

| | | | |
|---|--|----------------------------------|------------------------------|
| Dokumentnamn Tullskulds uppkomst och val av beskattningsmyndighet för mervärdesskatt i olika situationer | | | |
| Kategori Regeldokument | Beslutsfattare Fredrik Holmberg | Handläggare Pierre Duras | Diarienummer STY 2020-221 |
| Typ av styrdokument Rättsligt ställningstagande | Ansvarig avdelning Rättsavdelningen | Träder i kraft den 2020-03-31 | Giltig t.o.m. datum - |
| Beslutsdatum 2020-03-31 | Ansvarig enhet/kompetenscenter Rättsavdelningen | Bör uppdateras före - | Serienummer - |
| Ersätter dokument som upphävs - | | | |

Tullskulds uppkomst och val av beskattningsmyndighet för mervärdesskatt i olika situationer

I följande ställningstagande redovisar Tullverket myndighetens uppfattning om vilket lagrum som är tillämpligt vid en tullskulds uppkomst i olika situationer. Situationerna som avhandlas är avgränsade till tullförfarandena aktiv och passiv förädling, tillfällig införsel och slutanvändning samt övergång till fri omsättning i vissa fall. Därtill redovisas Tullverkets uppfattning om vilken myndighet som är rätt beskattningsmyndighet för mervärdesskatt i de olika situationerna.

Listan med exempel är inte en uttömmande lista över möjliga situationer utan de mest frekvent förekommande där frågor ofta uppstår.

Tullskulds uppkomst vid passiv förädling

Allmänt om förfarandet

Förfarandet passiv förädling gör det möjligt att temporärt exportera unionsvaror till länder utanför EU för att de där ska kunna genomgå förädlingsprocesser. Förädlingsprocesser definieras i artikel 5.37 TX¹. Förfarandet regleras primärt genom artiklarna 259—262 TX och kräver tillstånd enligt artikel 211 TX. I tillståndet till passiv förädling regleras bl.a. den tid

¹ Förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen

inom vilken de temporärt exporterade varorna ska återimporteras till unionens tullområde i form av förädlade varor för att varorna ska kunna omfattas av fullständig eller partiell befrielse från importtullar.

När en ekonomisk aktör sökt och fått ett tillstånd beviljat kan varorna därefter exporteras temporärt för att genomgå olika typer av behandlingar utanför EU:s tullområde i enlighet med artikel 259 TX.

När varorna återvänder till EU:s tullområde ska de övergå till fri omsättning genom att de deklarerar i en tulldeklaration. Förfarandet avslutas enligt artikel 215 TX genom att varorna hänförs till ett nytt tullförfarande, för passiv förädling är det enligt artikel 259.3 TX övergång till fri omsättning som avslutar förfarandet. Av artikel 259.3 TX framgår att det i tillståndet ska anges inom vilken tid de temporärt exporterade varorna ska deklarerar för övergång till fri omsättning.

När varorna deklarerar till övergång till fri omsättning, och deklaranter yrkar på hel eller delvis befrielse av tull i anledning av att varorna är temporärt exporterade under passiv förädling, behöver Tullverket avgöra om det är fråga om de varorna som har varit temporärt exporterade eller inte. Om det kan fastställas att det är fråga om de varor som omfattas av passiv förädling så ska tullskulden beräknas i enlighet med artikel 86.5 TX kompletterat med artikel 75 TXK². Genom deklARATIONEN för övergång till fri omsättning avslutas förfarandet passiv förädling.

Om det inte är fråga om de temporärt exporterade varorna som deklarerar till övergång till fri omsättning, ska de behandlas som vilka icke-unionsvaror som helst som deklarerar för övergång till fri omsättning. Förfarandet passiv förädling kan då inte avslutas mot den deklARATIONEN.

Tullskuldens uppkomst i olika situationer

När varor, oavsett om de är temporärt exporterade under passiv förädling eller ej, deklarerar till övergång till fri omsättning uppstår tullskulden enligt artikel 77 TX.

Artikel 79 TX reglerar bristande efterlevnad vid import och varor som omfattas av importtull. Varor som är under förfarandet passiv förädling är unionsvaror fram till tidpunkten då de lämnar unionens tullområde och de förlorar sin status som unionsvaror i enlighet med art 154 TX. Det vill säga de omfattas i sin egenskap av unionsvaror inte av importtull när de hänförs till förfarandet och de importerar inte genom att hänföras till

² Kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 av den 28 juli 2015 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex.

passiv förädling, de exporteras temporärt. Artikel 79 TX kan alltså inte tillämpas när det är fråga om bristande efterlevnad av passiv förädling. Det finns dock en motsvarande bestämmelse för tullskuld vid export i artikel 82 TX. För närvarande finns det dock inte några exporttullar och därför kan in någon tullskuld uppstå vid export eller passiv förädling.

Frågeställning 1:

En vara exporteras för passiv förädling men när varan återimporteras har tiden för återimport löpt ut.

Svar:

Tullskulden uppstår i enlighet med artikel 77 TX när varan ska övergå till fri omsättning. Om det vid övergång till fri omsättning framgår att villkoren för passiv förädling inte har följts så kan inte nedsättning av tull medges.

Frågeställning 2:

En vara exporteras temporärt under förfarandet passiv förädling. Det upptäcks vid en kontroll i efterhand att det i tillståndet angiva värdet eller vikten har överskridits vid hänförelsen eller en vara som inte omfattas av tillståndet har exporterats under förfarandet. Uppstår det någon tullskuld och i så fall enligt vilken artikel?

Svar:

Om det hade funnits exporttullar hade tullskulden i den här situationen uppstått enligt artikel 82 TX. För närvarande finns det inte några exporttullar och någon tullskuld uppstår inte under förfarandet passiv förädling. Importtull kan det inte bli fråga om under förfarandet passiv förädling då det är fråga om unionsvaror som exporteras. När varorna återvänds och deklarerats för övergång till fri omsättning, uppstår tullskulden enligt artikel 77 TX genom att varorna hänförs till övergång till fri omsättning. Detsamma gäller om det upptäcks i efterhand vid exempelvis en revision att varorna felaktigt fått en nedsatt tull.

Frågeställning 3:

En vara exporteras temporärt under förfarandet passiv förädling. När varan ska återimporteras ska varan deklarerats som övergång till fri omsättning efter passiv förädling. Då upptäcks att förädlingen inte har skett enligt de i tillståndet angivna bestämmelserna, exempelvis har en ytterligare produkt infogats i varan, eller det går inte att styrka att varan har exporterats under förfarandet passiv förädling.

Svar:

Tullskulden uppstår i enlighet med artikel 77 TX när varan ska övergå till fri omsättning. Om det vid övergång till fri omsättning inte går att styrka att varan har varit hänförd till passiv

förädling eller att villkoren för förfarandet inte har följts så kan inte nedsättning av tull medges. Detsamma gäller för ärenden som upptäcks i efterhand vid exempelvis en revision.

Frågeställning 4:

En vara exporteras temporärt under förfarandet passiv förädling. När varan återimporteras till unionen anmäls inte varan och det lämnas ingen tulldeklaration. Detta upptäcks i efterhand när varan redan är i EU.

Svar:

I det här fallet är det vid införseltillfället fråga om en icke-unionsvara som förs in olagligt. Det innebär att tullskulden uppstår i enlighet med artikel 79.1a TX.

Tullskulds uppkomst vid särskild användning - slutanvändning

Allmänt om förfarandet

Förfarandet slutanvändning innebär att vissa typer av varor kan, i enlighet med artikel 254 TX, övergå till fri omsättning, helt eller delvis befriade från tull, med anledning av varornas användning för vissa särskilda ändamål. Det förutsätter att en sådan gynnsam tullbehandling som avses i artikel 56.2 g i TX har fastställts för varorna. Vilka varor som kan bli föremål för slutanvändning framgår av TARIC med en fotnot under respektive vara vilken informerar om möjligheten att den aktuella varan kan omfattas av slutanvändning.

Förfarandet kräver tillstånd från Tullverket enligt artikel 211 TX.

I de fall varorna inte används för de ändamål som de övergick till fri omsättning för ska tull erläggas. För att bevaka förfarandet står varorna under tullövervakning tills någon av de situationer som räknas upp i artikel 254.4 a-c TX inträffar.

Som ett led i övervakningen ska tillståndshavaren lämna en avräkningsnota inom en viss tidsfrist efter det att förfarandet har avslutats, normalt 30 dagar. Tidsfristen kan förlängas i enlighet med artikel 175.2 TXK.

Avräkningsnotan ska innehålla de uppgifter som framgår av bilaga 71-06 TXK. Genom dessa uppgifter får tullmyndigheterna möjlighet att kontrollera hur varorna använts och vart de tagit vägen om de inte förbrukats. När uppgifterna kontrollerats och visat sig stämma kan förfarandet avslutas. I annat fall kan tillståndshavaren bli skyldig att erlägga tull för de varor som exempelvis inte har kommit till avsedd användning.

Tullskuldens uppkomst i olika situationer

Det finns olika situationer som kan ge upphov till att det uppstår en tullskuld vid användning av förfarandet slutanvändning och det går inte att här beskriva alla situationer som kan uppstå. Här följer hur Tullverket uppfattning är om tillämpningen i de vanligaste situationerna:

Frågeställning 5:

Avräkningsnotan lämnas in för sent till Tullverket.

Svar:

Att lämna avräkningsnotan är en skyldighet som tillståndshavaren har enligt artikel 175 TXK. Bristande efterlevnad av skyldigheter i tullagstiftningen gör att tullskulden uppstår i enlighet med artikel 79.1b TX.

Frågeställning 6:

En vara hänförs till förfarandet slutanvändning. Därefter efterlevs inte bestämmelserna för förfarandet.

Svar:

Tillståndshavaren har en skyldighet att följa bestämmelserna för det aktuella förfarandet och att följa villkoren i sitt tillstånd. Följs inte skyldigheterna enligt tullagstiftningen uppstår tullskulden enligt artikel 79.1b TX.

Frågeställning 7:

En vara hänförs till förfarandet slutanvändning. Det visar sig vid en kontroll i efterhand att det i tillståndet angiva värdet eller vikten har överskridits.

Svar:

Ett villkor för att varan skulle kunna hänföras till förfarandet var aldrig uppfyllt. Tullskulden uppstår då i enlighet med artikel 79.1c TX.

Frågeställning 8:

En vara hänförs till förfarandet slutanvändning och villkoren i tillståndet är uppfyllda vid beslutet om övergång till fri omsättning. Därefter åsidosätter tillståndshavaren villkoret att använda varan för det särskilda ändamålet som anges i tillståndet, vilket upptäcks vid en kontroll i efterhand.

Svar:

Tillståndshavaren har en skyldighet att följa bestämmelserna för det aktuella förfarandet och att följa bestämmelserna i sitt tillstånd. Följs inte skyldigheterna enligt tullagstiftningen uppstår tullskulden enligt artikel 79.1b TX.

Tullskulds uppkomst vid aktiv förädling

Allmänt om förfarandet

Förfarandet aktiv förädling regleras primärt genom bestämmelserna i 255—258 TX, artiklarna 166—170, 175, 240 och 241 TXK samt artiklarna 324—325 TXG³. Av artikel 256 TX framgår att förfarandet gör det möjligt att importera icke-unionsvaror till EU, utan att dessa blir föremål för tull och annan skatt eller omfattas av handelspolitiska åtgärder. Varorna kan repareras och användas i olika förädlingsprocesser eller som insatsvaror vid tillverkning av andra varor. Vilka förädlingsprocesser som avses framgår av artikel 5.37 TX.

När den aktuella förädlingsprocessen slutförts ska förfarandet avslutas inom den i tillståndet medgivna tidsfristen. Förfarandet avslutas i enlighet med artikel 215 TX genom att varorna anmäls till ett nytt tullförfarande, återexporteras eller förstörs. Om varorna återexporteras ut ur EU förblir de tull- och skattefria. Om de övergår till fri omsättning inom EU ska däremot tull och annan skatt erläggas. Förfarandet kräver tillstånd i enlighet med artikel 211 TX. När förfarandet avslutas ska även en avräkningsnota lämnas i enlighet med artikel 175 TXK. Avräkningsnotan ska normalt sett lämnas inom 30 dagar efter att förfarandet har avslutats.

Tullskuldens uppkomst i olika situationer

Frågeställning 9:

Avräkningsnotan lämnas in för sent till Tullverket.

Svar:

Att lämna avräkningsnotan är en skyldighet som tillståndshavaren har enligt artikel 175 TXK. Bristande efterlevnad av skyldigheter i tullagstiftningen gör att tullskulden uppstår i enlighet med artikel 79.1a TX.

Frågeställning 10:

En vara hänförs till förfarandet aktiv förädling den 1 januari och bearbetningstiden är 6 månader, vilket gör att sista dag för att avsluta förfarandet är den 30 juni. Varan säljs och

³ Kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/2447 av den 24 november 2015 om närmare regler för genomförande av vissa bestämmelser i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

flyttas redan den 15 februari utan att genomförd förädling skett och utan att den aktiva förädlingen har avslutats.

Svar:

Genom att varorna förs bort från den plats där de, i enlighet med artikel 134 TX, är under tullövervakning undandras varorna från tullövervakning. Tullskulden uppstår då i enlighet med artikel 79.1a TX.

Frågeställning 11:

En vara hänförs till förfarandet aktiv förädling. Det visar sig vid en kontroll i efterhand att det i tillståndet angiva värdet eller vikten har överskridits.

Svar:

Varorna har felaktigt hänförts till förfarandet aktiv förädling. Förutsättningen för att varorna skulle kunna hänföras till förfarandet var egentligen inte uppfyllda. Tullskulden uppstår enligt artikel 79.1c. Tidpunkten för tullskuldens uppkomst beräknas utifrån artikel 79.2b TX.

Frågeställning 12:

En vara hänförs till förfarandet aktiv förädling. Det visar sig vid en kontroll i efterhand att den aktuella varan inte ingår i tillståndet.

Svar:

Varorna har felaktigt hänförts till förfarandet aktiv förädling. Förutsättningen för att varorna skulle kunna hänföras till förfarandet var egentligen inte uppfyllda. Tullskulden uppstår enligt artikel 79.1c. Tidpunkten för tullskuldens uppkomst beräknas utifrån artikel 79.2b TX.

Frågeställning 13:

En vara hänförs till aktiv förädling. Det visar sig vid en kontroll i efterhand att tiden för att avsluta förfarandet har överskridits.

Svar:

Tullverket fastställer den tid inom vilken förfarandet ska avslutas i enlighet med artikel 257 och 215 TX. I det här fallet har skyldigheten enligt lagstiftningen, att avsluta förfarandet inom den angivna tidsfristen inte utförts, tullskulden uppstår då i enlighet med artikel 79.1a TX.

Tullskulds uppkomst vid tillfällig införsel

Allmänt om förfarandet

Bestämmelser om tillfällig införsel finns i artiklarna 250—254 TX, artiklarna 204—239 TXK och artiklarna 322—323 TXG.

Tillfällig införsel gör det möjligt att föra in icke-unionsvaror, helt eller delvis befriade från tull och annan skatt, för användning inom EU under en begränsad tid.

Förfarandet kräver att deklaranten har ett tillstånd till tillfällig införsel. Varorna får under förfarandet användas inom EU dock med de begränsningar som framgår av artikel 250 TX.

Genom tillståndshantering fastställer tullmyndigheten inom vilken tidsfrist som varorna måste återexporteras. I normalfallet får tidsfristen inte överskrida 24 månader men den kan i undantagsfall förlängas enligt artikel 251 TX.

Tullskuldens uppkomst i olika situationer

Frågeställning 14:

En vara hänförs till förfarandet tillfällig införsel. Det upptäcks i efterhand att villkoren för att hänföra varan till förfarandet inte var uppfyllda vid själva hänförandet.

Svar:

Ett villkor för att varan skulle hänföras till förfarandet var aldrig uppfyllt. Tullskulden uppstår då i enlighet med artikel 79.1c TX.

Frågeställning 15:

En vara hänförs till förfarandet tillfällig införsel men varan förs inte ut ur EU inom den tillåtna tidsfristen.

Svar:

Tullverket fastställer den tid inom vilken varan ska återexporteras i enlighet med artikel 251 TX. Tillståndshavaren har en skyldighet att följa bestämmelserna för det aktuella förfarandet och att följa villkoren i sitt tillstånd. Följs inte skyldigheterna enligt tullagstiftningen uppstår tullskulden enligt artikel 79.1a TX.

Frågeställning 16:

En vara hänförs till tillfällig införsel, men varan används för annat ändamål än vad som var tillåtet för förfarandet.

Svar:

Tullverket anger enligt artikel 211 TX i tillståndet vilken användning som är tillåten under förfarandet. Tillståndshavaren har en skyldighet att följa villkoren för det aktuella förfarandet och att följa bestämmelserna i sitt tillstånd. Följs inte skyldigheterna enligt tullagstiftningen uppstår tullskulden enligt artikel 79.1a TX.

Tullskulds uppkomst vid övergång till fri omsättning med hel eller delvis befrielse från tull i vissa fall

Det förekommer situationer då varor övergår till fri omsättning med hel eller delvis befrielse från tull under förutsättning att vissa villkor efterlevs efter att varan har frigjorts eller att vissa villkor skulle ha varit uppfyllda vid hänförandet av varorna. Om dessa villkor inte efterlevs, eller inte var uppfyllda, ska inte tullnedsättningen längre tillämpas. Tullskulden uppstår i vissa fall med stöd av artikel 79.1c TX och i vissa fall med stöd av artikel 77 TX.

Frågeställning 17:

Alla förutsättningar som krävs vid hänförandet av ett fordon till fri omsättning med beviljande av flyttsakstullfrihet är uppfyllda. Efter 6 månader avyttras fordonet i strid med villkoren⁴ för tullbefrielsen.

Svar:

En tullskuld uppstår i enlighet med artikel 79.1c TX när ett villkor för tullbefrielse vid hänförandet av varorna till förfarandet övergång till fri omsättning inte har följts.

Frågeställning 18:

Förutsättningarna för att få flyttsakstullfrihet var inte uppfyllda vid hänförandet till förfarandet, vilket upptäcks först i efterhand när varan är frigjord.

Svar:

Varan är deklarerad till övergång till fri omsättning och artikel 77 TX reglerar tullskuldens uppkomst, vid vilken tidpunkt den ska anses ha uppstått och vem som är gäldenär. Att tullskulden uppstod genom lämnandet av tulldeklarationen för övergång till fri omsättning upptäcks dock först i efterhand när det konstateras att förutsättningarna för flyttsakstullfrihet inte var uppfyllda och att importtull rätteligen skulle ha tagits ut. Det belopp som återstår att kräva i anledning av lämnad deklaration ska fastställas i enlighet med artikel 101 TX och underrättas om i enlighet med artikel 102.3 TX.

⁴ Artikel 8 Rådets förordning (EG) nr 1186/2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse.

Beskattningsmyndighet för mervärdesskatt enligt 2 kap 2 § tullagen

Det här avsnittet är en generell komplettering till samtliga exempel ovan och avser att beskriva i vilka fall som Tullverket respektive Skatteverket är beskattningsmyndighet för mervärdesskatt. En förutsättning för att Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet för mervärdesskatt i enlighet med 2 kap. 2 § tullagen (2016:253), förutom de övriga villkoren i paragrafen, är att det finns en tulldeklaration som ligger till grund för tullskuldens uppkomst och att det då också finns en deklaratant för uppgifterna som ligger till grund för tullskuldens uppkomst. I de fall tullskulden ovan uppstår i enlighet med artikel 79 TX finns det inte någon tulldeklaration som ligger till grund för tullskuldens uppkomst, istället är det bristande efterlevnad av tullagstiftningen som är orsaken till att tullskulden uppkommit. Det kan ha funnits en tulldeklaration i ett tidigare skeende för t.ex. aktiv förädling, slutanvändning eller tillfällig införsel, men det är inte dessa deklARATIONER som i fall av bristande efterlevnad ligger till grund för tullskuldens uppkomst. I de fall då tullskulden uppstår enligt artikel 79 TX, då det inte finns en tulldeklaration eller en deklaratant, är det Tullverket som är beskattningsmyndighet för mervärdesskatt.

Ärendets handläggning

I detta ärende har vikarierande generaltulldirektör Fredrik Holmberg beslutat. Föredragande har varit verksjuristen Pierre Duras. I den slutliga handläggningen har även rättschefen Karin Erlingsson, chefen för den juridiska enheten Linda Lindström och chefen för processföringsenheten Julia Mikaelsson deltagit.

TULLVERKET

Fredrik Holmberg