

C-125/24 - 1Mål nr
1878-22**Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF angående tolkningen av artikel 143.1 e i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) samt artiklarna 86.6 och 203 i förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (unionstullkodexen)****Inledning**

1. Högsta förvaltningsdomstolen önskar genom förhandsavgörande få klarhet i 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. Tolkningsfrågan har uppkommit i ett mål om bristande efterlevnad av tullregler vid återimport.

Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser*Mervärdesskattedirektivet*

2. Av artikel 2.1 d i mervärdesskattedirektivet framgår att import av varor ska vara föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 30 avses med import av varor införsel i gemenskapen av varor som inte är i fri omsättning i den mening som avses i artikel 24 i fördraget.
3. Enligt artikel 143.1 e 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.

Mål nr
1878-22

Unionstullkodexen

4. 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 varor 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.
5. 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.
6. 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.
7. I artikel 86.6 anges att om det i tullagstiftning föreskrivs gynnsam tullbehandling för varor, befrielse från import- eller exporttullar eller fullständig eller partiell tullfrihet vid import eller export, i enlighet med bl.a. artikel 203, ska denna gynnsamma tullbehandling, befrielse eller tullfrihet också tillämpas när en tullskuld uppkommer enligt artikel 79, förutsatt att den underlåtenhet som medförde att tullskulden uppkom inte utgjorde något försök till bedrägeri.

Mål nr
1878-22

8. Enligt skäl 38 i unionstullkodexen bör, när en tullskuld uppkommer på grund av att tullagstiftningen inte efterlevts, den berörda personens goda tro beaktas, och verkningarna av vårdslöshet från gäldenärens sida bör minimeras.

Tillämpliga nationella bestämmelser

9. Vid den tidpunkt som målet avser gällde mervärdesskattelagen (1994:200). Lagen har numera ersatts av en ny mervärdesskattelag (2023:200) men den tidigare lagen gäller, såvitt här är aktuellt, fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet av den nya lagen. I det följande redogörs för de tillämpliga bestämmelserna i 1994 års lag. I huvudsak motsvarande bestämmelser finns i den nya lagen.
10. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 ska mervärdesskatt betalas vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig. Med import förstås enligt 2 kap. 1 a § att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EU.
11. Av 3 kap. 30 § första stycket framgår att från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.
12. 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 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.

Mål nr
1878-22**Omständigheterna i målet**

13. AA äger hästar som används i tävlingar i olika länder. Hon förde ut två hästar till Norge, dvs. ut från unionens tullområde. Efter att hästarna hade deltagit i tävlingar fördes de tillbaka in i unionen genom en gränspassage från Norge till Sverige. AA stannade inte vid tullstationen för att anmäla införseln. I stället stoppades hon i Tullverkets vägkontroll strax efter att hon hade passerat tullstationen.
14. Tullverket beslutade att påföra AA mervärdesskatt med 41 178 kr. Någon tull påfördes inte. Enligt Tullverket kunde frihet från mervärdesskatt vid återimport inte medges eftersom AA inte hade deklarerat hästarna för övergång till fri omsättning och inte heller hade ansökt om tullbefrielse.
15. AA överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Karlstad som avslag överklagandet. Förvaltningsrätten konstaterade att hästarna inte hade anmälts till tullen vid ankomsten till unionens tullområde, att en tullskuld därmed hade uppkommit samt att detta innebar att mervärdesskatt ska betalas. Domstolen uttalade sedan att en grundläggande förutsättning för att medge befrielse från mervärdesskatt vid återimport är att varorna deklarerats för övergång till fri omsättning och att en ansökan görs av deklaranten. Eftersom detta inte hade skett kunde befrielse från mervärdesskatt inte medges.
16. Både AA och allmänna ombudet hos Tullverket överklagade förvaltningsrättens dom till Kammarrätten i Göteborg och yrkade att beslutet att påföra AA mervärdesskatt skulle upphävas. Kammarrätten avslag överklagandena med i huvudsak samma motivering som förvaltningsrätten.
17. AA har överklagat kammarrättens dom till Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelat prövningstillstånd. Det allmänna talan i målet förs i Högsta

Mål nr
1878-22

förvaltningsdomstolen av det allmänna ombudet hos Tullverket. Allmänna ombudet – och inte Tullverket – är därmed den enskildes motpart. Tullverket har dock beretts tillfälle att yttra sig i målet.

18. I den skriftväxling mellan parterna som har skett efter det att prövningstillstånd meddelades har AA gjort gällande att hon lämnade en muntlig deklARATION till tullpersonalen när hon stoppades efter att ha passerat tullstationen. Allmänna ombudet har invänt att de tjänstemän som arbetade på tullkontoret den dagen bestrider att någon muntlig deklARATION lämnades.
19. AA har inte tidigare i processen angett att en muntlig deklARATION lämnades. För att en omständighet som åberopas först i Högsta förvaltningsdomstolen ska beaktas av domstolen krävs att det finns särskilda skäl. Högsta förvaltningsdomstolen kommer senare att ta ställning till om det som AA har anfört om muntlig deklARATION ska beaktas. Denna begäran om förhandsavgörande avser dock endast det händelseförlopp som har varit föremål för prövning i underinstanserna, dvs. att tullkontoret passerades utan att varorna anmäldes och utan att någon tulldeklARATION och ansökan om tullbefrielse lämnades in.

Parternas och Tullverkets ståndpunkter

AA

20. AA yrkar att kammarrättens avgörande ska ändras på så sätt att Tullverkets beslut om att påföra henne mervärdesskatt ska upphävas. Hon anför följande.
21. Hon har inte haft något ekonomiskt att vinna på att inte stanna vid tullkontoret och deklarerera införseln av hästarna, men för djurens bästa ville hon hinna i tid till en färja till Finland och därigenom korta ner restiden för dem. Före utresan hade hon säkerställt att den tillfälliga exporten till Norge hanterades på ett

Mål nr
1878-22

korrekt sätt och hon trodde att förutsättningarna för återimport därmed också var uppfyllda. Det rör sig om ett misstag från hennes sida och det är orimligt att detta ska leda till att hon påförs mervärdesskatt på grund av återimporten.

22. Bestämmelsen i artikel 86.6 i unionstullkodexen bör tolkas så att en rätt till tullbefrielse, och därmed befrielse från mervärdesskatt, föreligger även om de formella villkoren i artikel 203 inte är uppfyllda, under förutsättning att det inte är fråga om försök till bedrägeri. Eftersom de materiella villkoren i artikel 203 är uppfyllda och det inte rör sig om något bedrägeriförsök ska hon inte påföras någon mervärdesskatt.

Allmänna ombudet hos Tullverket

23. Allmänna ombudet hos Tullverket menar numera att beslutet att påföra AA mervärdesskatt var riktigt och anser därför att hennes överklagande av kammarrättens dom ska avslås. Allmänna ombudet anför följande.
24. En förutsättning för att återimporten av hästarna ska undantas från mervärdesskatteplikt är att de omfattas av tullbefrielse. Det står klart att de materiella villkoren för tullbefrielse i artikel 203 i unionstullkodexen är uppfyllda samt att det inte är fråga om något försök till bedrägeri.
25. Som villkor för befrielse enligt artikel 203 gäller dock också att varorna ska deklarerats för övergång till fri omsättning och att den berörda personen ska ansöka om befrielse. Av artiklarna 86.6 och 203 framgår inte något undantag från dessa villkor. De bör därför anses gälla även i de fall då tullskulden enligt artikel 79 uppkommer på grund av bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen.

Mål nr
1878-22

26. Av utredningen i målet framgår inte att AA uppfyllde de formella villkoren i artikel 203 när hästarna fördes in i unionens tullområde.

Tullverket

27. Tullverket anser att överklagandet bör avslås och anför följande. Eftersom varorna inte har deklarerats för övergång till fri omsättning omfattas de inte av tullbefrielse enligt artikel 203. Importen av dem ska därför mervärdesbeskattas.

Behovet av förhandsavgörande

28. Av mervärdesskattedirektivet framgår att import av varor från ett tredje land till unionen ska vara föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 143.1 e i direktivet ska medlemsstaterna dock 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.
29. AA har återimporterat hästarna i samma skick som de var i när hon exporterade dem. Avgörande för om hon är skyldig att betala mervärdesskatt för återimporten är därmed om hästarna åtnjuter tullbefrielse i den mening som avses i artikel 143.1 e.
30. I unionstullkodexen regleras befrielse från importtullar vid återimport i artikel 203. I målet är det ostridigt att de materiella villkor för befrielse som anges där är uppfyllda i detta fall. Som nämnts i punkt 19 utgår denna begäran om förhandsavgörande dock från att AA i strid med artikel 139.1 i unions-tullkodexen underlät att anmäla införseln vid tullkontoret samt att de formella villkor för befrielse som anges i artikel 203 – dvs. att varorna ska deklarerats för övergång till fri omsättning och att en ansökan om befrielse ska lämnas – inte uppfylldes av henne.

Mål nr
1878-22

31. Av artikel 79.1 a i 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 införsel av icke-unionsvaror i unionens tullområde. Enligt artikel 86.6 gäller dock att den befrielse från importtullar som föreskrivs i artikel 203 ska tillämpas också när en tullskuld uppkommer enligt artikel 79, förutsatt att den underlåtenhet som medförde att tullskulden uppkom inte utgjorde något försök till bedrägeri. I målet är det ostridigt att AA inte har gjort sig skyldig till något försök till bedrägeri.
32. AA anser att artikel 86.6 i unionstullkodexen bör tolkas så att en rätt till tullbefrielse föreligger även om de formella villkoren i artikel 203 inte är uppfyllda. Med den tolkningen omfattas hästarna således av tullbefrielse, vilket enligt artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet innebär att återimporten av dem ska undantas från skatteplikt.
33. Allmänna ombudet anser däremot att även de formella villkoren i artikel 203 i unionstullkodexen måste vara uppfyllda för att befrielse från importtull ska medges. Eftersom dessa villkor inte är uppfyllda leder denna tolkning till att undantag från skatteplikt enligt artikel 143.1 e i mervärdesskattedirektivet inte ska medges.
34. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det oklart vilken av dessa tolkningar som är den riktiga.
35. Å ena sidan kan det, som allmänna ombudet anför, konstateras att det av ordalydelsen i artiklarna 86.6 och 203 inte framgår annat än att samtliga villkor som anges i artikel 203 måste vara uppfyllda för att befrielse ska komma i fråga. Ordalydelsen i sig ger således inte stöd för att det i de situationer som

Mål nr
1878-22

omfattas av artikel 79 inte skulle krävas att även de formella villkor som anges i artikel 203 är uppfyllda för att befrielse ska medges.

36. Å andra sidan är en förutsättning för att en tullskuld enligt artikel 79 över huvud taget ska uppkomma att det har skett en bristande efterlevnad av en skyldighet enligt tullagstiftningen. Man kan fråga sig i vilka situationer en importör kan göra sig skyldig till en sådan bristande efterlevnad men samtidigt uppfylla de formella villkor som anges i artikel 203. I vart fall kan en sådan överträdelse som är aktuell i detta fall, dvs. att i strid med artikel 139.1 underlåta att anmäla införseln, knappast ske utan att importören också samtidigt underlåter att lämna in en tulldeklaration och ansöka om befrielse. En tolkning strikt i enlighet med bestämmelsernas ordalydelse torde därmed innebära att en tillämpning av artikel 86.6 aldrig aktualiseras i en sådan situation. Det kan ifrågasättas om detta är förenligt med syftet med bestämmelserna (jfr skäl 38 i unionstullkodexen).
37. Den tolkningsfråga som aktualiseras i målet synes inte ha prövats av EU-domstolen och enligt Högsta förvaltningsdomstolen saknas därmed tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det är därför nödvändigt att hämta in ett förhandsavgörande från EU-domstolen.
38. Högsta förvaltningsdomstolen önskar, mot nu angiven bakgrund, få svar på följande fråga.

Fråga

39. 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

Mål nr
1878-22

tullskuld enligt artikel 79 i unionstullkodexen har uppkommit på grund av
bristande efterlevnad av anmälningsplikten i artikel 139.1 i kodexen?