

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
6670-19

meddelad i Stockholm den 7 oktober 2021

## **KLAGANDE OCH MOTPART**

Mars Logistics

Ombud: Advokaterna Per Olsson och Rikard Elowson Ek  
MAQS Advokatbyrå i Malmö KB  
Box 226  
201 22 Malmö

## **MOTPART OCH KLAGANDE**

Allmänna ombudet hos Tullverket  
Processföringsenheten  
Box 12854  
112 98 Stockholm

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Göteborgs dom den 18 november 2019 i mål nr 5872-17 och 5873-17

## **SAKEN**

Tull och mervärdesskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår allmänna ombudets överklagande.

Dok.Id 245995

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se  
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

**Telefax**

**Expeditionstid**  
måndag–fredag  
09:00–12:00  
13:00–16:00

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver Tullverkets beslut om mervärdesskatt.

### **BAKGRUND**

1. Vid import av varor till Sverige från ett land utanför EU påförs som huvudregel tull och mervärdesskatt. Tull påförs av Tullverket och mervärdesskatt av antingen Tullverket eller Skatteverket.
2. EU har ingått ett avtal med Turkiet som innebär att vissa varor som är i fri cirkulation i Turkiet omfattas av förmånstull vilket innebär att de kan importeras tullfritt till unionen. Att varorna är i fri cirkulation ska intygas med hjälp av s.k. A.TR.-certifikat.
3. Vid bristande efterlevnad av skyldigheter enligt tullagstiftningen, t.ex. felaktigt transiteringsförfarande, uppkommer en tullskuld. Denna fastställs av Tullverket. I vissa fall ska tullskulden beräknas med tillämpning av de förmånliga regler som skulle ha gällt om det inte hade uppkommit någon tullskuld. En sådan förmånlig behandling förutsätter att den underlåtenhet som medförde att tullskulden uppkom inte utgjorde ett försök till bedrägeri. Om en tullskuld uppkommer till följd av import är det som regel den som är betalningsskyldig för tullen som också är skattskyldig för mervärdesskatt.
4. Mars Logistics, med säte i Turkiet, var huvudansvarigt för transiteringsförfarandet när fyra containrar med tv-apparater transporterades till Sverige från Turkiet, via Italien. Varorna anmäldes inte till tullen vid införseln till Sverige i januari 2017 utan transporterades direkt till importören, Grundig Nordic AB. Efter förfrågan från Tullverket inkom Grundig, genom ombud, med tulldeklarationer i februari 2017. I och med att varorna hade undandragits från tullövervakning uppkom en tullskuld. Tullverket beslutade i mars 2017 att påföra Mars Logistics tull med sammanlagt ca 600 000 kr och mervärdesskatt med sammanlagt ca 1 200 000 kr.

# DOM

Mål nr  
6670-19

5. Mars Logistics överklagade Tullverkets beslut och åberopade A.TR.-certifikat som visade att varorna var i fri cirkulation i Turkiet och därmed inte tullpliktiga. Förvaltningsrätten i Malmö undanröjde de överklagade besluten. Domstolen konstaterade att en tullskuld hade uppkommit, men att varorna omfattades av tullfrihet eftersom A.TR.-certifikat hade uppvisats.
6. Tullverket överklagade till Kammarrätten i Göteborg. Kammarrätten biföll överklagandet delvis och fastställde Tullverkets beslut om mervärdesskatt, men avtog överklagandet i övrigt. Eftersom det inte fanns skäl att ifrågasätta A.TR.-certifikatens riktighet och det inte hade framkommit något som visade att Mars Logistics avsiktligt hade undandragit varorna från tullövervakning ansåg kammarrätten att tullskulden skulle beräknas enligt den tull som gäller vid import av turkiska varor som varit i fri omsättning i Turkiet, dvs. till 0 kr. Det förhållandet att tullskulden uppgick till 0 kr innebar inte att det inte hade uppkommit en tullskuld och bolaget var därför betalningsskyldigt för den mervärdesskatt som var hänförlig till importen.

## **YRKANDEN M.M.**

7. *Allmänna ombudet hos Tullverket* yrkar att Tullverkets beslut om tull ska fastställas och anser att kammarrättens dom vad gäller mervärdesskatt är riktig. Allmänna ombudet yrkar också att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen och anför följande.
8. Någon tulldeklaration har inte ingivits utan tullskulden har uppkommit utan samband med att varorna hänförts till ett tullförfarande. Mars Logistics har inte varit deklarant och har inte kunnat ansöka om och medges förmånstull. Tull bör därför tas ut på det sätt som Tullverket har beslutat om. Frågan i målet utgör en sådan tolkningsfråga som EU-domstolen bör meddela förhandsavgörande om.
9. *Mars Logistics* bestrider allmänna ombudets yrkande och yrkar att betalningsskyldigheten för mervärdesskatt ska undanröjas samt anför följande.

10. Bolaget har handlat som ombud för produktägaren. Även produktägaren ska anses skattskyldig för mervärdesskatten. Denne är dessutom till skillnad från bolaget berättigad till avdrag för mervärdesskatten. Att påföra bolaget mervärdesskatten strider mot den grundläggande neutralitetsprincipen.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Frågan i målet

11. Frågan i målet är hur en tullskuld, som uppkommit på grund av bristande efterlevnad av tullagstiftningen, ska beräknas när varorna omfattas av förmånstull enligt bestämmelser i ett avtal om tullunion som EU har ingått med Turkiet. Även fråga om mervärdesskatt.

### Rättslig reglering m.m.

#### *Unionsrättsliga bestämmelser om tull*

12. Av artikel 56.1 i förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodex) framgår att importtullar ska grundas på Gemensamma tulltaxan. Tulltaxan ska enligt artikel 56.2 d i unionstullkodexen bl.a. omfatta bestämmelser om förmånstull som anges i avtal som unionen har ingått med vissa länder. Av artikel 56.3 framgår att om de berörda varorna uppfyller villkoren enligt bl.a. punkt 2 d, ska bestämmelserna i den punkten – på ansökan av deklaranten – gälla i stället för avtalsenliga eller normala autonoma tullar som följer av Kombinerade nomenklaturen. En ansökan om förmånstull får inges i efterhand, under förutsättning att tillämpliga tidsfrister och villkor enligt den berörda bestämmelsen eller kodexen efterlevs.
13. Deklarant definieras i artikel 5.15 som bl.a. den person som inger en tulldeklaration eller den person i vars namn en sådan deklaration inges.

14. För varor som omfattas av importtull ska, enligt artikel 79.1 a, en tullskuld vid import uppkomma genom bristande efterlevnad av t.ex. en skyldighet enligt tullagstiftningen som rör införsel av icke-unionsvaror i unionens tullområde och undandragande från tullövervakning eller befordran av sådana varor inom det området.
15. Gälldenär för en tullskuld som uppkommit enligt artikel 79.1 a är, enligt artikel 79.3, någon av följande personer. Den som var skyldig att fullgöra skyldigheterna enligt artikel 79.1 a, och varje person som var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att en skyldighet enligt tullagstiftningen inte var fullgjord och som agerat för den persons räkning som var skyldig att fullgöra skyldigheten eller som medverkat i den handling som ledde till att skyldigheten inte fullgjordes. Gälldenär kan vidare vara varje person som förvärvat eller tagit hand om varorna i fråga och som vid förvärvet eller mottagandet av varorna var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att en skyldighet enligt tullagstiftningen inte var fullgjord.
16. I artikel 86.6 anges att om det i tullagstiftning föreskrivs gynnsam tullbehandling för varor, befrielse från import- eller exporttullar eller fullständig eller partiell tullfrihet vid import eller export, i enlighet med bl.a. artikel 56.2 d–g, ska denna gynnsamma tullbehandling, befrielse eller tullfrihet också tillämpas när en tullskuld uppkommer enligt bl.a. artikel 79, förutsatt att den underlåtenhet som medförde att tullskulden uppkom inte utgjorde något försök till bedrägeri.

*Avtalet mellan EU och Turkiet om tullunion*

17. Associeringsrådet för EG och Turkiet fattade den 22 december 1995 beslut nr 1/95 om genomförande av den slutliga fasen av tullunionen (96/142/EG). Avtalet gäller enligt artiklarna 2 och 3 för produkter som inte är jordbruksprodukter och som har tillverkats inom gemenskapen eller Turkiet och är i fri omsättning i gemenskapen eller Turkiet. Avtalet innehåller bestämmelser om förmånstull och omfattas av artikel 56.2 d i unionstullkodexen.

# DOM

Mål nr  
6670-19

18. Tullsamarbetskommittén EG–Turkiet fattade den 26 september 2006 beslut nr 1/2006 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för beslut nr 1/95 fattat av associeringsrådet för EG och Turkiet (2006/646/EG). För att förmånstull ska gälla krävs enligt artikel 5 att villkoren för förmånstull är uppfyllda vilket ska styrkas med handlingar som på exportörens begäran utfärdas av tullmyndigheterna i Turkiet eller i en medlemsstat. De handlingar som avses i artikel 5 ska enligt artikel 6 utgöras av varucertifikat A.TR.

## *Mervärdesskatt*

19. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 mervärdesskattelagen (1994:200) är import av varor till Sverige mervärdesskattepliktig.
20. Av 2 kap. 1 § tullagen (2016:253) framgår att mervärdesskatt vid import ska fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull, om inte något annat föreskrivits.
21. Enligt 2 § ska mervärdesskatt inte tas ut enligt tullagen utan i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244), bl.a. om deklaranter eller, om deklaranter är ett ombud, den för vars räkning ombudet handlar är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen vid importen.

## **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

### *Tull*

22. Mars Logistics var huvudansvarigt för transiteringsförfarandet när Grundig importerade fyra containrar med tv-apparater från Turkiet via Italien. Transiteringsförfarandena skulle ha avslutats senast den 11 respektive den 13 januari 2017 men transporten försenades och varorna levererades till Grundig

först den 18 och 19 januari. Varorna uppvisades inte för Tullverket i samband med införseln till Sverige och de undandrogs därmed från tullövervakning. På så sätt uppkom en tullskuld som Tullverket utsåg Mars Logistics till gäldenär för.

23. Deklarationer inkom till Tullverket den 15 februari 2017, efter förfrågan från Tullverket. De lämnades in av ett ombud för Grundig. I mars 2017 fattade Tullverket beslut om att påföra Mars Logistics tull och mervärdesskatt.
24. Av artikel 86.6 i unionstullkodexen framgår att om varor omfattas av tullfrihet enligt artikel 56.2 d ska denna tullfrihet också tillämpas när en tullskuld uppkommer enligt artikel 79, under förutsättning att den underlåtenhet som medförde att tullskulden uppkom inte utgjorde något försök till bedrägeri.
25. Av avtalet mellan EU och Turkiet följer att de aktuella varorna omfattas av tullfrihet förutsatt att varorna var i fri cirkulation i Turkiet, vilket ska intygas med A.TR.-certifikat. Mars Logistics har i samband med överklagandet av Tullverkets beslut gett in och åberopat sådana certifikat. Det finns inte skäl att ifrågasätta vare sig certifikaten eller att underlåtenheten att anmäla varorna vid införseln till Sverige skedde av misstag. Tullskulden ska därför bestämmas till 0 kr.
26. Högsta förvaltningsdomstolen finner att det inte finns något tvivel om innebörden av den unionsrättsliga reglering som är tillämplig i målet. Allmänna ombudets yrkande om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen ska därför avslås.
27. Sammanfattningsvis ska allmänna ombudets överklagande avslås.

## DOM

Mål nr  
6670-19*Mervärdesskatt*

28. Mervärdesskatt ska inte tas ut enligt tullagen om det finns en deklaratant och denne är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om tull och agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen. Grundig hade innan Tullverket fattade sitt beslut inkommit med en deklARATION och det fanns således en deklaratant vid den tidpunkten. Annat har inte framkommit än att Grundig är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person. Mot bakgrund av detta ska mervärdesskatt inte fastställas med tillämpning av tullagen. Det var således felaktigt av Tullverket att besluta om mervärdesskatt. Bolagets överklagande ska därför bifallas och Tullverkets beslut om mervärdesskatt upphävas.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Erik Nymansson, Mahmut Baran (skiljaktig) och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.



# DOM

Mål nr  
6670-19

## SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Baran är skiljaktig beträffande frågan om huruvida mervärdesskatt ska tas ut och anser att Mars Logistics överklagande ska avslås samt anför följande.

1. Av 2 kap. 1 och 2 §§ tullagen följer att mervärdesskatt ska tas ut enligt det förfarande som gäller för tull när det inte finns en deklaratant. Det innebär att Tullverket är beskattningsmyndighet och den skatt som är hänförlig till varan fastställs och uppbärs av Tullverket i den ordning som gäller för tull.
2. Enligt artikel 158.1 i unionstullkodexen ska alla varor som ska hänföras till ett tullförfarande för övergång till fri omsättning enligt artikel 201 omfattas av en tulldeklaration som är anpassad till förfarandet i fråga. Om deklarationen uppfyller villkoren för vad som gäller för hänförande av varor till ett tullförfarande ska den enligt artikel 172.1 omedelbart godtas av tullmyndigheterna, förutsatt att de varor som den avser har anmälts till tullen.
3. Införsel av varor till unionens tullområde ska, enligt artikel 139.1 i unionstullkodexen, anmälas omedelbart vid ankomst till tullen vid bl.a. det anvisade tullkontoret av den som för in varorna i unionens tullområde, den i vars namn eller för vars räkning den person som för in varorna i unionens tullområde agerar eller den som tar på sig ansvaret för att transportera varorna efter det att de förts in i unionens tullområde. Enligt artikel 233 ska den person som är ansvarig för förfarandet för unionstransitering ansvara för att varorna i oförändrat skick anmäls till destinationstullkontoret inom föreskriven tid.
4. För varor som omfattas av importtull ska, enligt artikel 79.1 i unionstullkodexen, en tullskuld vid import uppkomma genom bristande efterlevnad av bl.a. en skyldighet enligt tullagstiftningen som rör införsel av icke-unionsvaror i unionens tullområde. Vid bristande efterlevnad av denna skyldighet ska, enligt artikel 79.3, varje person som var skyldig att fullgöra de berörda skyldigheterna och varje

# DOM

Mål nr  
6670-19

person som förvärvat eller tagit hand om varorna i fråga och som vid förvärvet eller mottagandet av varorna var medveten om eller rimligen borde ha varit medveten om att en skyldighet enligt tullagstiftningen inte var fullgjord vara gäldenär.

5. Av utredningen i målet framgår att Mars Logistics som hade tagit på sig ansvaret för att transportera varorna i fråga inte hade anmält dem vid ankomst till destinationstullkontoret. Varorna kan följaktligen inte anses ha omfattats av en tulldeklaration i den mening som avses i tullagstiftningen.
6. Det var således rätt av Tullverket att utse bolaget som tullgäldenär och att beräkna tullskulden till följd av bristande efterlevnad enligt 79.1 i unionstullkodexen (jfr prop. 2013/14:16 s. 26 f.). Det förhållandet att tullskulden har beräknats till 0 kr enligt bestämmelserna i artikel 86.6 innebär inte att det inte har uppkommit en tullskuld.
7. Av det anförda följer att Mars Logistics som hade utsetts av Tullverket som tullgäldenär på grund av den bristande efterlevnaden av skyldigheten enligt tullagstiftningen är betalningsskyldigt för den mervärdesskatt som är hänförlig till importen.