



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1878-22

meddelad i Stockholm den 31 oktober 2025

KLAGANDE AA

Ombud: Advokat Henrik Gallus
Advokaterna A4 KB
Älvgatan 16
531 31 Lidköping

MOTPART
Allmänna ombudet hos Tullverket
Box 27311
102 54 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Göteborgs dom den 3 mars 2022 i mål nr 6874-20

SAKEN
Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och upphäver underinstansernas avgöranden.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 26 366 kr.

BAKGRUND

1. Den som för in varor till EU:s tullområde ska omedelbart vid ankomst anmäla införseln till tullen. Bristande efterlevnad av denna skyldighet kan ge upphov till en tullskuld vid import. Vid import inträder som huvudregel även skattskyldighet för mervärdesskatt.

2. Befrielse från importtullar kan under vissa förutsättningar medges vid s.k. återimport, dvs. när varor som tidigare förts ut från unionens tullområde återinförs dit. Detta förutsätter att varorna återinförs inom tre år i samma skick som de exporterades och att de deklarerar för övergång till fri omsättning. Tullverket beslutar om befrielse efter ansökan av den berörda personen. Import av varor som omfattas av tullbefrielse kan under vissa förutsättningar vara undantagen från skatteplikt avseende mervärdesskatt.
3. Om det föreskrivs befrielse från importtullar vid återimport så ska befrielsen också tillämpas när tullskulden uppkommer på grund av bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen, givet att den underlåtenhet som medförde att tullskulden uppkom inte utgjorde något försök till bedrägeri.
4. AA förde ut två tävlingshästar från unionens tullområde. Efter att hästarna hade deltagit i tävlingar fördes de åter in i unionen till Sverige genom en gränspassage från Norge utan att då anmälas till tullen eller deklarerar.
5. Tullverket beslutade att påföra AA mervärdesskatt med 41 178 kr. Enligt Tullverket kunde frihet från mervärdesskatt vid återimport inte medges eftersom AA inte hade deklarerat hästarna för övergång till fri omsättning och inte heller ansökt om tullbefrielse.
6. AA överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Karlstad som avslog överklagandet. Enligt domstolen är en grundläggande förutsättning för att medge undantag från skatteplikt vid återimport att varorna deklarerar för övergång till fri omsättning och att en ansökan görs av deklaranten. Eftersom detta inte hade skett kunde undantag från skatteplikt inte medges.
7. Både AA och det allmänna ombudet hos Tullverket överklagade förvaltningsrättens dom till Kammarrätten i Göteborg och yrkade att beslutet att påföra AA mervärdesskatt skulle upphävas. Kammarrätten avslog överklagandena med i huvudsak samma motivering som förvaltningsrätten.

YRKANDEN M.M.

8. AA yrkar att hon inte ska påföras mervärdesskatt. Hon yrkar också ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 26 366 kr.
9. *Allmänna ombudet hos Tullverket* anser att överklagandet ska avslås.
10. *Tullverket*, som har yttrat sig i målet, anser också att överklagandet ska avslås.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen**

11. Frågan gäller förutsättningarna för undantag från mervärdesskatteplikt vid återimport i samband med bristande efterlevnad av tullagstiftningen.

Rättslig reglering m.m.*Mervärdesskatt*

12. Den 1 juli 2023 trädde mervärdesskattelagen (2023:200) i kraft. Av övergångsbestämmelserna till den lagen följer dock att det är den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200) som är tillämplig på förhållandena i målet.
13. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 i 1994 års lag 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. Enligt 1 kap. 5 § inträder skattskyldigheten vid import vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull hade förelegat.
14. I 3 kap. 30 § första stycket anges att sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. undantas från skatteplikt.
15. I 2 kap. 5 § första stycket lagen om frihet från skatt vid import, m.m. anges att frihet från skatt ska medges för unionsvaror som efter att ha förts ut från EU till tredjeland förs in till Sverige av den som fört ut dem utan att de har bearbetats under tiden de varit utförda från EU. Enligt andra stycket medges frihet från skatt endast om varorna omfattas av tullbefrielse enligt bl.a. artikel 203 i förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen). Varor som är tullfria enligt förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan ska behandlas som om de varit tullbelagda.
16. Bestämmelserna om skattefrihet vid återimport motsvaras av artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Enligt den artikeln ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta återimport av varor, i samma skick som det i vilket de exporterades, som görs av den person som exporterat dem, när varorna åtnjuter tullbefrielse.

Unionstullkodexen

17. I artikel 203.1 i unionstullkodexen föreskrivs att icke-unionsvaror som efter att ursprungligen ha exporterats som unionsvaror från unionens tullområde

återinförs till detta område inom tre år och deklarerats för övergång till fri omsättning ska, på ansökan av den berörda personen, beviljas befrielse från importtullar. Enligt punkt 5 i samma artikel ska befrielse beviljas endast om varorna återinförs i samma skick som de var i när de exporterades och enligt punkt 6 ska befrielse styrkas av uppgifter av vilka det framgår att villkoren för befrielsen är uppfyllda.

18. Införsel av varor till unionens tullområde ska enligt artikel 139.1 a omedelbart vid ankomst anmälas till tullen vid det anvisade tullkontoret eller till någon annan plats som tullmyndigheterna anvisat eller godkänt eller till en frizon av den person som för in varorna i unionens tullområde.
19. Enligt artikel 79.1 a ska, för varor som omfattas av importtull, en tullskuld vid import uppkomma genom bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen som rör bl.a. införsel av icke-unionsvaror i unionens tullområde.
20. I artikel 86.6 anges att om det i tullagstiftning föreskrivs befrielse från importtullar i enlighet med bl.a. artikel 203, ska denna befrielse också tillämpas när en tullskuld uppkommer enligt artikel 79, förutsatt att den underlåtenhet som medförde att tullskulden uppkom inte utgjorde något försök till bedrägeri.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

21. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen i syfte att få klarlagt hur artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet samt artiklarna 86.6 och 203 i unionstullkodexen ska tolkas när det gäller förutsättningarna för att återimport av varor ska undantas från mervärdesskatteplikt.
22. I begäran om förhandsavgörande ställdes följande fråga. Ska artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet och artiklarna 86.6 och 203 i unionstullkodexen tolkas så att såväl de materiella som de formella villkor som anges i artikel 203 måste vara uppfyllda för att befrielse från importtull, och därmed undantag från mervärdesskatteplikt, ska medges vid återimport när en tullskuld enligt artikel 79 i unionstullkodexen har uppkommit på grund av bristande efterlevnad av anmälningsplikten i artikel 139.1 i kodexen?
23. EU-domstolen besvarade frågan genom dom i mål C-125/24 (EU:C:2025:431). Domstolen konstaterade att den utvidgning av rätten till tullbefrielse enligt artikel 203 som stadgas i artikel 86.6 i stor utsträckning skulle förlora sin ändamålsenliga verkan om bestämmelsen tolkades så att den inte är tillämplig på grund av att de formella villkoren för tullbefrielse inte är uppfyllda. En tillämpning av bestämmelserna förutsätter nämligen just att sådana villkor inte

iakttagits. Av detta följer att den omständigheten att de återinförda varorna inte anmälts till tullen eller deklarerats för övergång till fri omsättning inte utgör något hinder för att de beviljas befrielse från importtullar enligt artikel 203 i samband med att de återinförs till unionen (punkterna 32–34).

24. Eftersom åsidosättandet av formella skyldigheter inte utgör hinder för att åtnjuta tullbefrielse, utgör det mot bakgrund av den klara ordalydelsen i artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet inte heller hinder för att tillämpa det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse (punkt 36).
25. EU-domstolen besvarade den av Högsta förvaltningsdomstolen ställda frågan på följande sätt. Artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet samt artiklarna 86.6 och 203 i unionstullkodexen ska tolkas så, att en underlåtenhet att iakttä formella skyldigheter, såsom att anmäla varor till tullen enligt artikel 139.1 a i tullkodexen och att deklarerera varor för övergång till fri omsättning enligt artikel 203 i tullkodexen, inte utgör hinder för att tillämpa det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet för återimport av varor till unionen i det skick i vilket de exporterades, förutsatt att underlåtenheten inte utgjorde något försök till bedrägeri.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Mervärdesskatt

26. Genom EU-domstolens avgörande är det nu klarlagt att AAs underlåtenhet att anmäla införseln och deklarerera tävlingshästarna inte utgör hinder för medgivande av tullbefrielse med stöd av artiklarna 86.6 och 203 i unionstullkodexen och, som en följd av det, undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet.
27. Bestämmelserna om skattefrihet i 2 kap. 5 § lagen om frihet från skatt vid import, m.m. och undantag från mervärdesskatteplikt i 3 kap. 30 § första stycket i 1994 års mervärdesskattelag ska tolkas i linje med detta.
28. Det har inte gjorts gällande att den i målet aktuella underlåtenheten utgjorde försök till bedrägeri. På grund härav, och eftersom det är ostridigt att de andra villkoren för tullbefrielse enligt artikel 203 i unionstullkodexen och skattefrihet enligt 2 kap. 5 § lagen om frihet från skatt vid import, m.m. är uppfyllda, har importen varit undantagen från skatteplikt. Det har således inte funnits grund för att påföra AA mervärdesskatt.
29. Överklagandet ska följaktligen bifallas och underinstansernas avgöranden ska upphävas.

Ersättning för kostnader

30. Eftersom AA har fått bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen har hon rätt till skälig ersättning för sina kostnader. Det yrkade beloppet är skäligt.

_____	_____
_____	_____

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Martin Nilsson, Mathias Säfsten och Johanna Mihaic.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Veronica Montell.