



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3737-22

meddelad i Stockholm den 12 maj 2025

KLAGANDE

Malmö Motorrenovering Aktiebolag, 556495-2629
Kantyxegatan 25
213 76 Malmö

MOTPART

Allmänna ombudet hos Tullverket
Box 27311
102 54 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 13 maj 2022 i mål nr 2400-21

SAKEN

Tull, mervärdesskatt och ersättning för kostnader

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att det inte krävs exceptionella omständigheter för att i enlighet med artikel 251 i unionstullkodexen förlänga den tid under vilken en vara får kvarstå under förfarandet för tillfällig införsel när förlängningen inte medför att den sammanlagda tiden som varan omfattas av förfarandet överstiger 24 månader.

Högsta förvaltningsdomstolen utvidgar det meddelade prövningstillståndet till att gälla hela den del av målet som avser tull och mervärdesskatt.

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens avgörande i den del det avser tull och mervärdesskatt och visar målet åter till kammarrätten för ny prövning i enlighet med vad som sägs i punkterna 32 och 33.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar inte prövningstillstånd i den del av målet som avser ersättning för kostnader i kammarrätten. Kammarrättens avgörande i den delen står därmed fast.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Malmö Motorrenovering Aktiebolag ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 50 000 kr.

BAKGRUND

1. Vid import av varor till Sverige från ett land utanför EU gäller enligt unionsrätten att tull och mervärdesskatt ska påföras. Det finns emellertid ett undantagsförfarande, s.k. tillfällig införsel, som gör det möjligt att föra in och tillfälligt använda varor inom unionens tullområde utan att tull och mervärdesskatt ska påföras. Tullverket ger efter ansökan tillstånd till att använda detta förfarande och fastställer då den tid inom vilken varorna ska återexporteras ut ur EU. Tiden ska vara så lång att ändamålet med den tillfälliga införseln kan uppnås men ska som utgångspunkt inte överstiga 24 månader.
2. Om den som för in en vara enligt förfarandet inte återexporterar varan inom den fastställda tidsfristen så utgör det en bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen, som kan ge upphov till en tullskuld. Tullskulden medför att såväl tull som mervärdesskatt ska påföras. Tullskulden ska dock upphöra om vissa villkor är uppfyllda. Ett sådant villkor är att den bristande efterlevnaden inte hade någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av tullförfarandet. Så anses vara fallet om den tidsfrist som fastställts för den tillfälliga införseln överskrids, men inte med längre tid än att en förlängning av fristen kunde ha medgetts, om en ansökan om det hade gjorts.
3. Den 30 april 2019 förde Malmö Motorrenovering Aktiebolag in en bil från USA till Sverige. Bilen skulle användas i tävlingsverksamhet vilken skulle pågå till och med den 8 september 2019. Bolaget hade fått tillstånd att använda förfarandet för tillfällig införsel med villkoret att återexport skulle ske senast den 30 juli 2019, dvs. före den tidpunkt då tävlingsverksamheten skulle ha varit avslutad. Varför det datumet beslutades, och inte en lämplig tidpunkt efter den 8 september, har inte blivit klarlagt utan är tvistigt mellan bolaget och Tullverket.
4. Bilen återexporterades först den 19 september 2019. Till följd av att bilen återexporterades efter det sista datum som gällde enligt tillståndet påförde Tullverket tull om 101 959 kr och mervärdesskatt om 280 387 kr.
5. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Linköping och yrkade att tullskulden skulle upphöra. Förvaltningsrätten biföll överklagandet.

6. Tullverket överklagade i sin tur till Kammarrätten i Jönköping som upphävde förvaltningsrättens dom och fastställde Tullverkets beslut.
7. Kammarrätten prövade förutsättningarna för upphörande av tullskulden enligt unionens tullregler. Domstolen prövade då först om villkoret att underlåtelsen inte ska ha haft en avgörande inverkan på ett korrekt genomförande av tullförfarandet var uppfyllt. För att fastställa om så var fallet prövade kammarrätten om bolaget skulle ha beviljats en förlängning av tidsfristen för återexport om en ansökan om det hade gjorts.
8. Enligt kammarrättens tolkning av den unionsrättsliga regleringen var det en nödvändig förutsättning för att kunna medges en förlängning av fristen för återexport, att bolaget hade kunnat åberopa exceptionella omständigheter till stöd för en ansökan. Domstolen menade att bolaget inte hade visat att omständigheterna var sådana att det kunde hållas för sannolikt att det skulle ha beviljats en förlängning om en sådan ansökan hade lämnats. Bolagets bristande efterlevnad var därför inte av det slaget att den inte hade haft någon avgörande inverkan på ett korrekt genomförande av tullförfarandet.
9. Högsta förvaltningsdomstolen har inhämtat ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 22–29.

YRKANDEN M.M.

10. *Malmö Motorrenovering Aktiebolag* yrkar att den påförda tullskulden ska upphöra och att bolaget ska beviljas ersättning för kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.
11. *Allmänna ombudet hos Tullverket* anser att den unionsrättsliga regleringen som förutsätter exceptionella omständigheter för att en förlängning av tidsfristen för återexport ska kunna beviljas, inte är tillämplig vid bedömningen av om bolaget hade kunnat få en förlängning av tidsfristen. Eftersom kammarrättens prövning har utgått från att den regleringen är tillämplig finns det anledning att visa målet åter till kammarrätten för ny prövning.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

12. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd såvitt avser prejudikatfrågan om vilka förutsättningar som gäller för att fastställa och därefter förlänga den tid under vilken varor får kvarstå under förfarandet för tillfällig införsel enligt artikel 251 i unionstullkodexen. Frågan om meddelande av prövningstillstånd rörande målet i övrigt har förklarats vilande.

Rättslig reglering m.m.

13. Av artikel 79.1 a i förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen) framgår att för varor som omfattas av importtull ska en tullskuld vid import uppkomma genom bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen som rör bl.a. tillfällig införsel av sådana varor inom unionens tullområde.
14. En tullskuld som uppkommit enligt artikel 79.1 a ska enligt artikel 124.1 h upphöra om i) den underlåtenhet som medförde att tullskulden uppkom inte hade någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av det berörda tullförfarandet och inte utgjorde ett försök till bedrägeri samt ii) alla formaliteter som krävs för att varornas situation ska uppfylla gällande krav fullgörs därefter.
15. Av artikel 250.1 framgår att inom ramen för förfarandet för tillfällig införsel får icke-unionsvaror som är avsedda för återexport bli föremål för särskild användning i unionens tullområde med fullständig eller partiell befrielse från importtullar.
16. I artikel 251 regleras den tid under vilken varor får kvarstå under förfarandet för tillfällig införsel.
17. Av punkt 1 i artikeln framgår att tullmyndigheten ska fastställa den tid inom vilken varor som hänförs till förfarandet måste återexporteras eller hänföras till ett påföljande tullförfarande. Det anges även att denna tid ska vara så lång att ändamålet med den tillåtna användningen kan uppnås.
18. Enligt punkt 2 ska den längsta tid under vilken varor får kvarstå under förfarandet för tillfällig införsel för samma ändamål och under ansvar av samma tillståndshavare, om inget annat föreskrivs, vara 24 månader, även när förfarandet avslutats genom att varorna hänförs till ett annat särskilt förfarande och därefter återigen hänförs till förfarandet för tillfällig införsel.
19. I punkt 3 föreskrivs att om, under exceptionella omständigheter, den tillåtna användningen inte kan uppnås inom den tid som avses i punkterna 1 och 2, får tullmyndigheten bevilja en rimlig förlängning av den tiden, om tillståndshavaren lämnar en motiverad ansökan.
20. Slutligen gäller enligt punkt 4 att den totala tid under vilken varor får kvarstå under förfarandet för tillfällig införsel inte får överstiga tio år, förutom vid oförutsedda händelser.
21. Av artikel 103 a i förordning (EU) 2015/2446 om komplettering av förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex framgår – såvitt avser tillämpningen av artikel 124.1 h i) i

kodeksen – att om en tidsfrist överskrids med en tidsperiod som inte är längre än den förlängning av tidsfristen som skulle ha beviljats om en ansökan om den förlängningen hade gjorts, ska detta anses som en underlåtenhet som inte har någon avgörande inverkan på ett korrekt genomförande av tullförfarandet.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

22. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen i syfte att få klarlagt hur artikel 251 i unionstullkodeksen ska tolkas när det gäller förutsättningarna för att förlänga en redan fastställd tid under vilken en vara får kvarstå under förfarandet för tillfällig införsel.
23. I begäran om förhandsavgörande ställdes följande fråga.
24. Ska artikel 251 i unionstullkodeksen tolkas så att hänvisningen i punkt 3 till punkterna 1 och 2 innebär att kravet på exceptionella omständigheter i punkt 3 endast gäller för det fall att en redan medgiven tidsfrist tillsammans med en begärd förlängning skulle medföra att den tid under vilken varorna sammanlagt får kvarstå under det aktuella förfarandet överstiger 24 månader? Eller ska artikeln tolkas så att kravet på exceptionella omständigheter i punkt 3 är tillämpligt vid alla ansökningar om förlängning, dvs. även om den redan medgivna fristen tillsammans med önskad förlängning inte överstiger den frist om 24 månader som föreskrivs i punkt 2?
25. EU-domstolen besvarade frågan genom dom i mål C-781/23 (EU:C:2024:1014).
26. EU-domstolen fann att det framgår av en sammantagen läsning av punkterna 1–3 i artikel 251 i unionstullkodeksen att det i punkt 1 föreskrivs en skyldighet att fastställa en tillräckligt lång tid under vilken importerade varor får kvarstå under förfarandet för tillfällig införsel, medan det i punkt 2 endast föreskrivs en längsta tid för detta förfarande på 24 månader, ”om inte annat föreskrivs”. Punkt 3, konstaterade domstolen, utgör en sådan undantagsbestämmelse, eftersom den tillåter en förlängning av denna frist utöver denna längsta tid. Domstolen fann att den sistnämnda bestämmelsen, genom att använda singular, således hänvisar till en enda tidsfrist vars längd följer av den sammantagna tillämpningen av punkterna 1 och 2. Domstolen fann alltså att exceptionella omständigheter krävs endast om den längsta tiden på 24 månader visar sig vara otillräcklig för att uppnå ändamålet med den tillåtna användningen (punkterna 25 och 26).
27. EU-domstolen uttalade därutöver att enligt den tolkning som domstolen hade gjort av artikel 251 i unionstullkodeksen hade Tullverket kunnat bevilja en förlängning av den tidsfrist som ursprungligen fastställts enligt punkt 1 i

artikeln fram till den dag då bilen återexporterades, dvs. den 19 september 2019, utan att det krävdes att det förelåg exceptionella omständigheter. Detta eftersom den ursprungliga tidsfristen tillsammans med denna förlängning inte hade överskridit 24 månader, dvs. den längsta tidsfrist som föreskrivs i punkt 2 i artikeln. EU-domstolen konstaterade härefter att om de övriga villkoren i artikel 124.1 h i kodexen är uppfyllda, vilket det ankom på den hänskjutande domstolen att kontrollera, ska tullskulden följaktligen anses ha upphört (punkt 32).

28. EU-domstolen besvarade slutligen den av Högsta förvaltningsdomstolen ställda frågan på följande sätt.
29. Artikel 251 i unionstullkodexen ska tolkas så, att en förlängning av den tid under vilken varor får kvarstå under förfarandet för tillfällig införsel, vilken tid fastställts med stöd av punkt 1 i denna artikel, inte kräver att det föreligger ”exceptionella omständigheter”, i den mening som avses i punkt 3 i artikeln, när förlängningen inte medför att den sammanlagda tid under vilken varan omfattas av detta förfarande överstiger den längsta tillåtna tid på 24 månader som föreskrivs i punkt 2 i artikeln.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Prejudikatfrågan

30. Det prövningstillstånd som Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat är begränsat till att gälla den prejudikatfråga som anges i punkt 12 och som har besvarats genom EU-domstolens avgörande.
31. Genom avgörandet är nu den korrekta tolkningen av artikel 251 i unionstullkodexen klarlagd. Den innebär att om bolaget hade gjort en ansökan om förlängning av tidsfristen för återexport hade det inte krävts exceptionella omständigheter för att bevilja ansökan, under förutsättning att förlängningen inte hade medfört att den sammanlagda tiden under vilken bilen skulle ha kunnat kvarstå under förfarandet överstigit 24 månader.
32. Kammarrätten har – utifrån en felaktig tolkning av innebörden av artikel 251 i unionstullkodexen – redan på den grunden att det första villkorsledet i artikel 124.1 h i) inte ansågs vara uppfyllt, funnit att det inte fanns förutsättningar för att låta tullskulden upphöra. De övriga villkor som enligt sistnämnda artikel ska vara uppfyllda för att tullskulden ska upphöra prövades alltså inte.
33. Med hänsyn till det sagda finner Högsta förvaltningsdomstolen att prövningstillståndet bör utvidgas till att gälla hela den del av målet som avser tull och mervärdesskatt samt att kammarrättens avgörande i den delen ska upphävas och målet visas åter till kammarrätten för ny prövning av om förutsättningarna

för upphörande av tullskulden enligt artikel 124.1 h i) och ii) i unionstullkodexen är uppfyllda.

Ersättning för kostnader

34. Det finns inte skäl att meddela prövningstillstånd i den del av målet som avser ersättning för kostnader i kammarrätten. Kammarrättens avgörande står därmed fast i den delen.
35. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget har därför rätt till skälig ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget har yrkat ersättning för biträdeskostnader med 110 640 kr. Det beloppet avser drygt 33 timmars arbete till en timkostnad av 2 900–3 600 kr. Av ingivet ersättningsanspråk framgår att en mindre del avser genomgång av kammarrättens dom, vilket inte ersätts i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2023 ref. 47). I övrigt är yrkat belopp skäligt.
36. Ersättning får dock inte beviljas för kostnader som kan komma att ersättas enligt avtal. Av ingivna handlingar framgår att 58 086 kr kommer att ersättas av bolagets försäkringsbolag.
37. Mot den bakgrunden finner Högsta förvaltningsdomstolen att skälig ersättning bör bestämmas till 50 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Per Classon, Inga-Lill Askersjö och Ulrik von Essen.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lena Åberg.