

Ref 59

Ett bolag som var gäldenär för en tullskuld som uppkommit på grund av bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen, har ansetts vara ombud för importören vid tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

1 kap. 2 § första stycket 6 c mervärdesskattelagen (1994:200),
2 kap. 2 § första stycket 1 tullagen (2016:253)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 2 december 2024 följande dom (mål nr 4304-24).

Bakgrund

1. Vid import av varor till Sverige från ett land utanför EU påförs som huvudregel både tull och mervärdesskatt. Tull påförs av Tullverket och mervärdesskatt av antingen Tullverket eller Skatteverket.

2. Vid bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen, t.ex. felaktigt transiteringsförfarande, uppkommer en tullskuld. Denna fastställs av Tullverket som samtidigt utser en gäldenär för skulden. Tullverket beslutar även om mervärdesskatt utom i det fall den som har deklarerat importen är registrerad för mervärdesskatt och agerar i egenskap av beskattningsbar person. I sådant fall är det Skatteverket som beslutar om mervärdesskatt.

3. Den som är betalningsskyldig för tullen är som regel också skattskyldig för mervärdesskatten. Men om den som är skyldig att betala tullen är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet är det den för vars räkning ombudet handlar som är skyldig att betala skatten.

4. Sommaren 2021 förde Nordisk Tullservice & Spedition AB (bolaget) in varor till Sverige varvid en tullskuld uppkom på grund av bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen. Tullverket utsåg bolaget till gäldenär för tullskulden och påförde bolaget tull. Tullverket beslutade även att påföra bolaget mervärdesskatt, men återbetalade den eftersom det vid tidpunkten för beslutet om tull hade lämnats in tulldeklarationer i vilka det företag som hade förvärvat varorna, dvs. importören, angavs som deklaratant och bolaget angavs som ombud för importören. Eftersom importören var registrerad för mervärdesskatt och agerade i egenskap av beskattningsbar person överlämnade Tullverket ärendet till Skatteverket.

5. Skatteverket beslutade att bolaget skulle betala ca 230 000 kr i mervärdesskatt. Eftersom tullskulden hade uppkommit på grund av bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen ansåg Skatteverket att bolaget inte kunde anses vara ett ombud i den mening som är en förutsättning för att bolaget ska undgå att bli skyldigt att betala mervärdesskatt.

6. Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked för att få veta om bolaget kan anses vara ombud för importören i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen.

7. Skatterättsnämnden besvarade frågan med att bolaget ska anses vara ombud för importören i den mening som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 c mervärdesskattelagen (1994:200).

Yrkanden m.m.

8. *Allmänna ombudet hos Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

9. *Nordisk Tullservice & Spedition AB* anser också att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

10. Frågan är om ett bolag som är gäldenär för en tullskuld som uppkommit på grund av bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen, kan anses vara ombud för importören vid tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen.

Rättslig reglering m.m.

11. Av 2 kap. 1 § tullagen (2016:253) framgår att mervärdesskatt vid import som huvudregel ska fastställas och betalas enligt det förfarande som gäller för tull. Enligt 2 § första stycket 1 ska mervärdesskatt inte tas ut enligt tullagen utan enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), om deklaranter är registrerad för mervärdesskatt i Sverige vid tidpunkten för beslutet om fastställande av tull och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen. Bestämmelsen innebär att Skatteverket blir beskattningsmyndighet i detta fall.

12. Den 1 juli 2023 trädde mervärdesskattelagen (2023:200) i kraft. Av övergångsbestämmelserna till den nya lagen följer dock att det är 1994 års mervärdesskattelag som är tillämplig på

förhållandena i målet. Motsvarande bestämmelser finns i den nya lagen.

13. När en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av import av varor gäller enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 a i 1994 års mervärdesskattelag att den som är skyldig att betala tullen är skyldig att betala mervärdesskatt, om inte annat följer av första stycket 6 c. Av sistnämnda bestämmelse framgår att om den som är skyldig att betala tullen är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet är den för vars räkning ombudet handlar skyldig att betala mervärdesskatt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. En förutsättning för att någon som är skyldig att betala tull inte ska bli skyldig att också betala mervärdesskatt är enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 c mervärdesskattelagen att denne är ett ombud som handlar för någon annans räkning. Dessutom krävs att Skatteverket är beskattningsmyndighet enligt 2 kap. 2 § tullagen.

15. Skatteverket har som skäl för sitt beslut angett att bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 6 c mervärdesskattelagen inte omfattar den situationen då ett ombud är gäldenär för en tullskuld som har uppstått på grund av bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen.

16. Av rättsfallet HFD 2021 ref. 54 framgår att mervärdesskatt ska beslutas av Skatteverket även vid bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen under förutsättning att det vid tidpunkten för beslutet om tull har lämnats in en deklaration och deklaranten är registrerad för mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person. Bestämmelsen i 2 kap. 2 § första stycket 1 tullagen är alltså tillämplig även vid bristande efterlevnad av tullagstiftningen.

17. Inte heller bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 6 c mervärdesskattelagen utesluter för sin tillämpning att tullskulden har uppkommit till följd av bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen. Av detta följer att även om tullskulden har uppkommit på detta sätt är det den för vars räkning som ett ombud handlar som är skyldig att betala mervärdesskatten även om ombudet är skyldigt att betala tullen.

18. Bolaget har enligt fullmakt haft i uppdrag att som ombud för importören anmäla varor till ett tullförfarande. Bolaget får därmed anses vara ett ombud i den mening som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 c mervärdesskattelagen och är således inte betalnings-skyldigt för mervärdesskatten. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Askersjö*, *Baran* (skiljaktig, tillägg) och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Veronica Montell.

Justitierådet *Baran* var skiljaktig och ansåg att målet borde hänskjutits till Högsta förvaltningsdomstolen i plenum för att återställa den ordning som var avsedd genom lagstiftningen och som sedan lagstiftningens tillkomst varit etablerad i administrativ tillämpning samt anförde följande.

Jag anser att begreppet deklaration – och därmed deklarat – genom HFD 2021 ref. 54 har getts en innebörd som är oförenlig med motsvarande begrepp enligt tulllagstiftningen. Detta rättsläge bör därför ändras så att begreppet får den innebörd som det var avsett att ha.

Överröstad i denna fråga är jag ense med majoriteten vad gäller tillämpningen av praxis i detta fall. Nedan utvecklar jag min syn ytterligare och tillägger följande.

1. Vid import av varor fastställdes och uppbars mervärdesskatt fram till 2015 utan undantag enligt det förfarande som gällde för tull, se övergångsbestämmelserna till SFS 2014:51. Den dåvarande hanteringen av mervärdesskatt vid import ansågs medföra en försämrad likviditet för mervärdesskatteregistrerade importörer som hade avdragsrätt för mervärdesskatt vid import eftersom mervärdesskatten betalades in till Tullverket vid ett tillfälle och återbetalades av Skatteverket vid ett senare tillfälle. Vidare innebar den dåvarande hanteringen en administrativ börda för importörerna bl.a. för att de måste vända sig till två myndigheter avseende frågor om mervärdesskatt och för att olika förfaranderegler blev tillämpliga för mervärdesskatt vid import och för övrig mervärdesskatt.

2. Den nuvarande ordningen med två alternativa förfaranden infördes alltså för att motverka de nyssnämnda nackdelarna. Tanken har emellertid aldrig varit att ordningen enligt skatteförfarandelagen även skulle tillämpas när tull tas ut på grund av bristande efterlevnad av tulllagstiftningen. I förarbetena till den nya regleringen (prop. 2013/14:16 s. 22 och 69) anges följande. Skatteverket kommer att vara beskattningsmyndighet under förutsättning att deklaratant (eller om denne är ett ombud, huvudmannen) är registrerad för mervärdesskatt i Sverige och agerar i egenskap av beskattningsbar person vid importen. Detta innebär att Skatteverket endast kan bli beskattningsmyndighet för importörer där det anses finnas en deklaratant, dvs. vid legal införsel (artikel 201 i Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, numera artikel 77 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen). I de fall det inte anses finnas någon deklaratant, t.ex. vid olaglig införsel, blir den föreslagna bestämmelsen inte tillämplig, och Tullverket förblir beskattnings-

myndighet. Regeringen anser att denna avgränsning är motiverad. I annat fall skulle risken för skatteundraganden öka.

3. Det framgår alltså klart av motiven till den nya ordningen att reglerna utformats med avsikten att annan import än legal införsel, dvs. införsel för vilken tull tas ut på grund av bristande efterlevnad av tullagstiftningen, inte skulle omfattas av förfarandet enligt skatteförfarandelagen utan alljämt av förfarandet enligt tullagen.

4. Varor som förs in i EU:s tullområde ska enligt artikel 127.1 i tullkodexen omfattas av en summarisk införseldeklaration. Deklarationen ska enligt huvudregeln i artikel 127.3 inges till tullkontoret inom en särskild tidsfrist, innan varorna förs in i unionens tullområde. I artikel 139.1 anges att varors ankomst ska anmälas till tullen och att det ska ske omedelbart. Av artikel 158 följer att alla varor som ska hänföras till ett tullförfarande, utom förfarandet för frizoner, ska omfattas av en tulldeklaration som är anpassad till förfarandet i fråga.

5. De grundläggande bestämmelserna om när en tullskuld uppstår vid import finns i artikel 77 (Övergång till fri omsättning och tillfällig införsel) respektive artikel 79 (Tullskuld som uppkommer genom bristande efterlevnad).

6. Av artikel 77.2 följer att tullskulden vid legal införsel ska uppkomma vid den tidpunkt då tulldeklarationen för övergång till fri omsättning eller tillfällig införsel med partiell befrielse från tull godtas. Bestämmelser om godtagande av tulldeklaration finns i artikel 172. Av den sistnämnda artikeln framgår att en tulldeklaration som uppfyller villkoren i det kapitlet i tullkodexen omedelbart ska godtas av tullmyndigheten, förutsatt att de varor som den avser har anmälts till tullen. Vidare anges i samma artikel (punkt 2) att den dag då tullmyndigheterna godtar tulldeklarationen ska, om inget annat föreskrivs, vara den dag som används för tillämpningen av bestämmelserna om det tullförfarande för vilket varorna deklarerar och för alla andra import- eller exportformaliteter.

7. Tullskulder vid bristande efterlevnad, dvs. när varor hanteras i strid med vissa skyldigheter enligt tullagstiftningen eller när skyldigheter som är förenade med import inte fullgörs, regleras i artikel 79 i tullkodexen. Det kan t.ex. handla om att varor förts in till unionens tullområde utan att anmälas och deklarerar. Av artikel 79.2 a följer att tullskulden anses uppkomma vid den tidpunkt då den skyldighet som, genom att den inte uppfyllts, ger upphov till tullskulden inte uppfylls eller inte längre är uppfylld.

8. En tulldeklaration som har inlämnats därefter, dvs. efter en bristande efterlevnad som består av att varorna inte anmälts till tullen, medför inte att tidpunkten för tullskuldens uppkomst flyttas till tidpunkten för ingivandet av tulldeklarationen. Det förhållandet att något beslut om fastställande av tullskulden ännu inte har fattats vid tidpunkten för ingivandet av en sådan deklaration saknar alltså betydelse.

9. Av lagtextens utformning tillsammans med motiven framgår att bestämmelsen om tillämpning av skatteförfarandelagen vid import endast tar sikte på situationer då anmälan om varornas ankomst gjorts och en tulldeklaration med avseende på dessa varor ingetts. Eftersom en tulldeklaration vid bristande efterlevnad inte medför några rättsverkningar beträffande tullskuldens uppkomst bör ingivandet av den inte innebära att det finns en deklarat i den mening som avses i regleringen.

10. Med deklarant har alltså avsetts den som ger in en deklaration som ger upphov till en tullskuld, dvs. en tulldeklaration som inges vid legal införsel, vilket förutsätter att en summarisk införseldeklaration dessförinnan ingetts och att varornas ankomst anmälts. Vid bristande efterlevnad som består i att varor förts in utan att anmälas till tullen kan det alltså inte finnas en deklarant i den mening som avses i nu aktuell bestämmelse.

11. Lagstiftarens främsta skäl till utformningen av lagtexten – bl.a. användningen av begreppet deklarant – och att på så sätt begränsa den nya ordningen till att enbart gälla legal införsel var, som framgick, att förhindra missbruk av olika slag. Detta kan inte längre upprätthållas fullt ut. Det genom praxis etablerade rättsläget kan därför komma att innebära att införsel som inte är legal, såvitt gäller mervärdesskatten, i praktiken omvandlas till legal införsel. En oanmäld import blir därigenom i mervärdesskattehänseende en legal import så länge det skapas en situation där det finns en i efterhand inlämnad tulldeklaration och en importör som är registrerad för mervärdesskatt innan Tullverket fastställer tullskulden genom ett formligt beslut. Ett sådant rättsläge kan möjligen även få konsekvenser beträffande sanktionsavgifter vid det administrativa förfarandet – tulltillägg respektive skattetillägg – och det straffrättsliga sanktionssystemet.

12. Mot bakgrund av det anförda finns det anledning för lagstiftaren att överväga åtgärder lagstiftningsvägen. I det sammanhanget kan det även övervägas om det finns anledning att införa en särskild reglering för att motverka inlåsnings effekter i mervärdesskattesystemet.

Skatterättsnämnden (2024-07-24, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson, Tunudd och Östman Johansson*):

Förhandsbesked

Nordisk Tullservice & Spedition AB ska anses vara ombud för importören i den mening som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 c mervärdesskattelagen (1994:200).

Skatterättsnämndens bedömning

Den särskilda bestämmelsen för ombud i 1 kap. 2 § första stycket 6 c i 1994 års mervärdesskattelag infördes den 1 januari 2015. Bestämmelsen anger att om den som vid import är skyldig att betala tullen är ett ombud och Skatteverket är beskattningsmyndighet är det den för vars räkning ombudet handlar som är skyldig att betala mervärdesskatt.

Bestämmelsen infördes för att ge importörer som är registrerade till mervärdesskatt och har full avdragsrätt en förbättrad likviditet. Detta innebär att både utgående och ingående mervärdesskatt ska redovisas i mervärdesskattedeklarationen i stället för att först betalas in till Tullverket

för att sedan återfås från Skatteverket vid en senare tidpunkt (prop. 2013/14:16 s. 19).

I förarbetena sägs att Skatteverket endast kan bli beskattningsmyndighet för importörer där det anses finnas en deklarerant, dvs. vid införsel enligt artikel 201 i tullkodex (a.a. s. 22, 25 ff.). Artikel 201 motsvaras idag av artikel 77 i tullkodex.

Av HFD 2021 ref. 54 följer emellertid att det även i ett fall som detta finns en deklarerant. Skatteverket blir därmed beskattningsmyndighet, även om tullskulden uppkommit enligt artikel 79 i tullkodex.

Tullverket har utsett bolaget till ensam tullgäldenär för tullskulden och bolaget är därför den som enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen ska betala mervärdesskatten.

Frågan är därefter om bolaget kan anses vara ombud enligt mervärdesskattelagen.

Av inkomna handlingar framgår att bolaget har fullmakt från importören att agera som ombud. Av fullmakten framgår att bolaget dels ges behörighet att som tullombud införtulla varor, dels företräda importören samt att bolaget har accepterat att utföra det angivna förfarandet.

Det finns ingen definition av begreppet ombud i mervärdesskattelagen. Det finns inte heller några vägledande uttalanden i förarbetena eller något annat som talar för att begreppet ombud har en särskild eller mer inskränkt innebörd i mervärdesskattelagstiftningen.

Enligt Skatterättsnämndens mening måste det göras en, från Tullverkets beslut enligt tullkodex, fristående bedömning av begreppet ombud i mervärdesskattelagen i de fall Skatteverket är beskattningsmyndighet. Skatterättsnämnden anser därför att det vid en bedömning enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 c i 1994 års mervärdesskattelag saknar betydelse att Tullverkets beslut om tull är fattat på grund av bristande efterlevnad enligt artikel 79 i tullkodex.

I ärendet framgår inte annat än att bolaget är ombud för importören. Mot denna bakgrund ska bolaget anses vara ombud för importören i den mening som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 c i 1994 års mervärdesskattelag.