

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen, Enheten för
skatteadministration, skatteavtal och
tullfrågor

Stockholm den 28 mars 2024

fi.remissvar@regeringskansliet.se
Kopia: jessica.sjoberg@regeringskansliet.se

Remiss: Nya tullrättsliga sanktioner och skärpta åtgärder mot utförsel av stöldgods (SOU 2023:99) (Fi2023/03236)

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över Finansdepartementets remiss *Nya tullrättsliga sanktioner och skärpta åtgärder mot utförsel av stöldgods (SOU 2023:99) (Fi2023/03236)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

FAR:s ställningstagande

FAR tillstyrker föreslagna åtgärder för att beivra utförsel av stöldgods men är mycket kritisk till förslaget om att ersätta nuvarande tulltillägg.

Sammanfattning av synpunkter

- FAR är kritisk till utredningens sammansättning och anser att det är oacceptabelt att de aktörer som berörs av förslagen inte har haft någon representation i utredningen. En konsekvens av utredningens sammansättning är att flera av förslagen är ensidigt belysta och synes närmast bygga på allmänna synpunkter från Tullverket snarare än på fakta och evidens.
- Förslaget om att fördubbla tulltillägget upp till 40 procent vid upprepat fel innebär att Tullverket får möjlighet att ålägga företag strängare sanktioner vid upprepade överträdelser än vad Skatteverket skulle kunna påföra med skattetillägg om företaget var momsregistrerat i motsvarande fall. Det förefaller märkligt och oproportionerligt att uttag av skatt vid överträdelser kan sanktioneras olika betungande beroende på vilken myndighet som är beskattningsmyndighet.
- Att utredningen inte har föreslagit någon befrielsegrund för nedsättning av tulltillägget på punktskatt, på motsvarande sätt som för tulltillägg på avdragsgill importmoms, är en uppenbar brist i utredningen. Detta bör åtgärdas vid en eventuell förändring avseende nuvarande bestämmelser om tulltillägg.
- FAR anser till skillnad från utredningen att begreppet ”tulltillägg” ska kvarstå när ett ekonomiskt strafftillägg tas ut med en procentsats av den undandragna skatten eller tullen. Ett

bärande skäl för detta är att begreppet är vedertaget och att det motsvaras av systemet med skattetillägg som administreras av Skatteverket.

- En självrättelse ska behandlas som en självrättelse, detta måste gälla oavsett vem Tullverket utser som gäldenär. Vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen tar Tullverket ut tulltillägg om någon annan part än den som Tullverket anser ska vara gäldenären skickar in självrättelsen till Tullverket. Detta är problematiskt eftersom Tullverket, i strid med bland annat HFD:s praxis, anser sig kunna avvisa en importdeklaration/ självrättelse och i stället ange en annan part som gäldenär.
- Det nuvarande kontrollfokuset överskuggar Tullverkets andra huvuduppdrag att underlätta handeln. Merparten av företagen är skötsamma och vill göra rätt för sig. FAR uppmanar regeringen, genom bland annat Tullverket, att i större utsträckning arbeta för att underlätta den legitima handeln inom de ramar som det EU-gemensamma tullregelverket möjliggör.
- Det behöver säkerställas att inte Sveriges uppdelning på olika beskattningsmyndigheter ska påverka möjligheten att få ett moms- eller punktskatteärende prövat av kammarrätt, då det är ett krav på prövningstillstånd för tullmål i kammarrätt. Det är inte rimligt att möjligheten till prövning i kammarrätt begränsas vid uttag av moms- och punktskatt enbart av det skälet att Tullverket är beskattningsmyndighet. FAR anser att skillnaden mellan tullagen och skatteförfarandelagen måste lösas snarast.

FAR:s synpunkter på utredningen

Allmänna synpunkter

Utredningens sammansättning

FAR är kritisk till utredningens sammansättning och anser att det är oacceptabelt att näringslivet som berörs av förslagen inte har haft representation i form av experter i utredningen. En direkt konsekvens av den bristande balansen i utredningens sammansättning är att flera av förslagen är ensidigt belysta och synes bygga på allmänna synpunkter från Tullverket snarare än på fakta och evidens. Exempel på detta framgår av nedanstående punkter:

- *”Tullverket har framhållit att slarv och bristande regelefterlevnad är relativt utbredd.”*¹ Detta påstående är uppseendeväckande då det finns motstridiga uppgifter i utredningen som anger att efterlevnaden är god: *”Regelefterlevnaden när det kommer till att lämna korrekta och fullständiga uppgifter tycks vara god. Tullverket har för år 2022 uppskattat att andelen riktiga och fullständiga deklarationer ur uppbördsynpunkt var 95,4 procent.”*² FAR anser att det är viktigt att företag på generell nivå, i syfte att motivera lagändringar, inte utmålas som slarviga och benägna att tumma på riktigheten i lämnade uppgifter i tulldeklarationer. Den absoluta

¹ Se sid 217 och 221 i aktuellt betänkande

² Se sid 231 i aktuellt betänkande

majoriteten av företagen är angelägna att göra rätt från början och rättar själva upp eventuella felaktigheter som upptäcks.

- ”Normalt ses det som positivt att den som gjort fel väljer att korrigera ett misstag. Enligt Tullverket sätts det emellertid ibland i system att göra själv rättelser. Det förekommer exempelvis att företag systematiskt gör ändringar i ingivna deklarationer, vilket skapar merarbete för Tullverket.”³ Att korrigera misstag är en självklarhet för företag som vill göra rätt för sig. I vissa situationer är det ofrånkomligt att behöva göra rättelser, till exempel när tilläggskostnader som påverkar tullvärdet tillkommer efter importen. Det finns inget självändamål, förutom att det ska bli rätt, att göra själv rättelser. Att behöva göra själv rättelser innebär även merarbete för företagen jämfört med att lämna korrekta och fullständiga uppgifter från början. Kritik gentemot själv rättelser kan få den oönskade effekten att företag inte gör själv rättelser i samma utsträckning.
- ”En väl utformad sanktionsavgift bedöms inte försvåra för de företag som har goda rutiner för sin tullhantering”⁴ Det sagda innebär att den som gör rätt inte berörs av ändringarna, men verkligheten är att det kan uppkomma oavsiktliga fel gällande den omfattande data som ligger till grund för en tulldeklaration. Det faktum att en tulldeklaration ska lämnas för respektive import respektive export innebär att ett enskilt företag kan komma att lämna ett stort antal tulldeklarationer under ett år. I ljuset av detta får utredningens förslag på en fördubbling av tulltillägget/sanktionsavgiften vid upprepat fel inom en tvåårsperiod orimliga ekonomiska konsekvenser för företag som hanterar hundratals tulldeklarationer per år då det är ofrånkomligt att oavsiktliga fel uppkommer.

Mer fokus bör ligga på att underlätta den legala handeln

Det är viktigt att bekämpa illegal handel och brottslig verksamhet, och att det i detta arbete kan finnas behov av både administrativa och straffrättsliga sanktionsavgifter på tullområdet. Däremot är det viktigt att de administrativa sanktionsavgifterna, såsom tulltillägg, är rimliga och proportionerliga i förhållande till felaktighetens art och risken för skattebortfall för staten.

I sitt arbete måste Tullverket och andra brottsbekämpande myndigheter ha adekvata verktyg och befogenheter för att bekämpa organiserad brottslighet. Dock måste det finnas en balansgång för att inte försvåra den legitima handeln.

En av Tullverkets viktigaste uppgifter är att bidra till ett väl fungerande samhälle och utföra uppgifter på ett sätt som är rättssäkert, kostnadseffektivt och enkelt för såväl allmänheten, företag och Tullverket.⁵

³ Se sid 175 i aktuellt betänkande

⁴ Se sid 222 i aktuellt betänkande

⁵ Förordning (2016:1332) med instruktion för Tullverket

Den absoluta majoriteten av de företag som bedriver internationell handel är skötsamma och försöker efterleva gällande regelverk. Utöver de ändringar som är föremål för aktuell remiss uppmanar FAR regeringen genom bland annat Tullverket att i större utsträckning arbeta för att underlätta den legitima handeln inom de ramar som det EU-gemensamma tullregelverket möjliggör. I förenklingsarbetet bör Tullverket titta på ”best practice” i andra EU-länder. Vidare bör Finansdepartementet tillsammans med Tullverket och Skatteverket, till skillnad från vad som tycks vara fallet i dag, verka för att det inte ska uppkomma inlåsnings effekter avseende importmoms vid misstag i tullhanteringen.

Importmomsproblematiken har inte underlättats av att Tullverket har försökt kringgå HFD:s praxis⁶ avseende bedömningen av inlämnad importdeklarationers status vid bristande efterlevnad, trots att dessa domar utgör gällande rätt och ska följas. HFD har i en senare dom⁷ tydliggjort att Tullverket måste ha lagstöd för att utnämna sig själv till beskattningsmyndighet i stället för Skatteverket genom att avvisa inlämnade importdeklarationen, vilket skapar inlåsnings effekter avseende importmoms: *”Frågan om vilken myndighet – Tullverket eller Skatteverket – som är behörig att fatta beslut om mervärdesskatt avgörs med ledning av relevant lagstiftning och rättspraxis och är inget som Tullverket kan förfoga över. Ett beslut av Tullverket att avvisa en tulldeklaration får därmed inte den effekt som Tullverket eftersträvar.”*

Vidare finns det exempel på när Tullverket påfört miljonbelopp i importmoms på anställda chaufförer vid rena misstag som av Tullverket betraktas som bristande efterlevnad av tullagstiftningen.⁸ En sådan påföljd blir för den enskilde ett synnerligen hårt straff, särskilt som personen rimligen inte har någon personlig vinning av att det blivit fel. Momsens syfte är inte att den ska användas som sanktionsverktyg. Detta innebär stora ekonomiska problem för näringslivet och minskat förtroende för berörda myndigheter.

Begreppet själv rättelse

Vid bristande efterlevnad enligt Tullagstiftningen har Tullverket möjlighet att välja någon annan som gäldenär än den som angivits i importdeklarationen. Detta kan bli oförutsägbart för de involverade parterna om Tullverket inte godtar en själv rättelse som själv rättelse enligt tullagen, oavsett vem av parterna som lämnar rättelsen. En själv rättelse måste anses utgöra en själv rättelse om den har inkommit innan Tullverket påbörjat granskning. Detta ska gälla oavsett vem Tullverket utser som gäldenär.

Vid bristande efterlevnad av tullagstiftning tar Tullverket ut tulltillägg om någon annan part än den som Tullverket anser ska vara gäldenären skickar in själv rättelsen till Tullverket. Detta är problematiskt eftersom Tullverket, i strid med HFD:s praxis, har ansett sig kunna avvisa en importdeklaration/ själv rättelse och i stället ange någon annan part som gäldenär. Detta orsakar en rättsosäkerhet, då Tullverket har möjlighet att peka ut annan part som gäldenär och därmed betalningsansvarig för tullskulden. I sådana situationer måste rättelsen ses som en själv rättelse för

⁶ Se HFD 2021 ref. 54 och HFD 2021 ref. 57.

⁷ Se HFD:s dom med målnummer 3764-23 från den 28 december 2023.

⁸ Se bl.a. förvaltningsdomstolen i Göteborgs mål 7679-21 från den 12 januari 2023, mål 10684-22 från den 30 maj 2023 och mål 13640-22 från den 9 november 2023.

samtliga potentiella gäldenärer och tulltillägg borde inte debiteras med anledning av att det inte är fråga om en av Tullverket initierad rättelse.

Mot bakgrund av detta bör det förtydligas att en självrättelse ska anses vara en självrättelse oavsett vilken av parterna som kommer in med denna när Tullverket kan välja bland flera aktörer som gäldenär i det enskilda fallet. Alternativt att självrättelsen som inkluderar alla potentiella gäldenärer godkänns som självrättelse för samtliga parter som står bakom självrättelsen och som uttryckligen anges. Syftet för parterna är att göra rätt och då är det orimligt att Tullverket med ledning av inkommen självrättelse tar ut tulltillägg.

Synpunkter på förslag om ändrat tulltillägg

Ifrågasättande av lämpligheten avseende utredningens förslag

Det kan ifrågasättas om det är lämpligt att Sverige inför förnyade sanktioner på tullområdet.

För cirka tio år sedan pågick ett lagstiftningsarbete inom EU där det utreddes om det bör införas harmoniserade sanktioner på tullområdet inom EU.⁹

Förslaget utformades mot bakgrund av att det observerats att det fanns stora skillnader när det gäller överträdelser av tullagstiftningen. I arbetet med förslaget riktades en del kritik mot att det föreslogs införas sanktionsavgifter med strikt ansvar, det vill säga att det inte krävs någon bedömning av subjektivt ansvar. Detta eftersom oskyldighetspresumtionen i artikel 6 i konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, EKMR, är en fundamental rättighet även om den inte är absolut. Därtill har Europadomstolen i sin praxis slagit fast att en anklagad som förutsätts vara skyldig till en överträdelse av lagstiftningen baserad på objektiva fakta måste ha möjligheten att bevisa att denne inte hade något ansvar i överträdelsen i sig och att en sanktion därmed inte kan påföras. Detta berörs visserligen i förslaget men enligt FAR:s uppfattning är det svårt att bedöma om den lagstiftningen som föreslås faktiskt kommer att uppfylla kraven på oskyldighetspresumtionen i EKMR.

Lämpligheten av att fullfölja utredningens förslag om förändring av nuvarande tulltillägg bör ställas i ljuset av att EU-kommissionen den 17 maj 2023 lade fram ett reformförslag om en ny tullkodex med ett EU-gemensamt ramverk för sanktioner och sanktionsbestämmelser, detta kan innebära att utredningens förslag riskerar att bli obsoleta.¹⁰

Vidare måste föreslagna ändringarna beakta GATT-avtalet. Enligt artikel X:3(a) i GATT-avtalet, som EU tillträtt är EU skyldig att säkerställa att unionens lagstiftning tillämpas på ett enhetligt sätt. Detta har tidigare varit föremål för prövning i ett ärende inlett av USA mot EU inför Dispute Settlement

⁹ Se COM (2013) 884, Directive on the Union legal framework for customs infringements and sanctions.

¹⁰ Proposal for a regulation of the European Parliament and the Council establishing the Union Customs Code and the European Union Customs Authority, and repealing Regulation (EU) No 952/2013.
<https://www.regeringen.se/contentassets/59d4c429e16d4393aaf8909414247fdc/eu-kommissionens-forslag-om-en-ny-tullkodex.pdf>

Body vid WTO. Enligt USA innebar avsaknaden av harmonisering av tullrättsliga sanktioner en överträdelse av nämnda artikel. USA hade dock i sin talan inte tillhandahållit några bevis för att det fanns skillnader avseende tullrättsliga sanktioner inom EU varför EU inte ansågs ha brutit mot den nämnda artikeln i GATT-avtalet. Eftersom USA aldrig la fram några bevis är det osäkert om EU:s tullagstiftning faktiskt är förenlig med GATT-avtalet men det har tidigare rekommenderats att det införs EU-gemensam lagstiftning avseende sanktioner på tullområdet för att säkerställa lagstiftningens förenlighet med GATT-avtalet.¹¹ Det kan därför ifrågasättas om det är lämpligt att Sverige inför nya sanktioner.

Utredningen synes inte ha beaktat att utredningens förslag på ändrade tullregler innebär att EU-varor gynnas framför varor från tredje land. Med hänsyn till att sanktionsavgiften kan uppgå till 40 procent av den undandragna skatten blir den indirekta effekten att det är högre risk att importera varor i stället för att köpa varor inom EU. En höjd sanktionsavgift i samband med import kan alltså påverka inträdet på den gemensamma marknaden. FAR:s uppfattning är att förslaget inte verkar ha beaktat denna aspekt då det inte kan uteslutas att förslaget leder till förändrade handelsmönster på så sätt att företag i större utsträckning kommer att köpa varor inom EU eller att flytta import av varor till ett annat land med mindre betungande sanktionsavgifter.

Förslaget innebär även olika behandling av momsregistrerade respektive icke-momsregistrerade företag. Det förefaller även märkligt och oproportionerligt att samma skatt, såsom mervärdesskatt vid överträdelser kan sanktioneras olika betungande beroende på vilken myndighet som är beskattningsmyndighet, Tullverket eller Skatteverket. Vid upprepade överträdelser skulle den föreslagna sanktionsavgiften innebära att Tullverket skulle ha möjlighet att ålägga företag strängare sanktioner än vad Skatteverket skulle kunna påföra med skattetillägg om företaget var momsregistrerat i motsvarande fall. Det framstår som olämpligt och rättsosäkert att om ett företag innehar en momsregistrering i Sverige eller inte ska kunna påverka hur betungande sanktionen kan bli.

Vidare kan det ifrågasättas om en fördubbling av tulltillägget är en proportionerlig och rätt åtgärd mot bakgrund av att Tullverket fattade 627 beslut om tulltillägg för år 2022 vilket ska sättas i förhållande till antalet lämnade importdeklarationer om 7,5 miljoner. Strängare regler avseende tulltillägg är ingen universallösning för att öka efterlevnaden som vanligtvis beror på olyckliga misstag och förbiseenden. I stället bör huvudfokus, i syfte att minska fel, ligga på ändamålsenliga kontroller och information. I detta arbete bör Tullverket och andra berörda myndigheter i större utsträckning säkerställa att webbplatser innehåller adekvat information och är uppdaterade när företagen med kort varsel behöver förhålla sig till förändringar i bland annat restriktioner och rättspraxis.

Behåll begreppet tulltillägg

FAR anser, till skillnad från utredningen, att begreppet ”tulltillägg” ska kvarstå när ett tillägg tas ut med en procentsats av den undandragna skatten eller tullen. Ett bärande skäl är att begreppet är vedertaget och att det är ett parallellt system till skattetillägget som hanteras av Skatteverket.

¹¹ Se sid 79 i Director-General for internal policies publication Analysis and effects of different Member States customs sanctioning systems (2016).

Däremot kan det vara motiverat att använda en annan terminologi än ”tulltillägg”, såsom ”sanktionsavgift” som utredningen har föreslagit, för de tulls specifika situationer där sanktionen debiteras efter en fast avgift och där sanktionen saknar motsvarighet i ett parallellt system som hanteras av en annan myndighet. För skatter som hanteras av Skatteverket finns en uppdelning mellan sanktionsavgifter som utgör skattetillägg respektive andra typer av försenings- och sanktionsavgifter.¹² Med en motsvarande uppdelning skulle tulltillägg, förseningsavgifter och sanktionsavgifter få en ökad tydlighet, bättre samstämmighet och logik motsvarande det skatterättsliga sanktionssystemet.

Tulltillägg på återbetalningsbar moms och punktskatt

Både moms och punktskatt är indirekta skatter där företagen är uppbördsmän. Sådana skatter ska vara enkla, rationella, samhällsekonomiska effektiva, främja svenska företags internationella konkurrenskraft och inte leda till dold moms och kumulativa effekter. Ett exempel är moms som, i strid med sitt syfte, används som ett straff oavsett uppsåt, belopp, vem som upptäcker och rättar felet eller om det ens föreligger risk för skattebortfall.

Enligt nuvarande tulltilläggsregler tas tulltillägg ut på moms även om den är fullt återbetalningsbar av Skatteverket. Detta trots att staten inte har riskerat något skattebortfall. I det fall Skatteverket är beskattningsmyndighet för importmomsen påförs inte något skattetillägg om importmomsen är fullt återbetalningsbar,¹³ eftersom det inte anses finnas något skatteundandragande när in- och utgående moms kan kvittas.¹⁴ Vidare påför Skatteverket inte något skattetillägg vid EU-handel när det inte uppkommer något skatteundandragande vid full avdrags- eller återbetalningsrätt.

Nuvarande debitering av tulltillägg på återbetalningsbar importmoms innebär en olikformig behandling mellan de företag som är momsregistrerade i Sverige, där Skatteverket är beskattningsmyndighet, och de företag som inte är momsregistrerade, där Tullverket är beskattningsmyndighet. Med det sagt, är det positivt att utredningen föreslår att nuvarande tulltillägg om 10 procent för avdrags- eller återbetalningsmoms sänks till 5 procent. FAR har förståelse för att tulltillägg debiteras motsvarande ett periodiseringsfel om det finns ett tidsglapp som skulle innebära att en skattskyldig får tillbaka inbetald moms tidigare än vad som skulle varit fallet vid en korrekt importhantering.

På motsvarande sätt bör tulltillägget avseende punktskatter tas ut med en lägre procentsats, förutsatt att det saknas skäl till full befrielse, då det i dessa fall det inte funnits någon risk för skatteundandragande. FAR anser att utredningens ståndpunkt om att det inte är möjligt att redan vid importen bedöma om det i ett senare skede uppkommer en avdragsrätt för punktskatt byggs på en felaktig utgångspunkt och missuppfattning av gällande regler.¹⁵ Resonemangen om att det inte går att bedöma vid importen om avdragsrätt eller återbetalningsrätt föreligger stämmer om skattebefrielsen förutsätter att den

¹² Kapitel 48-50 i skatteförarandelagen, gällande skattetillägg, förseningsavgift, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift, rapportavgift och kontrollavgift.

¹³ Innebärande att in- och utgående moms för importen

¹⁴ Se Skatteverkets ställningstagande ”Kvittning mellan utgående och ingående mervärdesskatt vid bestämmande av underlag för skattetillägg” från den 23 november 2000, dnr. 10376-00/100.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/371614.html?date=2000-11-23>

¹⁵ Se sidorna 274-275 i betänkandet.

punktskattepliktiga varan används för ett särskilt ändamål, till exempel för en kommande industriell process såsom metallurgisk eller mineralogisk process.

Däremot är fallet annorlunda när en importdeklaration har en hänvisning till en giltig punktskatteregistrering som medger skatteuppskov. För förflyttning av EU-harmoniserade punktskatter krävs, utöver hänvisning i importdeklarationen, att en upplagshavare eller den registrerade avsändaren har en särskild flyttsäkerhet på plats som kan tas i anspråk och att förflyttningen har registrerats i Excise Movement and Control System, EMCS, EU:s gemensamma system för förflyttning av EU-harmoniserade punktskatter. Motsvarande gäller även vid suspension av punktskatt vid import av icke-harmoniserade punktskattepliktiga varor, även om förfarandet skiljer sig något åt.

En upplagshavare har fullt avdrag för erlagd punktskatt för beskattade varor, exempelvis som debiterats av Tullverket, när varorna tas in på skatteupplaget. Att varorna har anmälts i EMCS innebär att varorna är under Skatteverkets översyn tills transporten har avslutats med en mottagningsrapport från upplagshavaren som bekräftar att varorna har tagits in på skatteupplaget. Risken för skattebortfall är obefintlig för uppskovsförflyttningar eftersom uppföljning görs av Skatteverket om någon mottagningsrapport inte lämnas inom föreskriven tid.

Att utredningen inte har föreslagit någon nedsättning av tulltillägget avseende åtminstone EU-harmoniserade punktskatter som tas in på ett skatteupplag, är en brist i utredningen och bör justeras i samband med en eventuell förändring av nuvarande bestämmelser avseende tulltillägg.

Tillgängligt kontrollmaterial bör vara eftergiftsgrund för tulltillägg

Om ett företag har tillhandahållit Tullverket underlag i form av exempelvis en föransmälan är det rimligt att dessa underlag ska beaktas vid bedömningen om det finns grund att påföra tulltillägg och om det funnits någon faktisk och reell risk för tull- eller skatteundandragande. Motsvarande eftergiftsgrund bör även gälla i de fall inkomna uppgifter från deklaranter är uppenbart oförenliga och uppgifterna inte godtas eller skulle ha godtagits vid en normal granskning eller med hjälp av Tullverkets systemstöd.

Förseningsavgift avseende avräkningsnota

Utredningen har föreslagit att förseningsavgift ska kunna påföras för sent inkommen avräkningsnota. FAR anser att det är positivt att en förseningsavgift ersätter dagens system som innebär att tullförfarandet, såsom aktiv förädling och slutanvändning, underkänns vid sent inkommen avräkningsnota varvid tillståndshavaren får betala hela tullkostnaden såsom att förfaranden aldrig hade tillämpats.

Förslaget om en förseningsavgift är en rimlig påföljd jämfört med ett totalt underkännande. Däremot bör förseningsavgiften inte överstiga avgiften som tas ut för sent inkomna tulldeklarationer som föreslås höjas till 625 kr. Nivåerna på förseningsavgiften bör vara enhetliga.

FAR ifrågasätter även rimligheten i att påföra nya förseningsavgifter redan för nästföljande dag om förseningen kvarstår, särskilt för det fall att Tullverket inte har meddelat tillståndsinnehavaren att avräkningsnota saknas. Det bör ges en rimlig tid för tillståndsinnehavaren att göra rätt för sig innan en ny avgift påförs. Ett påförande av ytterligare sanktionsavgift bör kunna göras, men med ett större

tidsintervall än vad utredningen föreslagit motsvarande de som finns inom skatteförfarandet. Om ett företag inte inkommer med avräkningsnota, trots påminnelser med rimlig svarstid, kan det finnas anledning att en tillkommande förseningsavgift påförs i likhet med förseningsavgift inom skatteförfarandet.

9.12.3 När en sanktionsavgift senast ska beslutas

Dagens reglering är otydlig

Utredningen tar upp att det bör finnas en tydlig tidsgräns för när “*sanktionsavgifter*” ska tas ut och man hänvisar till artikel 103 i tullkodexen, där det av den svenska versionen framgår att huvudregeln är att gäldenären inte ska underrättas om någon tullskuld efter utgången av en period om tre år efter den dag då tullskulden uppkom. Men att tidsperioden enligt samma artikel ska förlängas om tullskulden uppkommit på grund av en handling som när den utfördes “*skulle ha kunnat*” ge upphov till straffrättsliga förfaranden. Vidare så diskuteras otydligheten i den bortre tidsgränsen för beslut om tulltillägg i bestämmelsen enligt 5 kap. 14 § tullagen.

FAR håller med om att det är otydligt när ett beslut om tulltillägg senast kan beslutas. Men att utredningen har missat att behandla otydligheten i den svenska språkversionen av tullkodexen där lydelsen är att huvudregeln om en treårsperiod ska förlängas när tullskulden har uppkommit på grund av en handling som när den utfördes “*skulle ha kunnat*” ge upphov till straffrättsliga förfaranden. Där kan begreppet “*skulle ha kunnat*” tyckas vara vidare i jämförelse med den engelska versionens lydelse av artikel 103.2 tullkodexen, “*Where the customs debt is incurred as the result of an act which, at the time it was committed, was liable to give rise to criminal court proceedings, the three-year period laid down in paragraph 1 shall be extended to a period of a minimum of five years and a maximum of 10 years in accordance with national law.*”

Handlingar för vilka straffrättsliga förfaranden är relevanta gällande undandragande av tull behandlas främst av lagen om straff för smuggling under rubriken “tullbrott m.m” samt i tullagen 5 kap. 2 § där den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot tullagstiftningen, förutom i ringa fall, kan dömas för tullförseelse. Det har under tullrevisioner observerats att Tullverket har argumenterat utifrån den direkta svenska ordalydelsen och hävdar att de inte anser att uppsåt eller oaktsamhet behöver täcka de objektiva omständigheterna för att ett handlande ska anses ha kunnat ge upphov till straffrättsliga förfaranden. Vidare har Tullverket argumenterat att de anser det saknas krav på att en förundersökning ska vara inledd eller inledas för att Tullverket ska kunna konstatera att ett handlande ska ha kunnat ge upphov till straffrättsliga förfaranden. Även att orsaken till att förundersökning inte inleds saknar betydelse i frågan. Innebörden blir att handlingar som kan uppfattas vara av misstagskaraktär skulle kunna bli föremål för sådana förfaranden som avses, och därmed grund för att förlänga granskningsperioden för pågående tullrevision till fem år.

Som resultat leder det till stor osäkerhet för importörer där minsta misstag skulle kunna anses leda till straffrättsliga förfaranden genom antagande om att brott har begåtts, utan vidare utredning. Denna implementering av bestämmelsen i tullförordningen är problematisk av flera anledningar. Det är osannolikt att lagstiftarens avsikt var att huvudregeln - treårsperioden - skulle göras verkningslös så

snart misstag identifierats. Vidare kan den tillämpningen anses strida mot flera rättssäkerhetsprinciper såsom principen om berättigade förväntningar, oskuldspresumtion och rätten att få försvara sig.

Med ovan sagt så borde det förtydligas vidare när huvudregeln om en treårsperiod ska utökas för underrättande om tullskuld och tulltillägg/sanktionsavgift. Detta bör också inkludera ett förtydligande kring vilka handlingar som skulle föranleda till detta, i stället för ett antagande om att brott har begåtts.

Övriga synpunkter

Ta bort kravet på prövningstillstånd i kammarrätt för samtliga moms- och punktskattemål oavsett beskattningsmyndighet

Om Skatteverket är beskattningsmyndighet finns det inget krav på prövningstillstånd om en förvaltningsrättsdom överklagas till kammarrätt. Om däremot Tullverket är beskattningsmyndighet begränsas möjligheten att överklaga till kammarrätt eftersom det finns krav på att behörig kammarrätt beviljar prövningstillstånd. Svenskt Näringsliv har skickat en hemställan¹⁶ till regeringen med förslag på ändring i tullagen för att åtgärda nuvarande diskrepans.

En given utgångspunkt måste vara att möjligheten till att få en prövning av kammarrätt av moms- och punktskattebeslut inte ska bero på vilken myndighet som fattat beslut. Så är nu inte fallet.

Skatteregler gällande moms och punktskatter är många gånger komplicerade och svårtolkade. En enhetlig hantering utan krav på prövningstillstånd i samtliga moms- och punktskattemål, oavsett beskattningsmyndighet är ur ett rättssäkerhetsperspektiv rimligt.

FAR



Michael Johansson

Ordförande i FAR:s remissgrupp - Skatt

¹⁶ Se Svenskt Näringslivs hemställan om lagändring från den 30 maj 2023.