



Dokumentnamn Rättsligt ställningstagande om tidsfrist för omprövning av tulltillägg			
Kategori Regeldokument	Beslutsfattare Therese Mattsson	Handläggare Sylvia Bylund	Diarienummer STY 2015-26
Typ av styrdokument Rättsligt ställningstagande	Ansvarig avdelning/process Rättsavdelningen	Träder i kraft den Beslutsdatum	Giltig t.o.m. datum Se ingress
Beslutsdatum 2015-01-27	Ansvarig enhet Rättsavdelningen	Bör uppdateras före -	Serienummer -
Ersätter dokument som upphävs -			

Rättsligt ställningstagande om tidsfrist för omprövning av tulltillägg

Sammanfattning

Vid omprövning som innebär *påförande av tulltillägg* anser Tullverket att tulltillägg inte kan påföras senare än tre år efter den dag som bakomliggande tullskuld uppkom.

Det är beslutsdatum för tulltillägget som är avgörande och som ska ligga inom treårsfristen. Det innebär att det inte har någon betydelse om debiteringen av tulltillägget sker efter treårsfristen.

Vid omprövning som innebär *undanröjande av tulltillägg* anser Tullverket att tulltillägg ska undanröjas efter ansökan som inges till Tullverket, alternativt om Tullverket upptäcker att det finns sådana förutsättningar, inom en tid av tre år från den dag då gäldenären underrättades om det tullbelopp som ligger till grund för tulltillägget.

1. Frågeställning

Vid omprövning av beslut om tulltillägg finns det idag en otydlighet kring vilka tidsfrister som gäller vid påförande och undanröjande av tulltillägg. Det beror dels på att det inte framgår av tullagen vilka bestämmelser i tullkodex som är tillämpliga vid omprövning av beslut om tulltillägg, dels på att tulltillägg som sådant inte regleras i EU-rätten idag. Tullverket anser att det har gett en osäkerhet inom Tullverket om rättsläget vid omprövning av beslut om tulltillägg. Tullverket ser därför ett behov av att tydliggöra vilka av tullkodex artiklar där omprövning av tull regleras som ska tillämpas på omprövningar av tulltillägg, samt att ta ställning till hur tidsfristerna ska beräknas.

Ställningstagandet omfattar inte bestämmelserna i 9 kap. 4 § tullagen om obligatorisk omprövning i samband med överklaganden.

2. Gällande rätt m.m.

2.1 Nationell rätt

Nationella regler om tulltillägg finns i 8 kap. 2 – 8 §§ och 10 – 15 §§ samt 5 kap. 13 § tullagen.

Förutsättningarna för att påföra tulltillägg finns i 8 kap. 2 – 4 §§ tullagen.

Om det inte längre finns någon betalningsskyldighet för tull får Tullverket inte heller påföra tulltillägg på beloppet (8 kap. 8 § tullagen). Bestämmelsen är generellt formulerad och får även anses tillämplig vid påförande av tulltillägg genom omprövning. Utöver den bestämmelsen finns det inte någon reglering i tullagen om tidsfrister vid omprövning av tulltillägg. Det har därför varit oklart hur tidsfristerna beräknas samt vilken åtgärd från Tullverkets sida som måste genomföras inom aktuell tidsfrist.

Förutsättning för att ompröva ett tidigare beslut om tulltillägg finns i 5 kap. 3 § tullagen, som anger att Tullverket ska ompröva beslut i fråga som kan ha betydelse för tulltaxeringen.

Av 5 kap. 3 § andra stycket tullagen framgår att bestämmelserna i tullagstiftningen om omprövning av beslut om tull även gäller bl.a. beslut om tulltillägg. Med tullagstiftning förstås både EU:s tullbestämmelser samt de svenska tullförfattningarna (1 kap. 5 § tullagen). ”Omprövning av beslut om tull” är ett nationellt begrepp och motsvaras i EU-lagstiftningen av bestämmelserna om uppbörd och återbetalning av tull. Det innebär att tullagens regler om omprövning av tulltillägg kompletteras av

bestämmelserna om uppbörd och återbetalning som finns i tullag och tullkodex.¹

I nationell rätt regleras uppbörd av tull i 5 kap. 7 § tullagen. Bestämmelsen hänvisar till artiklarna 217—232 i tullkodex samt artiklarna 868—876 a i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 (tillämpningskodex) vad gäller bestämmelser om uppbörd.

Regler om återbetalning av tull finns i 5 kap. 13 § tullagen. Första stycket i bestämmelsen hänvisar till att bestämmelser om återbetalning och eftergift av tull finns i artiklarna 235—242 i tullkodex samt i artiklarna 877—912 i tillämpningskodex. Av andra stycket följer att: ”Om annan skatt än tull, *tulltillägg eller förseningsavgift har betalats med högre belopp än som rätteligen ska betalas*, återbetalas överskjutande belopp. Motsvarande gäller när annan skatt än tull, tulltillägg eller förseningsavgift rätteligen inte skulle ha betalats.”

Bestämmelsen är inte tydlig med om den i sin helhet gäller beslut om tulltillägg eller om enbart det andra stycket, som specifikt nämner tulltillägg, är tillämpligt. Det har därför varit oklart under vilka förutsättningar som tulltillägg kan återbetalas.

Vägledning om hur 5 kap. 13 § tullagen ska tillämpas kan sökas i tidigare lagförarbeten. I gamla tullagen (1994:1550) reglerade 29 § första stycket det som idag finns i 5 kap. 13 § första och andra stycket. I författningskommentaren till 29 § gamla tullagen hänvisar man till att tullkodex föreskriver att tull ska återbetalas om en skattskyldig har betalat tull med *högre belopp än vad som rätteligen ska betalas, eller betalat tull som rätteligen inte borde ha bokförts*. Det anges att det är därför som man i första stycket har reglerat frågan om återbetalning av skatt och avgift i motsvarande fall. Det uttalas att bestämmelserna i artiklarna 236 och 237 i tullkodex karakteriseras av fall då tulltaxering blivit *felaktig* på grund av något misstag från deklarantens och/eller myndighetens sida, och tull återbetalas för att korrigera felaktigheten. Man skriver att det är dessa fall som man avser ska omfattas av 29 § första stycket såvitt återbetalning av annan skatt eller avgift, SOU 1994:89 s. 215. Det finns således genom dessa förarbetsuttalanden till gamla tullagen en uttrycklig koppling mellan artiklarna 236 och 237 i tullkodex samt det som numera regleras i 5 kap. 13 § andra stycket.

Före den 1 januari 2012 fanns det i 8 kap. 14 § andra stycket tullagen en uttrycklig bestämmelse som innebar att om tull sätts ned ska också beslutet om tulltillägg ändras på det sätt som nedsättningen kan ge anledning till. Bestämmelsen innebar att Tullverket vid nedsättning av tullbeloppet inte

¹ I betänkande gällande ny tullag från Tullagsutredningen (dir. 2014:35) föreslås, såvitt är känt, att begreppet ”omprövning” utmönstras vid beslut om tull. Istället kommer begreppen ”uppbörd av tull” och ”återbetalning av tull”, användas genomgående vilket ger en enhetlighet i tullagstiftningen.

skulle göra någon som helst prövning av tulltilläggsfrågan i sak, utan bara vidta de mekaniska ändringar av underlaget för tulltillägg samt av själva tulltillägget som var en direkt följd av det ändrade beslutet om tull. Denna regel upphävdes i samband med att skatteförfarandelagen (2011:1244) infördes den 1 januari 2012. Anledningen till att bestämmelsen upphävdes var inte att den inte längre skulle gälla, utan på grund av att det som sägs i bestämmelsen gäller ändå. I förarbeten uttalade Skatteförfarandeutredningen att den direkta kopplingen mellan tull och tulltillägget gör att det vid en omprövning av beslutet om tull får anses uppenbart att även beslutet om tulltillägg ska ändras. Man ansåg att det helt enkelt var onödigt med någon lagreglering, se SOU 2009:58 s. 1759.

2.2 EU-rätt

De förfaranderegler i tullkodex som tillämpas vid omprövning av tulltaxeringsbeslut är reglerna om *uppbörd* av tull (artikel 220 i tullkodex), samt reglerna om *återbetalning och eftergift av tull* (artiklarna 235-242 i tullkodex).

Artikel 221 i tullkodex reglerar inom vilken tid beslut om uppbörd av tull ska fattas och underrättas. Av artikel 221.1 följer att gäldenären ska underrättas om tullbeloppet så snart detta har *bokförts*. Av artikel 221.3, som behandlar tidsfristen för bokföring i efterhand, framgår att *sådan underrättelse inte får ske senare än tre år efter den dag då tullskulden uppkom*. Vad gäller innebörden av regeln i artikel 221.3 har EU-domstolen uttalat att uppbördsförfarandet för en tullskuld inte kan företas efter treårsfristen, vilket innebär att skulden då har preskriberats och därmed upphört, se dom den 23 februari 2006 i mål nr C-201/04 p. 42.

Att gäldenären ska underrättas om tullbeloppet så snart detta har bokförts, innebär som huvudregel att det ska ske så snart det har beräknats och senast två dagar efter det att varorna har frigjorts (artikel 218 i tullkodex). Tidsfristen för bokföring får under vissa förutsättningar förlängas, men den får aldrig överskrida 14 dagar (artikel 219 i tullkodex).

Artikel 236 reglerar de fall där en skattskyldig har betalat tull med högre belopp än vad som *rätteligen ska betalas*, eller betalat tull som rätteligen *inte borde ha bokförts*. Enligt artikel 236.2 ska import- eller exporttullar återbetalas eller efterges på ansökan som inges till vederbörande tullkontor *inom en tid av tre år från den dag då gäldenären underrättades om tullbeloppet*. Om Tullverket inom denna tid upptäcker att det finns situationer som anges i 236 i tullkodex, ska myndigheten på eget initiativ återbetala eller efterge beloppet. Tidsfristen ska förlängas om den person det gäller kan lägga fram bevis på att han var förhindrad att inge sin ansökan inom nämnda tid pga. oförutsebara omständigheter eller force majeure.

Enligt artikel 237 ska tull återbetalas om en tulldeklaration ogiltigförklaras och tullen har betalats.

Återbetalning och eftergift av tull regleras i ytterligare artiklar i tullkodex (jfr artiklarna 235 – 242) och det har varit oklart vilka artiklar, och därmed vilka förutsättningar och tidsfrister för omprövning, som är tillämpliga på beslut om tulltillägg.

Vad avser de tidsfrister som anges i tillämpliga artiklar har varit oklart om tidsfristen ska utgå från tidpunkten för beslut om tulltillägg, eller om det är tidpunkt för underliggande tullskulds uppkomst alternativt underrättelse av tullbeloppet som ska vara utgångspunkt för beräkning av tidsfristen.

I samband med att en ny tulllag infördes vid EU-inträdet 1995 skrivs i förarbeten om tullkodexens ”orubblighet” när det gäller reglerna för omprövningsförfarandet, och då särskilt *treårsfristen* i artiklarna 220, 221 och 236 i tullkodex, samt att dessa regler sätter vissa gränser för den omarbetning av omprövnings- och överklaganderegler som man även avsåg att genomföra, SOU 1994:89 s. 151. I förarbeten hänvisas även till att den treårsfrist som gäller vid överklagande² enligt tullagen är ”*samma som*” gäller för omprövning av tull enligt artiklarna 221.3 och 236.2 i tullkodex, prop. 1994/95:34 s. 160 f.

3. Tullverkets bedömning

3.1 Uppbörd av tull – påförande av tulltillägg

3.1.1 Förutsättning

Vad gäller påförande av tulltillägg är bestämmelserna i 8 kap. 2 – 4 §§ tullagen även tillämpliga vid omprövning. Den nationella regleringen medför att det inte finns något behov av att tillämpa tullkodex regler om förutsättning för omprövning (artikel 220).

3.1.2 Tidsfrist

Bestämmelsen i 8 kap. 8 § tullagen innebär att *en grundförutsättning för att kunna påföra tulltillägg är att betalningsskyldighet för tull fortfarande kan åläggas, dvs. påföras, den enskilde*. Eftersom bestämmelser om tidpunkt för uppkomst av tullskuld och betalningsskyldighet för tull finns i tullkodex, förutsätter en tillämpning av 8 kap. 8 § tullagen i sin tur en tillämpning av relevanta bestämmelser i tullkodex om uppbörd av tull.

Av artikel 221 i tullkodex följer att gäldenären ska underrättas om tullbeloppet så snart detta har *bokförts, vilket inte får ske senare än tre år efter den dag då tullskulden uppkom*. Eftersom underrättelsen ska ske inom treårsfristen, förutsätter detta att handläggningstiden beräknas utifrån att

² I gamla tullagen (1994:1550) fanns denna bestämmelse i 102 §.

både bokföring av tullbelopp och underrättelse av detsamma görs under treårsfristen.

Tulltaxeringsbeslut anses *meddelade* den dag som tullräkningen ställs ut och handlingen följaktligen expedieras (jfr 19 kap. 13 § tullordningen (TFS 2000:20), TO). Detta då besluten meddelas genom Tulldatasystemet, TDS, i samma handling som tullräkningen. Den expedierade tullräkningen är även den handling i vilken gäldenären *underrättas* om tullbeloppet. Eftersom tullräkningen expedieras samma dag som den ställs ut, får därmed även utställandet av tullräkningen utgöra tidpunkten för *underrättelse* av beslutet. Det innebär att *gäldenären därmed underrättas om beslutet den dag som tullräkningen ställs ut*. Eftersom tullräkningen även är beslutshandling för beslut om tull, är det genom själva *utställandet av tullräkningen som betalningsskyldighet för tull åläggs* (jfr 8 kap. 8 § tullagen). Vid beslut om tull kan underrättelse om tullbeloppet, vilket sker genom att tullräkning ställs ut, och betalningsskyldighet för tull därmed åläggs, följaktligen inte ske senare än tre år från tullskuldens uppkomst.

Nedanstående händelser uppstår/verkställs således vid *samma tidpunkt*:

- Tidpunkt för meddelande av beslut om tull *och*
- tidpunkt för utställande av tullräkning *och*
- tidpunkt för expediering av beslut om tull/tullräkning *och*
- tidpunkt för underrättelse av beslut om tull (tullbelopp) *och*
- tidpunkt som betalningsskyldighet för tull åläggs.

En tillämpning av 8 kap. 8 § tullagen innebär att treårsfristen även gäller vid omprövning av beslut om tulltillägg. Tulltillägg kan påföras så länge som det finns en betalningsskyldighet för bakomliggande tull. Det innebär enligt Tullverket att *tulltillägg inte kan påföras senare än tre år efter den dag som bakomliggande tullskuld uppkom*. Tulltillägg kan vidare endast påföras så länge som sådan tullräkning kan ställas ut, i vilket det beslut om tull som ligger till grund för tulltillägget meddelas. Tullräkningar ställs ut maskinellt en gång per kalendervecka. Om sista möjliga datum som tullräkning kan ställas ut inom treårsfristen infaller *tidigare* än tre år från den dag som bakomliggande tullskuld uppkom, är detta istället sista datum för påförande av tulltillägg.

Att det är den bakomliggande tullskuldens uppkomst och inte tidpunkten för debitering av tulltillägget som utgör startpunkt för tidsfristen för påförande av tulltillägg följer enligt Tullverket redan av 8 kap. 8 § tullagen. Om

tullskulden inte längre finns kvar pga. att den preskriberats, finns det inte längre någon rättslig grund för att påföra tulltillägg.

Av 8 kap. 8 § tullagen följer vidare att tulltillägg ska *påföras* inom en viss tid. Till skillnad från påförande av tull är det således inte tiden för underrättelse av beslutet om tulltillägg som ska beaktas vid tidsfristen, utan *datum för påförande av tulltillägget*. Tulltillägg påförs genom att beslut fattas om detta och beslutshandlingen undertecknas av beslutsfattaren. Det är således beslutsdatum för tulltillägget som är avgörande och som ska ligga inom treårsfristen. Det medför enligt Tullverket att det inte har någon betydelse om debitering av tulltillägget sker efter treårsfristen.

3.2 Återbetalning av tull – undanröjande av tulltillägg

3.2.1 Förutsättning

5 kap. 13 § tullagen är till sin disposition otydlig om vilka regler i tullkodex som ska tillämpas vid återbetalning av tulltillägg. Första stycket är skrivet så att *samtliga* angivna artiklar är tillämpliga vid omprövning av tull som innebär återbetalning. Andra stycket anger när omprövning i form av återbetalning kan göras avseende bl.a. tulltillägg.

Tullverket anser att endast 5 kap. 13 § tullagen andra stycket ska tillämpas vid återbetalning av tulltillägg. De situationer som anges i 5 kap. 13 § andra stycket tullagen överensstämmer till sin ordalydelse med de som anges i artikel 236 i tullkodex. Även de situationer som anges i artikel 237 överensstämmer med de som anges i 5 kap. 13 § tullagen. Eftersom det endast är de fall som beskrivs i artiklarna 236 och 237 i tullkodex som avses i 5 kap. 13 § andra stycket tullagen är det dessa båda artiklar som ska tillämpas. Tolkningen får anses stödjas av de förarbeten som behandlade den bestämmelse i gamla tullagen som motsvarade 5 kap. 13 §. Där angav man uttryckligen att det är de fall som omfattas av artiklarna 236 och 237 som man avsåg omfattas av 29 § första stycket såvitt återbetalning av annan skatt eller avgift, se SOU 1994:89 s. 215.

Artikel 237 i tullkodex får inte någon tillämpning i praktiken även om den i sig är tillämplig vid en återbetalning av tulltillägg. Anledningen till det är att vid ett ogiltigförklarande av en tulldeklaration gör Tullverket med automatik även en nedsättning av det tulltillägg som hänför sig till det tullbelopp som sätts ned, utan att särskild begäran behöver lämnas av gäldenären. Här kan även nämnas att just det var skälet till att 8 kap. 14 § tullagen upphörde.

Tullverket anser därmed att endast artikel 236 i tullkodex tillämpas vid omprövning av tulltillägg. Det innebär att en omprövning av beslut om tulltillägg prövas enligt 5 kap. 13 § tullagen, tillsammans med artikel 236 i tullkodex vad avser tidsfrist, även om det underliggande beslutet om tull

skulle prövas enligt någon av de andra återbetalningsreglerna i artiklarna 238-242 i tullkodex.

3.2.2 Tidsfrist

Till skillnad från påförande av tulltillägg finns det inte någon nationell bestämmelse som reglerar inom vilken tid ett beslut om att undanröja ett beslut om tulltillägg kan fattas. Tullkodex regler om tidsfrister ska därför tillämpas, i detta fall artikel 236. 2 i tullkodex.

Vid återbetalning är det *tullbeloppet*, dvs. de belopp avseende import- eller exporttullar som kommer från en tullskuld, som ska beaktas. Vidare är det tidpunkten för *underrättelse*, dvs. Tullverkets meddelande till gäldenären om det bokförda tullbeloppet, som ska kopplas till tidsfristen.

Liksom vid uppbörd av tull talas här om en tidsfrist om tre år. Det har varit oklart om denna treårsfrist ska beräknas från den tidpunkt då gäldenären underrättades om det bakomliggande *tullbeloppet*, dvs. den tull som legat till grund för att påföra tulltillägget, eller om tidpunkten istället ska beräknas från tidpunkten för underrättelse om *tulltillägget*, om denna tidpunkt infaller senare. Tullverket anser att man av förarbeten (SOU 1994:89 s. 151, prop. 1994/95:34 s. 160 f) kan dra slutsatsen att treårsfristen i artikel 236.2 i tullkodex relaterar till tidpunkten för underrättelse av den del av tullbeloppet som utgör tull. Varken vid överklagande eller bokföring i efterhand av ett beslut om tulltillägg utgår man från tidpunkten för påförande av själva tulltillägget vid beräkning av tidsfristen. Ett överklagande av beslut om tulltillägg ska ha inkommit till Tullverket inom tre år från den dag då *tullskulden* uppkom eller skattskyldigheten annars inträdde (9 kap. 3 § tullagen). Det är vidare den bakomliggande *tullskulden* som initierar treårsfristen vid påförande av tulltillägg. Tullverket anser att när man i förarbeten skriver att tidsfristen vid omprövning är ”samma som” treårsfristen vid överklagande därmed relaterar till tidpunkten för underrättelse av den del av tullbeloppet som utgör tull.

Innebörden av ovanstående blir enligt Tullverket att tulltillägg ska undanröjas, under förutsättning att det finns grund för undanröjande, efter ansökan som lämnas till Tullverket, alternativt om Tullverket upptäcker att det finns sådana förutsättningar, inom tre år från den dag då gäldenären underrättades om det tullbelopp som ligger till grund för tulltillägget, dvs. det ”gällande” tullbelopp som antingen bokförts enligt artiklarna 218 och 219 i tullkodex eller genom bokföring i efterhand enligt artikel 220 i tullkodex. Dock ska undantag ges för oförutsebara omständigheter eller om force majeure förelegat. Denna tillämpning av artikel 236.2 i tullkodex ger en sammanhållen och ändamålsenlig tillämpning av omprövningsreglerna.

Ärendets handläggning

I den slutliga handläggningen av ärendet har deltagit generaltulldirektören Therese Mattsson (beslutande) och chefsjuristen Charlotte Zackari (föredragande).

TULLVERKET

Therese Mattsson

Charlotte Zackari