

ULF KÄLL & JOSEPHINE FREMLING

Importmoms vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen i ljuset av HFD 2021 ref. 54

Under senare år har, vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen, ingen aktör förutom den verkliga importören kunnat dra av den ingående momsen eller få momsen återbetald. Detta har utgjort en kritiserad inläsningseffekt av importmomsen, vilken aktualiseras när någon annan än importören utses till gäldenär. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i HFD 2021 ref. 54, ett mål om förmånsbehandling vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen, haft anledning att pröva frågan. HFD har meddelat att moms inte kan påföras av Tullverket eftersom Skatteverket är rätt beskattningsmyndighet. Förutsättningarna i, och konsekvenserna av, avgörandet behandlas i denna artikel. En sammanfattande slutsats är att behovet av lagstiftningsarbete för att undvika inläsningseffekten av importmoms kvarstår och alltjämt är angelägen.

1 BAKGRUND

1.1 Skattskyldighet vid import av varor och vilken beskattningsmyndighet

Enligt mervärdesskattelagen (ML) är den som är skyldig att betala tull om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av en import även skyldig att betala importmomsen. Om någon tullskuld inte uppkommer med anledning av importen är den som hade varit skyldig att betala tull, om varan varit tullbelagd, skattskyldig för importmomsen.

Vid import av en vara ska en importdeklaration lämnas till Tullverket, som fastställer det monetära tullvärdet. Om importören är momsregistrerad i Sverige ska momsen redovisas och betalas till Skatteverket i en momsdeklaration. Av 2 kap. 2 § tullagen framgår nämligen att om deklaranten är registrerad för moms i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt ML vid importen, ska moms inte tas ut enligt tullagen utan i enlighet med skatteförfarandelagen.

Om importören inte har en svensk momsregistrering ska importmomsen deklarerars i importdeklarationen och betalas till Tullverket. Tullverket

är också rätt beskattningsmyndighet när en enskild näringsidkare importerar varor för privat bruk och vid tulltaxeringar som initieras av Tullverket, exempelvis på grund av bristande efterlevnad av tullagstiftningen.

1.2 Bristande efterlevnad av tullagstiftningen

Begreppet bristande efterlevnad i artikel 79.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 (tullkodex) omfattar fall där misstag har begåtts i samband med import, hantering i tullager eller andra tullförfaranden. I begreppet inkluderas olaglig införsel och undandragande från tullkontroll. Exempel på situationer som omfattas av begreppet bristande efterlevnad är brister i skyldigheten att anmäla varors ankomst vid införsel av icke-unionsvaror till unionens tullområde, undandragande från tullövervakning eller befordran, förädling, tillfällig lagring, tillfällig införsel eller bortskaffande av varor inom det området. En tullskuld uppkommer även vid bristande efterlevnad av skyldigheter enligt tullagstiftningen som rör hänförande av icke-unionsvaror till ett tullförfarande samt vid beviljande av tullfrihet eller nedsatt importtullsats på grund av varornas slutanvändning.

Vid bristande efterlevnad fattar Tullverket beslut om uttag av tull och moms oavsett om någon importdeklaration har lämnats eller inte.

1.3 Gäldenärsutredningar

Enligt artikel 79.3 i tullkodex ska något av följande subjekt utses till gäldenär för en tullskuld som uppkommit med stöd av artikel 79.1 i tullkodex:

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

I situationer när bristande efterlevnad aktualiseras finns oftast ett flertal aktörer inblandade som potentiellt kan utses till gäldenär. Det nyssnäm-

da kan åskådliggöras med ett exempel i form av en transit som inte avslutas på ett korrekt sätt. I sådana fall har vi en avsändare, ett tullombud som startat upp transiten, en transportör och en importör. Samtliga nu nämnda aktörer faller in under artikel 79.3 i tullkodex, som är mycket omfattande och inbegriper i princip alla aktörer som på något sätt befattat sig med varorna.

I praktiken går Tullverkets gäldenärsutredningar till på så sätt att potentiella gäldenärer kontaktas och ges möjlighet att yttra sig om ett eventuellt gäldenärsansvar. Tullverket fattar därefter beslut att utse en aktör till gäldenär och att påföra denne eventuell tull och moms. Även om EU-domstolen har fastslagit att samtliga möjliga gäldenärer är solidariskt betalningsskyldiga för den uppkomna tullskulden, har den utsedda gäldenären att betala påförda belopp till Tullverket och är hänvisad till att rikta regresskrav mot övriga aktörer. Erfarenhetsmässigt utmynnar Tullverkets gäldenärsutredningar ofta i att någon annan än den verkliga importören utses till gäldenär, trots att denne inte är ägare av varorna och inte ska använda dessa i egen momspliktig verksamhet.

1.4 Avdragsrätt för ingående moms

I ML saknas en uttrycklig regel om avdragsrätt för importmoms vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen. Frågan behandlas emellertid i Skatteverkets ställningstagande Mervärdesskatt vid import som tagits ut av Tullverket då Skatteverket är rätt beskattningsmyndighet; avdragsrätt (dnr 202 241942-18/11) av den 20 juni 2018. Skatteverket anger i sitt ställningstagande att annan än den verkliga importören som blir skattskyldig för en import inte kan ha avdragsrätt då momsen inte hänför sig till kostnader i dennes ekonomiska verksamhet, dvs. saknar ett direkt och omedelbart samband med utgående momsbelagda transaktioner. Med den verkliga importören avser Skatteverket den som importerar en vara för att använda den i sin ekonomiska verksamhet. Skatteverket menar vidare att inte heller den verkliga importören har avdragsrätt för importmomsen ifall då någon annan aktör utsetts till gäldenär. Anledningen härtill är att importören inte debiterats någon moms, med andra ord finns det ingen moms som kan dras av denne.

Konsekvensen av Skatteverkets synsätt blir att ingen aktör vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen kan dra av den ingående momsen eller få momsen återbetald. Med andra ord har varken den verkliga importören eller den aktör som påförts momsen avdragsrätt för densamma. Inte heller har utländska aktörer någon möjlighet att få momsen återbetald. Det nyss

sagda medför en inläsningseffekt av importmomsen när någon annan än importören utses till gäldenär.

I flera EU-medlemsländer undviks en sådan inläsningseffekt genom att beskattningsmyndigheterna godtar att den som utsetts till gäldenär vidarefakturerar momsen till den verkliga importören. Ett dylikt förfarande godtogs även i Sverige före Skatteverkets ställningstagande i juni 2018. Efter det att ställningstagandet publicerades har förfarandet inte längre godtagits.

1.5 Behov av ny lagstiftning

Det synsätt som Skatteverket ger uttryck för i sitt ställningstagande har lett till att allt oftare andra aktörer än den verkliga importören har utsetts till gäldenär vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen. Detta har drabbat i första hand transportörer, men även lagerhållare och tullombud har utsetts till gäldenärer. Många gånger uppgår tull och moms till mångmiljonbelopp som kan riskera gäldenärens hela verksamhet.

Mot denna bakgrund uppvaktade Svenskt Näringsliv i november 2019 finansministern och skatteutskottet med en hemställan om lagstiftning som åtgärdar problemet med inläsningseffekt av importmoms vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen. I sin hemställan pekade Svenskt Näringsliv på att en tillämpning av Skatteverkets ställningstagande strider mot neutralitetsprincipen och syftet med avdragsrätt i momssystemet. Vidare framhölls att dubbelbeskattning uppkommer om den verkliga importören säljer varorna vidare.

Svenskt Näringslivs hemställan följdes i februari 2021 upp av en debattartikel i Svenska Dagbladet författad ett flertal aktörer i näringslivet. I artikeln framhölls bland annat att det finns tecken på en minskad vilja att importera varor till Sverige.

I en replik på debattartikeln uppgav Skatteverket att det ser ett behov av en lagändring som möjliggör att olyckliga momsinsläsningar kan undvikas i aktuella fall utan att kontrollen av varuinförsel från tredje land riskerar att mista sitt syfte.

Den 20 april 2021 debatterades frågeställningen i riksdagen efter en interpellation från en moderat ledamot. Även dåvarande finansminister uttryckte då ett behov av lagstiftning för att komma till rätta med inläsningsproblematiken, men framhöll att det var svårt lagtekniskt att åstadkomma sådan lagstiftning då momsrättsliga och tullrättsliga regler står i konflikt

med varandra. Någon lagstiftning som åtgärdar problemet har ännu inte skett. Inte heller finns något förslag på sådan lagstiftning.

2 HFD:S AVGÖRANDE HFD 2021 REF. 54

2.1 Förutsättningarna i målet

Det aktuella avgörandet avser ett turkiskt transportföretag som ansvarade för ett så kallat transiteringsförfarande. Ett transiteringsförfarande innebär ett undantag från tullar och skatter vid en transport av varor över gränser, förutsatt att varorna hålls oförändrade och övriga villkor uppfylls. Transiteringen avsåg i detta fall tv-apparater som transporterades till Sverige från Turkiet. En tullskuld uppkom när varorna inte anmäldes vid införseln till Sverige. Den svenska importören gav in tulldeklarationer till Tullverket först efter förfrågan från Tullverket.

Mot bakgrund av detta beslutade Tullverket att påföra det turkiska transportföretaget tull och moms med betydande belopp. Transportföretaget överklagade Tullverkets beslut med stöd av så kallade A.TR.-certifikat. Certifikaten styrkte att varorna var i fri cirkulation i Turkiet och därmed inte tullpliktiga. Det sistnämnda har att göra med att EU har ett så kallat tullunionsavtal med Turkiet. Avtalet innebär att vissa varor som är i fri cirkulation i Turkiet omfattas av förmånstull, varför de kan importeras utan tull till Sverige. HFD:s prövning av förmånstullen beskrivs vidare i avsnitt 3.

Det turkiska transportföretaget yrkade att Tullverkets beslut strider mot den grundläggande neutralitetsprincipen eftersom den verkliga importören inte bara var skattskyldigt för importmomsen såsom tänkbar gäldenär utan också, till skillnad från transportföretaget, hade avdragsrätt för den momsen.

Förvaltningsrätten i Malmö ansåg vid sin prövning av målet att en tullskuld uppkommit, men att varorna omfattats av tullfrihet. Hur förvaltningsrätten resonerade kring importmomsen framgår inte av domen, men Tullverkets beslut undanröjdes i sin helhet. Kammarrätten i Göteborg fastställde emellertid Tullverkets beslut om moms. Kammarrätten menade att det förhållande att tullskulden uppgick till noll kronor inte innebar att det inte hade uppkommit en tullskuld, varför transportföretagets betalningsskyldighet för importmoms kvarstod. Tullverkets allmänna ombud överklagade kammarrättens dom.

2.2 HFD:s avgörande

HFD meddelade den 7 oktober 2021 dom i HFD 2021 ref. 54. HFD ansåg att moms inte skulle tas ut enligt tullagen eftersom det fanns en deklarant (importören som lämnade in tulldeklarationer efter förfrågan) som var registrerad till moms i Sverige vid tidpunkten för beslutet om tull och att denne agerade i egenskap av beskattningsbar person enligt ML.¹ Tullverkets beslut om moms upphävdes därför.

Justitierådet Baran var av skiljaktig mening gällande importmomsen, då han ansåg att det faktum att varorna inte anmälts vid införseln till Sverige innebär att de aktuella varorna inte omfattades av en tulldeklaration i den mening som avses i tullagstiftningen (med hänvisning till artikel 158.1, artikel 201 och artikel 172.1 i tullkodex). Baran menade vidare att det under sådana förutsättningar saknas en deklarant, vilket innebär att Tullverket är rätt beskattningsmyndighet. Att tullskulden har beräknats till noll kronor genom förmånsbehandling innebär enligt Baran inte att det inte har uppkommit en tullskuld.

2.3 Avslutande kommentar – är sista ordet sagt?

Av HFD 2021 ref. 54 följer att Tullverket fattat en stor mängd felaktiga beslut avseende betalningsskyldighet för importmoms. Tullverket kommer därför ta emot och hantera många begäranden om omprövning och överklaganden.

Tullverket publicerade sin egen analys av HFD 2021 ref. 54 på sin hemsida den 16 december 2021. Av denna framgår att Tullverket kan komma att överlämna ärenden till Skatteverket vid omprövning avseende importmomsen. Vidare skriver Tullverket att verket i kommande nya utredningar om bristande efterlevnad kommer ta ställning till om en inkommen deklaration kan inges och om deklarationen kan godtas. Skatteverket har inte publicerat någon egen analys på sin hemsida.

Tullverket har under början av 2022 i flera pågående mål argumenterat i linje med sin publicerade analys. Tullverket har nämligen anfört att den inkomna deklarationen inte kan anses ingiven eller godtagen, varför Tullverket är rätt beskattningsmyndighet.

I HFD 2021 ref. 54 anmäldes emellertid varorna inte till Tullverket vid införseln till Sverige, utan transporterades direkt till importören. Först efter förfrågan från Tullverket inkom importören, genom ombud, med

¹ Se vidare punkt 1.1 ovan samt punkten 28 i domen.

tulldeklarationer. Tullverkets allmänna ombud anförde att någon tulldeklaration inte ingivits och att tullskulden uppkommit utan samband med att varorna hänförs till ett tullförfarande. Trots detta har HFD, med undantag för Barans skiljaktiga mening, inte fäst någon vikt vid huruvida aktuella tulldeklarationer kan anses godtagna, ingivna eller ingetdera.

Vi har nyligen fått sistnämnda slutsats bekräftad i ett likartat mål hos kammarrätt. Trots att Tullverket även i denna process argumenterade för att någon tulldeklaration inte kunde anses ingiven eller godtagen, fann kammarrätten inte skäl att göra någon annan bedömning än den som HFD gjorde i HFD 2021 ref. 54. Vi förutspår fler avgöranden med samma slutsats.

Det är däremot oklart hur Skatteverket, såsom rätt beskattningmyndighet, kommer att behandla frågan om importmoms vid bristande efterlevnad. Framför allt kvarstår frågan om det finns någon möjlighet för andra än den verkliga importören att undvika en momskostnad. Pernilla Rendahl har i sin rapport för Svensk Näringsliv från 2019² understrukt vikten av lagstiftning på området och framhållit två olika alternativ. Hon pekar dels på möjligheten att se importmoms som en allmän omkostnad i en annars skattepliktig verksamhet, dels möjligheten till utläggsfakturering varigenom den verkliga varuägaren kan få avdrag för importmoms i samband med att en annan aktör blir gäldenär för importmomsen vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen.

HFD:s dom behandlar endast de situationer där det funnits en i Sverige momsregistrerad deklarant före tidpunkten för Tullverkets beslut. Avgörandet behandlar inte hur importmomsen ska hanteras för det fall deklaration inkommer efter det att Tullverket fattat beslut.

Mot bakgrund av ovan finns det alltjämt såväl utestående frågor som oönskade inlåsnings effekter vad gäller importmomsen. Ett initierat lagstiftningsarbete är inte bara angeläget, utan tycks också ena både Tullverket, regeringen, akademien och näringslivet. Det sista ordet avseende importmoms vid bristande efterlevnad är alltså inte sagt och vi väntar med spänning på ytterligare steg mot en bredare avdragsrätt.

Det ska i sammanhanget noteras att en annan fråga som aktualiserats med anledning av domen är huruvida domen kan utsträckas till att gälla även andra punktskatter.

2 Pernilla Rendahls rapport för Svenskt Näringsliv, Importmoms – avdragsrätt vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen, av den 10 oktober 2019.

3 FÖRMÅNSBEHANDLING VID BRISTANDE EFTERLEVNAD AV TULLAGSTIFTNINGEN

I ovan behandlade avgörande från HFD prövade domstolen även en principiellt intressant tullfråga, nämligen om förmånsbehandling kan medges när en bristande efterlevnad av tullagstiftningen skett.

I tulltaxan anges vilken tull som ska tas ut vid import av olika varuslag. De gängse tullsatserna kan emellertid frångås både i form av höga tullsatser (exempelvis då antidumpingtull ska tas ut) och lägre tullsatser. Lägre tullsatser, så kallad förmånsbehandling, har oftast sin grund i frihandelsavtal som EU har ingått med stater utanför EU. Förmånsbehandling kan medföra tullfrihet för en viss vara eller lägre tullsats än den gängse.

Tullverket har fram till HFD:s avgörande hävdad att förmånsbehandling inte kan medges när tullskulden uppkommit på grund av bristande efterlevnad av tullagstiftningen och någon annan än den verkliga importören utsetts till gäldenär. Tullverket har motiverat sin inställning med att den utsedda gäldenären inte är en deklarerant i tulltaxans mening.

HFD fann i sitt avgörande att förmånsbehandling kan medges även när tullskulden uppkommit genom bristande efterlevnad, förutsatt att den underlåtenhet som medförde att tullskulden uppkom inte utgjorde något försök till bedrägeri, att den verkliga importören ingivit en tulldeklaration före det att Tullverket fattat beslut i ärendet och att gäldenären kan visa att varorna är tullbefriade genom ingivande av så kallade A.TR.-certifikat.

Ulf Käll, advokat och delägare specialiserad i skatte- och tullrätt vid WERKS Advokater. Josephine Fremling, advokat specialiserad i skatte- och tullrätt samt arbetsrätt vid WERKS Advokater.