

Not 56

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 december 2023 följande dom (mål nr 3764-23).

Bakgrund

1. Varor fördes in till Sverige utan att anmälas till Tullverket. Efter det att Tullverket hade inlett en utredning om bristande efterlevnad av tullagstiftningen gav Maersk Logistics & Services Sweden AB in elektroniska tulldeklarationer.¹

2. Tullverket beslutade att avvisa tulldeklarationerna. Enligt Tullverket kan en deklaration som kommer in till Tullverket när varorna inte längre kan anmälas inte anses ingiven eftersom den som uppges som deklaratant då inte är i stånd att anmäla varorna. En tulldeklaration måste också godtas vilket även det kräver att varorna har anmälts. En deklaration som kommer in i efterhand kan därmed inte godtas eftersom varorna inte har anmälts till Tullverket.

3. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Malmö som avslog överklagandet i nu aktuellt hänseende. Bolaget överklagade till Kammarrätten i Göteborg som undanröjde förvaltningsrättens dom. Enligt kammarrätten innebär Tullverkets beslut inga åligganden för bolaget och inte heller att någon fråga avgjordes slutligt. Besluten ansågs därför inte vara överklagbara och förvaltningsrätten borde inte ha prövat bolagets överklagande.

Yrkanden m.m.

4. *Maersk Logistics & Services Sweden AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva Tullverkets beslut att avvisa tulldeklarationerna.

5. *Tullverket* bestrider bifall till överklagandet.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

6. Frågan i målet är om ett beslut av Tullverket att avvisa en tulldeklaration är överklagbart.

Rättslig reglering m.m.

7. Enligt 6 kap. 2 § första stycket 1 tullagen (2016:253) får beslut enligt tullagstiftningen överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Av artiklarna 5.39 och 44.1 i förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodex) följer att en förutsättning för överklagbarhet och talerätt är att beslutet har rättslig verkan för klaganden samt berör denne direkt och personligen.

8. Av 41 § förvaltningslagen (2017:900) framgår att ett beslut får överklagas om beslutet kan antas påverka någons situation på ett inte obetydligt sätt.

¹ Punkt 1 har denna lydelse efter rättelse den 15 februari 2024 (red. anm).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

9. Tullverket har under pågående tullbehandling avvisat bolagets tulldeklarationer eftersom verket ansåg att handlingarna inte utgjorde tulldeklarationer i unionstullkodexens mening. Enligt Tullverket får besluten till följd enbart att myndigheten anser sig vara beskattningsmyndighet för mervärdesskatt och det innebär inte att de uppgifter som framgår av handlingarna inte kan beaktas när Tullverket fattar beslut om mervärdesskatt. Avvisningsbesluten har därmed enligt Tullverket inte i sig några faktiska verkningar för bolaget utan det är först när myndigheten fattar beslut om mervärdesskatt som sådana uppkommer.

10. Av 2 kap. 2 § första stycket tullagen framgår att mervärdesskatt vid import i vissa fall tas ut i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244) i stället för enligt tullagen vilket innebär att Skatteverket blir beskattningsmyndighet. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att beskattningsrätten kan övergå på Skatteverket även om en tulldeklaration ges in i efterhand (HFD 2021 ref. 54 och HFD 2021 ref. 57).

11. Frågan om vilken myndighet – Tullverket eller Skatteverket – som är behörig att fatta beslut om mervärdesskatt avgörs med ledning av relevant lagstiftning och rättspraxis och är inget som Tullverket kan förfoga över. Ett beslut av Tullverket att avvisa en tulldeklaration får därmed inte den effekt som Tullverket eftersträvar. Tullverkets nu aktuella beslut har såvitt framkommit inte heller några rättsliga verkningar för bolaget. Som kammarrätten funnit var besluten därmed inte överklagbara och bolagets överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen ska avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Askersjö, Gäverth* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.

Förvaltningsrätten i Malmö (2022-12-15, Falvin):***Inledning***

Förvaltningsrätten har att ta ställning till om Tullverket har haft fog för att avvisa bolagets tulldeklarationer dels på grund av att de inte kan anses ingivna och inte heller kan godtas, dels på grund av att ett önskemål om att hänföra varor till ett visst tullförfarande inte har angetts på föreskrivet sätt.

Samtliga beslut utom beslut med dnr AMA 21-91116

I målet är ostridigt att varorna inte har anmälts till tullen vid importtillfället och att bolaget har inkommit med en tulldeklaration först under respektive utredning om bristande efterlevnad då det inte längre var möjligt att anmäla varorna. Frågan i målet är således vad det får för betydelse för tulldeklarationen. Att tulldeklarationen kom in när det inte längre var möjligt att anmäla varorna medför att den person som lämnade in deklarationen inte varit i stånd att anmäla eller låta anmäla varornas ankomst. Tulldeklarationen kan således inte anses vara ingiven. Att varorna inte har anmälts till tullen medför även att tulldeklarationen inte kan

godtas. Detta följer direkt av ordalydelsen av artiklarna 170.1 och 172.1 i unionstullkodexen.

Bolaget har invänt att Tullverket saknar möjlighet att i aktuell situation avvisa deklarationer. Av unionstullkodexen framgår att tullmyndigheten omedelbart ska godta en deklaration om förutsättningarna är uppfyllda. Det framgår däremot inte vad följden blir om en deklaration inte kan godtas. Det saknas även reglering av när avvisning kan ske. Av ordalydelsen i bestämmelsen om godtagande av deklarationer framgår emellertid motsatsvis att det finns situationer i vilka Tullverket inte ska godta en inkommen deklaration. Genom att Tullverket aktivt tar ställning i frågan och fattar ett beslut, även om det är till nackdel för bolaget, får bolaget möjlighet att överklaga beslutet och få till stånd en domstolsprövning (jfr resonemanget i generaladvokatens förslag till avgörande i EU-domstolens mål C-138/10, punkt 48 i den svenska versionen). Enligt förvaltningsrättens mening kan ett sådant beslut fattas i form av en avvisning om tulldeklarationen inte kan anses vara ingiven eller godtagen. Det är vare sig fråga om avvisning på grund av sakprövningshinder eller fråga om avvisning av underlag under handläggningen utan om ett beslut i en speciell situation inom tullområdet där en handling inte bedöms ha den status som bolaget anser att den ska ha. Att handlingen inte anses vara en tulldeklaration medför inte något hinder mot att uppgifterna i den kan ligga till grund för framtida beslut om tull och mervärdesskatt, som annars skulle få fastställas på skälig grund. Enligt förvaltningsrättens mening finns det således inte något processuellt hinder mot att fatta ett avvisningsbeslut i den aktuella situationen.

Bolaget har även anfört att Tullverkets beslut strider mot HFD 2021 ref. 54 och 57. Situationen i dessa avgöranden skiljer sig emellertid från situationen i nu aktuellt mål. I avgörandena från Högsta förvaltningsdomstolen hade Tullverket inte meddelat bolaget om att den inlämnade deklarationen inte kunde godtas. I domstolens relativt kortfattade domskäl anförs endast att det inkommit en deklaration och att det därmed finns en deklaratant, utan någon närmare förklaring kring vad som avses med det och utan att använda de begrepp som framgår av unionstullkodexen. Något utförligt resonemang kring om deklarationerna därmed anses ingivna och godtagna i enlighet med artiklarna 170.1 och 172.1 i unionstullkodexen förs alltså inte, varken i domskälen eller i den skiljaktiga meningen i HFD 2021 ref. 54. Domstolen har inte heller fört något resonemang kring vad det kan få för följder att varorna som deklarationen avser inte har anmälts till tullmyndigheten. Förvaltningsrätten anser därmed att det inte kan utläsas av avgörandena att domstolen har tagit ställning till de frågor som är aktuella i detta mål. Tullverkets beslut kan således inte anses strida mot gällande praxis.

Vad bolaget anfört om den s.k. inlåsningseffekten avseende mervärdesskatt saknar relevans för målet och medför inte någon annan bedömning. Förvaltningsrätten anser därmed att Tullverket har haft fog för sina beslut, varför överklagandet av dessa ska avslås.

Beslut med dnr AMA 21-91116

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten upphäver beslutet med dnr AMA 21-91116.

Förvaltningsrätten avslår överklagandet av övriga beslut.

Kammarrätten i Göteborg (2023-05-23, Classon, Nilsson och Rubenson): Bolaget har under Tullverkets utredning om bristande efterlevnad gett in elektroniska tulldeklarationer. Tullverket har avvisat deklARATIONERNA på den grunden att deklARATIONERNA inte kan godtas enligt artikel 172 i unions-tullkodexen eftersom de getts in i efterhand, dvs. under utredning om bristande efterlevnad av tullagstiftningen.

Tullverket har uppgett att det rör sig om beslut under handläggningen av ärendena, dvs. besluten innebär inte att de aktuella ärendena avgjorts slutligt. Vissa beslut har i praxis inte ansetts överklagbara redan av den anledningen att besluten inte innefattar något slutgiltigt avgörande utan har fattats på ett tidigare stadium under ärendets handläggning (prop. 2016/17:180 s. 250). Fråga uppkommer därför om Tullverkets beslut är överklagbara.

Förvaltningslagen innehåller inga särskilda bestämmelser om i vilka fall beslut under handläggningen, s.k. förfarandebeslut, får överklagas. Även för sådana beslut gäller alltså den allmänna bestämmelsen i 41 § att ett beslut får överklagas om beslutet kan antas påverka någons situation på ett inte obetydligt sätt (prop. 2016/17:180 s. 255).

Enligt 6 kap. 2 § tullagen får Tullverkets beslut enligt tullagstiftningen överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Det innebär inte att alla beslut gjorts överklagbara utan frågan om överklagbarhet får avgöras med ledning av allmänna förvaltningsrättsliga principer och bestämmelsen om överklagbarhet i 41 § förvaltningslagen. Högsta förvaltningsdomstolens praxis ska vara vägledande (prop. 2016/17:180 s. 254 och 333).

Tullverket har anfört att innan Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i HFD 2021 ref. 54 var rättsläget sådant att Tullverket var beskattningsmyndighet vid bristande efterlevnad och det saknade då betydelse om det kommit in en tulldeklaration. Tidigare saknades det därför enligt Tullverket anledning för verket att avvisa deklARATIONER som inte kunde godtas. Bakgrunden till att Tullverket numera avvisar deklARATIONER i ärenden om bristande efterlevnad är alltså att Högsta förvaltningsdomstolen uttalat att mervärdesskatt, även i fall av bristande efterlevnad, inte ska fastställas enligt tullagen om det finns en deklARANT som är registrerad för mervärdesskatt och agerar i egenskap av beskattningsbar person. Med andra ord att Tullverket saknar befogenhet att besluta om mervärdesskatt i sådana fall och att skatten i stället ska tas ut enligt skatteförfarandelagen och beslutas av Skatteverket. Enligt 7 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska beskattningsunderlaget fastställas av Tullverket även i fall där Skatteverket är beskattningsmyndighet.

Det kan alltså konstateras att Tullverkets beslut att avvisa deklARATIONERNA inte har någon betydelse för de materiella tull- och skattefrågorna. Det bör i sammanhanget nämnas att det inte handlat om att avvisa utredning utan Tullverket har anfört att den omständigheten att deklARATIONERNA avvisats hindrar inte att de uppgifter som framgår av dokumenten beaktas när Tullverket fattar beslut om tull och mervärdesskatt.

Värt att nämna är också att det inte finns någon bestämmelse i unions-tullkodexen eller annan tullagstiftning om att Tullverket under vissa förutsättningar ska avvisa tulldeklARATIONER.

Det kan därför inte råda någon tvekan om att anledningen till att bolagets deklARATIONER avvisats är att Tullverket anser att genom avvisnings-

besluten blir verket behörigt att besluta om mervärdesskatt. Det handlar alltså om att göra Tullverket till beslutsmyndighet i stället för Skatteverket.

Frågan blir då om det mot den angivna bakgrunden kan anses att Tullverkets beslut att avvisa deklARATIONERNA påverkat bolagets situation på ett inte obetydligt sätt. För det första bör det noteras att besluten fattats under pågående utredningar om bristande efterlevnad. Det innebär att Tullverkets ställningstaganden i deklARATIONERNA inte påverkade bolagets situation vid tidpunkten för besluten, dvs. besluten innebär inga åligganden för bolaget och inte heller att någon fråga avgjordes slutligt. Besluten kan närmast ses som förhandsbesked om att Tullverket kommer besluta om mervärdesskatt.

Det är alltså först vid eventuella beslut om att bolaget ska betala tull och mervärdesskatt på grund av bristande efterlevnad som besluten att avvisa deklARATIONERNA påverkar bolagets situation på ett inte obetydligt sätt.

Om bolaget väljer att överklaga ett beslut om mervärdesskatt från Tullverket kan bolaget samtidigt föra talan mot beslutet att avvisa deklARATIONERNA och att Tullverket är rätt beskattningsmyndighet. En ordning där talan mot beslutet att avvisa deklARATIONERNA får föras först i samband med talan mot det slutliga avgörandet i ärendet innebär ingen risk för rättsförlust för den enskilde.

Med hänsyn till det som nu sagts är Tullverkets beslut att avvisa deklARATIONERNA inte överklagbara. Förvaltningsrätten borde därför inte ha prövat överklagandet.

– Kammarrätten undanröjer förvaltningsrättens dom.