

Innehåll

44	Beskattning vid import	1
44.1	Inledning	1
44.2	Beskattningsmyndighet.....	2
44.3	Godkänd tullbehandling	2
44.3.1	Inledning	2
44.3.2	Tullförfarande	2
44.4	Övergång till fri omsättning (förtullning)	3
44.4.1	Inledning	3
44.4.2	Normalförfarande.....	4
44.4.3	Förenklade förfaranden	5
44.5	Skattefrihet vid import	6
44.5.1	Inledning	6
44.5.2	Undantag från skatteplikt vid import	6
44.6	Transitering	10
44.6.1	Inledning	10
44.6.2	Transiteringsförfarandet inom EU	11
44.6.3	Det gemensamma transiteringsförfarandet.....	11
44.7	Tullförfarande med ekonomisk verkan.....	12
44.7.1	Inledning	12
44.7.2	Tullager	12
44.7.3	Aktiv förädling.....	13
44.7.4	Bearbetning under tullkontroll	13
44.7.5	Temporär import	13
44.7.6	Passiv förädling.....	13
44.8	Frizon och frilager.....	14
44.9	Återexport.....	14
44.10	Förstöring eller överlåtelse.....	14
44.11	Betalningsansvarighet.....	14
44.12	Omprövning och överklagande.....	16
44.13	Tulltillägg.....	16
44.14	Tullverkets kontrollmöjligheter	17

44 Beskattning vid import

44.1 Inledning

Med import förstås att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU. Varan ska rent fysiskt transporteras till Sverige från tredjeland. Varan kan dock vid transitering (se avsnitt 44.6) transporteras genom annat EU-land (2 kap. 1 a § ML).

Mervärdesskatt ska betalas vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig (1 kap. 1 § första stycket 3 ML).

När varan förs in till Sverige från tredjeland ska mervärdesskatt betalas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML. Det finns även bestämmelser i olika tullförfattningar som påverkar skyldigheten att betala mervärdesskatt i samband med import.

Tullverket är central förvaltningsmyndighet för tullfrågor. EU-rättens regelverk på tullområdet utgör kärnan i den svenska tullagstiftningen. Några mot EU-rätten stridande nationella föreskrifter får inte förekomma. EU:s regelverk på tullområdet avser endast relationen med tredjeland, eftersom EU utgör en tullunion. Regelverket kompletteras med ett flertal svenska författningar. De centrala är i första hand tullagen (2000:1281) och tullförordningen (2000:1306).

Riksdagen beslutade den 5 december 2013 om en förändrad hantering av importmoms. Från och med den 1 januari 2015 ska företag som vid importtillfället är registrerade till mervärdesskatt redovisa mervärdesskatt för import i sin mervärdesskatte-deklaration. Eventuell tull, punktskatt och annan avgift vid import ska fortfarande betalas till Tullverket. Förändringen berör inte den som inte är registrerad till mervärdesskatt som även i fortsättningen ska betala importmomsen till Tullverket.

I detta avsnitt behandlas översiktligt förfarandet vid import av varor och de regler som gäller vid sådan beskattning.

44.2 Beskattningsmyndighet

Tullverket

Tullverket är beskattningsmyndighet vid import av vara från tredjeländ. Mervärdesskatt för vara som importeras från länder utanför EU fastställs och uppbärs av Tullverket i den ordning som gäller för tull. I den mån inte regeringen föreskriver annat gäller bestämmelserna om påförande och erläggande av tull och överklagande av Tullverkets beslut även för mervärdesskatten vid import. Det är således Tullverket som besvarar frågor som rör mervärdesskatten vid varuimport.

I samband med vissa lagringsförfaranden kan även Skatteverket vara beskattningsmyndighet. Beträffande denna beskattningsordning, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Varor i skatteupplag och lager.

44.3 Godkänd tullbehandling

44.3.1 Inledning

Tullklarering

Icke-unionsvaror som införs till Sverige ska tullklareras. Med tullklarering avses Tullverkets åtgärder i fråga om en vara som anmälts till en godkänd tullbehandling.

Godkänd tullbehandling är det överordnade begreppet som omfattar dels alla tullförfaranden, dels former av godkänd tullbehandling som inte utgör tullförfaranden. Det viktigaste tullförfarandet är ”övergång till fri omsättning”, d.v.s. förtullning. Godkänd tullbehandling innebär att varor

- hänförs till ett tullförfarande, se avsnitt 44.3.2,
- förs till en frizon eller ett frilager, se avsnitt 44.8,
- återexporteras från unionens tullområde, se avsnitt 44.9,
- förstörs, se avsnitt 44.10,
- överlåts till statskassan, se avsnitt 44.10.

44.3.2 Tullförfarande

Med tullförfarande menas följande

- övergång till fri omsättning, se avsnitt 44.4,
- transitering, se avsnitt 44.6,
- lagring i tullager, se avsnitt 44.7.2,
- aktiv förädling, se avsnitt 44.7.3,

- bearbetning under tullkontroll, se avsnitt 44.7.4,
- temporär import, se avsnitt 44.7.5,
- passiv förädling, se avsnitt 44.7.6
- export.

Tulldeklaration

När någon ska hänföra en vara till ett tullförfarande ska en tulldeklaration lämnas. En tulldeklaration kan lämnas

- skriftligt (normalt på enhetsdokumentet-ED),
- elektroniskt genom Electronic Data Interchange (EDI),
- elektroniskt genom Tullverkets internetdeklaration (TID),
- muntligt,
- genom annat handlande (t.ex. genom att passera tullfilter).

Enhetsdokument, EDI, TID

All kommersiell import av varor ska deklarerars på ED eller genom elektronisk uppgiftslämning via EDI eller TID. En deklaration enligt normalförfarandet ska innehålla samtliga uppgifter medan tulldeklarering med användande av förenklade förfaranden innebär att deklaranten inte behöver lämna alla uppgifter eller handlingar innan varan frigörs. Följande tre typer av förenklade förfaranden finns

- ofullständig deklaration,
- förenklat deklaraionsförfarande,
- lokalt klareringsförfarande.

När förenklade förfaranden används inleder deklaranten tulldeklareringen genom att agera enligt någon av de tre förfarandetyperna. Därefter fullföljer deklaranten tulldeklareringen genom att lämna en kompletterande deklaration.

44.4 Övergång till fri omsättning (förtullning)

44.4.1 Inledning

Övergång till fri omsättning

Övergång till fri omsättning (förtullning) innebär att importören fritt kan förfoga över de importerade varorna. Avsikten är att varornas tullstatus ska ändras från att vara icke-unionsvara till att bli unionsvara. När detta skett kan varan utan hinder röra sig fritt inom unionens tullområde.

4 Beskattning vid import, *Avsnitt 44*

Unionsvara Med unionsvara förstås vara som är framställd inom EU eller som kommer från plats utanför EU, men som försatts i fri omsättning (prop. 1995/96:58 s. 29).

Fri omsättning Med fri omsättning avses detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, d.v.s. medför att handelspolitiska åtgärder tillämpas, att andra formaliteter för import uppfylls samt att lagenliga tullar debiteras (1 kap. 19 § ML).

Normalförfarandet och förenklat deklarationsförfarande för importörer är de vanligast förekommande sätten att hänföra varor till förfarandet övergång till fri omsättning.

Tulldeklarationen för övergång till fri omsättning lämnas vanligtvis genom elektronisk uppgiftslämning eller på enhetsdokumentet (blad 6 och eventuellt 8). En tulldeklaration kan också lämnas genom ett ombud. Ombudet ska vara registrerat hos Tullverket. Det är dock alltid deklaranten (normalt importören) som är ansvarig för tulldeklarationen.

44.4.2 Normalförfarande

Normalförfarandet innebär att vid frigörandet av varorna lämnas en komplett tulldeklaration, inklusive de handlingar som krävs.

Tulldeklarationen kan lämnas elektroniskt eller på enhetsdokumentet. I de fall tulldeklarationen lämnas på enhetsdokumentet ska s.k. styrkande handlingar bifogas deklARATIONEN. Avlämnade handlingar behålls av Tullverket. Om tulldeklarationen lämnas elektroniskt behöver några styrkande handlingar inte lämnas såvida Tullverket inte begär det. Sådana handlingar ska dock bevaras hos deklaranten i fem år efter det år då tulldeklarationen togs emot av Tullverket. Exempel på styrkande handlingar är

- faktura,
- i vissa fall en tullvärdedeklaration,
- eventuella ursprungsintyg,
- transportdokument,
- packlista

Fakturan ska innehålla uppgift om

- säljarens och köparens namn och adress,
- fakturadag, fakturanummer,

- antal och typ av kolli, bruttovikt, hur förpackningen är märkt,
- varans benämning och kvantitet,
- pris för varje varuslag,
- eventuella rabatter, leveransvillkor, betalningsvillkor.

44.4.3 Förenklade förfaranden

En tulldeklaration enligt någon av typerna av förenklade förfaranden ska följas av en kompletterande deklaration.

Ofullständig deklaration

En ofullständig deklaration får lämnas efter Tullverkets medgivande om deklaranter har avsevärd svårighet att lämna en fullständig deklaration omedelbart vid deklarationstillfället. Den ofullständiga deklarationen ses som preliminär och måste kompletteras med en s.k. kompletterande deklaration. Även den ofullständiga deklarationen kan lämnas elektroniskt eller på enhetsdokumentet, blad 6 och eventuellt 8. Den kompletterande deklarationen ska lämnas senast onsdagen i andra veckan efter det varorna frigjorts. Styrkande handlingar t.ex. faktura måste bifogas i de fall deklarationen lämnas på enhetsdokumentet, annars räcker det om de finns tillgängliga hos deklaranter.

Förenklat deklara-tions-förfarande

Ett förenklat deklara-tions-förfarande kan användas av en importör eller ett ombud. Såväl förenklat deklara-tions-förfarande för importör som förenklat deklara-tions-förfarande för ombud kräver tillstånd av Tullverket. Utöver de villkor för tillstånd att använda förenklat deklara-tions-förfarande, som framgår av Kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93, krävs att personen är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller är annan svensk juridisk person än dödsbo. Importören/ombudet ska vara kredithavare hos Tullverket.

Den förenklade deklarationen lämnas på enhetsdokumentet, blad 6 och eventuellt 8 eller elektroniskt. En kompletterande tulldeklaration som upprättas på enhetsdokumentet ska lämnas till Tullverket senast tio dagar efter den dag då varan frigjordes. Faktura och övriga styrkande handlingar ska lämnas tillsammans med deklarationen enligt samma regler som gäller vid normalförfarandet. En kompletterande tulldeklaration som lämnas elektroniskt ska överföras till tulldatasystemet (TDS) senast elva dagar efter den dag då varan frigjordes.

Lokalt klarerings-förfarande

Lokalt klareringsförfarande innebär att tulldeklarationen lämnas genom att uppgifter om varorna registreras i företagets bokföring. Om inga hinder föreligger frigör Tullverket varorna för

övergång till fri omsättning efter att ha mottagit en anmälan i elektronisk form om att varorna bokförts. Tillstånd från Tullverket krävs för att få använda lokalt klareringsförfarande. Utöver de villkor för tillstånd att använda lokalt klareringsförfarande som framgår av gemenskapslagstiftningen krävs att personen är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller annan lag eller har en motsvarande bokföringsskyldighet enligt lag i ett annat EU-land. Tillståndshavaren ska göra bokföringen tillgänglig för kontroll när Tullverket begär det. Anmälningar och kompletterande tulldeklARATIONER vid lokalt klareringsförfarande ska lämnas elektroniskt till Tullverket.

44.5 Skattefrihet vid import

44.5.1 Inledning

Skatteplikt

När en vara förs in från ett tredjeland och övergår till fri omsättning, d.v.s. förtullas, ska mervärdesskatt erläggas såvida importen inte är undantagen från skatteplikt enligt någon bestämmelse i 3 kap. ML (1 kap. 1 § första stycket 3 ML).

Mervärdesskatt vid import tas ut av Tullverket. Det innebär att beskattningen vid import även kan påverkas av bestämmelserna i tullagen (2000:1281) och andra tullförfattningar, t.ex. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. Enligt dessa författningar kan i vissa fall frihet från att erlägga tull och skatter beslutas av Tullverket.

I 9 c kap. ML finns även vissa specialbestämmelser vid import av vara som läggs i särskilt lager. För ytterligare information om olika lager, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Varor i skatteupplag och lager samt avsnitt 44.7.2.

Skattesats

Vid import är skattesatsen normalt densamma som vid omsättning av varan inom landet. Vid import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§ ML är dock skattesatsen 12 procent (7 kap. 1 § andra stycket 3 ML).

Beskattningsunderlag vid import

Bestämmelserna om beskattningsunderlag vid import återfinns i 7 kap. 8–11 §§ ML. För ytterligare information om bestämmelserna om beskattningsunderlag, se avsnitt 11.5.

44.5.2 Undantag från skatteplikt vid import

Mervärdesskatt ska erläggas vid skattepliktig import av varor (1 kap. 1 § första stycket 3 ML). Vissa undantag finns dock.

**Skattefrihet
för viss import**

Undantag från skatteplikt föreligger för sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. (3 kap. 30 § första stycket ML). Bestämmelserna i 3 kap. 30 § ML motsvaras av bestämmelser i artikel 143 i mervärdesskattedirektivet.

Skattefrihet enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. medges i regel för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som befriar en tullpliktig vara från tull enligt rådets förordning (EG) nr 1186/2009, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som har meddelats med stöd av dessa. Detta innebär, med vissa undantag, att om en vara blir tullfri enligt nu redovisade regler behöver inte heller mervärdesskatt betalas.

**Skattefrihet
vid återimport**

Enligt 2 kap. 5 § i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. medges frihet från skatt för unionsvara (en vara som har sitt ursprung inom EU eller som har förtullats i EU) som efter att ha förts ut från Sverige, eller annat EU-land, till tredjeland återinförs till Sverige utan att ha bearbetats under tiden. Återimporten måste ske av samma person som gjort utförseln samt varorna måste omfattas av tullbefrielse vid införseln till Sverige. Frihet från skatt medges inte om den tidigare utförseln medfört återbetalningsrätt eller om varorna annars inte blivit belagda med skatt vid utförseln, t.ex. genom att bestämmelserna om export i 5 kap. 3 a § ML varit tillämpliga vid omsättning av varorna. Om säljaren återinför en vara och återinförseln beror på att ett köp har återgått ska skattefrihet medges även om återbetalning medgetts eller om varorna annars inte blivit belagda med skatt vid utförseln (prop. 2007/08:25 s. 222 ff.).

Import av fordon

I vissa fall kan en personbil föras in till landet utan att mervärdesskatt ska erläggas. Detta gäller enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. när

- en personbil förs in till landet av diplomatisk personal m.fl. (4 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.),
- en personbil förs in till landet i samband med inflyttning (artikel 3 i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 och 7 § lagen [1994:1547] om tullfrihet m.m.),
- en personbil som har erhållits genom arv eller testamente förs in till landet (artikel 17 i rådets förordning (EG) nr 1186/2009).

**Import för
omsättning till
annat EU-land**

Importen är undantagen från skatteplikt om varan efter importen ska omsättas till ett annat EU-land på sätt som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 1, 2, 3, 3 a, 4, andra eller fjärde stycket ML, d.v.s. omsättning som åtföljs av ett unionsinternt förvärv i ett annat EU-land eller inte ska beskattas alls (3 kap. 30 § andra stycket 1 och 2 ML). Med omsättning avses även överföring av varor från Sverige till ett annat EU-land, se 2 kap. 1 § andra stycket ML.

I de fall varorna efter importen ska transporteras till ett annat EU-land på grund av att de omsätts till en beskattningsbar person i ett annat EU-land eller överförs till en beskattningsbar persons egen verksamhet i annat EU-land ska tre förutsättningar vara uppfyllda för att undantaget ska bli tillämpligt. Vid importen ska importören

- uppge sitt eget registreringsnummer till mervärdesskatt i Sverige,
- uppge köparens registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EU-land, eller sitt eget registreringsnummer till mervärdesskatt i ett annat EU-land, om det gäller överföring av varor,
- uppvisa handlingar till stöd för avsikten att varorna ska transporteras ut ur Sverige till ett annat EU-land, om Tullverket begär det (3 kap. 30 § andra stycket 2 a–c och fjärde stycket ML).

Registreringsnumren till mervärdesskatt ska anges vid den tidpunkt då skattskyldigheten skulle ha inträtt om importen varit skattepliktig (3 kap. 30 § tredje stycket ML).

Bestämmelserna i 3 kap. 30 § andra stycket 1 och 2, tredje och fjärde stycket ML motsvaras av artikel 143.1 d och 143.2 i mervärdesskattedirektivet.

Avsikten med villkoren är att motverka att ekonomiska aktörer undandrar mervärdesskatt genom att utnyttja skillnader i rättstillämpningen mellan medlemsstater. Regleringen innebär samtidigt att möjligheten för utländska beskattningsbara personer att registrera sig till mervärdesskatt genom importombud har slopats.

Samtliga importörer som vill undanta importen av varor med stöd av 3 kap. 30 § andra stycket ML måste registreras till mervärdesskatt i eget namn och därmed få ett eget registreringsnummer. De företagare som behöver anlita ett ombud för redo-

visningen av mervärdesskatt får göra det i enlighet med reglerna i 6 kap. 2–3 §§ SFL, d.v.s. ombud för utländska beskattningsbara personer. Yrkandet om undantag från skatteplikt ska framställas i tulldeklarationen (prop. 2010/11:14 s. 11 ff.).

Exempel

SE i Sverige köper en byrå från N i Norge. SE är beskattningsbar person och registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Byrån transporteras från Norge till Sverige.

SE vet redan då varan förs in i Sverige att han ska sälja den vidare till en finsk beskattningsbar person, FI och fakturerar FI för denna omsättning. FI har åberopat sitt VAT-nummer och varan ska transporteras till Finland.

SE yrkar i tulldeklarationen att undantaget från skatteplikt för importen ska ske med stöd av 3 kap. 30 § andra stycket ML och anger sitt eget och FI:s registreringsnummer till mervärdesskatt i respektive länder. SE ser även till att ha bevisning för att varan är avsedd att transporteras till Finland i det fall Tullverket begär det.

Omsättningen till FI sker i Sverige (5 kap. 2 § första stycket 3 ML) och är undantagen från skatteplikt (3 kap. 30 a § ML). Mervärdesskatt betalas inte till Tullverket vid importen med stöd av 3 kap. 30 § andra stycket 2, tredje stycket samt fjärde stycket ML.

Det är här således fråga om ett undantag från skatteplikt enligt ML, jfr med vad som gäller vid s.k. transitering där mervärdesskatt vid importen inte tas ut på grund av att det inte sker någon import, se vidare avsnitt 44.6. För ytterligare information om bestämmelserna avseende omsättningsland i samband med import där varan inte finns i Sverige då transporten påbörjas men varan importerats till Sverige för att omsättas, se avsnitt 9.2.2.3.

Import för omsättning till Sverige via annat EU-land

Om importen undantas på motsvarande sätt i ett annat EU-land, på grund av att varan förs in i det landet från ett tredjeland för att omsättas till Sverige, ska förvärvet i Sverige beskattas som ett unionsinternt förvärv om förutsättningarna i 2 a kap. ML är uppfyllda.

Exempel

SE, som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, importerar en vara till Portugal från USA. Han transporterar den sedan vidare till Sverige för att

använda den i den egna verksamheten här i landet. SE gör ett unionsinternt förvärv i Sverige enligt 2 a kap. 9 § ML. SE torde kunna erhålla återbetalning i Portugal av importmoms om han betalat sådan där. Jfr dock med vad som gäller vid s.k. transitering, se avsnitt 44.6.

**Gas, el, värme
eller kyla**

Import av gas som transporteras genom samtliga naturgassystem eller gasnät anslutna till dessa är undantaget från mervärdesskatt (3 kap. 30 § femte stycket 1 a ML). Undantaget omfattar även gas som förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms (3 kap. 30 § femte stycket 1 b ML). Bestämmelsen avser i detta avseende enbart gas som förs över från fartyget direkt till ett sådant rörledningsnät och således inte den situationen där gasen överförs först från fartyget till t.ex. en tankbil eller järnvägsvagn och sedan till ett sådant rörledningsnät.

Import av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla är också undantaget. Med detta bör i praktiken huvudsakligen förstås nät för fjärrvärme och fjärrkyla (3 kap. 30 § femte stycket 3 ML). Från skatteplikt undantas även import av el (3 kap. 30 § femte stycket 2 ML).

Undantaget har införts för att undvika dubbelbeskattning med anledning av de särskilda bestämmelser om omsättningsland som införts i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML, se avsnitt 9.2.5 samt prop. 2010/11:28 s. 32 f.

44.6 Transitering

44.6.1 Inledning

Transitering av varor innebär att varorna transporteras från en plats till en annan utan att beläggas med importtullar och andra skatter eller avgifter eller bli föremål för handelspolitiska åtgärder.

Bestämmelserna innebär bl.a. att de varor som är under ett transiteringsförfarande är befriade från skatt så länge de inte övergår till fri omsättning inom landet genom förtullning. I de fall en vara kommer till Sverige men ska transporteras vidare till annat EU-land behöver den således inte införtullas här utan kan fraktas (transiteras) genom landet under åberopande av ett transiteringsförfarande. Detta innebär att mervärdesskatt ska tas ut först i destinationslandet, d.v.s. i det EU-land i vilket varorna införtullas och övergår till fri omsättning.

Grundläggande för transitering av varor är att varorna transporteras från ett tullkontor till ett annat tullkontor under tullkontroll. Kontroll av att varorna inte byts ut sker vanligtvis genom att Tullverket förseglar de lastenheter i vilka varorna transporteras.

44.6.2 Transiteringsförfarandet inom EU

Inom EU kan följande transiteringsförfaranden tillämpas

- det gemensamma transiteringsförfarandet,
- unionens transiteringsförfarande,
- enligt TIR-konventionen, d.v.s. på TIR-carnet,
- på ATA-carnet,
- enligt Mannheimkonventionen, d.v.s. på Rhens farleder med användande av Rhenmanifestet,
- enligt en särskild överenskommelse mellan Atlantpaktens stater, d.v.s. med Nato-blankett 302,
- enligt överenskommelser med Andorra och San Marino.
- postsändningar (inkl. postpaket)

Det vanligaste transiteringsförfarandet är det gemensamma transiteringsförfarandet.

44.6.3 Det gemensamma transiteringsförfarandet

Fördragsslutande parter till konventionen den 20 maj 1987 om ett gemensamt transiteringsförfarande är Europeiska unionen innefattande samtliga medlemsstater, Turkiet samt vart och ett av Eftaländerna, d.v.s. Island, Liechtenstein, Norge och Schweiz.

Det gemensamma transiteringsförfarandet tillämpas på transiteringar såväl mellan unionen och de övriga länderna till konventionen som mellan dessa länder. En transitering, som endast berör en fördragsslutande parts område är alltså inte att anse som en transitering enligt det gemensamma förfarandet.

Exempel på transiteringar enligt detta förfarande: Stockholm – Oslo, Oslo – Bern.

44.7 Tullförfarande med ekonomisk verkan

44.7.1 Inledning

Vissa av tullförfarandena kallas tullförfarande med ekonomisk verkan. För att använda dessa förfaranden krävs tillstånd från Tullverket. Följande tullförfarande hör till denna kategori

- lagring i tullager, se avsnitt 44.7.2,
- aktiv förädling, se avsnitt 44.7.3,
- bearbetning under tullkontroll, se avsnitt 44.7.4,
- temporär import, se avsnitt 44.7.5,
- passiv förädling se avsnitt 44.7.6.

44.7.2 Tullager

Med tullager avses varje av Tullverket godkänt och övervakat ställe, där varor får lagras enligt fastställda villkor. Det finns alltså tre villkor

- Tullverket måste ge sitt tillstånd,
- tullagret måste stå under Tullverkets övervakning,
- varor får lagras på de villkor som Tullverket fastställer.

Ett tullager, som kan vara antingen allmänt tullager eller privat tullager, kan tjäna bl.a. följande syften

- icke-unionsvaror kan lagras på tullager utan att importtullar och andra skatter och avgifter tas ut,
- icke-unionsvaror kan läggas upp och förvaras på tullager utan att samtliga importrestriktioner är uppfyllda,
- vissa unionsvaror kan läggas upp på tullager i avvaktan på export till tredjeland.

Uppläggning på tullager av icke-unionsvaror kan ske enligt normalförfarandet eller något förenklat förfarande.

Reglerna om tullager innebär bl.a. att de varor som är placerade där normalt är befriade från skatt så länge de inte övergår till fri omsättning genom förtullning eller annan sådan procedur. Tullagerförfarandet avslutas genom att varan anmäls till en ny godkänd tullbehandling. För ytterligare information om

den särskilda beskattningsordningen för lager, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Varor i lager.

44.7.3 Aktiv förädling

Med aktiv förädling avses ett tullförfarande där varor importeras till unionen för att genomgå någon förädlingsprocess och därefter återexporteras som förädlingsprodukter. För tillämpning av detta tullförfarande krävs tillstånd av Tullverket.

Tullförfarandet aktiv förädling delas in i suspensionssystemet och restitutionssystemet. Suspensionssystemet innebär temporär befrielse från importtullar och handelspolitiska åtgärder. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt. Restitutions-systemet innebär att importtullar betalas vid importtillfället för att sedan återbetalas, efter ansökan, då förfarandet avslutats.

44.7.4 Bearbetning under tullkontroll

Förfarandet för bearbetning under tullkontroll ska medge att icke-unionsvaror inom unionens tullområde får genomgå processer som förändrar deras beskaffenhet eller skick utan att de underkastas importtullar eller handelspolitiska åtgärder. Förfarandet ska också medge att de varor som härrör från dessa processer övergår till fri omsättning mot betalning av de importtullar som är tillämpliga på dem.

För att tillämpa förfarandet för bearbetning under tullkontroll krävs tillstånd. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt.

44.7.5 Temporär import

Förfarandet för temporär import ska medge att icke-unionsvaror används i unionens tullområde fullständigt eller partiellt befriade från importtullar och utan att de blir föremål för handelspolitiska åtgärder, då varorna är avsedda för återexport. Temporär import kan medges för varor och transportmedel, inklusive lastpallar och containrar.

För att få tillämpa temporär import krävs tillstånd av Tullverket. Tullverket kan kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt.

44.7.6 Passiv förädling

Förfarandet för passiv förädling ska medge att unionsvaror temporärt exporteras från unionens tullområde för att genomgå förädlingsprocesser och att de varor som härrör från dessa processer övergår till fri omsättning med fullständig eller partiell befrielse från importtullar.

För att få tillämpa passiv förädling krävs tillstånd av Tullverket.

Tullverket ska kräva att säkerhet ställs för tull eller annan skatt vid import i förväg av en ersättningsprodukt.

44.8 Frizon och frilager

Det är medlemsstaterna inom unionen som beslutar om upprättandet av frizoner och frilager. Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen. Tullverket ska godkänna uppförandet av byggnader i en frizon. Tullverket övervakar frizonerna och får utföra tullkontroll av personal och transportmedel.

Frizoner och frilager är delar av unionens tullområde eller avskilda lokaler inom detta område och där

- icke-unionsvaror inte anses befinna sig inom unionens tullområde, under förutsättning att varorna inte övergått till fri omsättning,
- unionsvaror finns upplagda samt omfattas av sådana åtgärder som vanligen är knutna till export av varor.

44.9 Återexport

Icke-unionsvaror får återexporteras från unionens tullområde. Vid återexport tillämpas de regler som gäller för tullförfarandet export. Tulldeklaration ska lämnas som vid normal export eller, efter Tullverkets medgivande, i enlighet med vad som anges i ett tillstånd till lokalt klareringsförfarande.

44.10 Förstöring eller överlåtelse

Förstöring eller överlåtelse av icke-unionsvaror får göras efter föreskriven anmälan till Tullverket och ska inte medföra utgifter för statskassan. Tullverket övervakar proceduren.

44.11 Betalningsansvarighet

”Gäldenär”

Tullskuld (tullar, jordbrukstullar och exporttullar), annan skatt och avgift ska betalas för varor som importeras från tredjeland av den som är gäldenär för varan. Den som är deklarant, d.v.s. den som anmäler en vara för övergång till omsättning, är gäldenär och därmed tull- och skattskyldig för varan. Gäldenär är också den som olagligen för in varor, undandrar varor från tullövervakning, medverkar till olagligt införande eller undandragande eller förvärvar, tar emot eller förvärvar sådana varor. En tidigare använd beteckning för gäldenären är ”tull-

skyldig”. Vem som är gäldenär framgår av tullkodex (rådets förordning [EEG] nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen).

Tulldeklaration

För att förtullas ska en vara anmälas till tullförfarandet ”övergång till fri omsättning”. Vid anmälan ska deklaranten lämna en tulldeklaration, där tull, skatt m.m. ska redovisas.

Indirekt ombud

Det kan även vara ett indirekt ombud (agerar i eget namn för annans persons räkning) som lämnar deklaration. Vid indirekt ombudskap är både ombudet och den för vars räkning ombudet agerat gäldenär, tull- och skattskyldiga för den importerade varan.

Direkt ombud

Direkt ombud (i annans namn för annans räkning), t.ex. speditör, är inte skyldig att lämna deklaration och därmed inte heller tullskyldig även om det direkta ombudet faktiskt betalar tullskulden. Deklaration får dock lämnas genom befullmäktigat ombud (t.ex. speditör) som är registrerad hos Tullverket.

Även om ombud används är det dock alltid importören, d.v.s. den som är skattskyldig, som i förlängningen är ansvarig för att deklaration lämnas, att tull och skatter betalas och att övriga bestämmelser som avser importen följs.

Skattskyldig till mervärdesskatt

Vid import av varor är det den som enligt tullagstiftningen är skyldig att betala tull, d.v.s. gäldenär enligt ovan, eller skulle ha varit det om varorna hade varit tullbelagda som är skattskyldig för mervärdesskatten vid importen (1 kap. 2 § första stycket 6 a–c ML). För ytterligare information om skattskyldigheten vid import, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Vem är skattskyldig?

Olaglig import

Vid import av varor uppstår en tullskuld även för varor som är föremål för någon form av förbud eller restriktioner i fråga om import eller export. EU-domstolen har bedömt att import av en vara som i sig är laglig men som är föremål för särskilda tillståndsregler omfattas av skattskyldighet för import. Frågan gällde import genom smuggling av etylalkohol (C-455/98, Kaupo Salumets). Se även C-111/92, Lange, angående olaglig export.

Tullskuld

Med ledning av tulldeklarationen fastställer Tullverket tull, skatt (t.ex. mervärdesskatt) och avgifter. Angående avdragsrätt vid import, se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avdragsrätt för importmoms – varuimport.

Påförda avgifter måste betalas inom föreskriven tid, även om gäldenären inte är nöjd med tulltaxeringsbeslutet, utan begär

omprövning eller överklagar detta. Leder klagomålet eller omprövningen till lägre avgifter sker återbetalning.

Betalningstid	Tullskuld och övriga avgifter ska betalas vid varje importtillfälle. Betalningen ska ske senast 10 dagar efter det att avgiftsbeslutet meddelats. Vid betalningen utfärdas ett tullkvitto. På tullkvittot meddelas även tulltaxeringsbeslutet. Beslutet anses vara meddelat den dag tullkvittot utfärdats.
Tullräkning	Kredithavare betalar tullskuld, andra skatter och avgifter enligt tullräkning. Normalt skickas tullräkningen till gäldenären i tredje veckan efter att varorna har frigjorts till fri omsättning. Räkningen omfattar tulltaxeringsbeslut för samtliga sändningar som frigjorts under utlämningsveckan. Betalningen ska vara bokförd på Tullverkets konto inom 11 dagar efter att tullräkningen utfärdades.
Dröjsmålsränta	Den som inte betalar tullskuld, annan skatt och avgift inom föreskriven tid får betala en dröjsmålsränta.
Återbetalning	Tullbestämmelserna innehåller ett stort antal bestämmelser om återbetalning eller eftergift av tull. Belopp som får dras av vid mervärdesskatteredovisningen återbetalas inte.

44.12 Omprövning och överklagande

Omprövning	Deklarant som finner fel i ett tulltaxeringsbeslut kan begära omprövning. En ansökan om omprövning ska göras inom tre år från den dag då den betalningsskyldige underrättades om beloppet, d.v.s. den dag då tullräkningen utfärdades. Ett omprövningsbeslut meddelas på tullräkningen. Tullverket kan också på eget initiativ besluta om rättelse genom omprövning. Även ett sådant omprövningsbeslut meddelas på tullräkningen.
Överklagande	Ett tulltaxeringsbeslut får överklagas. Ett överklagande ska ha kommit in inom tre år från den dag då tullskulden uppkom. Ett överklagande beträffande tulltaxering behandlas som en ansökan om omprövning, om Tullverket finner att beslutet kan ändras så som gäldenären begär. Om överklagandet gäller något annat beslut enligt tullagstiftningen än tulltaxeringsbeslut ska överklagandet enligt FL ha kommit in inom tre veckor från den dag klaganden fick del av beslutet.

44.13 Tulltillägg

Tulltillägg är i likhet med skattetillägg en sanktionsavgift.

Har en oriktig uppgift lämnats i en tulldeklaration och uppgiften medför att för låg tull eller skatt skulle ha fastställts påförs tulltillägg.

Tulltillägget är 20 procent av den tull eller skatt som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften godtagits. Avgiftsberäkning sker efter 10 procent när det gäller mervärdesskatt som får dras av vid redovisning av skatt enligt ML.

Tulltillägg påförs normalt inte om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten understiger 5 000 kr.

En gäldenär kan begära omprövning av eller överklaga ett beslut om tulltillägg.

44.14 Tullverkets kontrollmöjligheter

Tullkontroll

För kontroll att deklara- eller uppgiftsskyldigheten enligt tullagstiftningen gjorts riktigt och fullständigt får Tullverket undersöka varor, transportmedel och andra utrymmen där varor kan förvaras, områden för tillfälligt lager, tullager, frizoner och frilager samt handresgods. Särskilda regler gäller för Tullverkets kontroll vid införsel från eller utförsel till annat EU-land.

I samband med granskningen av tulldeklarationer kan Tullverket begära in de handlingar och uppgifter som behövs för att styrka de uppgifter som lämnats i deklara- tionen. Tullverket får också undersöka och ta prov på varor.

Tullrevision

Efterkontroll görs bl.a. i form av tullrevision. Den reviderade ska underrättas om beslutet om tullrevision innan revisionen verkställs, men om det är av betydelse för kontrollen att göra inventering eller liknande fysisk kontroll, får dock under- rättelsen ske i samband med att revisionen verkställs, om kontrollen annars kan mista sin betydelse. Beslutet innehåller uppgifter om ändamålet med revisionen och möjligheten att undanta vissa handlingar och uppgifter.

Vid revisionen får alla handlingar granskas som kan ha betydelse för kontrollen. Som exempel på handlingar som får granskas kan nämnas kontoplaner, bokföringsverifikationer, bokföringsböcker, bokslutshandlingar, revisions- och verksamhetsberättelser, kontrakt etc. Vid revision får revisorn ta prov på varor och granska varulager.