

Dokumentnamn Rättsligt ställningstagande om tillämpningen av 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.			
Kategori Regeldokument	Beslutsfattare Karin Erlingsson	Handläggare David Bergman	Diarienummer STY 2019-802
Typ av styrdokument Rättsligt ställningstagande	Ansvarig avdelning Rättsavdelningen	Träder i kraft den 2020-09-23	Giltig t.o.m. datum Tills vidare
Beslutsdatum 2020-09-23	Ansvarig enhet/kompetenscenter Juridiska enheten	Bör uppdateras före	Serienummer
Ersätter dokument som upphävs			

Rättsligt ställningstagande om tillämpningen av 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.

Inledning

Kammarrätten i Stockholm har i mål nr 3265-18 prövat frågan om den frihet från mervärdesskatt som följer av tillämpningen av 2 kap. 2 § första stycket LFS¹ begränsas av 2 kap. 4 § samma lag. Kammarrätten konstaterade att bestämmelserna om tullfrihet för försändelser som skickas av en privatperson till en annan privatperson i artiklarna 25-27 i förordning (EG) nr 1186/2009² inte begränsar rätten till tullfrihet avseende försändelser av ringa värde i artiklarna 23-24 i samma förordning. Kammarrätten konstaterade vidare att det av lagtextens ordalydelse, i 2 kap. 2 § tredje stycket LFS, framgår att det endast kan bli fråga om att med stöd av 2 kap. 4 § LFS medge frihet från skatt i *ytterligare* situationer, och att det således inte kan bli fråga om att begränsa den skattefrihet som följer av 2 kap. 2 § första stycket i samma lag.

Kammarrättens dom har innebörden att om en försändelse kan anses vara en försändelse av ringa värde, det vill säga att varorna i försändelsen har ett sammanlagt verkligt värde som inte överstiger 150 euro per försändelse, kommer punkterna i 2 kap. 4 § LFS inte

¹ Lag (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

² Rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse.

hindra att frihet från skatt medges för försändelsen enligt 2 kap. 2 § första stycket LFS, efter beaktande av de begränsningar som anges i 2 kap. 3 § LFS.

Detta rättsliga ställningstagande redogör för de konsekvenser som Tullverket finner att kammarrättens dom, i mål nr 3265-18, har på tillämpningen av 2 kap. 4 § LFS.

Gällande bestämmelser

Det framgår av 2 kap. 2 § första stycket LFS att frihet från *skatt* vid import, om inte annat följer av 2 kap. 3 §, ska medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullfrihet enligt förordning (EG) nr 1186/2009, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Enligt 2 kap. 2 § tredje stycket LFS ska frihet från skatt vid import medges *även* i de fall som anges i 2 kap. 3 a, 4 och 5-9 §§ samt i 3 kap.

Av 2 kap. 3 § 6 LFS framgår att rätt till frihet från *skatt* vid import enligt 2 § inte föreligger om den importerade varan utgörs av försändelser som utgör ett led i en postorderförsäljning i andra fall än då försändelserna är sådana som avses i 2 kap. 4 § 4.

Enligt 2 kap. 4 § LFS ska frihet från *mervärdesskatt* vid import medges för

1. varor som levereras till fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet eller till luftfartyg i utrikes trafik, för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4, 4 a eller 5 ML³,
2. varor av de slag som avses i 4 § andra stycket LEB⁴ och som levereras för försäljning i sådan butik,
3. en försändelse från en privatperson till en annan privatperson, utom om försändelsen består av alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror eller har ett värde som överstiger 45 euro,
4. försändelser som består av utländska periodiska publikationer, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro, och
5. andra försändelser än sådana som avses i punkt 4 och 3 § 6, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro.

Enligt Tullverkets tillkännagivande (TFS 2019:8) av vissa beloppsgränser uttryckta i svenska kronor motsvaras, från och med den 1 januari 2020, 150 euro av 1 700 kr, 45 euro motsvaras av 500 kr och 22 euro motsvaras av 300 kr. Tidigare års beloppsgränser har angetts i Tullverkets tillkännagivande (TFS 2015:12) av vissa beloppsgränser uttryckta i

³ Mervärdesskattelagen (1994:200).

⁴ Lagen (1999:445) om exportbutiker.

svenska kronor och Tullverkets tillkännagivande (TFS 2018:8) av vissa beloppsgränser uttryckta i svenska kronor. Under perioden den 1 januari 2016 till den 31 december 2018 motsvarades 150 euro av 1 500 kr, 45 euro av 500 kr och 22 euro av 300 kr. Under perioden den 1 januari till den 31 december 2019 motsvarades 150 euro av 1 600 kr, 45 euro av 500 kr och 22 euro av 300 kr.

Tillämpning av 2 kap. 4 § LFS

Det är deklaranten som vid deklarationstillfället väljer på vilken grund som tullfrihet och skattefrihet ska yrkas. Om deklaranten senare vill ändra sitt yrkande får denne ansöka om återbetalning och eftergift eller överklaga beslutet (se avsnittet Giltighetstid, ansökan om återbetalning och eftergift samt överklagande).

2 kap. 4 § 1-2 LFS

Kammarrättens dom påverkar inte tillämpningen av punkterna 2 kap. 4 § 1-2 LFS. Frihet från mervärdesskatt ska medges för de angivna varorna med stöd av punkterna 1-2.

2 kap. 4 § 3 LFS

En deklarant kan för en försändelse från en privatperson till en annan privatperson yrka på skattefrihet enligt 2 kap. 4 § 3 LFS förutsatt att det inte är fråga om alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror eller en vara med ett värde som överstiger 45 euro. Av förarbetena⁵ framgår att punkten infördes för att det skulle framgå i vilken utsträckning som skattefrihet medges vid import av gåvoförsändelser.

Om en deklarant yrkar på tullfrihet enligt artiklarna 25-27 i förordning (EG) nr 1186/2009 (som avser s.k. gåvoförsändelser) och skattefrihet enligt 2 kap. 4 § 3 LFS kan tullfrihet och skattefrihet medges för ett värde som inte överstiger 45 euro per försändelse, med beloppsgränsen uttryckt i svenska kronor. *Tullfrihet* kan medges även för vissa kvantiteter alkohol och alkoholhaltiga produkter, parfymmer och luktvatten och tobak eller tobaksvaror under förutsättning att varorna ryms inom värdegränsen 45 euro. Däremot medges inte *skattefrihet* om den importerade varan utgörs av alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror, jfr 2 kap. 3 § 5 LFS.

Deklaranten kan dock för en försändelse från en privatperson till en annan privatperson istället välja att yrka på tullfrihet för en försändelse av ringa värde (artikel 23-24 förordning (EG) nr 1186/2009) och då också yrka på skattefrihet enligt 2 kap. 2 § första stycket LFS. Enligt kammarrättens dom kan då skattefrihet medges med samma värdegräns som tullfrihet har medgivits med, det vill säga för varor vars sammanlagda verkliga värde inte överstiger 150 euro per försändelse. Enligt artikel 24 i förordning (EG) nr 1186/2009

⁵ Prop. 2008/09:54 Nya bestämmelser om skatte- och tullfrihet för resande från tredje land m.m., s 24.

omfattar *tullfriheten* inte alkoholhaltiga produkter, parfymers och luktvatten och tobak eller tobaksvaror. Därmed medges inte heller *skattefrihet* för dessa varor.

2 kap. 4 § 4 LFS

Utländska periodiska publikationer är definitionsmässigt att anse som postorderförsändelser. Postorderförsändelser medges inte frihet från skatt enligt 2 kap. 3 § 6 LFS. Dock hänvisas i nämnda punkt till 2 kap. 4 § 4 LFS, som anger att frihet från mervärdesskatt vid import ska medges för försändelser som består av utländska periodiska publikationer utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro. 2 kap. 4 § 4 LFS utgör därmed ett undantag från bestämmelsen om att frihet från skatt inte ska medges för postorderförsändelser. Deklaranten kan därför inte, med stöd av 2 kap. 2 § första stycket LFS, medges en mer omfattande skattefrihet än vad som framgår av 2 kap. 4 § 4 LFS. Det innebär att tillämpningen av 2 kap. 4 § 4 LFS inte påverkas av kammarrättens dom.

2 kap. 4 § 5 LFS

Av förarbetena⁶ till punkten 5 framgår att avsikten med punkten har varit att reglera i vilken utsträckning som frihet från mervärdesskatt ska medges för import av försändelser av ringa värde som inte utgörs av postorderförsändelser inklusive utländska periodiska publikationer. Förutsättningen för frihet från mervärdesskatt är att försändelsens värde inte överstiger 22 euro.

En deklaratant kan välja att yrka på frihet från mervärdesskatt för försändelser understigande 22 euro enligt 2 kap. 4 § 5 LFS. Ett yrkande skulle exempelvis kunna avse kvarglömda personliga ägodelar, som inte uppfyller förutsättningarna enligt reglerna om tullfrihet och skattefrihet vid återinförsel, om ägodelarna inte värderas till mer än 22 euro.

Deklaranten kan dock, istället för att framställa ett yrkande enligt 2 kap. 4 § 5 LFS, med hänvisning till kammarrättens dom välja att yrka på tullfrihet för en försändelse av ringa värde (artikel 23-24 förordning [EG] nr 1186/2009) och då också yrka på skattefrihet enligt 2 kap. 2 § första stycket LFS. Skattefrihet ska då medges med samma värdegräns som tullfrihet har medgivits med, det vill säga för varor vars sammanlagda verkliga värde inte överstiger 150 euro per försändelse. Detta gäller dock inte om varan utgörs av alkoholhaltiga produkter, parfymers och luktvatten och tobak eller tobaksvaror.

Särskilt om 2 kap. 4 § 3-5 LFS från och med den 1 juli 2021

Rätten till *skattefrihet* för försändelser av ringa värde upphör att gälla från och med den 1 juli 2021, vilket är en följd utav att avdelning IV i direktiv 2009/132/EG⁷ utgår från och

⁶ Prop. 2008/09:54 Nya bestämmelser om skatte- och tullfrihet för resande från tredje land m.m., s 21 och 24.

⁷ Rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor.

med detta datum (artikel 3 i direktiv [EU] 2017/2455^{8,9}). Efter denna tidpunkt kommer frihet från *skatt* enligt unionslagstiftningen endast att medges för försändelser som i tullhänseende har deklarerats som en försändelse som skickas av en privatperson till en annan privatperson enligt artiklarna 25-27 i förordning (EG) nr 1186/2009.

Som en konsekvens av detta kommer 2 kap. 4 § LFS att ändras och punkterna 3-5 kommer att utgå från lagrummet¹⁰. Detta innebär att frihet från skatt, för försändelser som skickas av en privatperson till en annan privatperson, endast kommer att medges för ett värde som inte överstiger 45 euro per försändelse med beloppsgränsen uttryckt i svenska kronor, och om den skickas av avsändaren till mottagaren utan någon som helst betalning. Frihet från mervärdesskatt kommer inte längre att medges för utländska periodiska publikationer enligt 2 kap. 4 § 4 LFS. Förändringen innebär vidare att frihet från skatt inte längre kommer att medges för de försändelser som kan omfattas av 2 kap. 4 § 5 LFS.

Giltighetstid, ansökan om återbetalning och eftergift samt överklagande

Ansökan om återbetalning och eftergift ska, enligt artikel 121.1 a i förordning (EU) nr 952/2013¹¹, inges till tullmyndigheten inom tre år från dagen för underrättelse om tullskulden. Det följer vidare av 6 kap. 3 § TL¹² att ett överklagande ska ha kommit in till Tullverket inom tre år från den dag då tullskulden uppkom eller skattskyldigheten inträdde. Om beslutet har meddelats senare än två och ett halvt år efter den dag då tullskulden uppkom eller skattskyldigheten inträdde, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då gäldenären eller den skattskyldige fick del av beslutet, om tiden för överklagande därigenom blir längre.

Deklaranten kan i vissa fall, som en konsekvens av de ställningstaganden som har gjorts i det föregående, önska att ändra grunden för sitt yrkande om tullfrihet och skattefrihet. Detta sker genom en ansökan om återbetalning och eftergift eller ett överklagande. Den prövning som görs av Tullverket vid en ansökan om återbetalning och eftergift respektive vid ett överklagande sker utifrån de bestämmelser som var tillämpliga vid tidpunkten när tulldeklarationen godtogs enligt artikel 172.2 i förordning (EU) nr 952/2013. Detta rättsliga ställningstagande ska därför även tillämpas efter den 30 juni 2021, men då endast på tulldeklarationer som har godtagits senast detta datum.

⁸ Rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållanden av tjänster och distansförsäljning av varor.

⁹ Den ursprungliga tidpunkten för införandet av förändringen - den 1 januari 2021 - föreslogs genom artikel 1.2 i kommissionens förslag till rådets beslut om ändring av direktiven (EU) 2017/2455 och (EU) 2019/1995 vad gäller dag för införlivande och dag för tillämpning till följd av covid-19-utbrottet, COM(2020) 198 final, skjutas upp till den 1 juli 2021. Kommissionens förslag godkändes av rådet den 22 juli 2020.

¹⁰ Ändrade mervärdesskatte regler vid e-handel mellan företag och konsument, prop. 2019/20:122.

¹¹ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

¹² Tullagen (2016:253).

Tullverket anser att slutsatserna i det rättsliga ställningstagandet kan tillämpas även för tiden innan kammarrättens dom. Ansökan om återbetalning och eftergift respektive ett överklagande måste dock ske inom de uppställda tidsfristerna.

Ärendets handläggning

I detta ärende har rättschefen Karin Erlingsson beslutat. Föredragande har varit verksjuristen David Bergman.

TULLVERKET

Karin Erlingsson