt tullbrott även klassas som grovt skattebrott under förutsättning att importören inte har avdragsrätt för mervärdesskatten. Denna fråga blir i praktiken endast aktuell i de fall den åtalade importören har gjort en laglig import,

Prop. 2013/14:16 importören är registrerad till mervärdesskatt och agerar som en beskattningsbar person vid importen och denne inte har full avdragsrätt för mervärdesskatt.

När det gäller möjligheten att beivra brott vid import till Sverige kan konstateras att Tullverket även fortsättningsvis kommer att hantera tullförfarandet och gränskontrollen. Det innebär att tullagstiftningens förfaranderegler avseende tulldeklarationer, smugglingslagen och Tullverkets kontrollmöjligheter i syfte att beivra brott fortsatt kommer att vara tillämpliga vid import till Sverige.

Det förekommer ett antal invändningar från remissinstanserna rörande de straffrättsliga effekterna av förslaget. *Åklagarmyndigheten* och *Ekobrottsmyndigheten* menar att det faktum att möjligheten till förverkande försvinner för skattebrott av ringa och normalgrad och säkrande av tillgångar i stället får ske genom betalningssäkring, torde innebära en försämrad möjlighet till återförande av brottsbyte eftersom betalningssäkring för det mesta kan förväntas äga rum i ett skede då godset inte längre är omedelbart tillgängligt. *Ekobrottsmyndigheten* anser att effekterna av att försök, förberedelse och stämpling till skattebrott inte är kriminaliserat inte är tillräckligt belysta genom utredningen. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* pekar på att möjligheten att lagföra stämpling, försök och förberedelse är större för tullbrott än för skattebrott och det finns också skillnader vad gäller förutsättningarna för förverkande.

Regeringen ser inte skäl att ytterligare analysera de straffrättsliga effekterna av förslaget. Vidare instämmer regeringen inte i Åklagarmyndighetens och Ekobrottsmyndighetens bedömning att förslaget innebär en väsentlig inskränkning av myndigheternas möjlighet att återföra brottsutbyte jämfört med nuvarande utformning. Som beskrivits ovan kommer inskränkningen av möjligheterna till förverkande endast få betydelse i ett fåtal fall. Den avkriminalisering som uppkommer p.g.a. att skattebrott inte uppkommer i de fall någon skatt inte har undandragits leder, som ovan angivits, enligt regeringens uppfattning till ett mer korrekt resultat. Regeringen gör vidare även bedömningen att förslaget endast bör ha en försumbar effekt på Ekobrottsmyndighetens verksamhet eftersom det endast i ett fåtal fall kommer att uppkomma situationer där det som i dag utgör tullbrott kommer utgöra skattebrott (se ovan).

Även *Tullverket* menar att de straffrättsliga konsekvenserna inte är tillräckligt analyserade. Förslaget leder bl.a. till att olika aktörer, beroende på om de är registrerade till mervärdesskatt eller ej, kommer att behandlas olika vid bedömningen av svårhetsgraden för tullbrott. *Tullverket* menar vidare att det inte kommer vara möjligt att i samma utsträckning genomföra kontroller i samband med införandet av varor till Sverige.

Regeringens förslag kommer inte att påverka Tullverkets möjlighet att även i fortsättningen genomföra gränskontroller i samma omfattning som i dag. Som ovan nämnts kommer även i fortsättningen tullagstiftningens förfaranderegler avseende tulldeklarationer, smugglingslagen och Tullverkets kontrollmöjligheter i syfte att beivra brott att vara tillämpliga vid import till Sverige. Skatteverkets kontroll av redovisningen ersätter endast Tullverkets kontroll av mervärdesskatten, inte den kontroll som sker vid gränsen för att säkerställa att de uppgifter som anges i

tulldeklarationen är korrekta. Därutöver kan de bikostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten, och som endast kommer att granskas av Skatteverket, normalt ändå inte kontrolleras genom varukontroll utan snarare genom fakturor och avtal.

*Tullverket* anför vidare att det är oklart hur Tullverket ska agera när en oriktig uppgift lämnats av en mervärdesskatteregistrerad aktör och som upptäcks vid en fysisk kontroll av tulltjänsteman. I de fall den importerade varan är tullfri kan tullbrott inte komma i fråga. Något brott mot lagen om straff för smuggling kan i de fallen alltså inte anses föreligga enligt utredningens förslag varför det inte finns någon möjlighet att ta varan i förvar eller beslag eller vidta ytterligare åtgärder som gripande, hållande av förhör och genomförande av husrannsakan.

Som regeringen anført ovan har någon skatt inte undandragits i de allra flesta fall som Tullverket nämner och något skattebrott föreligger då inte. Regeringen anser att det i dessa fall är rimligt att Tullverket inte heller har rätt att vidta några åtgärder. I de fall där importörer kommer att ha Skatteverket som beskattningsmyndighet och en oriktig uppgift i tulldeklarationen faktiskt innebär ett undandragande av skatt, och skattebrottsreglerna därmed blir tillämpliga, kommer de effekter som Tullverket beskriver uppkomma. Regeringen gör dock, som ovan nämnts, bedömningen att det inte är motiverat att införa specialreglering för dessa få fall.

## 5.11 Förfarande och kontroll

### 5.11.1 Omprövning, överklagande, tulltillägg m.m.

**Regeringens bedömning:** De förfaranderegler för skatt som beslutas av Tullverket respektive Skatteverket bör inte ändras med anledning av regeringens förslag om beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Förvaltningsrätten i Malmö* ifrågasätter om fördelarna med utredningens förslag överväger de olägenheter och olikheter som de parallellt tillämpliga förfarandereglerna medför och anser att förfarandereglerna bör harmoniseras innan lagförslaget genomförs. Vidare anför *Förvaltningsrätten i Malmö* att det bör övervägas att införa en presumtionsregel i skatteförfarandelagen med innebörden att den skattskyldige ska beviljas anstånd om denne har begärt omprövning av eller överklagat Tullverkets beslut om tullvärde. *Förvaltningsrätten* anser också att en samordning av forumreglerna bör göras innan förslaget genomförs. *Sveriges advokatsamfund* anför angående de fall där utredningen hänvisar till resningsinstitutet eller möjligheten till återställande av försutten tid att det bör tydligt från lagstiftarens sida markeras att det åligger inblandade myndigheter, dvs. Tullverket och Skatteverket, att samordna arbetet så att enskilda inte lider rättsförlust vid omprövning eller process kring tullvärdet. *Förvaltnings-*

Prop. 2013/14:16 *rätten i Göteborg* anför att efterbeskattning bör bli möjlig i vissa situationer. *Tullverket* anför bl.a. att förslaget leder till ökad administration p.g.a. de parallella processer som uppkommer och för att olika förfaranderegler kommer att gälla för tull och mervärdesskatt t.ex. avseende anstånd, forum, tidsfrister etc. Tullverket anför också att utredningens förslag innebär att möjligheten att påföra tulltillägg vid lämnande av oriktig uppgift i praktiken försvinner i många situationer och att uppgiftslämnandet i tulldeklarationerna därför försämras avsevärt.

### **Skälen för regeringens bedömning**

#### *Effekter av regeringens förslag om beskattningsmyndighet vid import*

Reglerna om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import finns i 7 kap. 8–11 §§ ML och i artiklarna 85–89 i mervärdesskattedirektivet. Enligt direktivet utgörs underlaget av tullvärdet med tillägg för bl.a. tull och bikostnader (artikel 85–86). Av 7 kap. 8 § ML framgår att tullvärdet ska bestämmas i enlighet med tullkodex. I dag fastställer Tullverket, med ledning av tulldeklaration eller motsvarande uppgifter, tull som ska betalas vid import, s.k. tulltaxering (5 kap. 1 § tullagen). I samband med taxeringen bestämmer verket också tullvärdet för en viss import. Även om tullen uppgår till noll kronor meddelas ett tulltaxeringsbeslut.

Regeringens förslag att Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet när en importör är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen, innebär att skatteförfarandelagens förfaranderegler kommer att vara tillämpliga när Skatteverket är beskattningsmyndighet, och tullagstiftningen i de fallen Tullverket är beskattningsmyndighet. Detta eftersom skatteförfarandelagen gäller för skatt, t.ex. mervärdesskatt, men inte för skatt som tas ut enligt tullagen. Det innebär således att skatteförfarandelagens bestämmelser t.ex. om omprövning och överklagande, ränta, befrielse, skattetillägg, skönstaxering, inhibition, företrädaransvar samt indrivning kommer att gälla för mervärdesskatt vid import i dessa fall. Det innebär också att tullagstiftningens regler om kredittillstånd, ställande av säkerhet, solidariskt betalningsansvar och försäljning av varor genom tullauktion inte längre kommer att gälla när Skatteverket är beskattningsmyndighet.

Regeringens förslag innebär vidare att importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige kommer att redovisa det fullständiga underlaget för mervärdesskatt vid import och själva skatten i mervärdesskattedeklaration. Därefter beslutar Skatteverket om samtliga uppgifter i mervärdesskattedeklarationen och därmed även om den utgående skatten vid import. Skatteförfarandelagens regler om omprövning och överklagande kommer att gälla för den som vill begära ändring av ett beslut om mervärdesskatt. En konsekvens av att det är Tullverket som bestämmer tullvärdet är emellertid att Skatteverket inte kan ompröva detta värde. Den som vill begära omprövning av eller överklaga tullvärdet för en viss import måste därför även i fortsättningen vända sig till Tullverket och tullagstiftningens förfaranderegler kommer att bli tillämpliga. Först sedan Tullverket bestämt ett nytt tullvärde kan Skatteverket ompröva beslutet om mervärdesskatt.

*Förvaltningsrätten i Malmö* menar att en översyn och samordning av forumreglerna bör göras innan förslaget genomförs. *Tullverket* anför också att med anledning av utredningens förslag blir en skattskyldig som vill klaga på både tullvärdet och underlaget för beräkning av mervärdesskatt tvungen att överklaga två beslut till skillnad från ett i dag. Det är troligt att beslutet avseende mervärdesskatt respektive tulltaxeringsbeslutet måste överklagas till två olika domstolar. *Tullverket* anför vidare att det är sällan en ändring görs av endast mervärdesskattebeloppet utan att någon annan uppgift i tulldeklarationen ändras. Detta leder till att den som vill ha ändring av sina uppgifter eller sitt taxeringsbeslut måste vända sig till både *Tullverket* och *Skatteverket* för att få eventuella felaktigheter korrigerade.

Regeringen anser att det inte är motiverat med särregleringar eller ändringar av forumreglerna. Detta eftersom effekterna av dessa regler endast uppkommer i de få fall då mervärdesskatteregistrerade importörer inte har full avdragsrätt för mervärdesskatt vid import. Vidare konstaterar regeringen att i dessa få fall torde det vara svårt att driva en process om förändrat beskattningsunderlag för mervärdesskatten utan att nämna att det pågår en process om tullvärdet eftersom det sannolikt kommer vara den vanligaste orsaken till att en importör även vill ändra beskattningsunderlaget. Domstolen kommer därigenom få information om att en parallell process pågår. Regeringen konstaterar även att det normalt inte borde uppkomma parallella processer så länge *Skatteverket* avvaktar med beslut avseende en begäran om omprövning som baseras på en begäran om omprövning hos *Tullverket* av tullvärdet.

Nästan all mervärdesskatt vid import som kommer att redovisas till *Skatteverket* kommer att vara avdragsgill. Ett felaktigt tullvärde kommer därmed i praktiken inte att ha någon effekt på mervärdesskatten eftersom den ingående och utgående skatten avseende importen tar ut varandra i mervärdesskattedeklarationen. De ovan beskrivna situationerna där skillnaderna mellan förfarandereglererna innebär en verklig effekt kommer därmed aktualiseras endast i undantagsfall. Regeringen anser därför att det inte är motiverat att anpassa förfarandereglererna för att undvika dessa effekter.

#### *Tidsfrister*

*Skatteverkets* beslut kan enligt huvudregeln omprövas inom en sexårsfrist. För *Tullverkets* beslut gäller emellertid i huvudsak treårsfrister. I de fall en importör redovisar mervärdesskatten till *Skatteverket* kan det därför hända att ett beslut om tullvärde vinner laga kraft medan den därpå belöpande mervärdesskatten vid import fortfarande kan omprövas. Regeringen föreslår dock inte någon ändring av dessa regler. Nästan all mervärdesskatt vid import som kommer att redovisas till *Skatteverket* är avdragsgill vilket gör att långa omprövningsfrister inte är lika viktigt för en importör med full avdragsrätt. Vidare innebär regeringens förslag inte att någon importör hamnar i sämre läge jämfört med i dag då *Tullverkets* kortare frister gäller för alla omprövningar som rör utgående mervärdesskatt.

Olika tidsfrister kan dock skapa problem. Exempelvis kan en domstolsprocess avseende ett överklagat tullvärde dra ut på tiden och när

ett nytt tullvärde bestämts kan omprövningstiden för skattebeslutet ha löpt ut. I sådana fall bör importören samtidigt som denne överklagar beslutet hos Tullverket skicka in en begäran om omprövning till Skatteverket. Regeringen föreslår dock inte heller här, av samma skäl som redogjorts för ovan, några ändrade regler. Eventuella problem bör kunna avhjälpas eller i vart fall minimeras genom att Skatteverket och Tullverket samarbetar och genom att myndigheterna informerar deklaranterna om hanteringen. Slutligen bör problemet inte vara av någon större omfattning eftersom de allra flesta importörer har full avdragsrätt och därmed inte kommer att ha något intresse av att begära omprövning av mervärdesskatten. Det är endast när importören saknar eller har begränsad avdragsrätt som ett ändrat tullvärde kan innebära mera skatt att betala eller att återfå. Av samma skäl som nämnts ovan är det inte motiverat med särregler för efterbeskattning eller särskilda regler för återställande av försutten tid.

I de få fall där det kommer bli aktuellt med omprövningar både hos Tullverket och Skatteverket bör information och råd till importörerna hjälpa importörerna att hantera omprövningarna på ett korrekt sätt. När det gäller frågan om rådgivning kan avslutningsvis konstateras att det framgår av 4 § första stycket förvaltningslagen (1986:223), förkortad FL, att myndigheterna ska lämna upplysningar, vägledning och råd och annan sådan hjälp i frågor som rör deras verksamhetsområden i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet.

#### *Anstånd*

Beslut enligt skatteförfarandelagen gäller omedelbart, vilket innebär att de också kan verkställas omedelbart. Ett beslut som Skatteverket fattar om mervärdesskatt vid import gäller därför omedelbart. Importören kan dock välja att begära anstånd med betalningen i enlighet med reglerna i skatteförfarandelagen. Frågan om anstånd kan bl.a. aktualiseras i de fall Tullverket fattar beslut om att höja ett tullvärde och Skatteverket sedan med anledning av detta på eget initiativ omprövar mervärdesskatten vid import till nackdel för den som beslutet gäller. Om beslutet innebär skatt att betala kan importören givetvis även i denna situation begära omprövning eller överklaga Tullverkets beslut samt vända sig till Skatteverket och begära anstånd med att betala skatten. Även i dessa fall kan dock konstateras att sådana konsekvenser endast kommer att uppkomma i de fåtal fall där mervärdesskatteregistrerade importörer inte har full avdragsrätt. Det är därför inte motiverat att införa någon särreglering.

*Förvaltningsrätten i Malmö* anser att det bör övervägas att i skatteförfarandelagen införa en presumptionsregel med innebörden att den skattskyldige ska beviljas anstånd om denne har begärt omprövning av eller överklagat Tullverkets beslut om tullvärde. Denna presumtion bör kunna brytas i de fall det finns särskilda skäl som talar emot att anstånd beviljas. *Tullverket* anför att det kan inträffa att anstånd eller annan betalningslättning beviljas för tullavgiften av Tullverket medan mervärdesskattedelen avslås av Skatteverket gällande samma importsändning.

Regeringen konstaterar att det är i ytterst få fall det överhuvudtaget blir aktuellt för en importör som är mervärdesskatteregistrerad att begära anstånd för mervärdesskatt vid import. Endast i de få fall en importör inte har full avdragsrätt för mervärdesskatten skulle detta bli aktuellt. Det är därför inte motiverat att införa en sådan reglering som förvaltningsrätten föreslår.

### *Tulltillägg*

Om en importör lämnar en oriktig uppgift i tulldeklarationen så att tull eller mervärdesskatt undandras påförs tulltillägg (8 kap. 2 § tullagen). Tulltillägget är 20 procent av den tull eller mervärdesskatt som har undandragits till följd av att en oriktig uppgift lämnats. För det fall mervärdesskatten är avdragsgill utgår dock endast 10 procent tulltillägg.

Regeringens förslag innebär att i de fall Skatteverket är beskattningsmyndighet vid en import kommer i stället reglerna om skattetillägg i skatteförfarandelagen vara tillämpliga på mervärdesskatten (49 kap. 2 § SFL). Denna förändring kommer att påverka mervärdesskatteregistrerade importörer som har full avdragsrätt för mervärdesskatt vid import. Genom regeringens förslag kommer dessa importörer redovisa både utgående och ingående mervärdesskatt i mervärdesskatte-deklarationen och skatterna kommer därigenom att ta ut varandra. Något skattetillägg kommer inte att utgå även om ett för lågt mervärdesskattebelopp har redovisats då någon skatt inte har undandragits från staten. Mervärdesskatt vid import blir därmed hanterad på samma sätt som mervärdesskatt vid unionsinterna förvärv. Regeringen anser att resultatet av regeringens förslag blir mer korrekt då det i dessa fall inte har undandragits någon mervärdesskatt. Mervärdesskatt vid import kommer därmed att hanteras i skattetillägghänseende på samma sätt som annan mervärdesskatt och övriga skatter. Regleringen blir därmed enhetlig.

I fall där en mervärdesskatteregistrerad importör inte har full avdragsrätt kommer skattetillägg på 20 procent utgå. I de fall importören inte är registrerad till mervärdesskatt kommer Tullverket fortfarande vara beskattningsmyndighet och 20 procent tulltillägg kommer att utgå på mervärdesskatt som inte har redovisats i tulldeklarationen. I dessa två fall kommer regeringens förslag därmed i praktiken inte innebära någon förändring.

I de fall en import inte är föremål för tull och importören är registrerad till mervärdesskatt och har full avdragsrätt, kommer inte något tulltillägg utgå även om oriktiga uppgifter har angivits i tulldeklarationen. Detta skulle kunna leda till att denna typ av importörer inte längre skulle ha lika stort incitament att lämna korrekta uppgifter i tulldeklarationen. En sådan effekt skulle inte leda till något undandragande av tull eller skatt men de statistiska uppgifterna skulle inte bli korrekta.

Regeringen gör bedömningen att för det fall Tullverket skulle notera en ökning av felaktiga uppgifter i tulldeklarationer med anledning av regeringens förslag, bör behovet av ett nytt system för sanktioner som inte är kopplade till redovisade belopp utredas.

## 5.11.2 Kontrollmöjligheter för Skatteverket och Tullverket

**Regeringens bedömning:** Några förändringar av Skatteverkets och Tullverkets möjlighet till kontroll bör inte göras.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Tullverket* anför att Tullverket kommer i det föreslagna systemet att förlora möjligheten att granska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vilket kommer leda till mindre effektiva kontroller ur ett fiskalt perspektiv samtidigt som ett företag riskerar att få samma uppgifter granskade två gånger av två olika myndigheter. Tullverket anser vidare att utredningen inte har lagt tillräcklig vikt vid kopplingen mellan de deklarerade uppgifterna i tulldeklarationen, tullvärdet och beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

**Skälen för regeringens bedömning:** Regeringens förslag om beskattningsmyndighet vid import innebär att skatteförfarandelagens regler om uppgiftsskyldighet kommer att bli tillämpliga för de importörer som är registrerade till mervärdesskatt och som agerar i egenskap av beskattningsbar person vid en import. En mervärdesskattedeclaration ska bl.a. innehålla uppgifter om utgående och ingående skatt (26 kap. 21 § SFL). Om importören är registrerad till mervärdesskatt och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen innebär förslaget således att denne får en uppgiftsskyldighet beträffande mervärdesskatt vid import gentemot Skatteverket. Samme importör kommer då inte längre att vara tvungen att redovisa själva mervärdesskatten till Tullverket. Samtidigt beräknas skatten med utgångspunkt i tullvärdet. I praktiken innebär detta att uppgiftsskyldigheten till Tullverket kvarstår i stort sett oförändrad. Även om själva mervärdesskattebeloppet inte längre redovisas i tulldeklaration så ska de flesta uppgifter som ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import fortfarande anges i tulldeklarationen.

Regeringens förslag innebär dock att Tullverket inte längre kommer att göra särskilda kontroller av mervärdesskatt vid import när Skatteverket är beskattningsmyndighet, utan den kontrollen kommer i stället att utföras av Skatteverket. Denna kontroll kommer bl.a. att göras genom att uppgifter i mervärdesskattedeclarationen kontrolleras mot uppgifter som Skatteverket erhåller från Tullverket. Samtidigt kvarstår Tullverkets kontroll av varuflödet och av de uppgifter som lämnats i tulldeklarationen, t.ex. uppgifter om de importerade varorna (art och antal), klassificering, tullförfarande m.m. Tullverket kommer således inte längre att särskilt kontrollera mervärdesskatt vid import när Skatteverket är beskattningsmyndighet, men uppgiftsskyldigheten vad gäller uppgifter i tulldeklarationen förändras endast marginellt.

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



Den största delen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt utgörs av tullvärdet och den tull som debiteras, vilket Tullverket även i fortsättningen kommer att besluta om och kontrollera. Skatteverket kommer vid sina revisioner inte granska samma uppgifter som Tullverket utan endast de bikostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget utöver tullvärdet och den tull som debiterats. Skatteverket kommer därmed inte göra någon bedömning av tullvärdet och tullen även om det kan uppkomma situationer där Skatteverket också begär in samma underlag vid en revision. Regeringen anser inte att denna uppdelning kommer att leda till någon försämring av kontrollen eller att kontrollen blir mindre effektiv, såsom Tullverket anför. Eftersom Skatteverket i de flesta fall inte bör ha intresse av att kontrollera underlaget för redovisad mervärdesskatt vid import då den i regel är fullt avdragsgill, bör den situation där en importör får samma uppgifter granskade av två myndigheter inte uppkomma särskilt ofta. När det gäller underrättelse-skyldigheten för Tullverket är det upp till Skatteverket att avgöra vilka kontroller som ska göras med anledning av information som erhålls från Tullverket. I de fall båda myndigheter anser det vara motiverat att göra en kontroll av samma importör kan det antas att det finns goda grunder för ett sådant antagande. Det får då anses vara motiverat att importören i dessa fall behöver lämna uppgifter till två myndigheter. När det gäller sambandet mellan de deklarerade uppgifterna i tulldeklarationen, tullvärdet och beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ser regeringen inte att detta försvagas.

Regeringen gör därför bedömningen att några förändringar av Skatteverkets och Tullverkets möjligheter till kontroll inte bör göras.

## 6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Regeringens förslag:** Ändringarna i mervärdesskattelagen och tullagen ska träda i kraft den 1 januari 2015. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen föreslår att ändringarna i mervärdesskattelagen och tullagen ska träda i kraft den 1 september 2014.

**Remissinstanserna:** *Tullverket, Skatteverket* och *TULL-KUST* anser att ändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2015. Skatteverket anför att den 1 september 2014 inte utgör en lämplig tidpunkt för ikraftträdandet då den infaller mitt i en redovisningsperiod för de företag som har kvartal eller år som redovisningsperiod. *Far, Företagarna, Näringslivets regelnämnd, Stockholms Handelskammare, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Lantmännen, Volvo Car Corporation, GE Nordic Region, IKEA, Scania CV, Telefonaktiebolaget LM Eriksson, AB Volvo, BIL Sweden, Vattenfall AB,*

Prop. 2013/14:16 *ABB AB, AstraZeneca AB, Sandvik AB (publ), och Hennes & Mauritz H&M AB* anser att ändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2014. *Transportindustriförbundet* anser att datum för ikraftträdande är beroende av vilka förändringar som krävs av de tulldeklarationssystem som används av näringslivet.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt uppgift från Skatteverket tar det nio månader från det att beslut fattats om att genomföra regeringens förslag till dess att ett informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket kan vara på plats. Enligt uppgift från Tullverket kan ett utbyte vara på plats tidigast den 1 januari 2015.

Utredningen gjorde bedömningen att förslaget bör träda i kraft den 1 september 2014 för att myndigheterna därigenom, under förutsättning att riksdagen fattar beslut om detta förslag under hösten 2013, ska få åtminstone nio månader på sig att införa det informationsutbyte som föreslås. Vidare skulle både företag och myndigheter få tid till omställning och förberedelser (bl.a. anpassning av deklaraionsblanketter och system hos myndigheterna, informationsspridning om de nya reglerna samt anpassning av bl.a. faktureringsrutiner och bokförings-system hos företag).

*Tullverket* och *TULL-KUST* anför att ikraftträdandet tidigast kan ske den 1 januari 2015 för att det ska kunna säkerställas att IT-stödet fungerar på ett önskvärt sätt. Ett ikraftträdande vid den av utredningen föreslagna tidpunkten kan enligt Tullverket äventyra ett kvalitetssäkrat införande av det föreslagna systemet och störa Tullverkets nödvändiga EU-relaterade IT-utvecklingsarbete. Vidare anför Tullverket att ett tidigare införande skulle öka risken för att fel och brister uppstår, vilket i förlängningen ökar risken för bortfall av skatteuppbörd.

Regeringen anser, liksom många av remissinstanserna, att det är önskvärt att förslaget träder i kraft så snart som möjligt för att de positiva effekterna av förslaget ska komma näringsliv och myndigheter tillgodo. Regeringen anser dock, i likhet med utredningen, att ett ikraftträdande redan den 1 januari 2014 innebär alltför lite tid för myndigheterna att säkerställa att det finns ett fungerande informationsutbyte, vilket vore negativt ur kontrollsynpunkt. Regeringen anser vidare i likhet med *Skatteverket* att ett ikraftträdande den 1 september 2014 inte är lämpligt eftersom det infaller mitt i en redovisningsperiod för importörer som är registrerade till mervärdesskatt och har kvartal eller år som redovisningsperiod. Förslaget bör därmed lämpligen träda i kraft vid ett årsskifte. Eftersom det enligt Tullverket inte är möjligt att färdigställa ett fungerande informationsutbyte före den 1 januari 2015 anser regeringen att denna tidpunkt är mest lämplig för ikraftträdandet. Näringslivet bör därigenom också få tillräckligt mycket tid för att ställa om de system som används för hantering av tulldeklarationer.

Regeringen anser att övergångsregler behövs och föreslår, i likhet med utredningen, att äldre bestämmelser ska gälla beträffande mervärdesskatt vid import där skattskyldigheten inträtt före ikraftträdandet.

**Regeringens bedömning:** Förslaget leder till en uppbördsförskjutning som medför att en räntekostnad uppstår för staten. Räntekostnaden uppgår netto till 110 miljoner kronor år 2015. Förslaget har endast en försumbar påverkan på domstolarnas samt Ekobrottsmyndighetens verksamhet. För Skatteverket uppkommer kostnader av engångskaraktär för anpassning till de nya bestämmelserna samt årliga kostnader för att hantera nya arbetsuppgifter. För Tullverket tillkommer också kostnader av engångskaraktär för anpassning till de nya bestämmelserna samt vissa årliga kostnader. För Tullverket uppkommer dock även en årlig besparing eftersom några arbetsuppgifter övergår till Skatteverket. För näringsidkarna medför förslaget i huvudsak positiva effekter genom en minskad räntekostnad på 242 miljoner kronor år 2015 och sammantaget en minskning av den administrativa bördan.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningens bedömning, som byggde på uppgifter från Skatteverket och Tullverket om kostnader som uppkommer med anledning av förslaget har dock reviderats av myndigheterna under remisstiden. Utredningens bedömning av de offentligfinansiella effekterna och de finansiella effekterna för företagen byggde på ett ikraftträdande den 1 september 2014 och omfattade inte effekterna för domstolar eller Ekobrottsmyndigheten.

**Remissinstanserna:** *Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Stockholm* och *Förvaltningsrätten i Malmö* påpekar att konsekvensanalysen inte omfattar effekter för domstolarna samt att det inte kan utslutas att arbetsbördan ökar något om den föreslagna ordningen införs. *Ekobrottsmyndigheten* konstaterar att förslaget innebär att det som tidigare var ett tullbrott till den del det avser undanhållen mervärdesskatt i stället kommer vara ett skattebrott, vilket Ekobrottsmyndigheten ska hantera. Myndigheten anför att det är svårt att dra några slutsatser av vilka ekonomiska konsekvenser förslaget kommer att få för dem. *AstraZeneca AB* och *Scania CV AB* anför att minskningen av räntekostnaderna för företagen torde bli väsentligt högre än vad som uppskattats av utredningen. *Regelrådet* gör bedömningen att ett genomförande av förslaget inte leder till några administrativa kostnader för berörda företag som inte står i proportion till förslagets syfte. *Regelrådet* tillstyrker förslaget och anser att konsekvensutredningen är godtagbar. *Tillväxtverket* anser att frågan om effekten på administrativa kostnader bör undersökas närmare innan förslaget genomförs. *Tullverket* anför att företagens administrativa börda kommer att öka av regeringens förslag bl.a. för att företagen ska först lämna samma uppgifter som i dag till Tullverket och därefter invänta fakturan från Tullverket och beräkna nytt underlag för beskattning av mervärdesskatt som ska redovisas i bolagets mervärdesskattedeklaration. Tullverket anför att den naturliga kopplingen mellan underlaget för tullvärdeberäkningen och underlaget för mervärdesskatteberäkningen förloras och måste redovisas till två myndigheter i stället för en.

## Skälen för regeringens bedömning

### *Offentligfinansiella effekter*

När redovisningen av mervärdesskatt vid import för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige och som agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen flyttas från Tullverket till Skatteverket senareläggs mervärdesskatteinbetalningarna till staten. I nuvarande system betalas mervärdesskatten in till Tullverket. Om importören har full avdragsrätt har importören rätt att få mervärdesskatten återbetald och återbetalningen hanteras av Skatteverket. Tidpunkten för återbetalningen är beroende av vilka redovisningsperioder importörerna använder. Förslaget om beskattningsmyndighet vid import innebär att importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbara personer vid importerna kommer att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt vid samma tidpunkt i mervärdesskatte-deklarationen. Genom att mervärdesskatten redovisas i mervärdesskatte-deklarationen i stället för att betalas in till Tullverket senareläggs inbetalningen av mervärdesskatten. Senareläggningen medför en likviditetsförsämring för staten vilket i sin tur ger upphov till en räntekostnad. Likviditetsförsämringen motsvarar det belopp som på årsbasis senareläggs och som staten därmed behöver låna upp. Samtidigt som statens lånekostnader ökar till följd av förslaget beräknas företagens lånekostnader att minska, vilket ökar deras vinst och därmed även de statliga bolagsskatteintäkterna. Den offentligfinansiella nettokostnaden av senareläggningen blir därmed något lägre till följd av ökade bolagsskatteintäkter.

Beräkningarna av likviditetsförsämringen baseras på uppgifter från Skatteverket och Tullverket om den sammanlagda mervärdesskatten vid import samt på en bedömning av den genomsnittliga tiden mellan inbetalning av mervärdesskatt till Tullverket och återbetalning från Skatteverket. Likviditetsförsämringen beräknas uppgå till 5 041 miljoner kronor och ge upphov till en räntekostnad för staten på netto 110 miljoner kronor år 2015.

### *Finansiella effekter för företagen*

Ett genomförande av regeringens förslag medför att en importör som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och som agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen inte längre behöver betala mervärdesskatten vid en tidpunkt för att sedan få skatten återbetald vid en senare tidpunkt. Därmed uppstår en förbättrad likviditet för dessa importörer. Effekten är av samma storlek som den försämrade likviditeten för staten, dvs. företagen upplever en likviditetsförbättring på 5 041 miljoner kronor år 2015. Likviditetsförbättringen medför i sin tur att upplåningsbehovet och därmed räntekostnaderna minskar. Eftersom företagen normalt möter högre upplåningsräntor än staten minskar företagens räntekostnader med mer än vad statens räntekostnader ökar. Vid ett antagande att företagens ränta i genomsnitt är 2 procentenheter högre än statslåneräntan minskar räntekostnaderna för importföretagen som kollektivt med 242 miljoner

kronor år 2015. Det motsvarar i genomsnitt cirka 6 000 kronor per företag och år, då antalet importföretag är drygt 40 000 stycken.

Utifrån uppgifter från Skatteverket och Tullverket för år 2011 redovisar stora företag (företag med en lönesumma på över 50 miljoner kronor) 54 procent av all utgående mervärdesskatt vid import. Mikro- och småföretag (företag med en lönesumma på under en miljon kronor och upp till 5 miljoner kronor) redovisar vardera endast 8 procent av mervärdesskatten vid import. Allmänt gäller att likviditetseffekter och räntekostnader blir mer betungande för ett enskilt företag ju högre mervärdesskattesumman är i förhållande till företagets storlek. Det är också sannolikt att ett företag med få men dyra importörer upplever större likviditetsproblem än ett företag med många små importörer som är jämnt fördelade över året.

Utifrån uppgifter från Skatteverket och Tullverket framgår att de flesta mikro- och småföretag redovisar relativt små summor i utgående mervärdesskatt vid import. Lägre summor mervärdesskatt vid import kan dock vara betungande för mindre företag. Dessutom har små företag ofta längre redovisningsperioder än stora företag, vilket innebär att det tar längre tid för små företag att från Skatteverket återfå motsvarande mervärdesskatt som betalats till Tullverket.

Mervärdesskatten vid import för mikroföretag är i genomsnitt omkring 170 000 kronor per företag och år. Den överväldigande majoriteten av alla mikroföretag har dock lägre mervärdesskattesummor än så, 22 000 av de totalt 25 000 mikroföretagen redovisar mindre än 100 000 kronor per år i utgående mervärdesskatt vid import. Samtidigt är importen i de flesta fall ojämnt fördelad över året. Det genomsnittliga mikroföretaget importerar mervärdesskattepliktiga varor under färre än tre månader per år. Det innebär att den totala mervärdesskatten vid import ofta kan vara fördelad på ett fåtal importtillfällen.

Större företag har högre årliga mervärdesskattesummor vid import och importen är mer jämnt fördelad över året. Mervärdesskatten vid import för stora företag är i genomsnitt omkring 16 miljoner kronor per företag och år. Vid ett antagande om att det i genomsnitt tar 30 dagar innan mervärdesskatten som betalats till Tullverket återbetalas från Skatteverket innebär det räntekostnader på i genomsnitt cirka 66 000 kronor per storföretag och år. Denna räntekostnad uppgick i utredningen till 40 000 kronor och har sedan dess uppdaterats.

*AstraZeneca AB* anför att minskningen av räntekostnaderna för företagen torde bli väsentligt högre än vad som uppskattats av utredningen eftersom näringslivets finansieringskostnad normalt sett är högre än den upplåningsränta som utredningen använder för företagen. Även *Scania CV AB* anför att den besparing i räntekostnader som Scania-koncernen skulle göra om utredningens förslag genomförs, uppgår enligt deras beräkningar till en avsevärt högre siffra än de 40 000 kronor som utredningen kommit fram till att det genomsnittliga storföretaget skulle spara varje år. Scania-koncernen har kommit fram till att besparingen uppgår till minst 2 miljoner kronor om året.

Sammantaget gör regeringen bedömningen att förslaget medför en likviditetsförbättring och därmed minskade räntekostnader för både större och mindre företag. Hur betydande likviditets- och ränteeffekterna blir för olika företag är bl.a. beroende av hur mycket mervärdesskatt företaget

Prop. 2013/14:16      betalar i förhållande till företagets storlek och av hur jämnt importerna är fördelade över året.

#### *Administrativa konsekvenser för företagen*

Regeringens förslag kan även påverka företagens administrativa kostnader för hanteringen av mervärdesskatt (fullgörandekostnaderna). Företagens administrativa börda bör minska bl.a. för att företagen endast behöver vända sig till en myndighet avseende frågor om mervärdesskatt och för att enhetliga förfaranderegler blir tillämpliga när det gäller hantering av all mervärdesskatt, dvs. även mervärdesskatt vid import. Genom regeringens förslag uppnås också en enhetlig hantering av mervärdesskatt vid import och vid EU-intern handel. Regeringen gör bedömningen att redovisningen av mervärdesskatt blir enklare för företagen att hantera om handel med både länder utanför EU och inom EU redovisas på liknande sätt och hanteras av samma myndighet. Redovisningstidpunkterna för mervärdesskatt vid import kommer vidare att motsvara redovisningstidpunkterna för annan mervärdesskatt. Detta leder till en minskad administrativ börda för företagen eftersom de därmed inte längre behöver hantera mervärdesskatt vid import på ett avvikande sätt. Risken för periodiseringsfel vid avdrag för mervärdesskatt vid import, som enligt näringslivet är ett vanligt förekommande fel med nuvarande hantering, minskar också genom regeringens förslag eftersom tidpunkten för avdraget kopplas till utställandet av tullräkningen (se vidare avsnitt 5.6) och importörer alltid kommer att få ett underlag för redovisningen från Tullverket (se vidare avsnitt 5.5).

Regeringens förslag innebär dock också en något ökad administrativ börda för importörer som ska redovisa mervärdesskatt vid import i mervärdesskattedeklarationen eftersom importörerna kommer behöva lämna en extra uppgift i tulldeklarationen. Vidare kommer importörer som anlitar ombud att erhålla ytterligare ett dokument per import från Tullverket. Sammantaget är det dock rimligt att anta att regeringens förslag leder till att de administrativa kostnaderna minskar för mervärdesskatteregistrerade företag.

Det är svårt att närmare beräkna storleken av effekten på fullgörandekostnaderna. Tillväxtverkets verktyg Regelräknaren respektive Malindatabasen har inte kunnat användas för att uppskatta hur förslaget påverkar företagens administrativa kostnader eftersom det saknas uppgifter om detta. I sammanhanget kan dock nämnas att Skatteverkets rapport 2006:3 visar att fullgörandekostnaderna för all hantering av mervärdesskatt under år 2006 var i genomsnitt omkring 10 000 kronor per år för företag med mindre än 500 anställda. För stora företag med minst 500 anställda var fullgörandekostnaderna omkring 630 000 kronor per företag och år. Uppgifter från Skatteverket för år 2011 visar att mervärdesskatt vid import utgjorde cirka 7 procent av de mervärdesskatteregistrerade importörernas totala ingående mervärdesskatt. Då mervärdesskatt vid import endast utgör en del av företagens mervärdesskattehantering och förslaget därutöver endast kan antas påverka de administrativa kostnaderna för import i begränsad omfattning, är bedömningen att effekten på företagens administrativa kostnader är begränsad. Som ovan nämnts

är dock regeringens bedömning att företagens administrativa börda bör minska något av förslaget.

*Tillväxtverket* anser att frågan om effekten på administrativa kostnader bör undersökas närmare innan förslaget genomförs. *Tullverket* anför egna beräkningar avseende räntekostnader som tyder på att små och medelstora företag har en snitträntekostnad på mellan 1 100 och 5 200 kronor per år samt att de ca 22 000 mikroföretag som importerar har en räntekostnad på uppskattningsvis mellan 420 och 2 950 kronor per år. *Tullverket* anför vidare att de administrativa kostnaderna för företagen kommer att öka med anledning av förslaget vilket sannolikt kommer att medföra en nettokostnad för de minsta företagen. Den konstaterade likviditetsvinst som uppstår för de största företagen kommer till synes ske på bekostnad av den stora gruppen mindre företag.

Regeringen anser att effekterna på de administrativa kostnaderna är tillräckligt utredda, vilket även är Regelrådets uppfattning. Vad gäller beräkningar av räntekostnaderna för olika typer av företag konstaterar regeringen att utredningen bland annat har beräknat likviditetskostnaden för mervärdesskatt vid import för ett genomsnittligt företag, med en genomsnittlig årlig import där importerna är jämnt fördelade över året. Likviditetskostnaderna vid import kan vara avsevärt högre eller lägre än *Tullverkets* beräkningar för ett enskilt företag. Detta då det finns ett stort antal företag med avsevärt lägre eller högre årliga summor av mervärdesskatt än ett genomsnittligt företag. För dessa företag blir likviditetskostnaden också lägre respektive högre än vad beräkningarna för ett genomsnittligt företag visar. Vidare finns det även ett stort antal företag där importerna inte är jämnt fördelade över tid, vilket kan ge såväl lägre som högre likviditetskostnader. Till exempel hamnar de flesta mikro-, små och medelstora företag i kategorin av företag med mervärdesskattepliktig import under färre än 4 månader per år. Likviditetskostnaderna vid import är dessutom beroende av gällande räntenivåer. Ränteläget var mycket lågt när utredningen pågick och vid högre ränteläge kommer företagens likviditetskostnader att öka. Vidare är det inte enbart likviditetskostnader vid import som kan medföra problem för enskilda importerande företag. Även risken för likviditetsbegränsningar, dvs. svårigheter att vid behov kunna låna pengar för att tillfälligt finansiera mervärdesskatten, kan medföra problem för företag. Regeringen menar därför att det är svårt att bedöma vilka likviditetskostnader som uppkommer för respektive typ av företag.

Genom förslaget om beskattningsmyndighet vid import kommer importörerna inte att lämna samma uppgifter i tulldeklarationen som i dag utan ett mindre antal uppgifter i detta hänseende eftersom beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och mervärdesskattebeloppet inte längre kommer att redovisas i tulldeklarationen. I stället kommer den beräkning och de uppgifter som i dag lämnas i tulldeklarationen lämnas i mervärdesskattedeklarationen. Kopplingen till tullvärdeberäkningen kvarstår oförändrad eftersom beräkningen kommer göras på samma sätt som i dag. Underlaget för beskattningen kommer vidare inte att lämnas till två myndigheter utan till en, Skatteverket. Regeringen ser därmed inte att denna hantering skulle leda till någon ökad administration på sätt som *Tullverket* anför. Tvärtom bör den administrativa bördan minska bl.a. eftersom importörerna slipper administrera en betalning till *Tullverket* i

de fall ingen tull utgår. Att den administrativa bördan bör minska för företagen stöds också av en stor del av remissinstanserna.

*Tullverket* anför vidare att påståendet att det underlättar för företagen att bara behöva vända sig till en myndighet när de har frågor om mervärdesskatt är starkt förenklat samt att utredningen har underskattat det faktum att beräkningen av den mervärdesskatt som ska utgå vid import är starkt förknippat med övriga uppgifter som lämnas vid import.

Regeringen instämmer med *Tullverket* om att den mervärdesskatt som ska utgå vid import är starkt förknippad med övriga uppgifter som lämnas vid import. Regeringen ser dock inte att denna koppling på något sätt skulle påverkas av att redovisning av mervärdesskatten sker till Skatteverket. Grunden för redovisningen kommer inte att förändras genom förslaget.

#### *Effekter för ombud och speditörer*

Regeringens förslag innebär att även speditörer och andra företag som agerar som ombud för importörer kommer att påverkas. Ombuden kommer att behöva hålla reda på om de importörer som ombuden representerar är registrerade till mervärdesskatt eller inte. Vidare ska ombuden inte längre redovisa någon mervärdesskatt i tulldeklarationen om importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen. Regeringens förslag kan också komma att innebära att ombud behöver hantera fler tullräkningar och betalningar, beroende på vilken lösning *Tullverket* inför för att importörer ska erhålla underlag för sin redovisning i mervärdesskattedeklarationen.

Ytterligare en effekt av förslaget är att ombuden inte längre kommer att vara skyldiga att fullgöra importörens betalningsskyldighet eller vara solidariskt betalningsansvariga för mervärdesskatten för en import i de fall Skatteverket är beskattningsmyndighet (se vidare avsnitt 5.3).

Sammanfattningsvis gör regeringen bedömningen att förslaget innebär en viss ökad administration för speditörer och andra företag som agerar som ombud för importörer. Förslaget kan dock även innebära en fördel för ombuden eftersom de inte längre behöver ta någon finansiell risk avseende mervärdesskatten för de importer de hanterar.

#### *Effekter för domstolarna och Ekobrottsmyndigheten*

Ett antal remissinstanser perkar på att utredningen inte har redovisat konsekvenserna av förslaget för domstolarna och anför att det inte kan uteslutas att arbetsbördan ökar något om den föreslagna ordningen införs. Ordningen kan leda till parallella processer eftersom två myndigheter kommer att hantera tullvärdet respektive beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för en import. *Ekobrottsmyndigheten* konstaterar att genom utredningens förslag kommer det som tidigare var ett tullbrott till den del det avser undanhållen mervärdesskatt i stället vara ett skattebrott. Detta medför att handläggningen av dessa mål i enlighet med 2 § förordningen (1997:898) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten kommer att handläggas vid Ekobrottsmyndigheten. Myndigheten anför att det är svårt att dra några slutsatser av vilka ekonomiska konsekvenser förslaget kommer att få för dem.



Regeringen gör bedömningen att förslaget endast i undantagsfall bör leda till parallella processer (se vidare avsnitt 5.11). Förslaget bedöms således endast leda till marginella effekter för domstolarna. Vidare gör regeringen bedömningen att förslaget endast i ett fåtal fall bör leda till situationer där det som tidigare bedömts som tullbrott i stället blir skattebrott (se vidare avsnitt 5.10). Förslaget bedöms således endast leda till marginella effekter för Ekobrottsmyndigheten.

#### *Effekter ur konkurrenssynpunkt*

Förslaget bedöms kunna medföra positiva effekter i konkurrenshänseende (för en närmare beskrivning av dessa effekter, se avsnitt 5.2). Det är dock svårt att beräkna eller uppskatta storleken på dessa effekter.

#### *Skatteundandragande och konsekvenser för uppbörden*

Avdragsgill mervärdesskatt vid import utgör inte någon skatteintäkt för staten. I dessa fall uppstår intäkten för staten först när den importerade varan säljs vidare till en slutkonsument eller till någon annan utan avdragsrätt.

Regeringens förslag innebär att endast de som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid en import kommer att få redovisa skatten i mervärdesskattedeklaration. De allra flesta av dessa importörer har full avdragsrätt och då utgör mervärdesskatten vid import inte någon intäkt för staten. Bristande eller felaktig redovisning leder följaktligen inte heller till någon förlust av skatteintäkter för staten.

Vad gäller skatteundandraganden och bedrägerier är det svårt att göra några prognoser om hur det kommer att utvecklas om förslaget genomförs. Regeringen gör dock bedömningen att om införandet av förslaget skulle leda till ökat antal bedrägerier kommer detta vara ytterst begränsat.

Baserat på Skatteverkets uppskattning i skattefelskartan, att skattefelet avseende mervärdesskatt uppgår till 14 procent, beräknar *Tullverket* att staten förlorar 8,4 miljarder kronor per år vid en beräknad uppbörd om 60 miljarder kronor om förslaget genomförs ( $0,14 \cdot 60 = 8,4$ ). *Tullverket* uppskattar skattefelet i sin verksamhet till cirka 4 procent vilket ger en förlust för staten om cirka 2,4 miljarder kronor ( $0,04 \cdot 60 = 2,4$ ).

Det är dock inte möjligt att jämföra skattefelet inom mervärdesskatten som helhet med skattefelet inom *Tullverkets* verksamhetsområde och därigenom dra slutsatser om hur skattefelet påverkas av regeringens förslag. Dels beror detta på att Skatteverkets siffror speglar skattefelet i samtliga led, medan motsvarande siffror från *Tullverket* enbart speglar skattefelet i ett led. Eftersom mervärdesskatten är en flerledsskatt så är skattefelet i ett enda led inte samma sak som skattefelet i samtliga led i försäljningskedjan. Dels är skattefelet för ett visst skatteslag, t.ex. mervärdesskatt inte nödvändigtvis jämförbart med skattefelet för mervärdesskatt vid import. Det rör sig här om olika branscher och företag. Samtliga skattskyldiga för mervärdesskatt är inte nödvändigtvis jämförbara med motsvarande skattskyldiga importörer. Beräkningar av skattefel är dessutom generellt behäftade med stor osäkerhet och ska därför användas med försiktighet. Skillnaderna i Skatteverkets och *Tullverkets* siffror för skattefelet kan också bl.a. bero på att den ena myndigheten är bättre på att korrekt mäta och uppskatta skattefelet.

Prop. 2013/14:16 Regeringen anser därför att de jämförelser mellan skattefelssiffror och framräknade belopp på skillnader i skattefel som Tullverket anför inte är relevanta.

#### *Konsekvenser för brottsbekämpning*

Regeringens förslag om beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import innebär att i de fall Skatteverket blir beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import blir skattebrottslagen tillämplig på både utgående och ingående mervärdesskatt vid import i stället för som i dag då tullbrottsbestämmelsen i 8 § smugglingslagen är tillämplig på utgående mervärdesskatt vid import. Regeringen gör bedömning att detta inte kommer leda till särskilt stora effekter för den straffrättsliga ordningen eller möjligheten att beivra brott (för en närmare beskrivning av effekterna och regeringens bedömning, se avsnitt 5.10).

#### *Kostnader och konsekvenser för Tullverket*

För Tullverkets verksamhet bör regeringens förslag inte innebära några mer omfattande konsekvenser. Enligt uppgifter från Tullverket, utgör fastställandet av mervärdesskatt vid import inte något större merarbete jämfört med det arbete som ändå utförs i samband med fastställande och uppbörd av tull.

Enligt Tullverkets egna beräkningar skulle en överflyttning till Skatteverket av hanteringen av mervärdesskatt vid import för importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige och som agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen, medföra en besparing för Tullverket på cirka 2 900 arbetstimmar till en arbetskostnad på cirka 620 kronor per timme vilket motsvarar cirka 1,8 miljoner kronor. Besparingen uppskattas motsvara cirka 2,4 årsarbetskrafter. Samtidigt beräknar Tullverket att förslaget kommer att innebära en ökning av portokostnaderna med 750 000 kronor per år, eftersom cirka 125 000 kopior av tullräkningar eller tullkvitton med en portokostnad på 6 kronor per räkning/kvitto ska skickas till importören i de fall ett betalningsansvarigt ombud används. Den årliga besparingen skulle därmed uppgå till 1,05 miljoner kronor.

En förutsättning för att genomföra regeringens förslag är att det finns ett tillräckligt informationsutbyte mellan Tullverket och Skatteverket. Tullverket uppskattar tidsåtgången för att bygga ut det informationsutbyte som finns i dag mellan Tullverket och Skatteverket till cirka 9 000 timmar och timkostnaden för att ställa om sina IT-system till cirka 500 kronor. Det motsvarar en kostnad på cirka 4,5 miljoner kronor. Tullverket uppskattar också tidsåtgången för att anpassa hanteringen av tullräkningarna till cirka 1 000 timmar till en timkostnad på cirka 500 kronor. Det motsvarar en kostnad på cirka 500 000 kronor.

Sammantaget beräknar Tullverket att regeringens förslag leder till en engångskostnad på cirka 5 miljoner kronor samt till en besparing på cirka 1,05 miljoner kronor årligen.

Av 32 § smugglingslagen följer att en särskild tullåklagare får föra talan i brott enligt smugglingslagen där det är uppenbart att brottets straffvärde svarar mot böter och att brottet inte ska föranleda någon annan påföljd. Tullåklagarna är verksamma inom Tullverket. Genomförandet av

regeringens förslag kan innebära att fler tullbrott enligt 8 § smuglingslagen ska hanteras av en tullåklagare eftersom Tullverket i fler fall än i dag kommer att fatta beslut om mindre belopp. Detta för att beslut om mervärdesskatt vid import kommer att fattas av Skatteverket i de fall då importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Regeringen gör dock bedömningen att förslaget inte innebär några större förändringar av de särskilda tullåklagarnas verksamhet. Regeringen gör också bedömningen att de allmänna åklagarnas verksamhet inte heller kommer att påverkas i någon större omfattning av förslaget.

Tullverkets engångskostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

#### *Kostnader och konsekvenser för Skatteverket*

Med Skatteverket som beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import då importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen, blir Skatteverkets respektive Tullverkets ansvarsområden mer renodlade jämfört med i dag när Tullverket uppbär skatten medan återbetalningen av denna skatt samt all annan mervärdesskatt hanteras av Skatteverket. Det är också en fördel om den myndighet som är ansvarig för skatt och som redan innehar kompetens på hela skatteområdet, även hanterar mervärdesskatt vid import.

Vidare kommer en myndighet (Skatteverket) att ansvara för information och service för i princip all mervärdesskatt, vilket kan antas vara till fördel för den som är registrerad till mervärdesskatt. Dessa skattskyldiga redovisar även annan mervärdesskatt till Skatteverket och får då en myndighet att vända sig till i sådana frågor.

Skatteverket kommer också att få en bättre överblick av redovisningen, eftersom all mervärdesskatt som redovisas av mervärdesskatte-registrerade subjekt kommer att redovisas i mervärdesskatte-deklarationen. Skatteverket bör därmed erhålla en helhetsbild av företagens verksamhet, vilket är en fördel ur kontrollsynpunkt. Vidare bör det av regeringen föreslagna informationsutbytet också omfatta de importörer där redovisningen av mervärdesskatten även fortsättningsvis sker till Tullverket. Sammantaget kan detta antas ge Skatteverket bättre förutsättningar för kontroller.

Skatteverket beräknar att det skulle kosta cirka 2 miljoner kronor att ställa om IT-systemen för att bl.a. säkerställa det av regeringen föreslagna informationsutbytet med Tullverket. Skatteverket gör också bedömningen att det skulle behövas viss intern och extern information om hanteringen av mervärdesskatt vid import om förslaget genomförs. Uppskattningsvis uppgår engångskostnaden för att hantera intern och extern information till cirka 400 000 kronor.

Skatteverket gör vidare bedömningen att förslaget innebär att verkets arbetsuppgifter kommer att öka bl.a. till följd av ett behov av ökade kontroller. Skatteverket gör bedömningen att det inte krävs några stora verksamhetsförändringar som medför omorganisationer eller större förändringar i de strukturer som finns. Skatteverket uppskattar dock att de ökade arbetsuppgifterna inledningsvis medför en extra kostnad på cirka 3,5 miljoner kronor per år samt att kostnaden för systemunderhåll medför en

Prop. 2013/14:16 extra kostnad på cirka 700 000 kronor per år. Sammantaget beräknar Skatteverket därmed att regeringens förslag leder till en engångskostnad för verket på cirka 2,4 miljoner kronor och en årlig kostnad på cirka 4,2 miljoner kronor.

En samlad bedömning av Skatteverkets resursbehov har gjorts i budgetpropositionen för år 2014.

## 8 Författningskommentar

### 8.1 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

#### 3 kap

##### 3 a §

Ändringen föranleds av den nya paragrafen 5 kap. 11 a § som innebär att mervärdesskatt vid import endast i vissa fall ska tas ut enligt denna lag. Under förutsättning att importören är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen, ska sådan skatt i stället tas ut enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), se kommentaren till 5 kap. 11 a §.

Paragrafen kompletteras med ett nytt *tredje stycke*. Ändringen innebär att första och andra styckena endast är tillämpliga när skatt ska fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull enligt bestämmelserna i 5 kap. 11 §. Detta innebär att styckena inte är tillämpliga i de fall då mervärdesskatt vid import enligt 5 kap. 11 a § ska tas ut i enlighet med skatteförfarandelagen, dvs. i de fallen då Skatteverket är beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import. Se även avsnitt 5.2.

#### 5 kap.

##### 11 a §

Paragrafen är ny. I paragrafen anges att om vissa angivna förutsättningarna är uppfyllda, blir Skatteverket beskattningsmyndighet för mervärdesskatt som ska betalas med anledning av införsel eller import, i stället för Tullverket. I dessa fall blir därmed regeln om beskattningsmyndighet i 5 kap. 11 § inte tillämplig.

I det *första stycket* föreskrivs att under förutsättning att deklaranten, eller om deklaranten är ett ombud den för vars räkning ombudet handlar, är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och denne agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen, ska mervärdesskatten vid införsel eller import inte längre tas ut enligt tullagen utan i enlighet med skatteförfarandelagen. Detta innebär att Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet i stället för Tullverket.

Deklarant är antingen en person som avger en tulldeklaration i sitt eget namn eller en person i vars namn en tulldeklaration avges (artikel 4.18 i tullkodex). I det första fallet kan således ett indirekt ombud vara deklarat, eftersom sådana handlar för andras räkning men i ombudets

eget namn (artikel 5.2 andra strecksatsen i tullkodex). Ett indirekt ombud avger således en tulldeklaration i sitt eget namn, men för en annan persons räkning. I första stycket föreskrivs därför att om deklaranter är ett ombud, är det inte ombudets registrering utan den för vars räkning ombudet handlar, dvs. uppdragsgivaren, vars registrering till mervärdesskatt är det avgörande. Huruvida ombudet självt är registrerat till sådan skatt saknar därför betydelse för frågan om vem som ska vara beskattningsmyndighet. Om sådan registrering saknas, t.ex. om importören är en privatperson eller en näringsidkare som bedriver från mervärdesskatt undantagen verksamhet, gäller regeln i 5 kap. 11 § vilket innebär att Tullverket förblir beskattningsmyndighet.

Att begreppet deklariant används i paragrafen innebär att Skatteverket endast kan bli beskattningsmyndighet för importörer där det anses finnas en deklariant, dvs. vid legal införsel (artikel 201 i tullkodex). I de fall det inte anses finnas någon deklariant, t.ex. vid olaglig införsel, blir den föreslagna bestämmelsen inte tillämplig, och Tullverket förblir beskattningsmyndighet.

Om importören är registrerad till mervärdesskatt men inte agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen, t.ex. om en privatperson med en mervärdesskatteregistrerad enskild firma importerar en vara för privat bruk, gäller också regeln i 5 kap. 11 §. Tullverket förblir därmed beskattningsmyndighet.

Av det första stycket framgår också att med begreppet beskattningsbar person avses detsamma som i mervärdesskattelagen (1994:200). Begreppet definieras i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen.

Av första stycket framgår vidare att deklaranter måste vara registrerad till mervärdesskatt vid den tidpunkt då Tullverket fattar ett tulltaxeringsbeslut avseende den aktuella importen. Om Skatteverket fattar beslut om registrering först efter tulltaxeringsbeslutet blir bestämmelsen inte tillämplig. Detta gäller även om registreringsbeslutet innebär att registreringen ska gälla från och med en tidpunkt före själva beslutet fattades.

Av det *andra stycket* framgår att bestämmelsen avseende beskattningsunderlag i 5 kap. 11 § även är tillämplig i de fall som omfattas av det första stycket.

Bestämmelsens placering följer av *Lagrådets* förslag.

## 11 kap.

### 6 a §

Paragrafen är ny. I paragrafen anges när det föreligger en underrättelseskyldighet för Tullverket gentemot Skatteverket. Skyldigheten innebär att det finns en sådan uppgiftsskyldighet som avses i 10 kap. 28 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Underrättelseskyldigheten föreligger enligt *första stycket* under förutsättning att det finns anledning att anta att någon av de uppräknade situationerna är för handen. Rekviriten överensstämmer med vad som enligt skattebrottslagen (1971:69) utgör skattebrott, förutom att något uppsåt inte krävs. Tidpunkten för uppgiftsskyldigheten kan därmed sammanfalla med den tidpunkt då det finns en skyldighet för Skatteverket att anmäla brott enligt 17 § skattebrottslagen. Eftersom något uppsåt inte krävs för underrättelseskyldigheten i denna paragraf behöver tidpunkterna dock

Prop. 2013/14:16 inte sammanfalla. Rekviritet ”anledning att anta” innebär att tröskeln för underrättelse är lågt satt.

Av *andra stycket* framgår att underrättelsen ska innehålla de omständigheter som ligger till grund för antagandet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.9.3. Paragrafens innehåll följer *Lagrådets* förslag.

### **Ikraftträdande och övergångsbestämmelserna**

Lagen träder i kraft den 1 januari 2015. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla beträffande mervärdesskatt vid import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Skattskyldighetens inträde regleras i 1 kap. 5 § ML. Av den bestämmelsen framgår att skattskyldigheten som huvudregel inträder då skyldigheten att betala tull enligt tullagstiftningen inträder.

Tidpunkten för tullskuldens uppkomst regleras i artiklarna 201–208 eller 212 i tullkodex. I de fall en deklaration lämnas uppstår tullskulden vid den tidpunkt då tulldeklarationen tas emot (artikel 201). Det innebär att den nya lagen ska tillämpas på mervärdesskatt där tulldeklarationen i fråga tagits emot från och med den 1 januari 2015.

## **8.2 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)**

### **1 kap.**

#### **2 §**

Ändringarna föranleds av den nya paragrafen 5 kap. 11 a § i tullagen (2000:1281).

I *första stycket 6* införs två nya punkter: d och e samt hänvisningar till dessa i punkterna a–c.

I *punkterna a–c* anges vem som i tre olika fall är skattskyldig för mervärdesskatt vid import. Ändringen innebär att dessa tre punkter endast gäller om inte annat följer av punkterna d eller e.

Av *punkterna d* och *e* framgår att om den som är skattskyldig enligt a–c är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet, ska i stället den för vars räkning ombudet handlar vara skattskyldig. Uppdragsgivaren blir således skattskyldig i stället för ombudet. Ombud kan därmed inte längre bli skattskyldiga för mervärdesskatten vid import som redovisas för annans räkning när sådan skatt redovisas i mervärdesskattedeklaration. I de fall Tullverket är beskattningsmyndighet gäller dock fortfarande punkterna a–c.

### **7 kap.**

#### **8 §**

Paragrafen reglerar vad som utgör beskattningsunderlaget vid import. Ändringen föranleds av införandet av den nya paragrafen 5 kap. 11 a § i tullagen.

I *första stycket* första meningen görs ett tillägg som förtydligar att det är Tullverket som fastställer varans värde för tulländamål. Den som vill begära omprövning eller överklaga ett av Tullverket fastställt tullvärde ska därför även fortsättningsvis vända sig till Tullverket, dvs. överklagandet eller omprövningen ska göras enligt det förfarande som gäller för tull.

I *andra stycket* görs ett tillägg avseende de fall då varans värde för tulländamål fastställs av ett annat EU-lands tullmyndighet enligt bestämmelserna om s.k. enhetstillstånd. Av stycket framgår att i dessa fall ska varans värde för tulländamål utgöras av det värde som fastställts av det andra EU-landets tullmyndighet. Paragrafen behandlas i avsnitt 5.4. Paragrafens andra stycke har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag, med ett tillägg för punkten 6 e.

### 13 kap.

#### 6 §

Paragrafen reglerar för vilken redovisningsperiod som utgående skatt enligt huvudregeln ska redovisas. Ändringen föranleds av den nya paragrafen 5 kap. 11 a § i tullagen.

Ett av syftena med den nya paragrafen 5 kap. 11 a § i tullagen är att utgående och ingående mervärdesskatt vid import, i likhet med vad som gäller för unionsinterna förvärv, ska redovisas i samma period. Före denna ändring av tullagen redovisades utgående mervärdesskatt vid import alltid i den ordning som gäller för tull. Att tullagen gäller för skatt som ska betalas till Tullverket framgår bl.a. av 22 kap. 1 § andra stycket. Mervärdesskattelagen i dess nuvarande lydelse innehåller därför inte någon regel om när utgående skatt vid import ska redovisas. Paragrafen kompletteras därför med en ny *fjärde punkt* i vilken föreskrivs att utgående skatt ska redovisas för den period under vilken Tullverket har utfärdat tullräkning eller tullkvitto för importen. I de fall ett enhetstillstånd återopats och tullmyndigheten i ett annat EU-land har ställt ut ett motsvarande dokument i enlighet med artikel 221 i tullkodex, ska utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken dokumentet har ställts ut. Därigenom kommer den utgående skatten att redovisas i samma period som motsvarande ingående skatt ska dras av enligt 13 kap. 23 § (se kommentaren till 13 kap. 23 §).

Ändringen innebär också att redovisningsskyldigheten inträder när tullräkning, tullkvitto eller motsvarande dokument ställts ut i stället för när sådana tagits emot.

Punkten har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag, med ett tillägg för punkten 6 e.

#### 10 §

Paragrafen reglerar redovisningsskyldigheten för utgående skatt vid konkurs. I dess nuvarande lydelse omfattas endast utgående skatt hänförlig till omsättning eller förvärv. Ändringen föranleds av den nya paragrafen 5 kap. 11 a § i tullagen. Ändringen innebär att uppräkningsen i *första stycket* kompletteras med utgående skatt hänförlig till import. I första stycket görs även en språklig ändring.

Paragrafen reglerar redovisningsskyldigheten för utgående skatt vid överlåtelse av hela eller del av en verksamhet. I dess nuvarande lydelse omfattas endast utgående skatt hänförlig till omsättning eller förvärv. Ändringen föranleds av införandet av den nya paragrafen 5 kap. 11 a § i tullagen. Ändringen innebär att uppräknningen i *första stycket* kompletteras med utgående skatt hänförlig till import. I första stycket görs även en språklig ändring.

#### 16 §

Paragrafen i dess nuvarande lydelse reglerar tidpunkten för avdrag för mervärdesskatt vid import som upptagits i tullkvitto medan avdrag för skatt som upptagits i tullräkning regleras i 13 kap. 23 §. Ändringen föranleds av införandet av den nya paragrafen 5 kap. 11 a § i tullagen. Ändringen innebär att tidpunkten för avdrag för mervärdesskatt vid import inte längre kommer att regleras i denna paragraf. Detta kommer i stället att regleras i 13 kap. 23 § (se kommentaren till den paragrafen).

I paragrafens *första stycke* görs en språklig ändring.

#### 23 §

I dag regleras tidpunkten för avdrag för ingående skatt vid import i två paragrafer, 13 kap. 16 § och förevarande paragraf, beroende på om tullkvitto eller tullräkning utfärdats av Tullverket. Ändringen föranleds av den nya paragrafen 5 kap. 11 a § i tullagen.

Ändringen i *första stycket* i förevarande paragraf och i 16 § innebär att samma regel om tidpunkten för avdrag kommer att gälla oavsett om tullräkning eller tullkvitto ställts ut (se även kommentaren till 16 §). Genom den nya lydelsen kommer den ingående skatten vid import som huvudregel att redovisas i samma redovisningsperiod som motsvarande utgående skatt. Materiellt innebär det att ingående skatt som hänför sig till import ska dras av för den redovisningsperiod under vilken Tullverket ställt ut tullräkningen eller tullkvittot. I de fall ett enhetsstillstånd åberopats och tullmyndigheten i ett annat EU-land har ställt ut ett motsvarande dokument i enlighet med artikel 221 i tullkodex, ska ingående skatt dras av för den redovisningsperiod under vilken dokumentet har ställts ut.

I *andra stycket* regleras det fall att motsvarande utgående skatt inte ska redovisas till Skatteverket. Det kan t.ex. inträffa att en importör registreras till mervärdesskatt först efter att Tullverket fattat ett tulltaxeringsbeslut avseende en viss import, men att motsvarande avdrag ändå ska redovisas i mervärdesskattedeklaration. I det fallet blir *andra stycket* tillämpligt.

### **Ikraftträdande och övergångsbestämmelserna**

Lagen träder i kraft den 1 januari 2015. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla beträffande mervärdesskatt vid import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Se kommentaren till ikraftträdande och övergångsbestämmelserna beträffande tullagen i avsnitt 8.



## Utredningens förslag

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

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

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

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

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

Utredningens förslag förutsätter också en viss förändring av det nuvarande systemet för utfärdande av tullräkningar. Importören ska alltid, dvs. även när ombud anlitas, få information från Tullverket om det tullvärde som verket har beslutat om för respektive import. Detta

eftersom tullvärdet utgör underlaget för importörens redovisning av mervärdesskatt vid import till Skatteverket. I samband med detta anser utredningen att Tullverket även ska upplysa importören om att uppgiften om tullvärdet har lämnats till Skatteverket.

### **Konsekvenser av utredningens förslag**

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

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

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

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

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

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

Det fjärde förslaget som utredningen har analyserat innebär att Tullverket även i fortsättningen fastställer mervärdesskatten, men att uppbörden flyttas över till Skatteverket. Detta innebär i praktiken att importörer som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige inte längre behöver betala in avdragsgill mervärdesskatt. Genom denna lösning skulle vissa krav kunna ställas på den som ska omfattas av det nya systemet, t.ex. krav på innehav av eget kreditillstånd. Det skulle kunna vara en fördel med hänsyn till uppbörden, men skulle samtidigt innebära att systemet blir frivilligt (eftersom importörerna kan välja att ansöka om ett eget kreditillstånd). Ett sådant system innebär nackdelar som t.ex. en ökad administrativ börda för företag och för myndigheter p.g.a. att systemet blir komplicerat och icke enhetligt. Dessutom är mervärdesskatt vid import ofta avdragsgill vilket minskar nyttan med krav på t.ex. kreditillstånd. Uppdelningen leder också till andra negativa konsekvenser. Utredningen gör därför bedömningen att detta förslag inte bör genomföras.

### Fråga om avskaffande av tulltillägg

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

För det fall att utredningens förslag inte genomförs, gör utredningen bedömningen att reglerna om tulltillägg bör kvarstå oförändrade. Detta

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

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

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

### **Finansiering**

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

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

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

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**3 kap.**3 a §<sup>1</sup>

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

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

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

**5 kap.**11 §<sup>2</sup>

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

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

*Om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige ska mervärdesskatt som avses i första stycket inte tas ut*

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

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

*enligt denna lag utan enligt skatteförfarandelagen (2011:1244).*

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

## **11 kap.**

### *6 a §*

*Om det finns anledning att anta att någon, på annat sätt än muntligen, har eller kommer att lämna oriktig uppgift till Skatteverket eller underlåta att till Skatteverket lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att mervärdesskatt vid import undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till denne eller annan ska Tullverket lämna underrättelse om detta till Skatteverket.*

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

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

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

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

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**1 kap.**

**2 §<sup>2</sup>**

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4 d. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf, av utsläppsrätter för växthusgaser enligt definitionen i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2012:755.

direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen vilka kan överlåtas enligt artikel 12 i det direktivet, eller av andra enheter som verksamhetsutövare kan använda för att följa det direktivet: den som förvärvar tjänsten,

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

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

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

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

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

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

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

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet, *om inte annat följer av e,*

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

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

Första stycket 4 b gäller

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

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller



- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,
- 2. byggstädning, och
- 3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

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

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

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

## 7 kap.

### 8 §<sup>3</sup>

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

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

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

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

## 9 c kap.

### 4 §

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

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

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2011:283.

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

### 13 kap.

#### 6 §<sup>4</sup>

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

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

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

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

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

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

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

#### 10 §

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

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

#### 16 §

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

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

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

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

23 §

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

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

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

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

## Förteckning över remissinstanserna

Hovrätten över Skåne och Blekinge, Malmö tingsrätt, Sundsvalls tingsrätt, Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Malmö, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Datainspektionen, Kommerskollegium, Tullverket, Skatteverket, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Regelrådet, Svenska Bankföreningen, Far, Företagarförbundet, Företagarna, Näringslivets Regelnämnd, SPBI, Stockholms Handelskammare, Svensk Handel, Svenskt Näringsliv, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Integrerade Express Transportörer SIET, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Sveriges Åkeriföretag, Transportindustriförbundet TeliaSonera, Lantmännen, GE Nordic Region, IKEA, Scania CV, Volvo Car Corporation, Telefonaktiebolaget LM Ericsson, AB Volvo, Sydsvenska Industri- och Handelskammaren, BIL Sweden, Vattenfall AB, Preem AB, ABB AB, AstraZeneca AB, Sandvik AB (Publ), Avfall Sverige, TULL-KUST och H&M Hennes & Mauritz AB.

Företagarförbundet, Sveriges Integrerade Express Transportörer SIET och Sveriges Åkeriföretag har inte avhörts.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (2000:1281)  
*dels* att 3 kap. 3 a § och 5 kap. 11 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att det i lagen ska införas en ny paragraf, 11 kap. 6 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**3 kap.**3 a §<sup>1</sup>

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

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

*Första och andra styckena gäller endast när skatt ska fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 11 §.*

**5 kap.**11 §<sup>2</sup>

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

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

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

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

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

*Mervärdesskatt som avses i första stycket ska dock inte tas ut enligt denna lag utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar,*

*1. är registrerad till mervärdesskatt i Sverige senast vid tidpunkten för tulltaxeringsbeslutet, och*

*2. agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen eller införseln.*

*Det som sägs om beskattningsunderlag i andra stycket gäller även i de fall som avses i tredje stycket.*

## **11 kap.**

### *6 a §*

*Tullverket ska skriftligen underrätta Skatteverket, om*

*1. det finns anledning att anta att någon*

*a) på annat sätt än muntligen har lämnat eller kommer att lämna oriktig uppgift till Skatteverket, eller*

*b) har underlåtit eller kommer att underlåta att lämna mervärdesskattedeklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift till Skatteverket, och*

*2. det därigenom finns risk för att mervärdesskatt undandras, felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas.*

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

*Underrättelseskyldigheten gäller inte om den skatt som avses i första stycket understiger ett prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken eller om det finns särskilda skäl.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt vid import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 §, 7 kap. 8 § samt 13 kap. 6, 10, 11, 16 och 23 §§ mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### **2 §<sup>2</sup>**

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk beskattningsbar person: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en beskattningsbar person,

– en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men är registrerad till mervärdesskatt här, eller

– en juridisk person som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § varit tillämplig,

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

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

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

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

– en beskattningsbar person som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan beskattningsbar person som tillhandahåller en beskattningsbar person som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

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

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2013:368.



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

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

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

6. för import av varor

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

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

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) återopas: innehavaren av tillståndet.

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

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

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) återopas: innehavaren av tillståndet, *om inte annat följer av e,*

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

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

Första stycket 4 b gäller

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

- mark- och grundarbeten,
  - bygg- och anläggningsarbeten,
  - bygginstallationer,
  - slutbehandling av byggnader, eller
  - uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,
2. byggstädning, och  
3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Första stycket 4 e gäller varor som kan hänföras till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan i dess lydelse den 1 januari 2012,

1. avfall och skrot av järn eller stål; omsmältningssgöt av järn eller stål (KN-nr som börjar med 7204),
2. avfall och skrot av koppar (KN-nr som börjar med 7404),
3. avfall och skrot av nickel (KN-nr som börjar med 7503),
4. avfall och skrot av aluminium (KN-nr som börjar med 7602),
5. avfall och skrot av bly (KN-nr som börjar med 7802),
6. avfall och skrot av zink (KN-nr som börjar med 7902),
7. avfall och skrot av tenn (KN-nr som börjar med 8002),
8. avfall och skrot av andra oädla metaller (KN-nr som börjar med 8101–8113), eller
9. avfall och skrot av galvaniska element, batterier och elektriska ackumulatörer (KN-nr som börjar med 854810).

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

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

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

## 7 kap.

### 8 §<sup>3</sup>

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

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

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2011:283.

avgifterna ingår i varans värde.

tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

Prop. 2013/14:16  
Bilaga 4

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

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

### 13 kap.

#### 6 §<sup>4</sup>

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

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

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

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

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

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

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

#### 10 §

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

Om den utgående skatten ändras efter konkursbeslutet till följd av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust tillämpas 24 och 25 §§.

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

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

Om en skattskyldig har överlåtit sin verksamhet eller en del därav till någon annan, *skall* han redovisa utgående skatt, som hänför sig till omsättning *eller* förvärv för vilken skattskyldighet har inträtt före övertagandet, för den redovisningsperiod under vilken övertagandet har ägt rum, om han inte har varit skyldig att redovisa skatten för en tidigare redovisningsperiod.

Om den utgående skatten ändras efter övertagandet till följd av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust, tillämpas 24 och 25 §§.

Om en skattskyldig har överlåtit sin verksamhet eller en del därav till någon annan, *ska* han redovisa utgående skatt, som hänför sig till omsättning, förvärv *eller* import för vilken skattskyldighet har inträtt före övertagandet, för den redovisningsperiod under vilken övertagandet har ägt rum, om han inte har varit skyldig att redovisa skatten för en tidigare redovisningsperiod.

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

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

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

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

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

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

Ingående skatt som hänför sig till import *ska dras av* för den redovisningsperiod under vilken *utgående skatt för den import som avdraget avser ska redovisas.*

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt vid import för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2013-09-10

**Närvarande:** F.d. justitieråden Susanne Billum och Severin Blomstrand samt justitierådet Kristina Ståhl.

## **Förändrad hantering av mervärdesskatt vid import**

Enligt en lagrådsremiss den 6 september 2013 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i tullagen (2000:1281) och
2. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Mia Helenius.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

### Allmänt

I remissen föreslås att Skatteverket ska ersätta Tullverket som beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import när en importör är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen. Detta innebär att skatten i dessa fall ska fastställas och betalas enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) och inte som nu enligt det förfarande som gäller för tull. Förslaget föranleder ändringar av vissa bestämmelser i tullagen och mervärdesskattelagen. Dessa lagar är mycket omfattande och tekniskt komplicerade. Lagrådet har inte möjlighet att bedöma om även andra bestämmelser i lagarna berörs av det förändrade förfarandet.

### Förslaget till lag om ändring i tullagen

#### 5 kap. 11 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilket förfarande som ska gälla för fastställande och betalning av vissa skatter, bl.a. mervärdesskatt, vid import. I paragrafens andra stycke föreskrivs att dessa skatter ska fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull. I remissen föreslås att ett nytt tredje stycke införs där det anges att mervärdesskatt i vissa fall i stället ska tas ut i enlighet med skatteförfarandelagen. Den föreslagna uppbyggnaden av paragrafen ger därmed intryck av att huvudregeln är att tullförfarandet ska tillämpas och att de fall som omtalas i tredje stycket är undantag från denna huvudregel. I själva verket är förhållandet dock det omvända, dvs. i de allra flesta fall är det skatteförfarandelagen som kommer att vara tillämplig. Paragrafen är vidare placerad under rubriken ”Uppbörd av tull”. Bestämmelsen i det föreslagna tredje stycket handlar dock inte om uppbörd av tull utan om

vilket förfarande som ska gälla vid uttag av skatt. Skatten ska dessutom inte betalas till Tullverket utan till Skatteverket (jfr 1 kap. 3 § tullagen). Rubriken är därför missvisande.

Lagrådet anser att bestämmelsen i tredje stycket bör ges en mer framskjuten placering i lagen och att rubriksättningen bör ändras. Enligt remissen ska skatteförfarandelagen gälla endast vid legal införsel. Vid föredragningen har uppgetts att avsikten är att detta i lagtexten ska komma till uttryck på så sätt att det i tredje stycket anges att "deklaranten" ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige. I de fall då det inte finns någon deklarerad, t.ex. vid smuggling, kommer bestämmelsen därmed inte att vara tillämplig. Lagrådet anser att detta bör förtydligas i författningskommentaren.

#### 11 kap. 6 a §

I paragrafen införs en skyldighet för Tullverket att under vissa förutsättningar underrätta Skatteverket om befarade undandraganden av skatt. I sista stycket anges att underrättelseskyldigheten inte gäller om den skatt som avses understiger ett prisbasbelopp eller om det finns särskilda skäl.

Underrättelseskyldigheten innebär att den sekretess som annars råder under vissa förutsättningar bryts. Regler av detta slag bör vara klara och entydiga. Bestämmelsen om särskilda skäl lämnar utrymme för bedömningar. I remissen har inte framförts något egentligt skäl till varför den behövs. Enligt Lagrådets mening bör bestämmelsen slopas.

När det gäller det beloppsmässiga undantaget syftar detta enligt remissen till att förhindra att sekretessbelagda uppgifter förs vidare när skatteundandragandet endast är av mindre omfattning. Bestämmelsen anges vara avsedd att tillämpas på så sätt att bedömningen av om beloppsgränsen överskrids ska baseras på den skatt som Tullverket har anledning att anta skulle kunna undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Om Tullverket har anledning att anta att skatt som överstiger beloppet kommer att undandras på grund av felaktiga uppgifter i flera tulldeklarationer, där skatten per deklaration inte uppgår till det angivna beloppet, ska en underrättelse därmed skickas. Enligt Lagrådets mening framgår detta inte av lagtexten. Denna kan tvärtom läsas så att bedömningen av om beloppsgränsen överskrids ska göras för varje felaktighet för sig. En bestämmelse med den avsedda innebörden kan leda till tillämpningssvårigheter. Lagrådet förordar att bestämmelsen slopas.

#### Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen

#### 7 kap. 8 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur beskattningsunderlaget vid import ska bestämmas. I första stycket har införts ett förtydligande om att det är varans värde för tulländamål, fastställt av Tullverket, som med vissa tillägg utgör beskattningsunderlag. Vid föredragningen har framkommit att denna ändring kräver följdändringar i andra stycket som tar sikte på de fall då varans värde för tulländamål har fastställts av ett

annat EU-lands tullmyndighet enligt bestämmelserna om s.k. Prop. 2013/14:16  
enhetstillstånd. Det andra stycket kan lämpligen utformas enligt följande. Bilaga 5

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

#### 13 kap. 6 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om tidpunkten för redovisning av utgående skatt. I remissen föreslås att en ny fjärde punkt införs där det föreskrivs att utgående skatt vid import av varor ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken Tullverket har ställt ut tullräkning eller tullkvitto. Vid föredragningen har framkommit att det även här krävs att bestämmelsen kompletteras med vad som gäller när reglerna om enhetstillstånd har tillämpats. Punkten kan lämpligen ges följande lydelse.

4. Tullverket eller, i fall som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 c, det andra EU-landets tullmyndighet har ställt ut tullräkning, tullkvitto eller motsvarande dokument i enlighet med artikel 221 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, för en import av varor.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 10 oktober 2013

Närvarande: Statsministern Reinfeldt, ordförande, och statsråden Ask, Larsson, Erlandsson, Hägglund, Billström, Adelson Liljeroth, Attefall, Kristersson, Ek, Löf, Arnholm, Svantesson

Föredragande: statsrådet Ask

---

Regeringen beslutar proposition 2013/14:16 Förändrad hantering av mervärdesskatt vid import.