

## Ref 57

**Fråga om mervärdesskatt vid import ska tas ut när varor förts in till Sverige från en plats utanför EU via ett annat EU-land utan att deklarerats i något av länderna och denna bristande efterlevnad av tullagstiftningen konstateras här.**

1 kap. 1 § första stycket 3 och 5 § samt 2 kap. 1 a § mervärdesskattelagen (1994:200), 2 kap. 1 och 2 §§ tullagen (2016:253)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 2 november 2021 följande dom (mål nr 2118-19).

### 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. Vid bristande efterlevnad av skyldigheter enligt tullagstiftningen, t.ex. felaktigt transiteringsförfarande, uppkommer en tullskuld. Som huvudregel uppkommer tullskulden i det land där de omständigheter som förorsakar skulden uppstår. Om tullskulden är lägre än 10 000 euro anses tullskulden enligt artikel 87.4 i förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodex) uppkomma i det land där den bristande efterlevnaden konstateras. Om en tullskuld uppkommer är det som regel den som är betalningsskyldig för tullen som också är skattskyldig för mervärdesskatt.

3. W.K. driver en butik där han säljer bl.a. smycken i guld. Under 2017 lät han föra in guld från Dubai till Sverige via Danmark utan att deklarerera importen i något av länderna. Först efter varornas ankomst till Sverige lämnades en tulldeklaration in till Tullverket.

4. Tullsatsen för guldet var 0 procent och eftersom tullskulden därmed understeg 10 000 euro ansåg Tullverket att den hade uppkommit i Sverige. Tullverket fastställde tullskulden till 0 kr samt beslutade att W.K. skulle betala mervärdesskatt med 162 500 kr.

5. W.K. överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Malmö som upphävde det med motiveringen att artikel 87.4 i unionstullkodexen inte kan tillämpas i förhållande till varor som inte är belagda med tull. Tullverket överklagade domen till Kammarrätten i Göteborg som biföll överklagandet och fastställde myndighetens beslut.

**Yrkanden m.m.**

6. *Allmänna ombudet hos Tullverket* yrkar att Tullverkets beslut om mervärdesskatt ska upphävas samt anför följande. Med import enligt mervärdesskattelagstiftningen avses att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU vilket inte är fallet här eftersom varorna har förts in från Danmark. Tullverket har därmed inte haft rätt att fatta beslut om mervärdesskatt.

7. *W.K.* anser också att Tullverkets beslut ska upphävas.

8. *Tullverket*, som har avgett yttrande i målet, anser att överklagandet bör avslås.

9. Högsta förvaltningsdomstolen har vilandeförklarat målet i avvaktan på EU-domstolens avgörande i målet *VS, C-7/20*, EU:C:2021:161.

**Skälen för avgörandet***Frågan i målet*

10. Frågan i målet är om mervärdesskatt vid import ska tas ut när varor förts in till Sverige från en plats utanför EU via ett annat EU-land utan att deklarerats i något av länderna och denna bristande efterlevnad av tullagstiftningen konstateras här.

*Rättslig reglering m.m.*

## Mervärdesskatt

11. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 mervärdesskattelagen (1994:200) ska mervärdesskatt betalas vid sådan import av varor som är skattepliktig. Med import förstås enligt 2 kap. 1 a § att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU. Vid import inträder skattskyldigheten enligt 1 kap. 5 § vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull hade förelegat. Bestämmelserna motsvaras närmast av artiklarna 60, 70 och 71 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

12. Av artiklarna 60 och 70 i direktivet framgår att import av varor som huvudregel ska anses äga rum i den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de förs in i unionen och att den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum.

13. I artikel 71.1 andra stycket anges att om de importerade varorna är föremål för tullar ska den beskattningsgrundande händelsen anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar när den avgiftsgrundande händelsen för dessa tullar inträffar respektive när

tullarna blir utkrävbara. Om varorna inte är föremål för tullar ska medlemsstaterna enligt artikel 71.2 tillämpa gällande tullbestämmelser vad beträffar den beskattningsgrundande händelsen och den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar.

#### Förfarandet

14. 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.

15. 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*

#### Mervärdesskatt

16. Enligt såväl mervärdesskattelagen som mervärdesskattedirektivet är skattskyldighetens inträde vid import kopplad till vad som gäller enligt tullregleringen. Så är fallet oavsett om de importerade varorna är föremål för tull.

17. EU-domstolens mål VS gällde tolkningen av artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet i ett fall där ett fordon hade förts in till Tyskland från Turkiet via andra medlemsstater. De tyska myndigheterna konstaterade att tullagstiftningen inte hade efterlevts och att en tullskuld hade uppkommit. Eftersom tullskulden understeg 10 000 euro ansåg myndigheterna att skulden hade uppkommit i Tyskland. Frågan i målet var om även mervärdesskatteskulden hade uppkommit där.

18. I sin dom fann EU-domstolen att när en skyldighet enligt unionens tullagstiftning inte har iakttagits kan det, utöver en tullskuld, uppkomma ett krav på mervärdesskatt i den medlemsstat där regelöverträdelsen konstaterades även om varorna fysiskt har förts in i unionen via en annan medlemsstat. Detta förutsätter dock att varorna har släppts ut på unionsmarknaden och var avsedda för konsumtion i den medlemsstat där överträdelsen konstaterades (punkterna 30, 31 och 36 med hänvisningar till tidigare rättspraxis).

19. Allmänna ombudet har påpekat att VS gällde en vara som var föremål för tull och som därmed omfattades av artikel 71.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, till skillnad från varan i detta mål som inte är föremål för tull och som därmed omfattas av artikel 71.2. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas det

anledning att anta annat än att EU-domstolens slutsatser är giltiga även med avseende på varor som inte är föremål för tull.

20. Allmänna ombudet anser vidare att ordalydelsen i 2 kap. 1 a § mervärdesskattelagen gör att den bestämmelsen inte kan tolkas i enlighet med mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis. I paragrafen anges att med import avses att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU och enligt allmänna ombudet betyder detta att införseln ska ha skett direkt till Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att något sådant krav inte finns uttryckt i bestämmelsen. Något hinder mot att tolka den EU-konformt finns därför inte.

21. I ett fall som det nu aktuella uppkommer alltså skyldigheten att betala mervärdesskatt i den medlemsstat där den bristande efterlevnaden av tullagstiftningen har konstaterats, förutsatt att varorna har släppts ut på unionsmarknaden i den staten. Det gäller även om varorna har förts in dit via en annan medlemsstat. Utredningen får anses visa att guldets direkt efter införseln till Danmark fördes vidare till destinationslandet Sverige där det var avsett för konsumtion. Vid sådant förhållande får guldets anses ha släppts ut på unionsmarknaden i Sverige och skyldigheten att betala mervärdesskatt har därmed inträtt här (jfr VS, punkt 35).

#### Förfarandet

22. Mervärdesskatt ska inte tas ut enligt tullagen om det finns en deklarant och denne är registrerad till mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om tull och agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen. W.K. hade innan Tullverket fattade sitt beslut inkommit med en deklaration och det fanns således en deklarant vid den tidpunkten. Annat har inte framkommit än att W.K. då var registrerad till mervärdesskatt i Sverige och agerade i egenskap av beskattningsbar person vid importen. Mot bakgrund av detta ska mervärdesskatt inte fastställas med tillämpning av tullagen. Det var således fel av Tullverket att besluta om mervärdesskatt (se HFD 2021 ref. 54, punkt 28).

23. Överklagandet ska därför bifallas och Tullverkets beslut om mervärdesskatt upphävas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver Tullverkets beslut om mervärdesskatt.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Ståhl*, *Bull* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

*Förvaltningsrätten i Malmö (2018-10-02, Olsson):*

Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att det får anses ostridigt att varorna förts in till Sverige via Danmark. Eftersom varorna inte anmälts för export innan utförseln kan nu aktuell införsel inte betraktas som en återimport. Av artikel 154 a) unionstullkodex framgår vidare att unionsvaror som utgångspunkt förlorar sin tullstatus som unionsvaror bl.a. när de förs ut ur unionens tullområde.

W.K. har uppgett att han kontaktat danska tullmyndigheter i samband med att varorna fördes in. Av utredningen i målet framgår emellertid inte annat än att varorna inte har anmälts till tullen vid ankomsten till unionens tullområde. En bristande efterlevnad av en skyldighet i samband med införseln får därmed anses ha ägt rum i Danmark (jfr EU-domstolens mål C-230/08).

Enligt 1 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:200) inträder skattskyldigheten för mervärdesskatt vid import vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. Enligt Tullverkets uppgift är varorna inte tullbelagda. För det fall de hade varit belagda med tull skulle underlåtenheten att anmäla dem på föreskrivet sätt ha medfört att en tullskuld uppkommit. För sådan tullskuld skulle W.K. ha varit gäldenär, och därmed också skattskyldig för mervärdesskatt hänförlig till varuimporten.

Utgångspunkten är att den tullskuld som skulle ha uppkommit för det fall varorna var tullbelagda ska anses ha uppkommit i Danmark i enlighet med artikel 87.1 andra stycket unionstullkodex. Tullverket har emellertid anfört att tullskulden ska anses ha uppkommit i Sverige enligt undantagsbestämmelsen i 87.4 unionstullkodex, då tullskulden är lägre än 10 000 EUR, och att mervärdesskatt därför kan påföras i Sverige. Frågan är därmed om denna bestämmelse är tillämplig i den aktuella situationen.

Förvaltningsrätten konstaterar att det faktiska tullbeloppet i förevarande fall är noll eftersom varorna inte är tullbelagda. Det är emellertid inte är möjligt att fastställa att det importtullbelopp som motsvarar den tullskuld som skulle ha uppkommit om varorna hade varit tullbelagda understiger 10 000 EUR, eftersom tullsatsen inte är känd. Förvaltningsrätten konstaterar vidare att det är fråga om en undantagsbestämmelse vars tillämpningsområde har begränsats genom angivandet av en beloppsgräns. Detta förhållande får anses tala emot att artikel 87.4 unionstullkodex kan tillämpas i förhållande till varor som inte är belagda med tull. Även storleken av de belopp som är aktuella i målet talar emot detta.

Förvaltningsrätten bedömer mot denna bakgrund att artikel 87.4 unionstullkodex inte är tillämplig i den aktuella situationen. Tullverket har därmed inte varit behörigt att påföra bolaget mervärdesskatt med anledning av införseln. Det överklagade beslutet ska därför upphävas.

– Förvaltningsrätten upphäver det överklagade beslutet.

*Kammarrätten i Göteborg (2019-03-18, Falkendal, Klint och Petersson):*

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att en tullskuld har uppkommit enligt artikel 79 i unionstullkodex genom bristande efterlevnad. Det aktuella godset omfattas av en varukod med tullsatsen 0 procent. Tullskulden i detta fall uppgår således till 0 kr, dvs. mindre än 10

000 euro. Artikel 87.4 i unionstullkodex är därför tillämplig och skulden ska anses ha uppkommit i Sverige. Det innebär att Tullverkets beslut att påföra mervärdesskatt är riktigt. Myndighetens beslut ska därför fastställas.

– Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och fastställer Tullverkets beslut.