



Juridisk utredning

KPMG Oy Ab
Töölönlahdenkatu 3 A
00100 HELSINKI
Puhelin 020 760 3000
www.kpmg.fi

Mottagare **Konfidentiell**
Avsändare **Ålands Landskapsregering, Sofia Higson**
Kristiina Äimä, Andreas Johansson och Matti Alpua,
KPMG Oy Ab

Datum 20.3.2024
Referens

Juridisk utredning av punktbeskattningen inom ramen för skatteundantaget

Referat

På uppdrag av Ålands landskapsregering har vi utrett möjligheterna att förenkla nuvarande system på försäljning och flyttning av punktskattepliktiga varor mellan landskapet och riket. Vi har utarbetat en juridisk helhetsbedömning över läget. Då överföringen och försäljningen av varor över skattegränsen även påverkas av mervärdesskatteregler och tullfrågor är det viktigt att även dessa beaktas i utredningen, och därmed har vi utgått från en helhetsbedömning som även inkluderar mervärdesskatte- och tullaspekter.

I denna juridiska utredning framförs alternativa möjligheter att förenkla den nuvarande nationella lagstiftningen samt alternativa möjligheter att förenkla nuvarande föreskrifter och anvisningar utifrån gällande relevanta EU-direktiv och nationell lagstiftning. Vi har inte utrett i detalj hur dessa olika alternativ borde genomföras eller verkställas, utan i denna utredning framförs möjliga alternativ att förenkla förfarandet vid överförandet av varor mellan landskapet och riket som sedan bör utredas i närmare detalj om Ålands landskapsregering anser att detta alternativ är något som kan vara önskvärt att närmare utredas.

Enligt utredningen anser vi att gällande lagstiftning möjliggör förenklingar. Vi anser det därför vara klart att de finska reglerna/anvisningarna för dessa situationer måste ändras. Frågan som uppkommer då är hur de nya reglerna/anvisningarna ska utformas.

I första skedet utreds förenklingar vid flyttningar där mottagaren inte har punktskattetillstånd eller är en icke-registrerad mottagare och flyttning av produkter som frisläppts för konsumtion. Beträffande det anser vi att det i princip finns tre olika alternativ.

- Det första alternativet är att lagstiftningen eller tolkningen av lagen ändras så att punktskatt inte tas ut på produkter som redan är beskattade på någon sida av skattegränsen när varorna flyttas över skattegränsen till andra sidan. En möjlig lösning är att man i lagen entydigt inskriver en "automatisk kvittning" av punktskatter på så sätt att det inte finns något behov av att lämna in en punktskattedeclaration och igen betala punktskatt för flyttningar av varor som redan är punktbeskattade på andra sidan av skattegränsen när de flyttas över

skattegränsen. En sådan lösning innebär att tidigare användbar kvittning av punktskatt igen skulle vara användbar.

- I praktiken skulle detta alternativ medföra utmaningar endast om tarifferna skulle ändras mellan tidpunkten då varorna försätts i fri konsumtion på den ena sidan och tidpunkten då varorna flyttas över gränsen. Enligt vår uppfattning är detta inte ett sådant praktiskt problem som skulle förhindra tillämpningen av detta alternativ.
- Det andra alternativet är i princip samma som i alternativ 1, men någon form av anmälningsskyldighet från importörens sida bibehålls. Punktskatten skulle dock inte tas ut på redan beskattade produkter på så sätt som beskrivs i alternativ 1 ovan.
- Ett tredje alternativ är slopandet av skattegränssystemet och införandet av Åland i EU:s moms- och punktskatteområde. Vi har inte utrett detta i närmare detalj i detta uppdrag.

I och med att punktskatteförfarandet bör granskas i samma helhet som mervärdesskatt och tull presenterar vi i denna utredning även förslag till fyra alternativa lösningar som antingen baserar sig på ett förenklat regelverk som verkställs med lagstiftningsåtgärder, eller på förenklade anvisningar och föreskrifter som kunde eliminera skattegränsens negativa konsekvenser för det åländska näringslivet ur mervärdesskatterättslig och tullrättslig synvinkel.

- I det första och andra alternativet innebär den eftersträlvade lösningen att eliminera skatteundantagets negativa effekter verkställandet av en ändring av artikel 2 a) i Ålandsprotokollet. Antingen slopas skattegränssystemet och Åland införs som en del av EU:s mervärdes- och punktskatteområde (alternativ 1), eller så reduceras det område som anses vara utanför EU:s mervärdesskatte- och punktskatteområde till att enbart gälla i åländska hamnarna i Mariehamn och Långnäs (alternativ 2). Dessa alternativ har inte utretts i närmare detalj i denna utredning.
- Det tredje alternativet är att bibehålla det nuvarande skattegränssystemet men samtidigt förenkla skattegränsförfarandet avsevärt med hjälp av tullklarering genom registrering i deklarantens bokföring. Med "Tullklarering genom registrering i deklarantens bokföring vid import och export" avses deklarering där varorna hänförs till ett förfarande (t.ex. frigörs för fri omsättning) genom en anteckning som deklaranten gör i sin bokföring. En anteckning som fungerar som en deklaration kan göras i bokföringen när varorna befinner sig fysiskt på en plats som fastställts i tillståndet, till exempel i företagets lager.
- Det fjärde alternativet är att upprätta en tullväg, dvs. en så kallad grön linje mellan landskapet och riket. En tullväg skulle innebära att varutrafiken mellan landskapet och riket går via bestämda rutter utan några tullformaliteter eller förhandsregistreringar. I övrigt skulle det tillämpas samma principer som i förfarandet "Registrering i deklarantens bokföring" i tillämpliga delar.
- Ett femte alternativ kan vara utnyttjandet av frizoner. Grundtanken är att det skulle inrättas en frizon inom landskapet som i tillämpliga delar skulle likställas med områden utanför EU:s tull-, moms- och punktskatteområde. Om en sådan frizon omfattade till exempel de viktiga hamnområdena på Åland skulle den skattefria försäljningen till fartyg i hamnen kunna fortsätta.

Alla de tre sistnämnda alternativen är enligt gällande lagstiftning redan nu möjliga att utnyttjas.

1 Bakgrund till den juridiska utredningen

1.1 Syftet med utredningen

Ålands landskapsregering har anlitat oss för att utarbeta en juridisk utredning av punktbeskattningen inom ramen för det åländska skatteundantaget genom avropsavtalet. På vårt avropsavtal tillämpas ramavtalet om juridiska tjänster inom skatterätt¹.

Det åländska skatteundantaget har fastställts genom det så kallade Ålandsprotokollet i Finlands anslutningsfördrag till EU². Det innebär att EU:s mervärdes- och punktskattedirektiv inte tillämpas på Åland, vilket medför att det på försäljning och flyttning av produkter mellan Åland och övriga Finland ska tillämpas samma punktskattebehandling som mellan Finland och tredje länder. Åland står utanför mervärdes- och punktskatteområdet men tillhör EU:s tullunion. Det finns därmed en skattegräns mellan det särskilda skatteområdet Åland och övriga EU. Leveranser som skrider över denna gräns jämföras med import och export, vilket betyder att handeln mellan Åland och övriga EU omfattas av samma förfaranden som handel mellan ett EU-land och ett icke-unionsland. Dessa förfaranden har medfört onödig byråkrati och tilläggskostnader för det åländska näringslivet.

Det övergripande syftet med detta memorandum är att utreda alternativa möjligheter till att förenkla nuvarande system. Fokuset i utredningen ligger på om det är möjligt att förenkla den nuvarande nationella lagstiftningen utifrån relevanta EU-direktiv samt om det är möjligt att förenkla nuvarande föreskrifter och anvisningar utifrån gällande nationell lagstiftning.

1.2 Innehållet i KPMG Oy Ab:s uppdrag

Den juridiska utredningen innehåller:

1. En nulägesbeskrivning av punktskattesystemet över skattegränsen
2. En problembeskrivning, vilka regler utgör de största problemen för åländska företag?
3. Förslag till lösningar antingen genom ett förenklat regelverk genom lagstiftningsåtgärder eller genom förenklade anvisningar och föreskrifter
4. Begränsade komparativa studier gällande punktskatteproblematik med andra särskilda skatteområden

Uppdraget omfattar inte en detaljerad utredning av alternativa förfaringssätt att ändra på Ålandsprotokollet. Dessa behandlas mycket kort och översiktligt.

Även om uppdragsbeskrivningen var att utreda om det finns möjligheter att förenkla nuvarande system på försäljning och flyttning av punktskattepliktiga varor mellan landskapet och riket vill vi framföra att överföring och försäljning av varor över skattegränsen även påverkas av mervärdesskatterättsliga regler och tullfrågor. Därför är det viktigt att även dessa beaktas i utredningen, och därmed har vi utgått från en helhetsbedömning som inkluderar även mervärdesskatte- och tullaspekter och hur dessa eventuellt kunde förenklas.

¹ Med diarienummer ÅLR 2023/3140 undertecknat elektroniskt den 22 juni 2023 av avtalsparterna Ålands landskapsregering och KPMG Oy Ab samt Allmänna avtalsvillkor för offentlig upphandling av tjänster – JYSE-villkor, april 2022.

² <https://www.regeringen.ax/sites/default/files/attachments/page/alandsprotokollet.pdf>

Utredningens struktur är följande.

I kapitel 2 framförs en kort beskrivning av det så kallade Ålandsprotokollet (Protokoll 2 om Åland).

I kapitel 3 framförs en nulägesanalys som börjar med en kort beskrivning av den lagstiftning som är relevant för utredningen. Därefter framförs kort de tullklareringsformaliteter som finns för unionsvaror vid varutransporter mellan landskapet och riket. Sedan beskrivs punktskatteförfaranden mellan flyttning och överföring av punktskattepliktiga varor mellan landskapet och riket. Kapitlet avslutas med en kort beskrivning av varutrafik mellan landskapet och riket ur mervärdesskattens och tullens synvinkel.

I kapitel 4 framförs våra reflektioner kring potentiella lösningar för att eliminera skattegränsens negativa effekter på det åländska näringslivet. Första delen av kapitel 4 beskriver potentiella alternativ för förenklingar av punktskattefrågor emedan den andra delen beskriver möjliga alternativ att förenkla mervärdesskatte- och tullrättsliga förfaranden. Slutligen framförs i kapitel 5 ett kort referat om EU:s stora tullreform som är planerad att verkställas stegvis under åren 2028–2038.

2 Allmänt om det åländska skatteundantaget och undantagets historiska bakgrund

2.1 Protokoll 2 om Åland, artikel 2

Protokollet och dess artiklar utgör en integrerad del av Finlands anslutningsfördrag. I artikel 2 i Ålandsprotokollet stadgas följande:

- a) Ålands territorium – som skall anses vara ett tredje land enligt definitionen i artikel 3 (1) tredje strecksatsen i rådets direktiv 77/388/EEC efter ändringar, och ett sådant nationellt område som inte omfattas av de direktiv om accisharmonisering som avses i artikel 2 i rådets direktiv 92/12/EEC – skall utelämnas från den territoriella tillämpningen av EG-bestämmelser om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter, acciser och andra former av indirekt beskattning. Detta undantag skall inte inverka på gemenskapens egna intäkter. Denna punkt skall inte gälla de bestämmelser om skatt på kapital som finns i rådets direktiv 60/335/EEC efter ändringar.
- b) Detta undantag syftar till att bevara en livskraftig lokal ekonomi på Åland och skall inte ha någon negativ inverkan på unionens intressen eller dess gemensamma politik. Om kommissionen skulle finna att det inte längre är motiverat att behålla föreskrifterna i punkt (a) särskilt med tanke på sund konkurrens och egna resurser, skall kommissionen förelägga rådet vederbörliga förslag, som rådet skall besluta om i enlighet med tillämpliga bestämmelser i EG-fördraget.

Enligt Ålandsprotokollet hör Ålands territorium alltså inte till tillämpningsområdet för de av EU:s bestämmelser som syftar till en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om mervärdesbeskattning, accisbeskattning och andra former av indirekt beskattning. Av

Ålandsprotokollet följer att Åland vid mervärdesbeskattningen ska anses vara ett tredje land och vid accisbeskattningen ett sådant nationellt område som inte hör till direktivens tillämpningsområde. Syftet med undantaget var att bevara en livskraftig åländsk ekonomi, och det ska inte återverka negativt på EU:s intressen eller den gemensamma politiken.

Undantaget gjorde det möjligt att fortsätta med den skattefria försäljningen till passagerare på fartyg och luftfartyg i trafiken mellan Åland och gemenskapen också efter juni 1999, då skattefriheten upphörde att gälla för den övriga trafiken mellan medlemsländerna.

Orsaken till att undantaget förhandlades fram var uttryckligen att en fortsatt punkt- och mervärdesskattefri försäljning till passagerare ansågs vara viktig för Ålands trafikförbindelser och genom dessa för hela den åländska ekonomin.

På grund av detta undantag anses Åland inte höra till gemenskapens mervärdes- eller punktskatteområde vid tillämpning av EU:s lagstiftning om mervärdesskatt och punktskatt, trots att landskapet hör till EU:s tullområde och tullunion. Enligt Ålandsprotokollet inverkar undantaget dock inte på fördelningen av behörigheten mellan landskapet och riket. Med stöd av 27 § 36 punkten i självstyrelselagen för Åland³ 1144/91 hör frågor som gäller mervärdes- och punktbeskattningen fortsättningsvis till rikets lagstiftningsbehörighet. Finland har därför rätt att inom Ålands territorium tillämpa ett sådant mervärdesskatte- och punktskattesystem som landet självt önskar. Undantaget hindrar inte heller Finland från att i landskapet tillämpa en materiell skattelagstiftning vars innehåll är detsamma som för det övriga landet.

Undantaget leder också till att Åland har tredje lands status i förhållande till det övriga Finland och andra medlemsländer vid mervärdes- och punktbeskattningen. Detta innebär att försäljning och överföring av varor mellan gemenskapens skatteområde och Åland inte omfattas av mervärdes- och punktskattesystemet för handeln mellan EU:s medlemsstater, utan av de bestämmelser som gäller för import och export vid handel med tredje land. Genom bestämmelserna om överlåtelseplatsen och om skattefrihet inverkar undantaget också på hur handeln med tjänster, t.ex. internationella transporter, mellan Åland och EU:s medlemsstater behandlas med avseende på mervärdesskatt.

Undantaget förutsätter att även varuöverföringar från Åland till det övriga Finland beskattas som import när det gäller mervärdesskatt, och analogt att försäljningen av varor från andra delar av landet till Åland befrias från skatt. Vid punktbeskattningen bör produkter som överförs från Åland till andra delar av landet beskattas om de släpps för konsumtion inom landets skatteområde.

Under de första åren efter Finlands inträde i EU i 1995 verkställdes denna reglering dock inte, utan försäljning och annan överföring av varor mellan Åland och det övriga Finland omfattades av stadgandena om den inhemska mervärdes- och punktbeskattningen. Detta motiverades med att det inte finns något sakligt behov av gränsbeskattning och gränskontroll mellan Åland och det övriga Finland, eftersom den indirekta beskattningen omfattades av den finska statens behörighet också för Ålands räkning. Det fanns inte heller något behov av en avvikande skattenivå gällande transaktioner som skedde på Åland. Ålandsprotokollet förutsätter dock att försäljning och

³ Lag 1144/91.

överföring av varor mellan Åland och det övriga Finland vad beträffar mervärdes- och punktbeskattningen behandlas på samma sätt som transaktioner mellan Finland och tredje länder. Efter inträdet till EU framfördes det att avsaknaden av en fiskal gräns medförde en snedvridning av konkurrensen, eftersom den skattemässiga behandlingen av handeln mellan Åland och andra delar av landet var enklare och i vissa situationer ledde till ett förmånligare slutresultat än behandlingen av handeln mellan Åland och andra delar av EU. Detta ledde även till att det till EU-kommissionen framfördes ett klagomål över denna situation. Detta föranledde att Finland införde en faktisk fiskal gräns mellan Åland och övriga Finland genom att lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen trädde i kraft 1.1.1997⁴.

3 Nulägesbeskrivning av punktskattesystemet över skattegränsen

3.1 Lagstiftning

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

Artikel 1 Syfte och tillämpningsområde

1. *Genom denna förordning fastställs en tullkodex för unionen (nedan kallad kodexen) som fastställer de allmänna regler och förfaranden som ska tillämpas på varor som förs in i eller ut ur unionens tullområde.*

Utan att det påverkar tillämpningen av internationell rätt, internationella konventioner eller unionslagstiftning på andra områden ska kodexen tillämpas enhetligt inom hela unionens tullområde.

2. *Vissa av tullagstiftningens bestämmelser kan tillämpas utanför unionens tullområde inom ramen för lagstiftning på särskilda områden eller internationella konventioner.*
3. *Vissa av bestämmelserna i tullagstiftningen, inbegripet de förenklingar som föreskrivs i denna, ska tillämpas på handeln med unionsvaror mellan de delar av unionens tullområde på vilka bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG eller direktiv 2008/118/EG tillämpas och de delar av tullområdet där de bestämmelserna inte tillämpas, eller på handeln mellan de delar av unionens tullområde där de bestämmelserna inte tillämpas.*

Artikel 2 Delegering av befogenheter

Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter enligt artikel 284 för att specificera de bestämmelser i tullagstiftningen och förenklingen av denna som avser tulldeklarationer, de bevis på tullstatus och den användning av förfarandet för intern unionstransitering som inte påverkar en korrekt tillämpning av de skattemässiga åtgärder som berörs, som gäller för sådan handel med unionsvaror som avses i artikel 1.3. Dessa akter kan behandla särskilda omständigheter som gäller för handel med unionsvaror som berör enbart en medlemsstat.

⁴ Lag 1266/1996.

Kommissionens delegerade förordning (EU) nr 2015/2446 gällande unionstullkodexen

Artikel 114

1 *Medlemsstaterna ska tillämpa artiklarna 115–118 i denna förordning och artiklarna 133–152 i kodexen för unionsvaror som förs från eller till ett särskilt skatteområde till eller från en annan del av unionens tullområde, vilken inte är ett särskilt skatteområde och vilken inte är belägen inom samma medlemsstat.*

2 *Om unionsvaror sänds från ett särskilt skatteområde till en annan del av unionens tullområde, vilken inte är ett särskilt skatteområde men vilken är belägen inom samma medlemsstat, ska de anmälas till tullen omedelbart vid ankomsten till denna andra del av unionens tullområde. Efter godkännande av tullmyndigheten i den berörda medlemsstaten får varorna dock anmälas vid det utsedda tullkontoret eller vid någon annan plats som anvisats eller godkänts av den tullmyndigheten innan de avsändes från det särskilda skatteområdet.*

Varorna ska anmälas till tullen av den person som för in dem till den andra delen av unionens tullområde eller av den person i vars namn eller på vars vägnar varorna förs in till den delen av unionens tullområde.

3 *Om unionsvaror sänds från en del av unionens tullområde, vilken inte är ett särskilt skatteområde, till ett särskilt skatteområde inom samma medlemsstat, ska de anmälas till tullen omedelbart vid ankomsten till det särskilda skatteområdet. Efter godkännande av tullmyndigheten i den berörda medlemsstaten får varorna dock anmälas vid det utsedda tullkontoret eller vid någon annan plats som anvisats eller godkänts av den tullmyndigheten innan de avsändes från avsändningsplatsen.*

Varorna ska anmälas av den person som för in dem till det särskilda skatteområdet eller av den person i vars namn eller på vars vägnar varorna förs in till det särskilda skatteområdet.

4 *Unionsvaror som avses i punkterna 2 och 3 ska endast omfattas av tullbestämmelserna i enlighet med artikel 134 i denna förordning.*

...

Artikel 134

Tulldeklarationer i handeln med särskilda skatteområden

...

2. *I samband med handel med unionsvaror som avses i artikel 1.3 i kodexen vilken äger rum inom samma medlemsstat, får tullmyndigheterna i den medlemsstaten godkänna att ett enda dokument används för att deklarerat avsändandet (nedan kallad avsändningsdeklaration) och införseln (nedan kallad införseldeklaration) av de varor som sänts till, från eller mellan särskilda skatteområden.*

...

Tullagen (304/2016)

50 § Transportrutter för varor

Tullen meddelar föreskrifter om de transportrutter som avses i artiklarna 135 och 267 i kodexen om transportrutter som används för transport av varor mellan en del av ett tullområde inom unionen som hör till ett specifikt skatteområde och en del av ett tullområde inom unionen som inte hör till något specifikt skatteområde.

Tullen kan särskilt meddela föreskrifter i fråga om varor som transporteras inom en gränsszon, i rörsystem eller ledningar samt om import av varor via annan trafik som är av ringa ekonomisk betydelse såsom importtransport av varor per post- och passagerartrafik.

Tullen kan av särskilda skäl och på de villkor som Tullen ställer bevilja rätt att i enskilda fall avvika från iakttagandet av de föreskrifter om varutransporter som avses i 1 mom.

...

52 § Tullklaringsformaliteter och uppgifter som samlas in för framställningen av statistik över utrikeshandeln

Tullen får bestämma om de formaliteter som ska tillämpas på tullklarering och om de uppgifter som ska samlas in från de informationsskyldiga för framställningen av statistik över utrikeshandeln samt om de metoder och tidsfrister som ska iakttas vid insamlingen, till den del det inte föreskrivs om dem i unionslagstiftningen eller den nationella lagstiftningen.

...

Punktskattelag (19.3.2010/182)

1 § Tillämpningsområde

Punktskatt ska betalas till staten i enlighet med denna lag.

...

I lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen (1266/1996) föreskrivs det om undantag för landskapet Åland från bestämmelserna i denna lag.

...

5 § Geografiska definitioner

I denna lag avses med

...

2) tredjeterritorium Kanarieöarna, landskapet Åland, Kanalöarna, ön Helgoland, territoriet Büsingen, Ceuta, Melilla och Livigno samt de områden som avses i artiklarna 349, 355.1 och 355.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,

...

4) Finland Finlands territorium enligt unionens lagstiftning, inklusive landskapet Åland,

...

Mervärdesskattelagen (30.12.1993/1501)

101 §

Vid mervärdesbeskattningen av varuimport tillämpas inte stadganden om tull, om det inte särskilt stadgas om saken i denna lag.

Till den del det gäller mervärdesbeskattning som Tullen ansvarar för i enlighet med 160 § 1 och 2 mom., tillämpas på förfarandet vid import av varor, betalning, återbäring och återindrivning av skatt samt på annat förfarande, på uppskov med betalning av skatt, säkerheter, skatteförhöjning, felavgift, efterbeskattning och sökande av ändring samt på sekretess i fråga om uppgifter och på utlämnande och erhållande av sekretessbelagda uppgifter, vad som i tullagstiftningen föreskrivs om tull, om inte något annat föreskrivs i denna lag. (11.8.2017/523)

Det som föreskrivs i den tullagstiftning som avses i artikel 5.1 led 2 i tullkodexen om formaliteter som gäller varor som införs till Europeiska unionens tullområde samt om tillfällig lagring, hänförande till tullagerförfarande eller förfarande för frizoner, förfarande för aktiv förädling eller förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtullar, tillämpas också på varor som införs från Europeiska unionens tullområde, men från ett område utanför gemenskapens skatteområde, till gemenskapens skatteområde

...

Lag om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen (30.12.1996/1266)

18 §

Vad som i 9 kap. mervärdesskattelagen stadgas om införsel av varor till gemenskapen tillämpas också på

- 1) införsel av varor till landskapet Åland från en annan del av landet, en annan medlemsstat eller en plats utanför gemenskapen samt*
- 2) införsel av varor från landskapet Åland till en annan del av landet.*

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 88 § 1 mom. i mervärdesskattelagen är grunden för den skatt som ska betalas för införsel av varor vid införsel från en annan del av Finland till landskapet Åland, eller från landskapet Åland till en annan del av Finland, det tullvärde som anges i den tullagstiftning som avses i det momentet, om inte något annat föreskrivs någon annanstans i mervärdesskattelagen eller i denna lag.

...

22 §

Trots vad som föreskrivs i 86 b § i mervärdesskattelagen är ett ombud som är en sådan deklarat som avses i artikel 5.15 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen skyldig att betala skatt på införsel av en vara från landskapet Åland till en annan del av Finland eller från en annan del av Finland till landskapet, om ombudets huvudman är en fysisk person till vars eventuella affärsverksamhet införseln inte har

anknytning eller en juridisk person som inte är införd i registret över mervärdesskattskyldiga då skattebetalningsskyldigheten uppkommer.

Trots vad som föreskrivs i 160 § 1 mom. i mervärdesskattelagen svarar Tullen för beskattningen och tillsynen över sådan införsel som avses i 1 mom.

När en deklarant i de situationer som avses i 1 mom. har rätt att till Tullen på en gång anmäla varor som under en kalendermånad införts från landskapet Åland till en annan del av Finland eller från en annan del av Finland till landskapet, ska anmälan lämnas och mervärdesskatten betalas senast den 12 dagen den andra månaden efter kalendermånaden.

Det som föreskrivs i 3 mom. tillämpas inte om den särskilda ordning som avses i 97 § i mervärdesskattelagen används vid importen.

...

27 §

Vad som i lagstiftningen om accisbeskattning stadgas om produkter som importeras från länder utanför gemenskapen tillämpas också vid överföring av accispliktiga produkter till

- 1) landskapet Åland från en annan del av landet eller från en annan medlemsstat samt till*
- 2) en annan del av landet från landskapet Åland.*

Vad som i lagstiftningen om accisbeskattning stadgas om produkter som förs ut från gemenskapen tillämpas också vid överföring av accispliktiga produkter från

- 1) landskapet Åland till en annan del av landet eller till en annan medlemsstat samt från*
- 2) en annan del av landet till landskapet Åland.*

Vad som föreskrivs i denna paragraf gäller inte 19, 89 och 90 § i punktskattelagen

Med avvikelse från 1 och 2 mom. kan accispliktiga produkter som inte har frisläppts för konsumtion i Finland flyttas mellan landskapet Åland och det övriga Finland i enlighet med vad som i punktskattelagen föreskrivs om flyttningar som i sin helhet sker inom Finlands territorium.

3.2 Tullklareringsformaliteter för unionsvaror vid varutransporter mellan landskapet och riket

Enligt artikel 114 i kommissionens delegerade förordning (EU) nr 2015/2446 gällande unionstullkodexen ska unionsvaror anmälas till Tullen vid deras ankomst. I varutrafiken mellan landskapet och riket ska varornas ankomst anmälas⁵ till Tullen och en tulldeklaration (en så kallad nationell skattegränsdeklaration) ska inges. Tulldeklarationen utgör samtidigt den kombinerade deklaration för avsändning och införsel som avses i artikel 134.2 i kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446.

⁵ Transportfirman eller någon annan transportör ska göra en anmälan av varors ankomst för varor som transporteras över skattegränsen mellan landskapet och riket. Det bör beaktas att transportfirman eller en annan transportör av varorna ska ha ett EORI-nummer.

Transportören som för in varorna över skattegränsen ska anmäla varorna till Tullen med en anmälan av varors ankomst, eller i stället för en separat anmälan av varors ankomst, med en tulldeklaration, då ingen anmälan av varors ankomst förutsätts.

En anmälan av varors ankomst behöver inte inges,

- om transportfirman har fått uppgiften om att en nationell skattegränsdeklaration har ingetts för varuförsändelsen eller
- om en tulldeklaration lämnades in för varuförsändelsen då varorna fördes in över skattegränsen.

En anmälan av varors ankomst ska lämnas in

- när importören har för avsikt att inge en nationell skattegränsdeklaration i två steg,
- när en kund med skattegränsnummer tänker inge en sammandragsdeklaration, eller
- när företaget transporterar egna varor över skattegränsen, om ingen nationell skattegränsdeklaration gjorts när varorna anländer över skattegränsen.

Anmälan av varors ankomst ska lämnas in senast när varorna anlänt till en godkänd anmälningsplats. Inlämnandet av anmälan av varors ankomst eller tulldeklarationen är en förutsättning för att varorna ska kunna transporteras vidare från anmälningsplatsen.

Anmälan av varors ankomst anses vara godkänd och transportfirman kan transportera varorna från anmälningsplatsen till mottagaren 30 minuter efter att anmälan av varornas ankomst lämnats in, om Tullen inte har skickat ett meddelande om kontroll av varorna till Tullklareringstjänsten eller skickat meddelandet om Tullens anmälan till meddelandedeklaranter.

När en postoperatör överlåter besittningen av varorna till en momsregistrerad mottagare, ska en registrering om överlåtelsen av besittningen göras i postoperatörens bokföring som hålls för Tullen. Postoperatören ska på begäran visa upp en lista för Tullen över de varor som överlåtits. Av bokföringen ska framgå de uppgifter som krävs i ett transportdokument samt den dag då besittningen av varorna överlåtits.

3.3 Behörigheten när det gäller punktbeskattningen

Behörigheten när det gäller punktbeskattningen överfördes från Tullen till Skatteförvaltningen vid ingången av år 2017. Syftet med överföringen av behörigheten i fråga om beskattningen var att tydligare än förr koncentrera beskattningen till en expertorganisation och på så vis göra det möjligt att genomföra principen om en lucka för de skattskyldiga vid beskattningen. Målsättningen med överföringen var att ändringen gör det möjligt att förenhetliga beskattningsprocesserna och senare utnyttja Skatteförvaltningens nya datasystem också vid punktbeskattningen.

3.4 Allmänt om punktbeskattningen

Punktskatter är indirekta skatter som riktar sig till konsumtion eller användning av produkter. Flera punktskatter har också syften som hänför sig t.ex. till miljöstyrning eller hälsopolitiska agendan. De grundläggande principerna för punktbeskattningen har harmoniserats i Europeiska unionen genom rådets direktiv 2008/118/EG om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, nedan punktskattedirektivet.

Punktskattedirektivet har genomförts i Finland genom punktskattelagen⁶. I punktskattelagen föreskrivs det om det förfarande som ska iakttas vid punktbeskattningen, verkställande av beskattningen, skattskyldighet, skattefrihet och övervakning.

Så som tidigare anförts så hör Åland inte till EU:s skatteområde avseende indirekta skatter. Bestämmelser om de undantag som beror på skattegränsen mellan landskapet och riket finns i lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen⁷. I speciallagen föreskrivs om vissa undantag som gäller skattegränsen. Förutom dessa undantag tillämpas samma lagstiftning om punktbeskattning i landskapet som i riket. Produkter som är skattepliktiga i riket är skattepliktiga också i landskapet och för dem uppbärs skatt på samma grunder och till samma belopp. Också beskattningsförfarandena är likadana.

Punktskattepliktiga produkter delas in i två grupper: produkter som omfattas av Europeiska unionens harmoniserade punktskatt (alkohol och alkoholdrycker, tillverkad tobak, elström, naturgas, stenkol och flytande bränslen) och produkter som omfattas av nationell punktskatt (bl.a. läskedrycker, dryckesförpackningar och cigarrettpapper).

Som redan har framkommit tillämpas lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ på beskattningsförfarandet vid punktbeskattningen sedan januari 2021. De reformerade förfarandebestämmelserna innebär att man har slopat möjligheten att använda det förenklade förfarandet i en situation där företaget för in produkter som frisläppts för konsumtion över skattegränsen och också själv är mottagare av produkterna. Därför har det förfarandet tagits bort från Skatteförvaltningens anvisning⁸ där punktskatten som ska betalas kvittas mot återbäring som fås på basis av export.

Även möjligheten till kvittningsförfarande slopades, vilket innebär att punktskatt som tas ut eller ska betalas i riket inte kan kvittas för samma varor med punktskatt som tas ut i landskapet. Den punktskatt som tagits ut i riket måste krävas som återbetalning efter att punktskatten har betalats i riket.

⁶ Lag 182/2010.

⁷ Lag 1266/1996.

⁸ Skattegränsen på Åland – punktbeskattning. Tillämpas sedan 7.6.2022.

3.5 Flyttning av skattefria produkter, flyttningar under uppskovsförfarande

3.5.1 Flyttningar mellan skatteupplag

När man flyttar harmoniserade punktbeskattade produkter mellan skatteupplag i landskapet och i

riket kan man tillämpa *Excise Movement and Control System* (hädanefter: EMCS-systemet), liksom i flyttningar inom riket.

Vid flyttning mellan skatteupplag är det också möjligt att tillämpa ett s.k. förenklat förfarande där godkända upplagshavare i stället för EMCS-systemet använder en fraktsedel eller en faktura som ska innehålla uppgifter som föreskrivs i lag (punktbeskattelagen 66 §). Det här förenklade förfarandet är möjligt mellan endast två skatteupplag. Det förenklade förfarandet ska ändå alltid användas när nationellt punktbeskattade produkter flyttas skattefritt mellan två skatteupplag.

Enligt vår uppfattning finns det ingen större administrativ börda förknippad till flyttningar av punktbeskattade varor mellan skatteupplag i landskapet och i riket. Tillvägagångssättet är detsamma som vid förflyttning av punktbeskattade varor mellan skatteupplag inom riket (till exempel mellan två skatteupplag i Helsingfors och i Uleåborg). Anmälan om flyttning av punktbeskattade varor i EMCS sker enkelt via MinSkatt.

Ingen beskattning sker på flyttningar mellan skatteupplag, eftersom varorna förblir i skattefrihetsförfarandet. Därmed finns inget behov eller möjlighet till förenklingar vid flyttningar mellan skatteupplag.

Vår uppfattning är att de ekonomiskt mest betydelsefulla överföringarna av punktbeskattade produkter mellan riket och landskapet sker mellan skattefria upplag, vilket inte medför större administrativa utmaningar.

Inrättandet av ett skatteupplag i punktbeskattningen kräver tillstånd från Skatteförvaltningen. Under tillståndsprocessen lämnar sökanden en uppskattning av de mängder punktbeskattade produkter som lagras och passerar genom lagret, baserat på vilken Skatteförvaltningen fastställer beloppet för säkerheten, som sökanden ska lämna in till Skatteförvaltningen innan tillståndet beviljas. Sökanden ska även påvisa nödvändiga lokaler med hjälp av ritningar för att etablera ett punktbeskattningslager. Handläggningen av tillståndsansökan tar i allmänhet flera månader.

När tillståndet att verka som godkänd upplagshavare för skatteupplag har beviljats kan lagerhållaren ta emot punktbeskattade produkter som anländer till lagret i EMCS-systemet eller i det förenklade överföringsförfarandet. Upplagshavaren kan också skicka produkter skattefritt från sitt lager för export utanför EU eller till EU:s territorium i EMCS-systemet eller i det nationella förenklade förfarandet. Upplagshavaren ska föra lagerbok över de varor som passerar genom lagret.

En godkänd upplagshavare ska regelbundet deklarerat de produkter som han överlåter för konsumtion från skatteupplaget. Deklarationer om punktbeskattning (inklusive deklarerationer i EMCS-systemet) ges i MinSkatt.

Punktskattepliktiga produkter ska också tillverkas i ett skatteupplag, så till exempel bryggerier ska vara godkända upplagshavare.

En godkänd upplagshavare kan registrera sig som användare av direkt leverans. Rätt till direkt leverans betyder att ett företag, till exempel i landskapet, kan ta emot punktskattepliktiga produkter under ett uppskovsförfarande utan att fysiskt behöva cirkulera dessa produkter via en godkänd upplagshavares skatteupplag. Upplagshavaren bokför dessa varor i sin lagerbokföring och redovisar dem som skattepliktiga.

Inrättandet av ett skatteupplag medför med andra ord en viss administrativ börda, t.ex. i samband med att ansöka om tillstånd, att skaffa lageranläggningar och att utfärda skatte- och EMCS-deklarationer. Kraven är harmoniserade i hela EU.

3.5.2 Förtullning i riket och därpå följande flyttning under uppskovsförfarande från riket till landskapet

När harmoniserade punktskattepliktiga produkter som har kommit från områden utanför EU flyttas mellan landskapet och riket så att avsändaren är en registrerad avsändare (produkterna övergår till fri omsättning på det finländska fastlandet), ska EMCS-systemet användas. Godkända upplagshavare och registrerade mottagare kan verka som mottagare.

Med registrerad avsändare avses en fysisk person eller en juridisk person som beviljats tillstånd att i sin affärsverksamhet under ett uppskovsförfarande avsända punktskattepliktiga produkter efter att dessa överlåts till fri omsättning. Tillstånd att verka som registrerad avsändare behövs bara vid flyttning av produkter som omfattas av den harmoniserade punktskatteplikten.

3.5.3 Flyttning från ett skatteupplag till en registrerad mottagare

Vid dessa flyttningar kan man om man så vill tillämpa EMCS-systemet: i så fall gör avsändaren ett e-AD⁹ för export, men försändelsen ska inte föras in i Tullens exportsystem efter det. Avsändaren meddelar ARC-koderna (eng. *administrative reference codes*) till Skatteförvaltningens EMCS-grupp. Mottagarna av produkterna meddelar också till EMCS-gruppen ARC-koderna för de produkter som har tagits emot. EMCS-gruppen stänger e-AD:et.

Av de produkter som tagits emot lämnas en skattedeklaration till Skatteförvaltningen.

3.5.4 Flyttningar vid vilka mottagaren inte har punktskattetillstånd eller inte är en registrerad mottagare, förtullning

Eftersom flyttningar från ett skatteupplag i riket till mottagare i landskapet som inte har punktskattetillstånd eller flyttningar från ett skatteupplag i landskapet till mottagare i riket inte kan försättas i ett uppskovsförfarande efter att skattegränsen har överskridits, ska produkterna först

⁹ Elektroniskt AAD-dokument (*Administrative Accompanying Document* - från EMCS-systemet genererat administrativt ledsagardokument för punktbeskattning som är i pappersform).

tullklareras. Skatteförvaltningens och Tullens anvisningar eller nationell lagstiftning tar inte ställning till huruvida tullklareringsskyldigheten kvarstår vid en situation där båda parterna är godkända upplagshavare. En fråga gällande ärendet har skickats åt Tullen, som i sitt e-postsvar konstaterat att punktskatteliga varor ska tullklareras när de flyttas över skattegränsen även om flyttningen sker när varorna är under uppskovsförfarande (EMCS).

Behörigheten att ta ut punktskatt bestäms utifrån huruvida importören/köparen har eller inte har anstånd med betalning enligt artikel 110 i den nya tullkodexen¹⁰. Om köparen har anstånd med betalning, tar Skatteförvaltningen ut punktskatten. En skattedeklaration ska lämnas senast den 12 dagen i den kalendermånad som följer efter att produkterna tagits emot. Om importören inte har anstånd med betalning, tar Tullen ut punktskatten.

Administrativa bördan för en registrerad avsändare (till exempel en godkänd upplagshavare) som avsänder produkter från skattegränsen är inte större än den som denna har vid överföring inom riket till en mottagare som inte har punktskattetillstånd. Belastningen är faktiskt mindre, eftersom registrerade avsändaren inte behöver betala punktskatt för produkter som exporteras till landskapet.

I stället är det den åländska mottagaren som är föremål för en administrativ börda, eftersom denne är skyldig att inlämna både skattegränsdeklarationer och punktskattedeklarationer samt att betala punktskatter till Skatteförvaltningen eller Tullen beroende på om mottagaren har anstånd med betalning eller inte.

Visserligen kan en godkänd upplagshavare innan varorna levereras till landskapet först lämna över varorna för konsumtion i riket (och betala skatt) och sedan exportera varorna till landskapet som beskattade produkter. I detta alternativ kan man dock stöta på problemen som beskrivs i nästa stycke.

3.6 Flyttning av produkter som frisläppts för konsumtion

Med produkter som frisläppts för konsumtion avses produkter för vilka punktskatt redan betalats i riket eller i landskapet. När sådana produkter exporteras över skattegränsen blir de, med stöd av skattegränsbestämmelserna, för mottagaren produkter som ska beskattas på destinationsorten. Avsändaren av produkterna kan få tillbaka de betalda skatterna genom att ansöka om återbäring på basis av exporten.

I fråga om produkter som frisläppts för konsumtion är det ingen skillnad på harmoniserade punktskattepliktiga produkter och nationellt punktskattepliktiga produkter. Export påvisas vid behov med fraktsedel och faktura.

I och med att man slopat möjligheten att använda kvittningsförfarande måste säljaren av produkterna (exportören) ansöka om återbäring av betalad punktskatt på basis av exporten. Återbäringen ska sökas hos Skatteförvaltningen. Köparen (mottagaren) på andra sidan

¹⁰ EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

skattegränsen ska lämna en skattedeclaration för produkterna till Skatteförvaltningen senast den 12 dagen i den kalendermånad som följer efter dagen då produkterna tagits emot.

Eventuella export- och importdeklarationer över skattegränsen från det finländska fastlandet till Åland och vice versa görs genom pappersförfarande (ett kommersiellt dokument, t.ex. en fraktsedel), Tullens export- och importsystem kan alltså inte användas.

De verkliga utmaningarna finns för produkter som är beskattade på ena sidan (antingen i landskapet eller i riket) och flyttas över skattegränsen till andra sidan. När exempelvis punktskattepliktiga produkter (t.ex. öl), som redan har beskattats i riket överförs till landskapet, måste importören från landskapet deklarerat dessa alkoholdrycker för beskattning igen i landskapet. Därefter måste exportören i riket ansöka om återbetalning av de punktskatter som tagits ut i riket. Samma procedur ska följas även om företaget flyttar sina egna punktskattepliktiga varor över skattegränsen.

Skatteförvaltningens anvisning bekräftar det där till synes absurda förfarandet, det vill säga betalning och återbetalning av samma punktskatt.

Slopadet av kvittningsförfarandet har motiverats genom att övergången av punktskatterna till att ingå i helheten av skatter på eget initiativ snarare kunde anses effektivisera skatteinflödet ytterligare, eftersom återbärningar av andra skatter på eget initiativ kan användas till betalning av punktskatt på ett smidigare sätt än kvittningsförfarandet.

3.7 Flyttning mellan EU-land och landskapet

När produkter flyttas från landskapet till en annat EU-land, eller från en annat EU-land till landskapet, ska produkterna tullklareras. I dessa fall ska man för produkter som exporteras göra en exportdeklaration och för produkter som importeras en importdeklaration. EMCS-systemet kan inte användas vid flyttningar mellan ett annat EU-land och landskapet.

Vid export från landskapet till ett annat EU-land bör en exportdeklaration inges. Exportdeklarationen inges elektroniskt antingen genom meddelandedeclaration eller genom webbdeklarering via Tullens webbtjänst. En muntlig deklarerat kan inges om varans värde ej överskrider 1 000 euro och vikten inte överskrider 1 000 kg, med vissa undantag.

Utöver exportdeklarationen bör en T2F-transitering göras om unionsvaror transporteras från Åland via ett unionsland till ett annat unionsland (exempelvis varor förs från Åland via övriga Finland till Estland).¹¹

Vid export av varor från landskapet direkt till Sverige används därför inte T2F-transit utan exportförfarandet.

När produkter som har flyttats inom intern transitering anländer till landskapet, kan en godkänd upplagshavare flytta produkterna till ett skatteupplag och betala skatten i samband med frisläppandet för konsumtion. Då är det Skatteförvaltningen som verkställer punktbeskattningen.

¹¹ Att avstå från exportförfarandet vid export från Åland till andra EU-länder än Finland kräver åtminstone ett nationellt beslut. Att överge T2F-transiteringsförfarandet skulle kräva ett beslut på EU-nivå.

Om produkter som har flyttats inom intern transitering inte hänförs till ett uppskovsförfarande, och kunden inte är en kund som har anstånd med betalning (kunden har inte beviljats anstånd med betalning i enlighet med artikel 110 i den nya tullkodexen) är det Tullen som sköter om punktbeskattningen. Tullen utlämnar produkterna till kunden först efter att tullklareringen gjorts och punktskatten betalats till Tullen.

3.7.1 Flyttning mellan två till EU-länderna tillhörande områden som inte hör till skatteområdet (t.ex. mellan Kanarieöarna och landskapet)

När produkter flyttas från landskapet till ett område i en annan medlemsstat, men till ett område som inte hör till skatteområdet, kan avsändaren välja mellan att använda export eller export och transitering. Om transporten sker via ett tredje land ska produkterna alltid hänföras till förfarandet för transitering.

När produkterna anländer till landskapet ska de tullklareras. Godkända upplagshavare kan flytta produkterna till sitt skatteupplag och deklarera produkterna när de har frisläppts för konsumtion genom att lämna en punktskattedeklaration till Skatteförvaltningen.

Om kunden inte har punktskattetilstånd men har beviljats anstånd med betalning enligt artikel 110 i den nya tullkodexen, ska skattedeklarationen lämnas in till Skatteförvaltningen.

Om produkterna inte hänförs till ett uppskovsförfarande och om det inte är fråga om en kund som har anstånd med betalning (kunden har inte beviljats anstånd med betalning i enlighet med artikel 110 i den nya tullkodexen) är det Tullen som sköter punktbeskattningen. Tullen utlämnar produkterna till kunden först efter att tullklareringen gjorts och punktskatten betalats till Tullen.

3.7.2 Import från ett område utanför EU till landskapet eller export från landskapet till ett område utanför EU

På import och export tillämpas samma import- och exportförfaranden som i riket. Om varorna flyttas från införselorten till ett skatteupplag eller till en registrerad mottagare (dvs. flyttning under uppskovsförfarandet), måste den aktör som verkar på importplatsen ha tillstånd att verka som registrerad avsändare när det är fråga om harmoniserade punktskattepliktiga produkter.

Om det är fråga om produkter som omfattas av nationell beskattning, t.ex. läskedrycker, behövs inte någon registrerad avsändare. På flyttningen tillämpas det nationella förfarandet i punktskattelagen. En godkänd upplagshavare och en registrerad mottagare ska i tulldeklarationen om övergång till fri omsättning anteckna numret på det skatteupplag till vilket produkterna flyttas och importpartiets referensnummer samt i sin bokföring efter mottagandet anteckna tulldeklarationens nummer och importpartiets referensnummer.

Om produkter från ett område utanför unionen inte genast efter införseln hänförs till uppskovsförfarandet, uppbärs punktskatten i enlighet med bestämmelserna om förtullning genom ett förtullningsbeslut. Produkterna utlämnas till kunden först efter att tullklareringen gjorts och punktskatten betalats till Tullen. Undantag från detta utgörs av situationer där kunden har anstånd

med betalning: då lämnar kunden en punktskattedeclaration av produkterna till Skatteförvaltningen. Ingen säkerhet för punktskatt krävs vid import från ett område utanför EU.

Om produkter exporteras till ett område utanför EU skapar den åländska godkända upplagshavaren ett e-AD i EMCS-systemet och därefter en exportdeklaration i ELEX-systemet (*export system, direct message system with Customs*). När produkter som har frisläppts för konsumtion exporteras till områden utanför EU ska endast en exportdeklaration lämnas.

Detta kapitel behandlar främst punktskatteformaliteter i samband med införsel till landskapet. Med import avses här en situation där varor förs till landskapet direkt från länder utanför EU. Punktskatteformaliteter i samband med import baseras på punktskattelagen och EU:s direktiv och är desamma inom hela EU. Eventuella förenklingar av punktskatteförfarandet i samband med import skulle kräva en lagändring.

EU:s tullkodex reglerar å andra sidan tullförfarandena för gränsöverskridande export och import i EU, oavsett om varorna är punktskattepliktiga eller om varorna förtullas in till EU:s territorium. När det gäller de förenklingar som erbjuds av EU:s tullkodex har landskapet tillgång till samma förenklingar som på andra håll i EU. Bland dessa kan nämnas t.ex. uppskov med betalning och tullklarering genom registrering i deklarerantens bokföring vid import. Eftersom dessa förenklingar har funnits länge tror vi att de åländska importörerna är väl medvetna om dem. Vissa av de förenklingar som tullagstiftningen erbjuder kräver ett AEO-tillstånd för importören.

3.8 Varutrafik mellan landskapet och riket ur mervärdesskattens och Tullens synvinkel

3.8.1 Mervärdesskatt

Skattegränsen mellan landskapet och riket innebär att mervärdesskattelagens bestämmelser om export och import tillämpas på försäljning och överföring av varor mellan landskapet och riket. Enligt huvudregeln behandlas transport av en vara över skattegränsen vid varans avgångsplats som export och vid destinationen som import. Exportförsäljning är undantagen skatt eftersom skatt betalas i samband med import vid varutransportens destination.

Då förutsättningarna för exportförsäljning är uppfyllda, ska försäljningen behandlas som momsfri exportförsäljning. Försäljning av en vara är momsfri export, då:

- säljaren eller någon annan för säljarens räkning transporterar varan från riket till landskapet eller från landskapet till riket,
- ett självständigt transportföretag på uppdrag av köparen transporterar varan direkt från riket till landskapet eller från landskapet till riket,
- en näringsidkare som köpare hämtar varan för att direkt föra den från riket till landskapet eller från landskapet till riket utan att använda den innan transporten börjar, eller
- varan transporterats på uppdrag och debitering av köparen till en näringsidkare för en arbetsprestation för att sedan vidarelevereras från riket till landskapet eller från landskapet till riket.

På försäljning av varor från landskapet till andra EU-medlemsländer och tredjeländer tillämpas de allmänna bestämmelserna om export i mervärdesskattelagen¹².

Säljaren ska i samtliga exportsituationer till sin bokföring bifoga en utredning över att varan har blivit exporterad från landskapet till riket, till övriga EU-länder eller till områden utanför EU eller från riket till landskapet. I anslutning till exportförsäljningen ska säljaren kunna bevisa att äganderätten till varan har övergått till köparen mot vederlag och att varan fysiskt har förts ut från landskapet till riket, till övriga EU-länder eller till områden utanför EU eller från riket till landskapet. Om det inte finns någon utredning om att varan har blivit exporterad hanteras försäljningen enligt bestämmelserna för inhemsk försäljning.

Mellan landskapet och riket består exportbevisningen av försäljningsfakturan och av flera olika dokument¹³. Med försäljningsfakturan kan säljaren bevisa att varans äganderätt har övergått till köparen mot vederlag och med övriga dokument att varan fysiskt förts ut från landskapet till riket eller från riket till landskapet.

Säljaren kan bevisa att varan fysiskt förts ut till exempel med överlåtelsebeslut, tullbeslut eller skattebevis som utfärdats av Tullen och med övriga förtullningsdokument, med avtal, transportdokument, fraktsedlar, följedokument vid transitering och med andra expordokument. Bevisningen av export består således av en dokumenthelhet som säljaren ska bifoga till sin bokföring. Då företaget överför en vara som tillhör företagets egna affärstillgångar mellan landskapet och riket så är det inte frågan om en överlåtelse av äganderätten mot vederlag fastän bestämmelser om export och import tillämpas på överlåtelsen.

Vid exportförsäljning från landskapet till övriga EU-länder och till länder utanför EU utgörs exportbeviset av det elektroniska utförselbekräftade överlåtelsebeslutet från Tullens informationssystem.

3.8.2 Tullen

Gällande alla varor som transporteras från landskapet till riket eller från riket till landskapet ska ankomst anmälas till Tullen, och därtill ska en nationell skattegränsdeklaration inges för dem.¹⁴

Transportfirman ansvarar för inlämnandet av anmälan om varors ankomst, emedan importören ansvarar för ingivandet av nationell skattegränsdeklaration (tulldeklarationen) till Tullen och för ingivandet av momsdeklarationen till Skatteförvaltningen.

En anmälan av varors ankomst kan avstås om transportfirman har fått uppgiften om att en nationell skattegränsdeklaration har ingetts för varuförsändelsen, eller om en tulldeklaration lämnades in för varuförsändelsen då varorna fördes in över skattegränsen.

En anmälan måste dock lämnas in då importören har för avsikt att inge en nationell skattegränsdeklaration i två steg, när en kund med skattegränsnummer tänker lämna in en

¹² Lag 1501/1993.

¹³ till exempel frakthandlingarna, fakturan som köparen fått från transportfirman, skattegränsdeklaration osv.

¹⁴ Skatteförvaltningens och Tullens anvisningar eller nationell lagstiftning tar inte ställning till huruvida tullklareringsskyldigheten kvarstår vid en situation där båda parterna är godkända upplagshavare. Ärendet har tillfrågats om Tullens skattegränsbevakning, svaret avvaktas.

sammandragsdeklaration eller när företaget transporterar egna varor över skattegränsen, om ingen nationell skattegränsdeklaration gjorts när varorna anländer över skattegränsen.

Skattegränsdeklarationen behöver inte inges då det är fråga om en säljare med skattegränsnummer som säljer till privatpersoner.

Både transportfirman och importören och dennes ombud bör ha ett EORI-nummer (eng. *Economic Operators Registration and Identification number*).

3.8.3 Skattegränskund

Ett företag som använder skattegränsnummer kallas för skattegränskund.

Skattegränsnummer används endast i handeln mellan landskapet och riket. Ansökan om skattegränsnummer kan göras av ett momsregistrerat företag som säljer varor till privatpersoner eller till icke-momsregistrerade samfund eller företag.

Företag med skattegränsnummer kan inge en privatpersons importdeklaration på privatpersonens vägnar och sköta betalningen av momsen till Tullen. I dessa situationer ska momsen beaktas i varans pris.

3.9 Vilka är skattegränsens negativa effekter på det åländska näringslivet?

Här beskrivs några exempel på olika kostnader/negativa effekter som det åländska näringslivet och samhället utsätts för på grund av skattegränsen.

Det uppstår extra kostnader för export och import. En av de mest synliga effekterna är att transportkostnaderna har ökat.

Alla försändelser till Åland är importer, som ska deklarerars till Tullen (t.ex. tidningar, bibliotekslån och julklappar). Tullklareringsformaliterna medför bl. annat att leveranstiderna förlängs, det är mera arbetsdrygt att exportera och importera till landskapet.

Vidare medför skattegränsen en betydande kostnad för Tullen då de måste anpassa sina datasystem till Åland och de påverkningar som skattegränsen medför.

Av detta följer att formaliteterna ökar företagens administrativa kostnader (materiella och finansiella kostnader) relaterade till effekterna av skattegränsen. Med materiella kostnader avses sådana kostnader som uppkommer av investeringar i t.ex. system, kompletterande konsultkostnader för specifika frågor, utbildning av personal m.m. men även t.ex. avgifter. Med finansiella kostnader avses t.ex. räntekostnader till följd av likviditetshantering eller försäkringspremier, men kan också innefatta avgifter till bank, försäkringsbolag m.m. Kostnaderna avser både löpande- och engångskostnader

Utbildningskostnader uppstår för att säkerställa att såväl den personal som arbetar direkt med skattegränsfrågor som den personal som till exempel sköter fakturering är inlärd beträffande lagstiftning samt den interna löpande hanteringen av skattegränsfrågorna.

En del av kostnader för IT-system kan anses hänförlig till hanteringen av skattegränsärenden (tull, moms och punktskatt).

Därutöver finns det övriga kostnader av framför allt engångskaraktär. Dessa är framför allt kostnader för specifik konsultkompetens inom skattegränsproblematik.

Allt detta kan bland annat leda till att företag från riket och andra länder beslutar att på grund av utmanande regelverk och tullklareringsformaliteter inte sälja varor eller tjänster till landskapet. Detta leder i långa loppet till en försämrad åländsk konkurrenskraft.

Förenklingen av skattegränsformaliteter skulle även medföra inbesparingar för staten genom ett minskat behov av personal för Tullen som hanterar skattegränsfrågor.

4 Våra reflektioner om potentiella lösningar för att eliminera skattegränsens negativa effekter på det åländska näringslivet

4.1 Flyttningar mellan skatteupplag i landskapet och i riket

Enligt huvudregeln överförs punktskattefria varor mellan skatteupplag i EMCS-systemet eller med det nationella förenklade förfarandet. Det förenklade förfarandet innebär att den godkända upplagshavaren i stället för ett elektroniskt dokument använder fraktsedeln eller fakturan.

Det förenklade förfarandet kan också användas vid flyttningar av produkter på landskapet och mellan landskapet och riket.

Eftersom punktskatten på produkterna betalas först när produkterna frisläpps för konsumtion från skatteuppskovsförfarandet finns det inget större behov eller möjlighet till vidare förenkling.

4.2 Flyttningar till mottagare som inte har punktskattetillstånd eller till icke-registrerade mottagare och flyttning av produkter som frisläppts för konsumtion

Däremot uppstår en ytterligare administrativ börda vid situationer där flyttningar över skattegränsen sker från skatteupplag till mottagare som inte har punktskattetillstånd eller mottagare som inte är registrerade som mottagare samt vid flyttningar av produkter som frisläppts för konsumtion.

Om skattegränsen ska bibehållas följer därav vissa krav på dem som är inblandade i flyttningar av varor över skattegränsen.

Vi har utarbetat tre potentiella alternativ för att förenkla förfarandet vid flyttningar av punktskattepliktiga varor över skattegränsen mellan landskapet och riket.

4.2.1 Alternativ 1

Målsättningen i alternativ 1 är att ändra lagstiftningen eller tolkningen av lagen så att punktskatt inte tas ut på produkter som redan är beskattade på någon sida av skattegränsen när varorna flyttas över skattegränsen till andra sidan.

Ett centralt argument för en ändring av lagstiftningen eller tolkningen av lagen är att den nuvarande situationen kan likställas med dubbelbeskattning, vilket enligt västerländskt beskattningsförfarande är något som man vill sträva efter att undvika.

En möjlig lösning är att man i lagen inskriver en "automatisk kvittning" av punktskatter på så sätt att det inte finns något behov av att lämna in en punktskattedeklaration och igen betala punktskatt för flyttningar av varor som redan är punktbeskattade på andra sidan av skattegränsen när de flyttas över skattegränsen.

Detta borde vara möjligt eftersom det i detta fall är fråga om "intern punktskatt" inom Finland, som debiteras till finska staten. Därmed borde finska staten ha behörighet att reglera eller besluta i denna fråga.

Det som kan förete som problematiskt är att det kan uppstå en situation där punktskattebeloppen som ska kvittas inte motsvarar varandra. En sådan situation kan uppstå till exempel då punktskatten för öl har betalats av en aktör i riket enligt de tariffer som trätt i kraft den 1.12.2023. Sedan flyttar aktören dessa varor till landskapet den 1.1.2024 eller senare, och i årsskiftet har det skett en förändring av tariffen (i regel uppåt). Skattskyldigheten uppstår då varorna överförs över skattegränsen. I en sådan situation motsvarar punktskattebeloppen inte varandra och skulle dessa kvittas mot varandra skulle staten gå miste om punktskatter, eftersom flyttningen av de punktskattepliktiga varorna över skattegränsen sker efter att tariffen har stigit.

En möjlig lösning till denna problematik är att punktskatt skulle tas ut endast till den del punktskatten överskrider det belopp som tidigare tagits ut. Då skulle man undvika en onödig ansökan om återbäring av punktskatt som erlagts varifrån punktskattepliktiga varorna flyttats över skattegränsen.

Om exportören kan visa vilken tariff som har tillämpats på varorna och att ingen höjning av tarifferna har skett efter att punktskatten har betalats, men före flyttningen av varorna över skattegränsen, så skulle en kvittning mot skattedeklaration förenkla förfarandet avsevärt (staten skulle inte gå miste om punktskatt). I det fall att det sker en ändring av tariffer skulle endast skillnaden betalas till staten, alternativt hela summan, och den part som ursprungligen betalat punktskatten skulle ansöka om återbäring för hela beloppet (vilket motsvarar det nuvarande systemet).

Skatteförvaltningen konstaterar i sin anvisning "Skattegränsen på Åland – punktbeskattning" daterad den 7.6.2022 att "*Lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ har tillämpats på beskattningsförfarandet vid punktbeskattningen fr.o.m. 1.1.2021. I och med de nya förfarandebestämmelserna har man slopat möjligheten att använda det förenklade förfarandet i en situation där företaget för in produkter som frisläppts för konsumtion över skattegränsen och också själv är mottagare av produkterna.*"

Av regeringens proposition (RP 54/2020) framgår att samtidigt när lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ började tillämpas vid punktbeskattning, upphävdes de bestämmelser om kvittning (47a – 47e §) som fanns i punktskattelagen (2010/182). I stället för kvittningsbestämmelsen ska bestämmelserna om användning av återbäring för betalning av Skatteförvaltningens fordringar i 22 § i lagen om skatteuppbörd och bestämmelserna om anteckning av uppgifter om användning av återbäring i sammandraget för den skattskyldige i 70 § i den lagen tillämpas.

Skatteförvaltningen har därmed tolkat saken så att skatteuppbördslagens bestämmelser om kvittning inte möjliggör motsvarande kvittning av redan betald skatt och skatt som ska betalas, när produkter som släppts ut för konsumtion på landskapet/riket förs över skattegränsen.

Skatteförvaltningen har dock inte redovisat några närmare skäl gällande varför de anser att motsvarande kvittning inte är möjlig enligt bestämmelserna i skatteuppbördslagen. Enligt vår uppfattning motsvarar bestämmelserna om kvittning i skatteuppbördslagen (22–29 §) delvis punktskattelagens upphävda bestämmelser.

I avsaknad av Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar gällande ärendet rekommenderar vi dock att man genomför en separat skatterättslig analys för att utreda ifall motsvarande kvittningsförfarande som fanns i punktskattelagen skulle vara möjligt enligt skatteuppbördslagens kvittningsbestämmelser.

Frågan skulle i alla fall kräva ett motiverat yttrande från Skatteförvaltningen. Om det skulle finnas en verklig situation där kvittningsfrågan är aktuell, kunde ärendet även överlämnas till rättsväsendet för besvärprocess.

4.2.2 Alternativ 2

Grundtanken i alternativ 2 är samma som i alternativ 1, men någon form av anmälningsskyldighet från importörens sida bibehålls. Skatten skulle dock inte tas ut på redan beskattade produkter på så sätt som beskrivs i alternativ 1.

I detta alternativ åläggs importören att tillhandahålla en förenklad punktskattedeklaration för de varor som redan är punktbeskattade på andra sidan av skattegränsen. Däremot skulle ingen punktskatt tas ut. Varumottagares skattedeklaration skulle kvitta punktskatterna för dessa produkter.

Alternativ 2 innehåller samma problem som vi framförde i alternativ 1. Samma lösningar som förslagits i alternativ 1 gäller för alternativ 2.

4.2.3 Alternativ 3

Alternativ 3 förutsätter slopandet av skattegränssystemet och införandet av Åland i EU:s moms- och punktskatteområde.

Genomförandet av alternativ 3 skulle kräva en tidskrävande procedur och slopandet bör ske genom det system som gäller vid en ändring av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

(EU-fördraget). Utöver detta skulle dessa kräva en stark politisk vilja inom landskapet att genomföra en sådan förändring. Vi har därmed inte hanterat detta alternativ i närmare detalj inom ramen för detta uppdrag.

Om landskapsregeringen anser att alternativ 1 och 2 är något som kunde tänkas föras vidare är det skäl att göra en mera detaljerad konsekvensanalys över dessa alternativ.

4.3 Mervärdesskatterättsliga och tullrättsliga aspekter

Eftersom punktbeskattningsförfarandet bör granskas i samma helhet som mervärdesskatt och tull, presenterar vi till följande förslag till alternativa lösningar, antingen genom ett förenklat regelverk som verkställs med lagstiftningsåtgärder, eller genom förenklade anvisningar och föreskrifter, som kunde eliminera skattegränsens negativa konsekvenser för det åländska näringslivet.

Inom ramen för detta uppdrag har vi tagit fram fyra alternativa förslag för att eliminera skattegränsens negativa effekter. Dessa kan uppdelas i fyra större helheter:

1. Avskaffningen av skattegränssystemet och införandet av Åland som en del av EU:s mervärdes- och punktbeskattningsområde,
2. Reducera det område som anses vara utanför EU:s mervärdesskatt- och punktbeskattningsområde, för att enbart gälla i åländska hamnarna i Mariehamn och Långnäs,
3. Bibehålla det nuvarande skattegränssystemet, men skattegränsförfarandet förenklas avsevärt genom tullklarering genom registrering i deklarantens bokföring, och
4. Ibruktage av en s.k. "Grön linje".

I alternativ 1. skulle den eftersträvade lösningen att eliminera skatteundantagets negativa effekter nås genom en ändring av artikel 2 a) i Ålandsprotokollet. Enligt vår uppfattning skulle det teoretiskt sett vara möjligt att göra ändringar i Ålandsprotokollet så att landskapet skulle bli en del av EU:s mervärdes- och punktbeskattningsområde. Det kunde även tänkas att protokollstexten skulle tillföras en bestämmelse som skulle möjliggöra skattefrihet och tax-free försäljning i trafiken till och från landskapet.

I alternativ 2. skulle det område av landskapet som fortfarande skulle vara utanför EU:s mervärdes- och punktbeskattningsområde reduceras på så sätt att endast hamnarna i Mariehamn och Långnäs skulle vara utanför EU:s mervärdes- och punktbeskattningsområde.

Båda dessa ovannämnda alternativa tillvägagångssätt skulle kräva en tidskrävande procedur och bör ske genom det system som gäller vid en ändring av EU-fördraget. Utöver detta skulle dessa kräva en stark politisk vilja inom landskapet (och riket) att genomföra en sådan förändring. Vi har därmed inte hanterat dessa alternativ i närmare detalj inom ramen av detta uppdrag.

I denna utredning gör vi en närmare redogörelse för alternativ 3 och 4. Grundtanken med dessa alternativ är att skattegränsförfarandet i landskapet förenklas avsevärt, men dock på så sätt att de framförda förfarandena fortfarande bygger på bestämmelserna i EU:s tulllagstiftning och de överenskommelser och arrangemang som rör landskapet. Enligt vår bedömning borde dessa

alternativ kunna genomföras genom nationella beslut av Tullen/Skatteförvaltningen och finansministeriet och/eller nationella preciseringar av lagar.

4.4 Förenkling av skattegränsförfarandet

4.4.1 Allmänt

Den EU-rättsliga grunden liksom de nationella behörighetsbestämmelserna angående anmälningsförfaranden framgår ur "Tullens föreskrift om tullklareringsformaliteter för unionsvaror vid varutransporter mellan landskapet Åland och övriga Finland".¹⁵ I föreskriften stadgas bland annat att "i varutrafiken mellan landskapet Åland och övriga Finland ska varornas ankomst anmälas till Tullen och en tulldeklaration inges för dem i enlighet med denna föreskrift".

Vad ankommer nedan beskrivna förenklingsmodeller, så är det mycket sannolikt att Tullen och Skatteförvaltningen kommer att hänvisa till att båda parterna är förbundna till kraven i EU:s tullagstiftning och hävda att de inte kan avstå från det nuvarande anmälningsförfarandet.

Tullen kan även yrka på att de under flera år har utvecklat och skapat särskilda deklarationstjänstesystem för att utfärda skattegränsdeklarationer och att de inte är redo att avveckla dessa system.

Det som är värt att ta i beaktande är att anmälningsförfarandet gällande Ålands skattegräns baserar på föreskrifter utfärdade av Tullen, vilka Tullen anser sig kunna fastställa utifrån nationella behörighetsbestämmelser (som är införda i nationell lagstiftning). Nuvarande anmälningsförfarandet är därför ett förfarande som utvecklats och konstruerats av Tullen själv. Därmed borde det vara möjligt att flexibelt effektivisera eller ändra detta förfarande.

I den mån Tullen motiverar det rådande anmälningsförfarandet med gränskontroll, det vill säga att mervärdesbeskattning av import som Skatteförvaltningen är ansvarig för (för momsregistrerade företag) kräver att en anmälan av varor som flyttar över skattegränsen görs till Tullen, uppstår frågan om hur hållbart detta argument i verkligheten är?

Någon liknande tullkontroll genomförs inte i handel inom riket. Transaktionerna inom riket är dock sådana transaktioner som ska anmälas till Skatteförvaltningen och som Skatteförvaltningen själv övervakar och vid behov själv granskar utgående från sina egna utgångspunkter och med egna resurser utan inblandning av Tullen.

Därmed kan man berättigat fråga huruvida man kunde avstå från de nuvarande åländska tulldeklarationerna helt, eller om detta förfarande kunde ersättas med ett annat förfarande som inte medför samma administrativa börda som nuvarande förfarande medför.

¹⁵ <https://tulli.fi/sv/-/tullens-foreskrift-om-tullklaringsformaliteter-for-unionsvaror-vid-varutransporter-mellan-landskapet-aland-och-ovriga-finland>

4.4.2 Förenklade deklarationer i transaktioner mellan företag

EU:s tullagstiftning innehåller och möjliggör förenklingar vars syfte är att göra tullklareringen smidigare för företag. Förenklad tullklarering kan innebära fördelar för företag som regelbundet utträttar tullärenden. Användning av förenklingar kräver tillstånd av Tullen. Till följande framför vi några alternativa förenklingar som kunde tillämpas vid import och export av varor till och från Åland.

4.4.2.1 Tillstånd till registrering i deklarantens bokföring vid import till och export från Åland

EU:s tullagstiftning möjliggör import eller export i godstrafik, som passerar EU:s tullgränser utan en aktiv tulldeklaration, genom att göra en anteckning i deklarantens bokföring.¹⁶

Med tullklarering genom registrering i deklarantens bokföring vid import (*EIR-tillstånd*, *EIR = entry in the records*) och export avses deklarering där varorna hänförs till ett förfarande (t.ex. frigörs för fri omsättning) genom en anteckning som deklaranten gör i sin bokföring. En anteckning som fungerar som en deklaration kan göras i bokföringen när varorna befinner sig fysiskt på en plats som fastställts i tillståndet, till exempel i företagets lager.

Tillståndet innebär att importören eller exportören inte behöver skicka in en tulldeklaration till Tullen för att få varorna frigjorda. När den deklarationsskyldige har registrerat uppgifterna i bokföringen aviserar deklaranten varornas ankomst eller avgång till Tullen för att få varorna frigjorda. Sedan ska man lämna en tulldeklaration till Tullen i efterhand i form av en kompletterande deklaration.

Vidare stadgas i artikel 182 (3) i tullkodexen att "efter en ansökan får tullmyndigheterna frångå kravet på att varornas ankomst ska anmälas till tullen. I detta fall ska varorna anses ha frigjorts vid tidpunkten för registrering i deklarantens bokföring". Enligt Tullens anvisningar fungerar förfarandet i praktiken enligt följande. Med tullklarering genom registrering i deklarantens bokföring avses deklarering där varorna hänförs till ett förfarande (t.ex. frigörs för fri omsättning) genom en anteckning som kunden gör i sin bokföring.

För varorna ska också en anmälan av varors ankomst inges, om deklaranten inte har befriats från ingivandet av den. Varorna frigörs för övergång till fri omsättning först när ett beslut om frigörande skapats för anmälan av varors ankomst vid Tullen.

En registrering som fungerar som en deklaration kan göras i bokföringen när varorna befinner sig fysiskt på den plats som fastställts i tillståndet, till exempel i företagets lager. Därför kan deklaranten inte inge deklarationen på förhand, när deklaranten gör tullklareringen genom registrering i bokföringen. Frigörande av varor till ett förfarande med registrering i deklarantens bokföring kräver alltid ett tillstånd som beviljats av Tullens tillståndscentral (*EIR-tillstånd*).

4.4.2.2 Tillstånd till egenbedömning

Enligt artikel 185 i tullkodexen får tullmyndigheterna efter en ansökan tillåta en ekonomisk aktör att utföra vissa tullformaliteter som egentligen skulle utföras av tullmyndigheterna i syfte att fastställa vilket import- och exporttullbelopp som ska betalas, och att utföra vissa kontroller under tullövervakning.

¹⁶ Frågan regleras i artikel 182 i Unionens Tullkodex.

Vid egenbedömning kan företaget med andra ord själv ta hand om vissa tullformaliteter, dvs. fastställa beloppet på import- och exporttullen samt göra vissa granskningar under tullkontroll. Endast en godkänd ekonomisk aktör (*authorised economic operator*, AEO-aktör) kan ansöka om detta tillstånd. Sökanden ska dessutom ha tillstånd till klarering genom registrering i bokföringen (*EIR-tillstånd*). Denna "självklarering" är den mest långtgående förenkling som EU:s nuvarande tullagstiftning tillåter.

4.4.2.3 Våra reflektioner

Dessa alternativ som vi har framför ovan (tillstånd till registrering i deklarantens bokföring och tillstånd till egenbedömning) för ersättandet av nuvarande skattegränstulldeklarationer kräver tills vidare ytterligare bearbetning och utredning. Vi anser dock att det finns en rättslig grund för dessa alternativa modeller.

Tillstånd till registrering i deklarantens bokföring och tillstånd till egenbedömning regleras i EU:s tullagstiftning och kan för närvarande tillämpas vid gränsöverskridande import och export i EU. Vid användning av dessa förfaranden är det med andra ord möjligt att avstå från de vanliga tulldeklarationerna vid förtullning av varuflöden som passerar EU:s gränser.

Utgångspunkten för vårt förslag är att dessa förfaranden skulle införas även för skattegränstrafiken mellan landskapet och riket genom ett nationellt beslut, varmed nuvarande skattegränsdeklarationsförfarande kan avstås från för vissa ekonomiska aktörers del. En mera detaljerad beskrivning av hur dessa alternativ skulle fungera i praktiken är inte möjlig, eftersom förfarandet skulle kräva ett ställningstagande både från Skatteförvaltningen och Tullen.

Det är denna möjlighet som artikel 182 i tullkodexen medger, dvs. att frångå kravet på att varornas ankomst/avgång ska anmälas till Tullen, som kan vara en möjlig lösning på rådande åländska skattegränsdeklarations-förfarandeproblematiken, som härleds från artikel 114 i Kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446¹⁷. På basis av artikel 114 måste man visa upp varor för Tullen när de flyttas över skattegränsen.

Enligt vår bedömning borde det vara möjligt att frångå kravet på att endast en AEO-aktör¹⁸ kan ansöka om dessa tillstånd i den åländska förenklingsmodellen, eftersom AEO-tillståndet är uteslutande ett tillstånd som tillhör EU:s tullsystem. Redan idag tillämpas EU:s tullregler för det åländska skattegränsförfarandet endast i tillämpliga delar.

Om de finska myndigheterna skulle acceptera det förslagna förfarandet på försäljning och flyttning av produkter mellan landskapet och riket, förutsätter förenklingsförfarande sannolikt någon form av registrering av de företag som vill utnyttja förenklingsförfarandet "Tullklarering genom registrering i deklarantens bokföring vid import till och export från Åland".

För att det skulle innebära en förenkling kan det inte ställas allt för höga krav på företagen gällande att registrera sig i ifrågasvarande förenklingsystem. För att systemet verkligen skulle vara en

¹⁷ Artikel 114 - "Medlemsstaterna ska tillämpa detta kapitel och artiklarna 133–152 i kodexen för varor i handel mellan ett särskilt skatteområde och en annan del av unionens tullområde, som inte är ett särskilt skatteområde".

¹⁸ *Authorized Economic Operator* – d.s.s. en godkänd ekonomisk aktör

förenkling anser vi att det borde räcka med att informera Tullen om företagets namn och EORI-nummer samt den ansvariga personen.

Förenklingsförfarandet skulle naturligtvis förutsätta ett stadgande om att företaget på uppmaning av Tullen måste lämna in sin bokföring till Tullen för kontroll av godstrafik som överskrider skattegränsen.

Ett grovt utkast till förfarandet vid tullklarering genom registrering i deklarantens bokföring vid import till och export från Åland skulle till exempel kunna vara följande:

1. Företag som bedriver skattemässig gränstrafik registrerar sig hos Tullen genom att anmäla företagets namn, EORI-nummer och kontaktuppgifter till Tullen.
2. Företagen deklarerar varorna genom att göra en registrering i deklarantens affärssystem varje gång varor överförs över skattegränsen mellan Åland och det övriga Finland. Registreringen innehåller alla uppgifter som motsvarar minst en förenklad deklaration och måste göras innan Tullen frigör varorna till förfarandet.
3. Ingen nationell skattegränsdeklaration eller anmälan om varornas ankomst görs till Tullen.
4. Momsregistrerade företag redovisar mervärdeskatten för import på eget initiativ till Skatteförvaltningen. Om importören är icke-momsregistrerad, t.ex. en privatperson, uppbärs importmomsen av Tullen.
5. Tullen kan på rimliga grunder utföra kontroller genom att be företag att visa upp sina varuregister. Detta bör dock inte vara slumpmässigt, utan inspektioner bör grundas på skälig misstanke utifrån en övertygande riskanalys.

Eftersom förenklingen gäller inrikestrafik i Finland anser vi att förfarandet bör förenklas så långt som regelverket möjliggör. I det här fallet skulle det vara möjligt att frångå till exempel alla tillståndskrav (t.ex. *EIR-tillstånd*), som skapats specifikt för EU:s tullsystem.

4.4.3 Upprättandet av en tullväg, en s.k. "grön linje"

I denna modell förenklas skattegränsförfarandet vidare. I detta alternativ skulle en tullväg, en s.k. "grön linje", upprättas, där varutrafiken mellan landskapet och riket går via bestämda rutter utan några tullformaliteter eller förhandsregistreringar. För övrigt tillämpas samma principer som i förfarandet "Registrering i deklarantens bokföring" i tillämpliga delar.

Hur skulle en "grön linje" fungera i praktiken? Enligt EU:s tullagstiftning och finska tullagen kan Tullen ge föreskrifter om officiella transportrutter. Tullen skulle ge en föreskrift om grundandet av en frivillig tullväg, en så kallad "grön linje" mellan landskapet och riket (det kan grundas flera tullvägar). Genom att använda sig av denna "gröna linje" förbinder sig aktörer involverade i transport av varor mellan landskapet och riket att efterfölja de regler och bestämmelser som följer av mervärdesskatte- och punktskatteregler utan något ytterligare krav om ingivandet av en nationell skattegränsdeklaration. På övriga rutter tillämpas skattegränsformaliteten på varubutiken.

Myndigheterna skulle med hjälp av urval ta ut de transporter som utnyttjar den "gröna linjen", som skulle kontrolleras (en så kallad efterhandskontroll). En del av kontrollobjekten kan väljas ut

slumpmässigt medan de flesta skulle väljas ut på basis av en riskanalys. Teknisk kameraövervakning skulle användas för att övervaka trafiken på tullvägen.

4.4.4 *Utnyttjandet av frizoner i skattegränstrafiken*

I allmänheten har det ibland diskuterats om möjligheten att använda frizoner i trafiken mellan landskapet och riket. Grundtanken har varit att det skulle inrättas en frizon inom landskapet, som i tillämpliga delar skulle likställas med områden utanför EU:s tull-, moms- och punktskatteområde. Om en sådan frizon omfattade till exempel de viktiga hamnområdena på Åland skulle den skattefria försäljningen till fartyg i hamnen kunna fortsätta.

I diskussioner har det övervägts om Ålands särställning som område utanför skatteområdet skulle kunna upphävas, men samtidigt behålla skattefri passagerarförsäljning på fartyg som anlöper Åland genom inrättande av frizoner, så som avses i EU:s tullkodex, i vissa hamnar i landskapet. Tanken är att ett fartyg som under sin resa avviker i en sådan frizon skulle anses avvika utanför EU. I så fall skulle skattefri passagerarförsäljning kunna tillåtas ombord. Övriga områden i landskapet skulle tillhöra EU:s mervärdesskatteområde, liksom riket. Då skulle näringslivet inte drabbas av skattegränsformaliteter som det nu gör.

Frizoner regleras i artiklarna 210 (b) och 243–249 i unionens tullkodex¹⁹. Enligt bestämmelserna kan medlemsländerna utse delar av unionens tullområde som frizoner. Det finns frizoner i vissa stora hamnar i centraleuropeiska länder för att underlätta tullprocesser.

Enligt vår mening innebär tullkodexens bestämmelser att frizonen inte anses vara ett område utanför EU utan är en del av EU:s tullområde²⁰.

Detta synsätt får också stöd av den etablerade mervärdesskattepraxisen, där leveranser till frizoner inte likställs med fysisk export av varor utanför EU. Överföring av unionsvaror till en frizon kräver inte heller tillämpning av det exportförfarande som avses i tullagstiftningen. Frizonen är ett av tullförfarandena och dess huvudsakliga syfte är att tillåta att varor som kommer från länder utanför EU förvaras på EU:s territorium utan att betala tullar och andra skatter.

Därför kan man enligt vår uppfattning inte utgå från tanken att ett fartygs avgång i EU:s interna trafik i frizonen skulle likställas med en avgång i en hamn utanför EU. För att frizoner ska betraktas som ett område utanför EU:s tull- och skatteområde skulle det krävas en ändring av EU:s tullagstiftning.

Om ett fartygs avgång i en frizon likställdes med ett besök utanför EU kan detta vara ett möjligt alternativ för fortsatt skattefri passagerarförsäljning. I så fall skulle restriktionerna för passagerarimport bibehållas. Det gods som transporteras ombord bör dock högst uppenbart omfattas av strängare tullformaliteter än för närvarande, vilket skulle öka den administrativa

¹⁹ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952>)

²⁰ Se artikel 243 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

bördan. Operatören av frizonen är också ansvarig för att registrera de varor som passerar genom frizonen i sin bokföring och för andra tullformaliteter.

Eftersom frizonens rättsliga status baserar sig på EU-förordningar kräver utnyttjandet av frizoner för genomförandet av en förenkling i trafiken mellan landskapet och riket (och övriga EU och utanför EU) ytterligare utredning, vilket å andra sidan kräver att diskussioner kring denna fråga inleds med inrikesministeriets tullenhet eller Tullen.

4.5 Varuöverföringar i transaktioner till privata personer

I denna modell säljer företag från riket varor till åländska privata personer. I dagsläget kan följande alternativ tillämpas:

- 1) Företaget säljer varor från riket (exportförsäljning) och åländska privata personen anmäler varorna till Tullen och betalar moms på import till Tullen på Åland (transportföretaget gör en anmälan av varors ankomst för varor som transporteras över skattegränsen mellan landskapet och riket).
- 2) Företaget transporterar varorna till landskapet och inger en nationell skattegränsdeklaration till Tullen. Företaget deklarerar importmomsen till Skatteförvaltningen (transportföretaget gör en anmälan om varors ankomst för varor som transporteras över skattegränsen mellan landskapet och riket).
- 3) Företaget använder sig av skattegränsnummerförfarandet, där företaget säljer varor till privatpersoner så att företaget uppbär moms som ska betalas i samband med försäljningen av varan samt betalar moms till Tullen på köparens vägnar (transportföretaget gör en anmälan om varors ankomst för varor som transporteras över skattegränsen mellan landskapet och riket).

Hur kunde ovan framförda alternativa förfaringsätt förenklas? Det enklaste förfarandet vore att det nuvarande skattegränsnummerförfarandet skulle tillämpas i tillämpliga delar så att företaget från riket deklarerar försäljningen som export och importen till Skatteförvaltningen på köparens vägnar. Förutsatt att registrering i deklarantens bokföring och förfarandet tillämpas samtidigt, skulle inga deklarationer inges till Tullen. Målsättningen skulle vara att undvika betalning av moms till Tullen. Detta scenario förutsätter en mer detaljerad utredning, analys och utveckling av momsexperter.

Ett annat alternativ för förenklandet av förfaranden vid försäljning till privata kunder skulle vara att företaget hanterar importen som företagets egen import till landskapet, varmed företaget skulle deklarerar importen till Skatteförvaltningen i sin mervärdesskattedeklaration. Detta scenario förutsätter ställningstagande och vidare analys och utveckling av mervärdessakkunniga.

4.6 Varuöverföringar för privata personer (C2C)

I de situationer då privata personer överför varor från riket till landskapet är det svårt att se att anmälan om varornas ankomst till Tullen kan frångås. I dagsläget måste en privat person avge en skattegränsdeklaration till Tullen för de varor som denne överför till Landskapet och betala importmoms till Tullen.

Olika aktörer som erbjuder speditionstjänster, som till exempel Åland Post Ab, assisterar privata personer i deklaraionsförfaranden.

5 EU:s stora tullreform 2028–2038

5.1 Allmänt

Under våren 2023 har EU-kommissionen lagt fram förslag på den mest ambitiösa och omfattande reformen av EU:s tullunion sedan den upprättades år 1968. Unionens tullunion ska moderniseras och göras tydligare, smartare och tryggare genom att starkt lägga dess grund i effektivt utnyttjande av digitalisering och data, delvis genom att centralisera funktioner.

Reformen är ett sätt att hantera det nuvarande trycket på EU:s tullmyndigheter som bland annat utgörs av mycket större handelsvolym (i synnerhet inom e-handel), ett snabbt växande antal EU-standarder som måste kontrolleras vid gränsen samt föränderliga geopolitiska förhållanden och kriser. Genom reformen rustas tullramverket för en grönare mer digital era och möjliggör en säkrare och mer konkurrenskraftig inre marknad. Tullrapporteringskraven för näringsidkare förenklas och rationaliseras i reformen. Exempel på detta är att den tid som krävs för att slutföra importprocesser förkortas, ett enda EU-gränssnitt införs och återanvändning av data underlättas.

Reformen möjliggör också enklare tullförfaranden för företag. Samtidigt kommer detta att för EU:s tullmyndigheter möjliggöra läggandet av fokus och resurser där det verkligen behövs, dvs. på förhindrandet av osäkra eller olagliga varor från att komma in i EU och upprätthållandet av det ökande antalet EU-regleringar som förbjuder vissa varor som går emot EU:s värden, t.ex. kopplat till klimatförändringar, avskogning och tvångsarbete för att bara nämna några områden. Reformen ska genomföras stegvis, huvudsakligen under åren 2028–2038.²¹

I EU:s reformerade tullunion kan företag som vill föra in varor i EU logga all information om sina produkter och leveranskedjor i en och samma onlinemiljö, EU:s nya tulldatacentral (*EU Customs Data Hub*). Samtidigt behöver företagen bara använda en enda portal när de skickar in tullinformation och de behöver bara skicka in uppgifterna en gång för flera sändningar.

Tack vare EU:s tulldatacentral kan varor importeras till EU med minimalt ingripande från Tullens sida, utan att kraven på skydd och säkerhet eller bedrägeribekämpning äventyras. Sloandet av rapporteringsskyldigheten per försändelse minskar även avsevärt den administrativa bördan för

²¹ https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-reform_en

företag som orsakas av tullklareringen. Samtidigt kommer EU-ländernas nationella tullsystem stegvist att bli historia.

Reformen skulle innebära en ny kategori för betrodda näringsidkare, så kallade "Trust and check"-näringsidkare. Betrodda näringsidkare kommer att kunna klarera all sin import hos tullmyndigheterna i den medlemsstat där de är baserade, oavsett var i EU varorna förs in.

Reformen medför även att online-plattformarna blir nyckelspelare beträffande att se till att varor som säljs online till EU följer alla tullskyldigheter. Detta är en betydande förändring jämfört med det nuvarande tullsystemet där ansvaret läggs på den enskilda konsumenten och fraktförarna.

5.2 Tullreformens påverkning på Ålands skattegränstrafik

Det är uppenbart att EU:s tullreform även kommer att påverka tull- och skatteförfarandena för godstrafik mellan särskilda skatteområden och övriga EU. Det är nödvändigt att utvidga de förenklingar som reformen medför till att i tillämpliga delar även omfatta skattegränstrafiken.

Det har framförts att förslaget till en förordning om en ny tullkodex ska innehålla samma bestämmelser som möjliggör förenklade förfaranden som den gällande tullkodexen.

Den föreslagna nya tullkodexen ger kommissionen mer omfattande möjligheter att föreskriva om bestämmelser i unionens tullagstiftning som tillämpas på handel med unionsvaror mellan landskapet Åland och EU:s skatteområde än den gällande tullkodexen. Ovan beskrivna förenklingar som utgår från bestämmelserna i förslaget har särskild betydelse för landskapet Åland.

Vid beredningen av Finlands ställningstaganden som gäller dessa bör man se till att landskapet kan delta i beredningen. Kommissionen ges i förslaget till förordningen befogenhet att genom delegerade akter fastställa de bestämmelser i unionens tullagstiftning som ska tillämpas på handeln av unionsvaror mellan EU:s skatteområde och delar utanför dess tullområden, såsom landskapet Åland, samt på handeln med delar av tullområdet som befinner sig utanför EU:s skatteområde.²²

Reformen av EU:s tullagstiftning är ett ypperligt tillfälle att skapa en EU-omfattande rättslig grund för skattemässiga gränsoformiteter och särskilt deras förenkling. Därför är det av yttersta vikt att riksdagen, finansministeriet och de tjänstemän som deltar i EU:s lagstiftningsarbete är medvetna om de behov som förknippas med förenklingen av Ålands skattegränsförfaranden och därmed aktivt vägleder EU:s lagstiftningsarbete i rätt riktning för att uppnå de ovan nämnda målen. Det är även rekommendabelt att Finland främjar frågan i EU genom lobbyverksamhet.

²² Statsrådets U-skrivelse U 27/2023 rd.