



**SVENSKT NÄRINGSLIV**

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

Vår referens/dnr:  
2024-3

Er referens/dnr:  
Fi2023/03236

2024-03-27

## **Remiss av promemorian Nya tullrättsliga sanktioner och skärpta åtgärder mot utförsel av stöldgods (SOU 2023:99)**

Föreningen Svenskt Näringsliv har beretts tillfälle att avge yttrande över rubricerad promemoria och tillstyrker föreslagna åtgärder för att beivra utförsel av stöldgods men avstyrker i enlighet med vad som anges nedan förslaget om att ersätta nuvarande tulltillägg.

### **Sammanfattning av synpunkter**

- Svenskt Näringsliv är kritisk till utredningens sammansättning och anser att det är oacceptabelt att näringslivet, 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 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 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 av nuvarande tulltilläggsbestämmelser.
- Svenskt Näringsliv 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 hanteras 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

**Svenskt Näringsliv Confederation of Swedish Enterprise**

Postadress/Address: SE-114 82 Stockholm Besök/Visitors: Storgatan 19 Telefon/Phone: +46 (0)8 553 430 00  
www.svensktnaringsliv.se Org. Nr: 802000-1858

Tullverket, i strid med HFD:s praxis, anser sig kunna avvisa en importdeklaration/ självrättelse och istället ange en annan part som gäldenär.

- Det nuvarande kontrollfokuset överskuggar Tullverkets andra huvuduppdrag att underlätta handeln. Lejonparten av företagen är skötsamma och vill göra rätt för sig. Svenskt Näringsliv uppmanar regeringen, genom bl.a. Tullverket, att i större utsträckning arbeta för att underlätta den legitima handeln inom de ramar som det EU-gemensamma tullregelverket möjliggör. Detta bör förtydligas i Tullverkets regleringsbrev. Det måste finnas ett mer balanserat fokus mellan kontroll- respektive handelsperspektiv för att inte försvåra den legitima handeln för seriösa företag som är grunden för välbefinnande och jobbskapande i Sverige.
- Det är orimligt att möjligheten till prövning i kammarrätt begränsas vid uttag av moms och punktskatter enbart av det skälet att Tullverket är beskattningsmyndighet. Svenskt Näringsliv anser att asymmetrin mellan tullagen och skatteförfarandelagen måste lösas snarast för att säkerställa att inte Sveriges uppdelning på olika beskattningsmyndigheter ska påverka möjligheten att få ett moms- eller punktskatteärende prövat av kammarrätt.

## Bakgrund

### Grunder för förslagen

Utredningens uppdrag har varit att

- analysera de tullrättsliga sanktionerna och ta ställning till om de bör ändras. I uppdraget har ingått frågorna om det behövs någon ny sanktion och om ett uttryckligt förbud mot dubbelprövning bör införas.
- ta ställning till om Tullverket bör ges möjlighet att biträda allmän åklagare vid utredningar om självständigt förverkande och om Tullverket bör kunna behålla förverkad egendom för utbildning och hundträning i större utsträckning än i dag.
- ta ställning till om Tullverket bör få utökade möjligheter att kontrollera utförsel av varor, analysera behovet av och möjligheterna att göra utförsel av stöldgods till ett brott och, oavsett ställningstagande i sak, lämna författningsförslag på hur utförsel av stöldgods kan kriminaliseras.

### Utredningens förslag

#### *Sanktionsavgift ersätter tulltillägg och utvidgas*

Utredningen anser att ett effektivt, avskräckande och proportionerligt sanktionssystem bäst kan åstadkommas om tulltillägg ersätts med en ny administrativ sanktionsavgift. Den ska i likhet med huvudregeln för nuvarande tulltillägg, liksom för skattetillägg på moms och punktskatter, uppgå till 20 procent av det undandragna beloppet. För importmoms som är avdrags- eller återbetalningsbar enligt momslagen föreslås att den administrativa avgiften ska sänkas från 10 till 5 procent av det undandragna beloppet. Vidare föreslås en förhöjd sanktionsavgift. Den ska tas ut med en dubbel procentsats om ett fel upprepas inom en tvåårsperiod från beslut för tidigare påförd administrativ avgift för en viss förseelse. Detta får till följd att den administrativa avgiften kan uppgå till 40 procent respektive 10 procent av den undandragna tullavgiften och skatten. Den förhöjda tullavgiften ska inte tas ut av den som har status som godkänd ekonomisk aktör, AEO<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> AEO står för "Authorised Economic Operator" och är ett EU-gemensamt tulltillstånd.

Den nya sanktionsavgiften kommer att kunna påföras i betydligt fler situationer än det nuvarande tulltillägget.<sup>2</sup> I betänkandet föreslår utredningen att den administrativa sanktionsavgiften även ska utgå när tullkontroll har försvårats. Vid överträdelser som har medfört att en vara undandragits från tullövervakning föreslås att sanktionsavgiften ska bestämmas till lägst 5 000 kronor och högst 500 000 kronor. För överträdelser som på annat sätt har försvårat Tullverkets möjlighet att genomföra tullkontroll föreslås att sanktionsavgiften bestäms till lägst 2 000 kronor och högst 100 000 kronor.

Vidare föreslår utredningen att sanktionsavgift ska kunna tas ut när skyldigheter enligt ett tillstånd som har beslutats av Tullverket inte har fullgjorts. Sanktionsavgiften föreslås uppgå till 5 000 kronor. Har sanktionsavgift tidigare beslutats och en ny sanktionsavgift ska tas ut inom två år från det tidigare beslutet ska en höjd avgift tas ut med 10 000 kronor. Den förhöjda avgiften tas inte ut av den som är AEO-certifierad. För de fall en avräkningsnota inte lämnats in i tid avseende aktiv förädling eller slutanvändning, föreslås att en förseningsavgift om 1 000 kronor ska påföras och att avgiften höjs med ytterligare 1 000 kronor för varje ytterligare dag upp till fem dagars försening. Vid längre försening anser utredningen att sanktionsavgift ska påföras istället för förseningsavgift.

#### *Förseningsavgiften höjs och kan tas ut i fler fall*

Utredningen föreslår att förseningsavgiften för att inte ge in kompletterande deklaration höjs till 625 kronor eller, om deklarationen inte ges in trots uppmaning, till 1 250 kronor. Det föreslås att den som inte ger in avräkningsnota i rätt tid, t.ex. vid tullförfarandena aktiv förädling och slutanvändning, ska påföras förseningsavgift med 1 000 kronor för den första dagen. Beloppet höjs med ytterligare 1 000 kronor för varje påföljande dag till och med den femte dagen. Därefter kan sanktionsavgift aktualiseras.

#### *Förslag på brottsbekämpande åtgärder*

- Utredningen föreslår att en ny förverkandeform, självständigt förverkande av brottsvinster, införs. Självständigt förverkande kan aktualiseras i Tullverkets verksamhet, t.ex. om det vid en kroppsvisitation vid misstanke om smuggling påträffas stora mängder kontanter som varken kan knytas till det aktuella brottet eller till personens inkomster eller förmögenhet. En tulltjänsteman ska, i likhet med en polisman, få inleda en utredning om självständigt förverkande.
- I aktuellt betänkande föreslås en ny generell regel som ger brottsbekämpande myndigheter möjlighet att, efter särskilt beslut, behålla förverkad egendom för utbildning av sökhundar och personal och för forensiska ändamål.
- Utredningen föreslår att det införs ett nytt brott, benämnt utförselhäleri, som syftar till att utförsel av stöldgods ska kunna bekämpas effektivare än i dag. Brottet utformas som en kvalificerad form av häleri och förs in i brottsbalken. Straffansvar träffar den som på ett sätt som är ägnat att försvåra ett återställande tar befattning med något som skäligen kan antas vara frånhänt annan genom brott, om syftet är att det ska föras ut ur landet. Det nya brottet delas in i två grader, som betecknas utförselhäleri respektive grovt utförselhäleri. Straffet för utförselhäleri ska vara fängelse i högst två år och för grovt utförselhäleri fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Ringa fall av utförselhäleri bedöms som häleriförseelse.

---

<sup>2</sup> Se sid 316 i aktuellt betänkande.

- Bekämpningen av utförelshäleri och grovt utförelshäleri föreslås ingå i Tullverkets direkta brottsbekämpning. Det innebär att Tullverket och en tulltjänsteman har samma befogenheter som när exempelvis smuggling upptäcks. Om Tullverket har upptäckt ett utförelshäleri eller grovt utförelshäleri, ska förundersökningen om brottet emellertid genast överlämnas till Polismyndigheten eller allmän åklagare.
- Tullverket föreslås att i vissa fall få genomföra förtida förstöring av omhändertagen egendom. Tullverket tar hand om en mängd varor som av olika skäl inte får föras in i eller ut ur landet. Det kan t.ex. röra sig om hundratals liter av olika alkoholhaltiga drycker eller tusentals liter diesel. Vid misstanke om brott tas egendomen i beslag enligt smugglingslagen. I lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, LPK, finns det bestämmelser om administrativt förverkande av egendom som har omhändertagits enligt den lagen.

Förvaringen av dieselprodukter kan exempelvis skapa miljöproblem och ökad risk för brand. Utredningen föreslår att Tullverket, innan det finns ett beslut om förverkande eller innan ett sådant beslut har fått laga kraft, ska få förstöra egendom som har omhändertagits enligt LPK. Om det visar sig att egendomen inte skulle ha förverkats ska ersättning för den förstörda egendomen utgå med skäligt belopp.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2025.

## Synpunkter

### Allmänna synpunkter

#### *Utredningens sammansättning*

Svenskt Näringsliv 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 utredningen. En 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."<sup>3</sup> 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 uppbördssynpunkt var 95,4 procent."<sup>4</sup> Det är givetvis 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 majoriteten av företagen är angelägna att göra rätt från början och rättar självmant upp eventuella felaktigheter som de upptäcker.

<sup>3</sup> Se sid 217 och 221 i betänkandet.

<sup>4</sup> Se sid 231 i betänkandet.

- "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."<sup>5</sup> Att korrigera misstag är en självklarhet för företag som vill göra rätt för sig. I vissa situationer är det ofrånkomligt att behöva göra rättelser, t.ex. när tilläggs kostnader 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"<sup>6</sup> 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 och 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.

Dock är det positivt att utredningen tog kontakt för att inhämta synpunkter på förslag på övergripande nivå från Svenskt Näringsliv och företag. Angivna synpunkter från näringslivet synes ha påverkat utredningen i rätt riktning med t.ex. en sänkning av dagens tulltillägg vid avdrags- eller återbetalningsbar moms och att utredningen föreslår förseningsavgift i stället för tulltillägg vid sent inkomna avräkningsnotor vid tullförfarandena aktiv förädling och slutanvändning. Vidare är det positivt att utredningen har hörsammat näringslivets synpunkt på att sent inlämnade avräkningsnotor inte ska leda till att både sanktionsavgift debiteras och att aktuellt tillstånd återkallas.

Med det sagt är det viktigt att understryka att näringslivet, utan expert i utredningen, har haft en ytterst begränsad insyn i utredningen och dess förslag. Att en utrednings sammansättning har påverkan på bl.a. inhämtade av faktaunderlag och de förslag som läggs fram framhålls av professor Anders Hultqvist i rapporten om beredningsprocessen:

"Förutom uppgiften, formulerad i direktiven, och den utredningstid som står till förfogande är det naturligtvis den kompetens i form av personer som tillförs utredningen – oavsett om dessa är ledamöter, sakkunniga eller experter – som är avgörande och hur arbetet bedrivs, t.ex. med inhämtande av många olika uppfattningar, faktaunderlag etc. som får en avgörande betydelse för de överväganden och slutligen det förslag som läggs."<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Se sid 175 i betänkandet.

<sup>6</sup> Se sid 222 i betänkandet.

<sup>7</sup> Se sid 25 i Svenskt Näringslivsrapport Om beredningsprocessen för skattelag (2014).  
[https://www.svensktnaringsliv.se/bilder\\_och\\_dokument/w35pwf\\_om-beredningsprocessen-for-skattelagpdf\\_1090887.html/Om+beredningsprocessen+fr+skattelag.pdf](https://www.svensktnaringsliv.se/bilder_och_dokument/w35pwf_om-beredningsprocessen-for-skattelagpdf_1090887.html/Om+beredningsprocessen+fr+skattelag.pdf)

*Mer fokus bör ligga på att underlätta den legala handeln*

Svenskt Näringsliv anser naturligtvis att det är viktigt att bekämpa illegal handel och brottslig verksamhet, och att det i detta arbete kan finnas behov av både administrativa sanktionsavgifter och straffrättsliga sanktioner 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 balans för att inte försvåra den legitima handeln för seriösa företag som är grunden för välstånd och jobbskapande i Sverige.

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, företaget och Tullverket.<sup>8</sup>

Den absoluta lejonparten av de företag som bedriver internationell handel är skötsamma och försöker efterleva gällande regelverk. Utöver de ändringar som är föremål för aktuell remiss, uppmanar Svenskt Näringsliv regeringen genom bl.a. 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, vilket bör tydliggöras i Tullverkets regleringsbrev. 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, en skatt som företagen är obetalda uppördsmän för.<sup>9</sup>

Importmomsproblematiken har inte underlättats av att Tullverket har försökt kringgå HFD:s praxis<sup>10</sup> avseende bedömningen av inlämnad importdeklarationers status vid bristande efterlevnad, trots att dessa domar utgör gällande rätt och ska följas. HFD har i en senare dom<sup>11</sup> tydliggjort att Tullverket måste ha lagstöd för att utnämna sig själv till beskattningsmyndighet istället för Skatteverket – något som Tullverket ändå gjort genom att avvisa inlämnade importdeklarationer, vilket skapat 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."

<sup>8</sup> Förordning (2016:1332) med instruktion för Tullverket

<sup>9</sup> Problematiken kring den momsmässiga inlåsnings effekten vid administrativa misstag i tullhanteringen har belysts av Svenskt Näringsliv i bl.a. hemställan om lagändring från 2019, 2021 och 2023.

[https://www.svensktnaringsliv.se/material/rapporter/hemstallan-atgarda-importmomsen-som-forsamrar-svensk-konkurrenskr\\_1201054.html](https://www.svensktnaringsliv.se/material/rapporter/hemstallan-atgarda-importmomsen-som-forsamrar-svensk-konkurrenskr_1201054.html)

[https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/hemstallan-atgarda-inlasningseffekten-avimportmoms\\_1138734.html](https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/hemstallan-atgarda-inlasningseffekten-avimportmoms_1138734.html)

[https://www.svensktnaringsliv.se/bilder\\_och\\_dokument/nxkthz\\_hemstallanimportmoms.pdf\\_1166334.html/Hemst%C3%A4llan+importmoms\\_1.pdf](https://www.svensktnaringsliv.se/bilder_och_dokument/nxkthz_hemstallanimportmoms.pdf_1166334.html/Hemst%C3%A4llan+importmoms_1.pdf)

<sup>10</sup> Se HFD 2021 ref. 54 och HFD 2021 ref. 57.

<sup>11</sup> Se HFD:s dom med målnummer 3764-23 från den 28 december 2023.

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.<sup>12</sup> En sådan påföljd blir för den enskilde ett drakoniskt straff, särskilt som personen rimligen inte har någon personlig vinning av att det blivit fel. Momsens syfte är inte att användas som sanktionsverktyg, vilket dock Tullverkets tillämpning medför. Detta innebär stora ekonomiska problem för näringslivet och minskat förtroende för berörda myndigheter.

Svenskt Näringsliv har lämnat konkreta lösningsförslag i hemställan till regeringen gällande inlåsningseffekten avseende importmoms. Det är angeläget att regeringen agerar skyndsamt för att ta bort systemfelet som drabbar vanliga företag och anställda som gör oavsiktliga misstag i tullhanteringen, trots att de har försökt att rätta sina misstag genom att inkomma med s.k. självrättelse.

### *Begreppet självrättelse*

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 självrättelse som självrättelse enligt tullagen, oavsett vem av parterna som lämnar rättelsen. En självrättelse måste anses utgöra en självrättelse 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 självrättelsen till Tullverket. Detta är problematiskt eftersom Tullverket, i strid med HFD:s praxis, har ansett sig kunna avvisa en importdeklaration/självrättelse och istället 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 självrättelse för 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 huruvida det bör införas harmoniserade sanktioner på tullområdet inom EU.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> Se COM (2013) 884, Directive on the Union legal framework for customs infringements and sanctions.

Förslaget utformades mot bakgrund av att det observerats att det fanns stora skillnader när det gäller överträdelse av tullagstiftningen. I arbetet med förslaget riktades en del kritik mot att det föreslogs införas sanktionsavgifter med strikt ansvar, dvs. 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.<sup>14</sup> Detta berörs visserligen i förslaget men enligt vår uppfattning är det svårt att bedöma om den lagstiftningen som föreslås faktiskt kommer uppfylla kraven på oskyldighetspresumtionen i EKMR.

Vidare måste föreslagna ändringarna beakta GATT-avtalet.<sup>15</sup> 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 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 huruvida 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.<sup>16</sup> Det kan därför ifrågasättas huruvida 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. Vår 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 överträdelse kan sanktioneras olika betungande beroende på vilken myndighet som är beskattningsmyndighet, Tullverket eller Skatteverket. Vid upprepade överträdelse 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

---

<sup>14</sup> Se sid 68 i Director-General for internal policies publication Analysis and effects of different Member States customs sanctioning systems (2016).  
<https://www.eesc.europa.eu/sites/default/files/resources/docs/analysis-and-effects-of-the-different-member-states-customs-sanctioning-systems-ep-study-january-2016.pdf>

<sup>15</sup> Världshandelsorganisationen, WTO, General Agreement on Tariffs and Trade.

<sup>16</sup> Se sid 79 i Director-General for internal policies publication Analysis and effects of different Member States customs sanctioning systems (2016).



som olämpligt och rättsosäkert att huruvida ett företag är momsregistrerat 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 motsvarar cirka 0,008 procent av antalet lämnade importdeklarationer om 7,5 miljoner för aktuellt år.<sup>17</sup> Strängare regler avseende tulltillägg är ingen universallösning för att öka efterlevnaden som vanligtvis beror på olyckliga misstag och förbiseenden vid exempelvis följdfel som upptäcks i samband med tullrevision. Tullverket och andra berörda myndigheter bör arbeta för att minska fel genom att i större utsträckning säkerställa att sina webbplatser innehåller adekvat information och är uppdaterade när företagen med kort varsel behöver förhålla sig till förändringar avseende bl.a. restriktioner och rättspraxis.

Lämpligheten av att fullfölja utredningens förslag om förändring av nuvarande tulltillägg bör ställas i ljuset av att EU-kommissionen den 17 maj 2023 la fram ett reformförslag om en ny tullkodex med ett EU-gemensamt ramverk för sanktioner och sanktionsbestämmelser, varvid utredningens förslag riskerar bli obsoleta.<sup>18</sup> Det är viktigt för näringslivet att ha regelverk som är långsiktigt hållbara och förutsebara.

### *Behåll begreppet tulltillägg*

Svenskt Näringsliv 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, åtminstone när det gäller moms eller punktskatter för vilka Tullverket i vissa fall är beskattningsmyndighet för istället för Skatteverket.

Däremot kan det vara motiverat att använda en annan terminologi än "tulltillägg", såsom "sanktionsavgift" som utredningen har föreslagit, för de tullspecifika 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 olika typer av försenings- och sanktionsavgifter.<sup>19</sup> Med en motsvarande uppdelning skulle tulltillägg, förseningsavgifter och sanktionsavgifter få en ökad tydlighet få bättre sammansstämmighet och logik i förhållande till det skatterättsliga sanktionssystemet.

### *Tulltillägg på återbetalningsbar moms och punktskatt*

Svenskt Näringsliv vill erinra om momsens syfte och ändamål där företagen är en oavlönad uppbördsman för en konsumtionsskatt. Momsen är en skatt som ska vara enkel, rationell, samhällsekonomiskt effektiv, främja svenska företags internationella konkurrenskraft och inte

<sup>17</sup>  $(627/7\ 500\ 000) * 100 = 0,00836$  procent. Beräkningen utgår från att endast ett beslut om tulltillägg har tagits ut per importdeklaration oavsett om tillägget beräknats separat för tull, moms eller punktskatter.

<sup>18</sup> 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>

<sup>19</sup> Se kapitel 48-50 i skatteförarandelagen, SFL, gällande skattetillägg, förseningsavgift, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift, plattformavgift, rapportavgift och kontrollavgift.

leda till dold moms och kumulativa effekter. I dag används moms, i strid med sitt syfte, 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,<sup>20</sup> eftersom det inte anses finnas något skatteundandragande när in- och utgående moms kan kvittas.<sup>21</sup> Vidare debiterar inte Skatteverket 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, varvid Skatteverket är beskattningsmyndighet, och de företag som inte är momsregistrerade, varvid 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. Svenskt Näringsliv 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 inte funnits någon risk för skatteundandragande. Svenskt Näringsliv 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.<sup>22</sup> Resonemangen om att det inte går att bedöma vid importen huruvida avdragsrätt eller återbetalningsrätt föreligger stämmer om skattebefrielsen förutsätter att den punktskattepliktiga varan används för ett särskilt ändamål, t.ex. en kommande industriell process såsom metallurgisk eller mineralogisk process.

Däremot är fallet annorlunda när importdeklarationen har en hänvisning till en giltig punktskatteregistrering som medger skatteuppskov. För förflyttning av EU-harmoniserade punktskatter<sup>23</sup> krävs, utöver hänvisning i importdeklarationen, att en upplagshavare eller en registrerad avsändaren<sup>24</sup> 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 av icke-harmoniserade punktskattepliktiga varor, även om förfarandet skiljer sig något.

<sup>20</sup> Innebärande att in- och utgående moms för importen

<sup>21</sup> 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>

<sup>22</sup> Se sidorna 274-275 i betänkandet.

<sup>23</sup> Som EU-harmoniserade punktskatter räknas energi-, alkohol och tobaksskatt.

<sup>24</sup> En registrerad avsändare är en fysisk eller juridisk person som fått ett godkännande av Skatteverket att yrkesmässigt avsända EU-harmoniserade punktskatter enligt ett uppskovsförfarande från en importplats.

En upplagshavaren 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 radar tills transporten har avslutats med en mottagningsrapport från upplagshavaren som bekräftar att varorna har tagits in på skatteupplaget.<sup>25</sup> Risken för skattebortfall är obefintlig för uppskovsförflyttningar då dessa följs upp av Skatteverket om någon mottagningsrapport inte lämnas inom föreskriven tid.

Att utredningen inte har föreslagit någon nedsättning av tulltillägget avseende åtminstone punktskattepliktiga varor som tas in på ett skatteupplag, är en brist i utredningen och bör åtgärdas i samband med en eventuell förändring av nuvarande tulltilläggsbestämmelser.

#### *Tillgängligt kontrollmaterial bör vara eftergiftsgrund för tulltillägg*

I de fall 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 reell risk för tull- eller skatteundandragande.

Motsvarande eftergiftsgrund bör även gälla i de fall inkomna uppgifter från deklaranten 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. Svenskt Näringsliv anser att de 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 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 kronor. Nivån på förseningsavgifterna bör vara enhetlig.

Svenskt Näringsliv ifrågasätter även rimligheten att påföra nya förseningsavgifter redan för nästföljande dag om förseningen kvarstår, särskilt för det fall 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 större ett större tidsintervall än vad utredningen föreslagit motsvarande det som gäller för förseningsavgifter på tulldeklarationer respektive på moms- och punktskattedeklarationer. I de fall ett företag inte inkommer med avräkningsnota, trots påminnelser med rimlig svarstid, kan det finnas anledning att en tillkommande förseningsavgift påförs i likhet med förseningsavgift som tas ut på försenad tull- och skattedeklarationer.

### **Övriga synpunkter**

#### *Ta bort kravet på prövningstillstånd i kammarrätt för samtliga moms- och punktskattemål*

En given utgångspunkt måste vara att materiell prövning av moms- och punktskattebeslut inte ska bero på vilken myndighet som fattat beslut. Så är nu inte fallet. Om Skatteverket är

---

<sup>25</sup> Samtliga varor på skatteupplaget ska vara obeskattade och därför medges avdrag i de fall svensk punktskatt har debiterats på varan.

beskattningsmyndighet finns det inget krav på prövningstillstånd om en förvaltningsrättsdom överklagas till kammarrätt. Om däremot Tullverket är beskattningsmyndighet begränsas möjlighet att överklaga till kammarrätt eftersom det finns krav på att behörig kammarrätt beviljar prövningstillstånd. Svenskt Näringsliv har skickat en hemställan<sup>26</sup> till regeringen med förslag på ändring i tullagen för att åtgärda nuvarande diskrepans.

Som huvudregel är Skatteverket beskattningsmyndighet för moms och punktskatter som ska redovisas och betalas i Sverige. Vid import från tredje land där importören/deklaranten inte är momsregistrerad i Sverige, vilket gäller bl.a. privatpersoner, föreningar och många utländska företag, är Tullverket beskattningsmyndighet för importmoms. Vidare är Tullverket beskattningsmyndighet för en tullskuld som uppkommer vid bristande efterlevnad enligt artikel 79 i tullkodex, t.ex. om ett företag som är momsregistrerat i Sverige gör ett administrativt misstag i importförfarandet.

Vid import av punktskattepliktiga varor från land utanför EU är Tullverket som huvudregel beskattningsmyndighet om inte varorna omfattas av ett godkänt uppskovsförfarande för punktskatt. Sammanfattnings innebär detta, till skillnad från flera andra länder såsom Danmark som har en beskattningsmyndighet, att antingen Skatteverket eller Tullverket kan bli beskattningsmyndighet vid import av moms- och punktskattepliktiga varor. På skatteområdet finns inget krav på prövningstillstånd i kammarrätt. Varför det finns en skillnad mellan skatteförandelagen och tullagen avseende prövningstillstånd, anges inte i förarbetena och skillnaden förefaller inte vara motiverad.

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, borde vara en självklar likabehandling mellan skattskyldiga. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det rimligt att de enskilda kan få sin sak prövad i mer än en instans. Sverige har full rådighet att åtgärda dagens diskrepans och en ändring ligger i linje med Sveriges internationella åtagande för att säkerställa en rättvis domstolsprocess.

Det är inte rimligt att möjligheten att få en prövning av kammarrätt begränsas i moms- och punktskattemål i de fall Tullverket är beskattningsmyndighet. Svenskt Näringsliv anser att asymmetrin mellan tullagen och skatteförandelagen måste lösas snarast genom tillägg i tullagen för att säkerställa att inte Sveriges uppdelning på olika beskattningsmyndigheter ska påverka möjligheten att få ett moms- eller punktskatteärende prövat av kammarrätt.

## SVENSKT NÄRINGSLIV

Robert Lönn

Katarina Bartels

---

<sup>26</sup> Se Svenskt Näringslivs hemställan om lagändring – Ta bort kravet på prövningstillstånd i kammarrätt för samtliga moms- och punktskattemål från den 30 maj 2023.  
[https://www.svensktnaringsliv.se/sakomraden/skatter/hemstallan-om-lagandring-ta-bort-kravet-pa-provningstillstand-i-k\\_1200367.html](https://www.svensktnaringsliv.se/sakomraden/skatter/hemstallan-om-lagandring-ta-bort-kravet-pa-provningstillstand-i-k_1200367.html)