



Dokumentnamn Rättsligt ställningstagande om tidsfrist för omprövning av tulltillägg			
Kategori Regeldokument	Beslutsfattare Therese Mattsson	Handläggare Sylvia Bylund	Diarienummer STY 2016-452
Typ av styrdokument Rättsligt ställningstagande	Ansvarig avdelning/process Rättsavdelningen	Träder i kraft den Beslutsdatum	Giltig t.o.m. datum -
Beslutsdatum 2016-06-29	Ansvarig enhet Rättsavdelningen	Bör uppdateras före -	Serienummer -
Ersätter dokument som upphävs STY 2015-26 Rättsligt ställningstagande om tidsfrist för omprövning av tulltillägg			

Rättsligt ställningstagande om tidsfrist för omprövning av tulltillägg

1. 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 den tullskuld som ligger till grund för tulltillägget.

Detta styrdokument ersätter styrdokument "Rättsligt ställningstagande om tidsfrist för omprövning av tulltillägg", STY 2015-26. Nationella och EU-rättsliga bestämmelser som det tidigare styrdokumentet grundade sig på har till sin helhet ersatts med ny lagstiftning den 1 maj 2016. Styrdokumentet har således uppdaterats till sitt innehåll med anledning av detta. De slutsatser och ställningstaganden som gjordes av Tullverket i tidigare styrdokument är dock de samma i all väsentlig utsträckning.

2. Frågeställning

Vid omprövning av beslut om tulltillägg har det funnits en otydlighet kring vilka tidsfrister som gäller vid påförande och undanröjande av tulltillägg. Det beror dels på att det inte framgår av tullagen vilka artiklar i tullkodex som är tillämpliga vid omprövning av beslut om tulltillägg, dels på att tulltillägg som sådant inte regleras i EU-rätten. 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 6 kap. 4 § tullagen (2016:253) om obligatorisk omprövning i samband med överklaganden.

3. Gällande rätt m.m.

3.1 Nationell rätt

Nationella regler om tulltillägg finns i 5 kap. 5 – 14 §§ och 16 – 21 §§ tullagen.

Förutsättningarna för att påföra tulltillägg finns i 5 kap. 5 – 10 §§ tullagen.

Om det inte längre finns någon betalningsskyldighet för tull får Tullverket inte ta ut tulltillägg på beloppet (5 kap. 14 § tullagen).¹ 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 under tidigare gällande tullag (2000:1281) inte varit tydligt hur tidsfristerna beräknas samt vilken åtgärd från Tullverkets sida som måste genomföras inom aktuell tidsfrist. Gällande tullag har inte heller medfört någon uttrycklig reglering om tidsfrister vid omprövning av tulltillägg.

Förutsättning för att ompröva ett tidigare beslut om tulltillägg finns i 5 kap. 16 § tullagen, som anger att Tullverket ska ompröva bl.a. beslut om tulltillägg om gäldenären eller deklaranter begär det eller om det finns andra skäl. Det anges även att bestämmelserna i tullagstiftningen om omprövning av beslut om tull ska tillämpas då.² Med tullagstiftning förstås både EU:s tullagstiftning enligt artikel 5.2 i tullkodex (förordning (EU) nr 952/2013) samt svenska tullförfattningar (1 kap. 3 § tullagen). Genom hänvisningen till bestämmelserna i tullagstiftningen om omprövning av beslut om tull görs bestämmelserna i tullkodexen om omprövning³ av beslut tillämpliga vid omprövning av beslut om tulltillägg, jfr avsnitt 3.2 nedan.

¹ Paragrafen motsvarar 8 kap. 8 § i gamla tullagen (2000:1281). Den har bearbetats språkligt, men någon ändring i sak är inte avsedd.

² Paragrafen motsvarar 5 kap. 3 § i gamla tullagen.

³ I gamla tullkodexen användes inte begreppet omprövning. Istället reglerades förfarandet inom bestämmelserna för uppbörd och återbetalning, vilket vid prövning av beslut om tulltillägg även innebar en tillämpning av nationell reglering om uppbörd och återbetalning.

Det finns inte någon bestämmelse i tullagen som stadgar att det vid nedsättning av tullbeloppet även ska göras en motsvarande nedsättning av ev. tulltillägg som belöper på tullbeloppet. Det får dock anses underförstått att omprövning av tulltillägget även ska ske i dessa fall.⁴

3.2 EU-rätt

I tullkodex finns ett flertal bestämmelser som innebär att tulltaxeringsbeslut kan omprövas efter ansökan av deklarant eller gäldenär eller på tullmyndighetens initiativ. I artiklarna 22 och 23 i tullkodex finns *allmänna bestämmelser* om bland annat beslut som tullmyndighet fattar på ansökan från en enskild. Av artikel 23.4 framgår även att tullmyndigheterna i särskilda fall ska ompröva ett beslut.

Artikel 103 i tullkodex reglerar *begränsning av tullskuld*, dvs. inom vilken tid underrättelse om tullskuld alls kan ske. Av artikel 103.1 följer att *gäldenären inte ska underrättas om någon tullskuld efter utgången av en period om tre år efter den dag då tullskulden uppkom*. En bestämmelse med motsvarande innehåll fanns i gamla tullkodex i artikel 221.3⁵. Vad gäller innebörden av regeln i artikel 221.3 i gamla tullkodex 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.

I artiklarna 116–123 i tullkodex finns också specifika bestämmelser om *återbetalning och eftergift*. I enlighet med de förutsättningar som anges i dessa bestämmelser ska tullmyndigheterna återbetala eller efterge import- eller exporttullbelopp. Att återbetalning på tullmyndighetens initiativ i vissa fall ska ske följer av artikel 116.4.

Artikel 117 reglerar de fall då import- eller exporttullar har tagits ut med för stort belopp, artikel 118 de fall då återbetalning ska ske pga. att varorna är defekta eller inte uppfyller villkoren i avtalet, artikel 119 då återbetalning ska ske pga. fel från de behöriga myndigheternas sida, samt artikel 120 då återbetalning ska ske pga. rättviseskäl.

Tidsfristerna för återbetalning (och eftergift) skiljer sig åt, beroende på grunden för prövningen (artikel 121 i tullkodex). I de fall det rör sig om import- eller exporttullbelopp som tagits ut till ett för stort belopp, fel av den behöriga myndigheten eller av rättviseskäl, anges i artikel 121.1 a) att en

⁴ I gamla tullagen fanns det före den 1 januari 2012 i 8 kap. 14 § andra stycket 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. 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 sades i bestämmelsen gäller ändå, jfr SOU 2009:58 s. 1759.

⁵ ”Underrättelse till gäldenären får inte ske senare än tre år efter den dag tullskulden uppkom.”

ansökan om återbetalning eller eftergift i enlighet med artikel 116 inges till tullmyndighet *inom tre år från dagen för underrättelse om tullskulden*. Tidsfristen ska förlängas om bevisning lämnas av den sökande för att denne hindrats från att lämna en ansökan inom den föreskrivna tiden till följd av oförutsebara omständigheter eller force majeure (artikel 121.1 andra stycket i tullkodex).

4. Tullverkets bedömning

4.1 Påförande av tulltillägg

Bestämmelsen i 5 kap. 14 § tullagen innebär att *en grundförutsättning för att kunna ta ut tulltillägg på beloppet är att tull fortfarande kan tas ut*. Eftersom bestämmelser om tidpunkt för uppkomst av tullskuld och betalningsskyldighet för tull finns i tullkodexen, förutsätter en tillämpning av 5 kap. 14 § tullagen i sin tur en tillämpning av relevanta bestämmelser i tullkodex om fastställande av import- och exporttullbelopp samt underrättelse om tullskuld.

Under hur lång tid finns då en betalningsskyldighet för tull? Av artikel 103.1 i tullkodex följer att gäldenären inte ska *underrättas* om någon tullskuld efter utgången av en period om tre år efter den dag då tullskulden uppkom.

Av 3 kap. 5 § tullordningen (TFS 2016:2) följer att *underrättelse* om den tull och andra skatter och avgifter som ska betalas sker genom en tullräkning. Vidare att en underrättelse genom en tullräkning ska anses ha skett den dag då tullräkningen är utställd. 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 uppkommer*. Vid beslut om tull kan underrättelse om tullbeloppet, vilket sker genom att tullräkning ställs ut, följaktligen inte ske senare än tre år från tullskuldens uppkomst. Efter denna tidpunkt finns inte någon betalningsskyldighet för tull, *dvs. tull kan inte längre tas ut*.

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

- Tidpunkt för underrättelse av beslut om tull (tullbelopp) *och*
- tidpunkt för utställande av tullräkning *och*
- tidpunkt som betalningsskyldighet för tull uppkommer.

En tillämpning av 5 kap. 14 § 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. En tillämpning av treårsfristen innebär enligt Tullverket att *tulltillägg inte kan påföras senare än tre år efter den dag som bakomliggande tullskuld uppkom, då det efter denna tidpunkt inte finns någon betalningsskyldighet för tull*. Tulltillägg kan vidare endast påföras så länge som sådan tullräkning kan ställas ut, i vilket underrättelse sker av det beslut om tull som ligger till grund för tulltillägget. 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 5 kap. 14 § tullagen. Om tullskulden inte längre finns kvar pga. att den preskriberats, finns det inte längre någon rättslig grund för att ta ut tulltillägg.

Av 5 kap. 14 § tullagen följer vidare att tulltillägg ska *tas ut* inom en viss tid. Till skillnad från beslut om tull är det således inte tiden för *underrättelse* av beslutet om tulltillägg som ska beaktas vid tidsfristen (jfr artikel 103.1 i tullkodex), utan datum då *tulltillägget tas ut*. Tulltillägg påförs, dvs. tas ut, 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.

4.2 Återbetalning av tull – undanröjande av tulltillägg

5 kap. 16 § tullagen anger inte på vilka grunder en omprövning ska göras eller vilka bestämmelser i tullagstiftningen som ska tillämpas. Till skillnad från påförande av tulltillägg finns det inte någon nationell bestämmelse (jfr 5 kap. 14 §) som reglerar *inom vilken tid* ett beslut om att undanröja ett beslut om tulltillägg kan fattas. Eftersom det är olika tidsfrister i tullkodex beroende på grunden för prövningen, måste det *fastställas på vilken/vilka grunder som beslutet om tulltillägg omprövas*.

Tullverket anser att de grunder för omprövning av ett beslut om tulltillägg som blir tillämpliga är de som anges i artiklarna 117 och 119 i tullkodex, vilket medför att den tidsfrist som ska tillämpas är den som anges i artikel 121.1 a) i tullkodex. Det innebär att en omprövning av beslut om tulltillägg prövas enligt 5 kap. 16 § tullagen, tillsammans med artikel 121.1 a) i tullkodex vad avser tidsfrist, även om det underliggande beslutet om tull skulle prövas enligt någon av de andra återbetalningsreglerna i artiklarna 116 – 123 i tullkodex.

Tullverket anser vidare att treårsfristen i artikel 121.1 a) i tullkodex relaterar till tidpunkten för underrättelse av den tullskuld som tulltillägget beräknats efter, inte till det tulltillägg som är föremål för omprövning. Innebörden blir 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 den tullskuld som ligger till grund för tulltillägget, dvs. det ”gällande” tullbelopp som gäldenären ska underrättas om enligt artikel 102 i tullkodex. Dock ska undantag ges för oförutsebara omständigheter eller om force majeure förelegat, artikel 121.1 andra stycket tullkodex.

Tullverkets grund för ställningstagandet gällande undanröjande av tulltillägg är följande.

Tullverket ställdes inför samma frågeställningar under tidigare gällande tullagstiftning. Tullverket tog då ställningstagandet att vid tillämpning av 5 kap. 13 § gamla tullagen (som motsvarar 5 kap. 16 § i nuvarande tullag) skulle endast paragrafens andra stycke tillämpas, eftersom de situationer som angavs i 5 kap. 13 § andra stycket tullagen till sin ordalydelse överensstämde med de som angavs i artikel 236 i gamla tullkodex⁶. Även de situationer som angavs i artikel 237 överensstämde med de som angavs i 5 kap. 13 § gamla tullagen, men hade ingen praktisk betydelse vid en omprövning.⁷ Eftersom det endast var de fall som beskrevs i artikel 236 (och 237) i gamla tullkodex som avsågs i 5 kap. 13 § andra stycket gamla tullagen var det endast denna artikel som skulle tillämpas. Tolkningen stöddes av de förarbeten som behandlade den bestämmelse i gamla tullagen (1994:1550) 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. Tullverket ansåg därmed att endast artikel 236 i tullkodex skulle tillämpas vid omprövning av tulltillägg.

⁶ Artikel 236 reglerade de fall där en skattskyldig har betalat tull *med högre belopp än vad som rätteligen skulle betalas*, eller betalat tull som rätteligen *inte borde ha bokförts*. Enligt artikel 236.2 skulle import- eller exporttullar återbetalas eller efterges på ansökan som ingavs till vederbörande tullkontor *inom en tid av tre år från den dag då gäldenären underrättades om tullbeloppet*. Om Tullverket inom denna tid upptäckte att det fanns situationer som angavs i 236 i tullkodex, skulle myndigheten på eget initiativ återbetala eller efterge beloppet. Tidsfristen skulle förlängas om den person det gäller kunde lägga fram bevis på att han var förhindrad att inge sin ansökan inom nämnda tid pga. oförutsebara omständigheter eller force majeure.

⁷ Enligt artikel 237 skulle tull återbetalas om en tulldeklaration ogiltigförklaras och tullen har betalats. Artikel 237 fick i detta sammanhang inte någon tillämpning i praktiken även om den i sig var tillämplig vid en återbetalning av tulltillägg. Anledningen till det var 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 § gamla tullagen upphörde.

Artikel 236 i gamla tullkodex motsvaras till sitt innehåll idag av artiklarna 117 och 119 i tullkodex.

Förarbetena till nya tullagen berör inte alls grunder eller tidsfrister för omprövning av tulltillägg enligt den nya lagstiftningen. Tullverkets bedömning är att regeringens tidigare ställningstagande gällande grunder för omprövning vid återbetalning av tulltillägg gäller. Därmed är det grunderna för återbetalning i artiklarna 117 och 119 i tullkodex som blir tillämpliga, vilket i sin tur medför en tillämpning av den tidsfrist som anges i artikel 121.1 a) i tullkodex.

Ställning måste även tas till om den treårsfrist som anges i 121.1 a) i tullkodex ska beräknas från den tidpunkt då gäldenären underrättades om den bakomliggande *tullskulden*, motsvarande det tullbelopp 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 treårsfristen i artikel 121.1 a) i tullkodex relaterar till tidpunkten för underrättelse av själva tullskulden. Varken vid överklagande eller 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 (6 kap. 3 och 4 §§ tullagen). Det är vidare den bakomliggande *tullskulden* som initierar treårsfristen vid påförande av tulltillägg. I förarbeten till gamla tullagen⁸ skriver man dessutom att tidsfristen vid omprövning är ”samma som” treårsfristen vid överklagande, och relaterar därmed till tidpunkten för underrättelse av tullskulden.

Ärendets handläggning

I den slutliga handläggningen av ärendet har deltagit generaltulldirektören Therese Mattsson (beslutande), chefsjuristen Charlotte Zackari samt juristen Sylvia Bylund (föredragande).

TULLVERKET

Therese Mattsson

Sylvia Bylund

⁸ Prop. 1994/95:34 s. 160 f.