Tullverket

Mervärdesskatt vid import

2025-05-28

Tv-nr: 105.35

Tullverket

Innehåll

Mervärdesskatt vid import **1**

1 Inledning 4

1.1 Ny mervärdesskattelag och mervärdesskatteförordning 4

1.1.1 Leverans av varor mot ersättning 4

1.2 Nytt importsystem 5

2 Import av varor 5

2.1 Vad är import? 6

2.2 När mervärdesskatt ska betalas 6

2.3 Vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten 7

2.4 Till vilken myndighet mervärdesskatten ska betalas 7

2.4.1 Beskattningsmyndighet enligt tullagen 7

2.4.2 Eori-nummer och momsregistrering 8

2.4.3 Monetärt tullvärde eller beskattningsgrunden för moms 8

3 Beskattningsunderlag vid import 9

3.1 Beskattningsunderlag för varor som inte har bearbetats eller reparerats (8 kap. 24–27 §§ ML) 9

3.1.1 Tullvärde 9

3.1.2 Tull, skatt och avgifter 9

3.1.3 Bikostnader 10

3.2 Beskattningsunderlag för varor som har bearbetats 11

3.2.1 Beräkning av beskattningsunderlaget efter passiv förädling 11

3.3 Beskattningsunderlag för varor som har reparerats 13

4 Varor i vissa lager 13

4.1 Uttag ur tillfälligt lager och tullager 13

4.1.1 När mervärdesskatt ska betalas 13

4.1.2 Vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten 13

4.1.3 Beskattningsmyndighet 13

4.1.4 Beskattningsunderlag vid uttag från lager 14

4.2 Övergång till fri omsättning och lagring skatteupplag 14

4.2.1 Varorna i 11 kap. 3 § ML 15

4.2.2 Vilken förfarandekod som ska anges i tulldeklarationen 15

4.2.3 Tullager och skatteupplag i samma förvaringsutrymme 16

5 Skattesatser 16

5.1 Normalskattesats – 25 % 16

5.1.1 Läkemedel 16

5.2 Reducerad skattesats – 12 % 17

5.2.1 Livsmedel 17

5.2.2 Konstverk, samlarföremål och antivikteter 18

5.3 Reducerad skattesats – 6 % 20

5.3.1 Böcker, tidningar och liknande produkter (9 kap. 9 § ML) 20

5.3.2 Radiotidningar, kassettidningar och kassetter (9 kap. 11 § ML) 21

5.3.3 Varor som gör skrift eller annan information tillgänglig (9 kap. 12 § ML) 22

6 Undantag från skatteplikt 22

6.1 Dentaltekniska produkter 22

6.2 Utrustning till luftfartyg 23

6.2.1 Vad som omfattas av skattefrihet 23

6.2.2 Hantering av skattefriheten 23
6.3 Sedlar och mynt som lagligt betalningsmedel 24
6.4 Investeringsguld 24
6.4.1 Vad som avses med investeringsguld 24
6.5 IOSS – Identifieringsnummer enligt importordningen 25
6.6 Skattefrihet enligt lagen om frihet från skatt vid import 26
6.7 Gåvoförsändelser 27
6.7.1 Skattefrihet för gåvoförsändelser 27
6.7.2 Vad som gäller om skattefrihet inte kan beviljas 27
6.8 Återimport i oförändrat skick 27
6.8.1 Vad som avses med begreppen förs in, förs ut och unionsvaror 28
6.8.2 Skattefrihet gäller även om varorna exporterats från annat EU-land 28
6.8.3 Skattefrihet gäller även om varorna ska transporteras till annat EU-land 28
6.8.4 Skattefrihet gäller enligt de tidsgränser som finns i tullagstiftningen och även för tullfria varor 28
6.8.5 Ägandet avgör om samma person är såväl exportör som importör 29
6.8.6 Skatt ska inte betalas när varorna tas tillbaka av säljaren 30
6.8.7 Vad som avses med ”omedelbar anslutning till återimporten” 30
6.9 Koder i importdeklarationen 31
7 Import med efterföljande leverans till ett annat EU-land (förfarande 42 och 63) 31
7.1 Uppgifter som ska lämnas i importdeklarationen 31
7.1.1 Varor som ska bearbetas i Sverige innan de ska levereras till ett annat EU-land 32

1 Inledning

Denna broschyr behandlar vanligt förekommande frågor för Tullverket vad gäller mervärdesskatt vid import. Den omfattar bara handel med länder utanför unionens mervärdesskatteområde.

Informationen i broschyren beskriver vad som gäller vid laglig införsel, dvs. när allt går rätt till om inget annat anges.

Under importmoms på vår hemsida tullverkets.se finns mer information om vad som gäller för företag som är momsregistrerade i Sverige.

Vill du veta mer kan du:

- kontakta TullSvar på telefon 0771-520 520.
- skicka en skriftlig fråga via kontaktformuläret på tullverket.se under kontakta oss.
- Läsa mer på Skatteverkets hemsida.

1.1 Ny mervärdesskattelag och mervärdesskatteförordning

Den 1 juli 2023 infördes en ny mervärdesskattelag och mervärdesskatteförordning som ersatte den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200) och mervärdesskatteförordningen (1994:223).

Den nya mervärdesskattelagstiftningen syftar i första hand till att anpassa systematiken och terminologin efter mervärdesskattedirektivet[1] och är inte avsedd att medföra några förändringar i sak.

Broschyren är anpassad efter den nya mervärdesskattelagstiftningen. Med förkortningen ML avses mervärdesskattelagen (2023:200), och med MF avses mervärdesskattförordningen (2023:328).

1.1.1 Leverans av varor mot ersättning

I samband med införandet av nya mervärdesskattelagen den 1 juli 2023 byttes begreppet omsättning av varor ut mot begreppet leverans av varor mot ersättning.

Vad som avses med leverans av varor framgår av 5 kap. 3 – 21 §§ ML. Med leverans av varor avses som huvudregel överföring av rätten att så som ägare förfoga över materiella tillgångar (5 kap. 3 § första stycket ML). Ett exempel på leverans av varor mot ersättning är försäljning.

[1] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

1.2 Nytt importsystem

Tullverket har infört ett nytt importsystem. Broschyren är i huvudsak anpassad efter det nya importsystemet och uppgifterna som ska lämnas enligt bilaga B till kompletteringsförordningen[2] och genomförandeförordningen[3].

Se tullverket.se för mer information.

2 Import av varor

Varor som ankommer till Sverige från ett område utanför Europeiska Unionens tullområde eller mervärdesskatteområde, ska anmälas till Tullverket och hänföras till ett tullförfarande.

Ett vanligt tullförfarande är övergång till fri omsättning och fri förbrukning (begärt förfarande 40). Ett annat begrepp för fri förbrukning är fri konsumtion. Båda begreppen har samma innebörd. I denna broschyr används begreppet ”fri förbrukning”.

Övergång till fri omsättning och fri förbrukning medför en skyldighet att betala eventuell tull, mervärdesskatt och andra statliga skatter och avgifter, samt att handelspolitiska restriktioner tillämpas och att varorna får status som unionsvaror.

Det är deklaranten eller den för vars räkning importdeklarationen lämnas, som är skyldig att betala eventuell mervärdesskatt. Generellt gäller att Skatteverket är beskattningsmyndighet om den betalningsskyldige är registrerad för mervärdesskatt i Sverige medans Tullverket är beskattningsmyndighet om den betalningsskyldige inte är registrerad för mervärdesskatt.

När Tullverket är beskattningsmyndighet vid import betalas mervärdesskatten till Tullverket på samma sätt som tullavgiften, ofta genom det tullombud som anlitats för att göra importdeklarationen. När Skatteverket är beskattningsmyndighet vid import ska mervärdesskatten redovisas i en mervärdesskattedeklaration.

Mervärdesskatt som ska betalas beräknas på beskattningsunderlaget vid import. Mer information om detta finns i avsnitt 3.

Särskilda bestämmelser gäller för varor som lagras i en anläggning för tillfällig lagring eller i ett tullager när de hänförs till övergång till fri omsättning och fri förbrukning. Detta behandlas i avsnitt 4.

En vara kan övergå till fri omsättning utan att övergå till fri förbrukning genom efterföljande lagring i skatteupplag. I dessa situationer används begärt förfarande 07 eller 45. Mer information om lagring i skatteupplag finns i avsnitt 4.2.

---

[2] Kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 av den 28 juli 2015 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex.
[3] Kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/2447 av den 24 november 2015 om närmare regler för genomförande av vissa bestämmelser i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

2.1 Vad är import?

Begreppet import i mervärdesskattelagen skiljer sig ifrån hur Tullverket definierar import. Import ur ett tullperspektiv avser varor som anmäls för övergång till fri omsättning medans import i ML avser själva införseln till EU.

I 3 kap. 1 § 4 ML framgår att mervärdesskatt ska betalas vid import av varor till Sverige.

Med import avses i 5 kap. 37 § ML införsel av varor till EU:

1. som inte är i fri omsättning, och
2. varor i fri omsättning från ett tredje territorium som ingår i unionens tullområde.

Första punkten avser varor som ännu inte har fått status som unionsvaror genom tullförfarandet övergång till fri omsättning.

Andra punkten avser varor som förs in från ett område som ingår unionens tullområde där varorna är i fri omsättning, men som inte ingår i unionens mervärdesskatteområde. Exempel på områden som ingår i tullområdet men som inte ingår i mervärdesskatteområdet är Åland och Kanarieöarna.

Vilka länder och områden som ingår i tullområdet och mervärdesskatteområdet framgår av artikel 4 tullkodex[4] och 2 kap. 22 § ML.

Bestämmelser om i vilka fall en import av varor görs till Sverige finns i 6 kap. 66 – 68 §§ ML.

2.2 När mervärdesskatt ska betalas

För att någon ska kunna bli betalningsskyldig för mervärdesskatt behöver en beskattningsgrundande händelse inträffa. Den beskattningsgrundande händelsen vid import inträffar vid tidpunkten då tullskulden uppkommer i Sverige enligt tullagstiftningen, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull (7 kap. 13 § första stycket ML). Tullskulden uppkommer vid tidpunkten då tulldeklarationen godtas (artikel 77.2 tullkodex).

Vid import med tillståndet centraliserad klarering, och varorna befinner sig i Sverige och tulldeklarationen lämnas i ett annat EU-land, inträffar den beskattningsgrundande händelsen i Sverige vid tidpunkten då tullskulden uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i det andra EU-landet (7 kap. 13 § andra stycket ML).

Centraliserad klarering innebär att tulldeklarationen lämnas i ett annat land än det varorna befinner sig i när de anmäls till ett tullförfarande. En importdeklaration kan exempelvis lämnas i Tyskland för varor som befinner sig i Sverige. Centraliserad klarering kräver tillstånd från Tullverket eller annan tullmyndighet.

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

2.3 Vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten

Vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt vid import till Sverige regleras i 16 kap. 18 – 22 §§ ML.

Det är den som är skyldig att betala tullavgiften, eller hade varit skyldig att betala den om varan hade varit belagd med tull, som är skyldig att betala mervärdesskatten.

I artikel 77.3 tullkodex är det deklaranten eller den för vars räkning tulldeklarationen görs som ska vara gäldenär, det vill säga betalningsskyldig för tullskulden, och som är skyldig att betala mervärdesskatten.

2.4 Till vilken myndighet mervärdesskatten ska betalas

Mervärdesskatten betalas till Tullverket eller redovisas till Skatteverket. Vilken av myndigheterna som blir beskattningsmyndighet vid import regleras i 2 kap. 1 och 2 §§ tullagen (2016:253) (TL) och beror på om deklaranten, eller den för vars räkning importdeklarationen lämnas, är momsregistrerad vid tidpunkten för Tullverkets beslut om fastställande av tull.

Uppgift om momsregistrering är vanligen kopplad till deklarantens Eori-nummer. I de flesta fall behöver därför ingen särskild uppgift om momsregistrering lämnas i importdeklarationen. Undantaget är vid indirekt ombudskap då eventuellt momsregistreringsnummer behöver anges särskilt. Mer information finns i avsnitt 2.4.2

Olika koder (1MT eller B00) kan behöva anges i tulldeklarationen beroende på vilken myndighet som är beskattningsmyndighet. Mer information finns i avsnitt 2.4.3.

2.4.1 Beskattningsmyndighet enligt tullagen

Huvudregeln är att Tullverket är beskattningsmyndighet vid import eller införsel till det svenska tullområdet. Då ska mervärdeskatten betalas på samma sätt som tullavgiften (2 kap. 1 § TL).

Genom ett undantag från huvudregeln i 2 kap. 2 § TL är Skatteverket beskattningsmyndighet om deklaranten, eller om den för vars räkning ombudet handlar, är registrerad för mervärdesskatt vid tidpunkten för Tullverkets beslut om tull och agerar som beskattningsbar person, eller är en juridisk person som inte agerar i egenskap av beskattningsbar person enligt ML vid importen eller införseln. Mervärdesskatten tas då ut enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) och redovisas i en mervärdesskattedeklaration.

2 kap. 1 och 2 §§ TL gäller även vid centraliserad klarering där tulldeklarationen lämnas i ett annat EU-land och varorna befinner sig i Sverige. Mervärdesskatten betalas i dessa fall i Sverige medans tullavgiften betalas i det andra EU-landet där tulldeklarationen lämnas.

I de fall Tullverket är beskattningsmyndighet för mervärdesskatten vid centraliserad klarering finns det särskilda bestämmelser i 2 kap. 2 a § TL. Bland annat ska mervärdesskatten fastställas av Tullverket genom ett särskilt beslut. De uppgifter Tullverket behöver för att kunna besluta om skatten ska anses ha getts in till Tullverket när de togs emot av det andra landets behöriga myndigheter.

2.4.2 Eori-nummer och momsregistrering

Momsregistreringsnumret är i de flesta fall knutet till deklarantens Eori-nummer. Tullverkets system känner då av om deklaranten är momsregistrerad eller inte vid övergången till fri omsättning och fri förbrukning. Deklarantens momsregistreringsnummer behöver därför i normalfallet inte anges särskilt i importdeklarationen.

En enskild näringsidkare som importerar för privatbruk ska ange koden ”PRIVA” för att betala mervärdesskatten till Tullverket.

Vid import till Sverige med efterföljande leverans och vidaresändning till ett annat EU-land ska uppgift om momsregistreringsnummer anges i dataelement 13 16 000 000 – ytterligare skatterelaterade uppgifter. Mer information detta finns i avsnitt 7.

2.4.2.1 Enskild firma och privatpersoner

En enskild näringsidkare har sitt personnummer som Eori-nummer. I importdeklarationen går det att göra skillnad på import för privat bruk och import till firman. Om importen är för privat bruk ska koden ”PRIVA” anges i dataelement 12 02 008 000 - ytterligare uppgifter. Koden innebär bland annat att mervärdesskatten betalas till Tullverket. ”PRIVA” används även för privatpersoner för vilka det inte ställs krav på Eori-nummer.

2.4.2.2 Indirekt ombudskap och FR7

Ett tullombud som agerar som indirekt ombud är både tullombud och deklarant. I dessa fall ska momsregistreringsnumret tillhörande den ombudet handlar för och som är betalningsskyldig för mervärdesskatten, anges särskilt med koden FR7 i tulldeklarationens dataelement 13 16 000 000 – ytterligare skatterelaterade referensuppgifter.

2.4.3 Monetärt tullvärde eller beskattningsgrunden för moms

Beroende på om Tullverket eller Skatteverket är beskattningsmyndighet så skiljer det sig åt vilka uppgifter som ska lämnas i nedan dataelement:

- 14 03 039 000 - slag av avgift (1MT eller B00)
- 14 03 040 014 – belopp (monetärt tullvärde eller beskattningsgrund för moms)

2.4.3.1 Monetärt tullvärde

I de fall Skatteverket är beskattningsmyndighet ska ett monetärt tullvärde anges med koden 1MT.

Med monetärt tullvärde avses varans värde för tulländamål beräknat enligt tullkodexen och uttryckt i svenska kronor. Det monetära tullvärdet är samma som tullvärdet fastställt enligt artiklarna 69 – 76 tullkodex.

Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import utgår ifrån varans tullvärde. Eftersom importdeklarationen saknar ett dedikerat dataelement för tullvärde måste detta anges särskilt med 1MT för att uppgiften i många fall över huvud taget ska framgå. Att tullvärdet framgår är en förutsättning för att Skatteverket ska få uppgift om det.

2.4.3.2 Beskattningsunderlaget för moms

I de fall Tullverket är beskattningsmyndighet ska mervärdesskatten betalas till Tullverket. Då anges avgiftskoden för moms (B00) tillsammans med beskattningsunderlag och momssats. Koden 1MT (monetärt tullvärde) anges normalt inte i dessa fall.

3 Beskattningsunderlag vid import

I detta avsnitt ges en kortare redogörelse kring bestämmelserna om vad som ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

Bestämmelser om beskattningsunderlaget finns i:

- 8 kap. 24–27 §§ ML (varor som inte har bearbetats eller reparerats),
- 8 kap. 29–30 §§ ML (varor som har bearbetats),
- 8 kap. 31 § ML (varor som har reparerats), och
- 11 kap. 8 ML (varor som upphört vara placerade i tillfälligt lager eller tullager)

3.1 Beskattningsunderlag för varor som inte har bearbetats eller reparerats (8 kap. 24–27 §§ ML)

För varor som inte har bearbetats eller reparerats består beskattningsunderlaget vid import av:

- Tullvärdet,
- tull och andra statliga skatter eller avgifter utom mervärdesskatt, och
- bikostnader fram till känd bestämmelseort.

3.1.1 Tullvärde

Beskattningsunderlaget vid import utgår ifrån varans tullvärde. Detta gäller även om varan är tullfri. Tullvärdet motsvarar varans värde och kostnader fram till införselplatsen till EU.

Tullvärdet beräknas enligt artiklarna 69 - 76 tullkodex[5].

3.1.2 Tull, skatt och avgifter

Utöver tullvärdet ska det i beskattningsunderlaget ingå eventuell tull och andra statliga skatter eller avgifter, exempelvis punktskatt. Mervärdesskatt ska däremot inte ingå i beskattningsunderlaget.

Vad som räknas som tull definieras i artikel 5.20 tullkodex. Som tull räknas även avgift för kvalitetskontroll, stickprov och växtskydd i detta sammanhang.

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

Preliminär antidumpningstull och kompensationsränta räknas däremot varken som tull eller statlig avgift och ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget.

3.1.3 Bikostnader

I beskattningsunderlaget ska även bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader ingå som uppkommer fram till första bestämmelseorten i Sverige, och som inte redan ingår i tullvärdet.

Med första bestämmelseort avses den ort som anges i fraktsedeln eller annan transporthandling avseende importen till Sverige. Även bikostnader fram till en annan bestämmelseort än den första bestämmelseorten i Sverige kan ingå i beskattningsunderlaget. Detta gäller om den andra bestämmelseorten kan anses vara känd när varorna anmäls för övergång till fri omsättning. Bestämmelseorten skulle exempelvis kunna ligga i ett annat EU-land.

Exempel: En sändning som kommer med fartyg till Hamburg transporteras sedan vidare med lastbil till Stockholm där den anmäls till övergång till fri omsättning. Platsen för införsel är Hamburg[6] och bestämmelseorten Stockholm. Fraktkostnaden mellan Hamburg och Stockholm ska ingå i beskattningsunderlaget för import.

Ifall uppgift om bestämmelseort helt skulle saknas i en fraktsedel eller annan transporthandling beträffande importen till Sverige, bör den ort i Sverige där första omlastning sker anses vara bestämmelseort.[7]

Om en bikostnad ingår i beskattningsunderlaget för import enligt 8 kap. 26 § ML, ska mervärdesskatt för den utförda tjänsten inte debiteras i fakturan till kund (10 kap. 63 § ML).

3.1.3.1 Fördelning av bikostnader

När en sändning innehåller varor med olika skattesatser behöver bikostnaderna som uppstått för sändningen fördelas mellan de olika varorna. Hur en fördelning kan gå till beror på förutsättningarna i det enskilda fallet. Exempelvis kan en fördelning göras per enhet, styck, vikt eller värde (CIF-faktorn).

När en deklarant har svårt att dela upp en bikostnadspost som avser en sammansättning av tjänster får deklaranten av förenklingsskäl ta med hela kostnadsposten i beskattningsunderlaget när någon del är en sådan bikostnad som ska ingå.

Det finns även bikostnader där huvuddelen av kostnaden normalt uppkommer efter det att varorna har kommit fram till bestämmelseorten. Sådana kostnader behöver av förenklingsskäl inte tas med i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Exempel på sådana kostnader är:

- Expeditionsavgift
- Betalningsförmedlings- och banksändningsavgift
- Överlåtelseavgift (rederiets godkännande att gods får lämnas ut)

---

[6] Frakt fram till Hamburg ska ingå i tullvärdet.
[7] Enligt artikel 86.2 i mervärdesskattedirektivet utgörs bestämmelseorten av platsen för första omlastningen i importmedlemsstaten när ingen annan anvisning finns.

- Speditionsarvode från svensk speditör
- Tulldeklarationsarvode
- Städning och återtransport av container

Se även Skatteverkets ställningstagande *Bikostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import*[8]

3.1.3.2 Uppgift om bikostnader i importdeklarationen

Bikostnader som ska ingå beskattningsunderlaget för mervärdesskatt kan anges med koden CA och belopp i dataelement 14 04 000 000 – tillägg och avdrag.

De uppgifter som anges i dataelemntet överförs till Skatteverket men framgår inte av tullräkningen eller av momsredovisningsunderlaget som går att hämta från Tullverket e-tjänster. Uppgifterna är för närvarande endast tillgängliga i den enskilda importdeklarationen.

CA - Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader, som uppkommer från den första platsen för införsel till unionens tullområde fram till den slutliga destinationsorten inom importmedlemsstatens territorium i enlighet med artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet[9]*.*

3.2 Beskattningsunderlag för varor som har bearbetats

Tullförfarandet passiv förädling innebär att unionsvaror exporteras temporärt för bearbetning för att sedan återimporteras till en lägre avgift än vad som hade betalats vid vanlig import (förfarande 40 - övergång till fri omsättning och fri förbrukning av varor). Passiv förädling kräver tillstånd av Tullverket.

För varor som återimporterats till EU efter att ha bearbetats under förfarandet passiv förädling finns särskilda bestämmelser om beskattningsunderlaget i 8 kap. 29 – 30 §§ ML.

Bestämmelserna syftar till att endast beskatta varornas förädlingsvärde. Om bearbetning sker utan att förfarandet för passiv förädling används ska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt beräknas enligt 8 kap. 24 – 27 §§ ML.

Beskattningsunderlaget för varor som har reparerats behandlas i avsnitt 3.3.

3.2.1 Beräkning av beskattningsunderlaget efter passiv förädling

Beskattningsunderlaget efter passiv förädling där varan har bearbetats på annat sätt än genom reparation utgår ifrån varans tullvärde enligt artiklarna 69 – 76 tullkodex.

Till detta värde läggs tull, andra statliga skatter än mervärdesskatt, avgifter, transport och försäkringskostnader m.m. till enligt 8 kap. 24–26 §§ ML.

---

[8] Skatteverkets Dnr: 8-2885586
[9] Artikel 86.1 b mervärdesskattedirektivet motsvarar 8 kap. 26 § ML.

I nästa steg får beskattningsunderlaget minskas med beskattningsunderlaget för mervärdesskatt som tidigare har tagits ut i Sverige eller i ett annat EU-land för de temporärt exporterade varorna.

Observera att beräkningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt efter passiv förädling skiljer sig från beräkning av importtullbeloppet. Importtullbeloppet efter passiv förädling beräknas enligt artikel 86.5 tullkodex.

3.2.1.1 Exempel på minskning av beskattningsunderlaget

Exempel 1: En svensk privatperson har köpt en begagnad båt i Sverige och betalat mervärdesskatt vid köpet. Båten ska renoveras och dessutom göras om så att den kan användas som bostad. Arbetet utförs i Turkiet. Båten går sedan på egen köl till Sverige där anmälan till övergång till fri omsättning sker. Tillstånd till passiv förädling finns.

Exempel 2: En svensk privatperson har köpt en begagnad båt i Grekland och betalat mervärdesskatt vid köpet. Båten ska renoveras och dessutom göras om så att den kan användas som bostad. Arbetet utförs i Turkiet. Båten går sedan på egen köl till Sverige där anmälan till övergång till fri omsättning sker. Tillstånd till passiv förädling finns.

Varför kan beskattningsunderlaget minskas?

I och med att båten har beskattats i EU och tillstånd till passiv förädling finns är villkoren för minskning av beskattningsunderlaget uppfyllt.

3.2.1.2 Exempel då beskattningsunderlaget inte kan minskas

Exempel 1: En svensk privatperson har köpt en begagnad bil från en privatperson i Grekland. Någon mervärdesskatt betalades därför inte vid köpet. Bilen ska renoveras och dessutom göras om så att den kan användas som husbil. Arbetet utförs i Turkiet. Bilen går sedan på egna hjul till Sverige där anmälan till övergång till fri omsättning sker. Tillstånd till passiv förädling finns inte.

Eftersom det inte finns något tillstånd till passiv förädling kan beskattningsunderlaget inte minskas. Vid återimporten tas därför mervärdesskatt ut på värdet av hela den återimporterade varan, inklusive kostnaden för bilen. Även om tillstånd till passiv förädling hade funnits så hade någon minskning av beskattningsunderlaget inte kunna göras eftersom någon mervärdesskatt inte betalades vid köpet.

Exempel 2: En svensk privatperson har köpt en begagnad bil av en privatperson i Spanien. Någon mervärdesskatt betalades därför inte vid köpet. Bilen ska renoveras och dessutom göras om så att den kan användas som husbil. Arbetet utförs i Tunisien. Bilen går sedan på egna hjul till Sverige där anmälan till övergång till fri omsättning sker. Tillstånd till passiv förädling finns.

Eftersom säljaren inte har tagit ut mervärdesskatt har bilen inte beskattats i EU. Vid återimporten tas därför skatt ut på värdet av hela den återimporterade varan, inklusive kostnaden för bilen.

3.3 Beskattningsunderlag för varor som har reparerats

Bestämmelserna i 8 kap. 31 § ML behandlar beskattningsunderlaget vid återimport av varor som reparerats utanför EU. Beskattningsunderlaget vid import utgörs i dessa fall av ersättningen för reparationen med tillägg av eventuella skatter och avgifter som tas ut i samband med importen, dock inte moms. Observera att fraktkostnaden enligt 31 § inte ska ingå i beskattningsunderlaget.

I 31 § finns heller inget krav på att varan ska repareras under förfarandet passiv förädling. Däremot kan det från Tullverkets sida krävas tillstånd till passiv förädling för att nyttja fördelarna avseende tull som förfarandet medför.

Vad som gäller vid tullvärdeberäkning behandlas i Tullvärdehandledningen avsnitt 8.8.

4 Varor i vissa lager

4.1 Uttag ur tillfälligt lager och tullager

För varor som har lagrats i en anläggning för tillfällig lagring eller tullager finns det särskilda bestämmelser i mervärdesskattelagen och mervärdesskatteförordningen som kan bli tillämpliga när varan tas ut från lagret. Bestämmelserna avgör vilka kostnader som ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och om Tullverket eller Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet.

4.1.1 När mervärdesskatt ska betalas

Mervärdesskatt ska tas ut när varan upphör vara placerad i en anläggning för tillfällig lagring eller ett tullager (11 kap. 6 § ML). Vanligen sker detta när varan anmäls för övergång till fri omsättning och fri förbrukning. Varan anses då ha släppt ut på unionsmarknaden.

Mervärdesskatt ska inte tas ut för varor som anmäls till ett tullförfarande som innebär att varorna inte släpps ut på unionsmarknaden, med undantag för tillfällig införsel med partiell tullbefrielse[10].

4.1.2 Vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten

Det är den som anmäler varorna för övergång till fri omsättning och fri förbrukning som är skyldig att betala mervärdesskatten (11 kap. 7 § ML). Det blir således deklaranten eller den för vars räkning tulldeklarationen lämnas, som ska betala eller redovisa mervärdesskatten.

4.1.3 Beskattningsmyndighet

Om någon leverans inte har skett under lagringen i en anläggning för tillfällig lagring eller tullager, är det tullagen som styr om Tullverket eller Skatteverket är beskattningsmyndighet när varorna tas ut från lagret (15 § andra stycket MF).

[10] Frihet från skatt vid tillfällig införsel medges endast när förutsättningar för hel frihet från tull medges, vilket inte är fallet vid partiell tullbefrielse (2 kap. 2 § 4 st. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.).

Om varorna har levererats under lagringen är Skatteverket alltid beskattningsmyndighet vid uttag från lagret (15 § första stycket MF). Detta gäller även om deklaranten inte är registrerad för mervärdesskatt.

När en leverans har skett under lagringen ska den som lagt upp varorna på lagret lämna uppgift om att en leverans har skett till Tullverket senast när varorna upphör vara placerade i lagret (16 § MF).

I praktiken är det dock inte alltid den som lägger upp varorna på lagret som gör själva uttaget. Det blir istället deklaranten eller den för vars räkning tulldeklarationen lämnas, som meddelar Tullverket att en leverans har skett genom att ange koden 3OMS i dataelement 12 03 002 000 – styrkande handling när varorna ska övergå i fri omsättning och fri förbrukning.

3OMS - Leverans av varor har skett på tullager/tillfälligt lager enligt 11 kap. 4 § 3 mervärdesskattelagen (2023:200). Tullverket ska meddelas om detta enligt 16 § mervärdesskatteförordningen (2023:328) för att kunna underrätta Skatteverket, som är beskattningsmyndighet för mervärdesskatt enligt 15 § mervärdesskatteförordningen (2023:328).

4.1.4 Beskattningsunderlag vid uttag från lager

Beskattningsunderlaget för varor som hänförs till förfarandet övergång till fri omsättning och fri förbrukning efter lagring i ett tillfälligt lager eller tullager regleras i 11 kap. 8 § ML. Beskattningsunderlaget beräknas på olika sätt beroende på om det har skett någon leverans som undantagits skatt enligt 11 kap. 4 § 3 ML under tiden varorna har omfattas av lagringen.

Om varan inte har levererats under lagringstiden beräknas beskattningsunderlaget på samma sätt som vid import (8 kap. 24 – 26 §§ ML, se avsnitt 3). Tillägg ska göras för eventuella tjänster som tillhandahållits om tjänsten varit undantagen mervärdesskatt enligt 11 kap. 4 § 3 ML.

Om varan har levererats under lagringstiden är Skatteverket beskattningsmyndighet.

4.2 Övergång till fri omsättning och lagring skatteupplag

Vid import undantas vissa varor från skatteplikt om de är avsedda att placeras i skatteupplag i Sverige enligt 11 kap. 4 § 1 ML och importen inte syftar till slutgiltig användning eller konsumtion (11 kap. 5 § ML).

En placering i ett skatteupplag innebär att varorna övergår till fri omsättning och får status som unionsvaror utan att övergå till fri förbrukning. Övergången till fri förbrukning sker först när varorna upphör vara placerade på skatteupplaget och mervärdesskatt ska tas ut enligt 11 kap. 6 § ML. För att varorna ska kunna placeras i ett skatteupplag krävs ett godkännande från Skatteverket.

Placering i skatteupplag är enligt 11 kap. 2 § ML tillämpligt för:

- de varor i 11 kap. 3 § ML för vilka det finns ett godkännande som upplagshavare i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE)[11],
- etylalkohol om det finns ett godkännande som upplagshavare enligt lagen (2022:156) om alkoholskatt (LAS), och
- övriga varor i 11 kap. 3 § ML om det finns ett godkännande enligt 11 kap. 10 § ML.

Vilka varor som kan placeras i skatteupplag framgår av 11 kap. 3 § ML. Utöver de varor som räknas upp i 3 § kan även etylalkohol placeras i skatteupplag utan att mervärdesskatt ska betalas och redovisas i momsdeklarationen[12].

4.2.1 Varorna i 11 kap. 3 § ML

Bland de varor som räknas upp i 11 Kap. 3 § ML finns även punktskattepliktiga varor i:

- punkt 17 (kemikalier i bulk, kapitel 28 och 29, såsom biometanol och biodimetyleter),
- punkt 18 (mineraloljor, inklusive hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor, KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
- punkt 22 (vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade, KN-nr 1507 till 1515),
- punkt 24 (etylalkohol, E85 och ED95, KN-nr 2207 eller 3824 90 97),
- punkt 25 (fettsyrametylestrar, såsom FAME, KN-nr 3826),
- punkt 26 (råtallolja, KN-nr 3803 00 10), och
- punkt 27 (tillsatser till motorbränsle, KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 eller 3811 90 00).

Ytterligare varor som kan placeras i punktskatteupplag är alkohol- och tobaksvaror som levereras för försäljning i exportbutik.

4.2.2 Vilken förfarandekod som ska anges i tulldeklarationen

Att varorna är avsedda att placeras i ett mervärdesskatteupplag ska anges i tulldeklarationen med en förfarandekod som börjar med 07 eller 45.

Förfarande 45 används om varan ska placeras i ett skatteupplag för antingen mervärdesskatt eller punktskatt.

---

[11] Även om det finns ett godkännande som upplagshavare enligt LSE för varor till HS-undernummer 2707 10, 2707 20. 2707 30 och 2707 50 kan dessa varor inte placeras i mervärdesskatteupplag. Orsaken är att varor enligt dessa HS-undernummer inte finns med i förteckningen i 11 kap. 3 § ML.

[12] Mervärdesskatt ska inte betalas och redovisas i mervärdesskattedeklarationen för alkohol- och tobaksvaror som levereras för försäljning i exportbutik. För en sådan leverans finns ett undantag från skatteplikt för mervärdesskatt i 10 kap. 62 § ML. En exportbutik är ett punktskatteupplag. Exportbutiker finns enbart på flygplatser och Skatteverket är kontrollmyndighet för dessa butiker.

Förfarande 07 används i följande fall:

- om varan enbart omfattas av mervärdesskatt och ska placeras i ett skatteupplag, eller
- Om varan omfattas av både mervärdesskatt och punktskatt och ska placeras i ett skatteupplag för både punktskatt och mervärdesskatt.

4.2.3 Tullager och skatteupplag i samma förvaringsutrymme

Även om tullager och skatteupplag utgör två olika typer av lager kan de omfatta samma förvaringsutrymme. En vara kan då anmälas för övergång till fri omsättning och fortsätta lagras i skatteupplaget enligt bestämmelserna i 11 kap. 2 § ML utan att varan fysisk behöver flyttas. Detta kan exempelvis användas för bulkvaror och varor som omfattas av punktskatt. För punktskattepliktiga varor kan en registrering behöva göras i EMCS av administrativa skäl även om varorna inte flyttas fysiskt.

I vissa fall kan även unionsvaror och icke unionsvaror lagras i ett tullager förutsatt att villkoren i artikel 237.3 tullkodex är uppfyllda. Det avgörande är att varor som är oförtullade kan särskiljas från varor som har övergått till fri omsättning. Detta kan ske genom märkning och bokföring, som tydligt anger vilken kategori varorna tillhör.

5 Skattesatser

Vilken skattesats som gäller för olika varor framgår av 9 kap. ML:

- 25% - Normalskattesats
- 12% - För exempelvis livsmedel och samlarföremål enligt KN-nummer 9705
- 6% - För exempelvis böcker

Nedan behandlas dessa skattesatser och vanligt förekommande frågor till dessa.

5.1 Normalskattesats – 25 %

Mervärdesskatt tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget om inte annat följer av 9 kap. kap. 3 – 18 §§ ML (9 kap. 2 § ML).

5.1.1 Läkemedel

5.1.1.1 Gränsdragningen mellan livsmedel och läkemedel

Trots att ett läkemedel är avsett att förtäras räknas det inte som livsmedel enligt artikel 2 d i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002. Skattesatsen för läkemedel ska vara 25 %. (skattesatsen för livsmedel är 12 %, se avsnitt 5.2.1)

5.1.1.2 Klassificering enligt tulltaxan avgör inte skattesatsen

Tuggummi räknas som livsmedel enligt artikel 2 i förordning 178/2002, men det gör inte nikotintuggummi. Det har ingen betydelse att nikotintuggummi inte klassificeras som läkemedel enligt tulltaxan[13]. Skattesatsen för nikotintuggummi är 25 %.

Det är Läkemedelsverkets uppfattning som är avgörande för om en vara ska anses vara läkemedel eller inte.

5.2 Reducerad skattesats – 12 %

Vad som omfattas av skattesatsen 12 % framgår av 9 kap. 3 – 7 §§ ML.

Vid import tillämpas skattesatsen för livsmedel, samlarföremål och antikviteter.

5.2.1 Livsmedel

5.2.1.1 Hur livsmedel definieras

Vad som räknas som livsmedel regleras i 9 kap. 3 § ML genom att det där hänvisas till artikel 2 i EU:s livsmedelsförordning[14].

I denna förordning avses med livsmedel alla ämnen eller produkter, oberoende av om de är bearbetade, delvis bearbetade eller obearbetade, som är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Livsmedel inbegriper drycker, tuggummi och alla ämnen, inklusive vatten, som avsiktligt tillförts livsmedlet under dess framställning, beredning eller behandling. Även livsmedelstillsatser och vatten i flaskor eller behållare som är avsedda för försäljning räknas som livsmedel.

Det EU-rättsliga livsmedelsbegreppet omfattar även **spritdrycker, vin och starköl**. För dessa gäller dock normalskattesatsen om 25 % enligt bestämmelserna i ML.

Livsmedel **inbegriper inte**

a) foder,

b) levande djur, utom om de har behandlats för att släppas ut på marknaden som livsmedel,

c) växter före skörd,

d) läkemedel,

e) kosmetika,

f) tobak och tobaksprodukter,

g) narkotika eller psykotropa ämnen,

---

[13] Anmärkning 1 b till kapitel 30: produkter, t.ex. tabletter, tuggummin eller plåster (transdermala system) innehållande nikotin, avsedda för tobaksavvänjning (nr 2404).

[14] Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet.

h) restsubstanser och främmande ämnen.

5.2.1.2 När en vara blir livsmedel

Som framgår ovan räknas ämnen eller produkter som livsmedel om de är avsedda att eller rimligen kan förväntas att förtäras av människor.

Vegetabilier såsom vete, korn och råg anses som livsmedel så snart som de har skördats om de är avsedda för konsumtion av människa. Endast växande gröda undantas uttryckligen från livsmedelsbegreppet.

Levande djur betraktas enligt EU:s livsmedelsbegrepp normalt sett inte som livsmedel förrän det har slaktats. Djur som är avsedda att förtäras levande, som ostron, räknas däremot som livsmedel.

5.2.2 Konstverk, samlarföremål och antivikteter

Mervärdesskatt tas ut med 12% av beskattningsunderlaget vid import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 20 kap. 7–9 §§ ML (9 kap. 6 § ML)

5.2.2.1 Konstverk

Med konstverk i 20 kap. 7 § ML avses:

1. Tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m. som kan hänföras till nummer 9701 eller 9702 00 00 i Kombinerade nomenklaturen (KN-nummer) i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i den ursprungliga lydelsen,
2. Skulpturer enligt KN-nummer 9703 00 00 och avgjutningar av sådana skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
3. Handvävda tapisserier enligt KN-nummer 5805 00 00 och väggbonader enligt KN-nummer 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

5.2.2.2 Samlarföremål

Med samlarföremål avses i 20 kap. 8 § ML:

1. Frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt nummer 9704 00 00 i Kombinerade nomenklaturen (KN-nummer) i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i den ursprungliga lydelsen, och
2. samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nummer 9705 00 00.

5.2.2.2.1 Samlarmynt enligt 9705

Samlarföremål i from av mynt rör det sig om när ett mynt säljs till ett belopp som överstiger dess nominella värde. Sådana samlarföremål används normalt inte som lagligt betalningsmedel. Med *nominellt* värde förstås det värde myntet har till namnet, vilket ofta står på myntet.

Skattesatsen är 12 % för de samlarföremål som klassificeras till KN-nr 9705 00 00. För övriga samlarföremål, utom för guldmynt som utgör investeringsguld, är skattesatsen 25 %. De guldmynt som anses utgöra investeringsguld är undantagna från skatteplikt enligt 21 kap. 5–6 §§ ML (se avsnitt 6.4 för mer information om investeringsguld).

Till KN-nummer 9705 00 00 klassificeras mynt som är intressanta på grund av sin sällsynthet (deras egentliga värde är ofta ringa) eller det sätt på vilket de ordnats. Hit hänförs både samlingar och enstaka exemplar. Det kan vara fråga om det enda objektet eller det första objektet i samlingen. Samlingen behöver inte vara avsedd för offentlig visning.

Till KN-nummer 9705 00 00 klassificeras däremot inte större sändningar av samma mynt. Mynt som är lagligt betalningsmedel i utgivningslandet hänförs inte heller dit, även om de finns i etuier för försäljning till allmänheten (se avsnitt 6.3 för information om sedlar och mynt som utgör lagligt betalningsmedel).

Till KN-nummer 9705 00 00 hänförs inte heller mynt som framställts i kommersiellt syfte för att till exempel hedra minnet av, fira, illustrera eller skildra en märklig händelse. Detta gäller även om upplagan är begränsad och mynten avsedda att spridas inom en mindre krets, om inte mynten själva senare uppnår detta värde på grund av ålder eller sällsynthet.

Exempel 1: Det importeras ett guldmynt som inte finns med i den förteckning som EU-kommissionen publicerar varje år och det uppfyller inte heller samtliga villkor i 21 kap. 2–4 §§ ML, det vill säga att det inte räknas som investeringsguld. Guldmyntet klarar finhetsgränsen och är präglat efter år 1800, men utgör inte längre ett lagligt betalningsmedel och dess normala försäljningspris överstiger marknadsvärdet för guld med mer än 80 %. Om det klassificeras till KN-nr 9705 00 00 blir skattesatsen 12 % enligt 9 kap. 6 § 2 ML. Om det klassificeras till annat KN-nr blir skattesatsen 25 %.

Exempel 2: Det importeras ett minnesmynt i silver. Silvermyntet klassificeras inte till KN-nr 9705 00 00. Samlarmynt är inte undantaget från skatteplikt enligt 10 kap. 34 § 1 ML. Därmed är det skattepliktigt enligt 10 kap. 2 § ML. Skattesatsen är 25 % enligt 9 kap. 2 § ML.

Exempel 3: Det importeras ett minnesmynt i guld. Det är utgivet år 2008 och är lagligt betalningsmedel. Det har en finhetsgrad av 900/1000. Dess försäljningspris överstiger normalt marknadsvärdet för guld med 50 %. Guldmyntet klassificeras inte till KN-nr 9705 00 00. Att försäljningspriset normalt överstiger marknadsvärdet för guld med 50 % gör att guldmyntet räknas som investeringsguld enligt definitionen i 21 kap. 2 § ML. Därmed är det undantaget från skatteplikt enligt 21 kap. 5 § ML, och ingen mervärdesskatt ska betalas.

5.2.2.3 Antikviteter

Med antikviteter avses varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål, enligt nummer 9706 00 00 i Kombinerade nomenklaturen i rådets

förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i den ursprungliga lydelsen. (20 kap. 9 § ML)

5.3 Reducerad skattesats – 6 %

Mervärdesskatt ska tas ut med 6 % av beskattningsunderlaget vid import av:

- Böcker, tidningar och liknande produkter (9 kap. 9 § ML)
- Program och kataloger i viss verksamhet (9 kap. 10 § ML)
- Radiotidningar, kassettidningar och kassetter (9 kap. 11 § ML)
- Varor som gör skrift eller annan information tillgänglig (9 kap. 12 § ML). Vad som gäller för program och kataloger behandlas dock inte i denna broschyr.

5.3.1 Böcker, tidningar och liknande produkter (9 kap. 9 § ML)

Skattesatsen 6 % gäller för följande varor, under förutsättning att dessa inte helt eller till huvudsaklig del är ägnade åt reklam och något undantag enligt 10 kap. 10–22 §§ ML inte föreligger[15]:

- Böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad.
- Tidningar och tidskrifter (nyhetstidningar, veckotidningar m.m. oavsett ämnesområde).
- Bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn.
- Musiknoter.
- Kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor.

5.3.1.1 Klassificering enligt tulltaxan och skattesatsen

Generellt kan man förvänta sig att skattesatsen ska vara 6 % för en vara som klassificeras enligt tulltaxenummer 4901–4905. För en vara som klassificeras på annat sätt kan man förvänta sig att skattesatsen ska vara 25 %. Slutsatsen kan dock bli annorlunda i ett enskilt fall. Därtill kommer att varan inte alltid behöver klassificeras för att man ska kunna dra slutsatsen att skattesatsen ska vara 6 %.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har fastställt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden där tolkningen inte gjordes med stöd av tulltaxan. Det gällde sudokopussel. I detta ärende grundades beslutet på att de varor som var aktuella hade samma form och utseende som en bok och i allmänt språkbruk torde rubriceras som en bok. Detta intryck förtogs inte av att merparten av varornas innehåll utgjordes av diverse pussel. Skattesatsen för sudokopussel ska vara 6 %.

Tolkning med ledning av tulltaxan blir däremot aktuell om en vara har samma form och utseende som till exempel en bok, men på grund av sin funktion inte rubriceras som en bok i allmänt språkbruk.

[15] Vad som gäller för personliga medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter behandlas inte i denna broschyr.

Följande utgör exempel på sådant som inte bör omfattas av den reducerade skattesatsen utan beläggs med 25 % mervärdesskatt:

- Tryckta kort för personliga hälsningar (t.ex. julkort och gratulationskort).
- Almanackor.
- ”Leksaksböcker” (t.ex. böcker som till mer än hälften av sidorna består av sidor avsedda för urklippning).
- Anteckningsböcker, skrivböcker.
- Flygfotografier, schematiska kartor för att åskådliggöra viss verksamhet.
- Textilvaror (t.ex. halsdukar och näsdukar som försetts med kartmotiv i prydnadssyfte).
- Kartor i relief.
- Glober.

Almanackor, kalendrar, album (även babyalbum) och anteckningsböcker är exempel på varor som kan ha samma form och utseende som en bok, men som på grund av sin funktion inte rubriceras som böcker i allmänt språkbruk. En tolkning måste då göras med ledning av tulltaxan. Av tulltaxan framgår att exempelvis skolkalendrar och almanackor omfattas av tulltaxenummer 4910. Varorna omfattas därför inte av den lägre skattesatsen, det vill säga skattesatsen är 25 %.

5.3.1.2 Varan får inte huvudsakligen vara ägnad åt reklam

En förutsättning för att skattesatsen för till exempel en bok, en broschyr, ett häfte, en tidning eller en tidskrift ska vara 6 %, är att varan inte helt eller huvudsakligen är ägnad åt reklam.

Skatteverket anser att ovan nämnda trycksaker huvudsakligen är ägnade åt reklam när innehållet utgörs av minst 75% reklam.[16] En vara som anses vara huvudsakligen ägnad åt reklam omfattas av 25% moms.

5.3.2 Radiotidningar, kassettidningar och kassetter (9 kap. 11 § ML)

Skattesatsen 6 % gäller för följande varor:

- Kassettidningar, om inte annat följer av 10 kap 24 § ML.
- Kassetter eller något annat medium som återger uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 9 kap. 9 § ML.

Skattesatsen 6 % gäller för en vara som exakt återger innehållet i en bok. Det kan gälla exempelvis talböcker, ljudböcker och kassettböcker. Även för varor som återger förkortade upplagor av böcker är skattesatsen 6 %.

Skattesatsen 6 % gäller även för en vara som består av ett ”bokomslag” som innehåller en mp3-spelare med en eller flera inspelade böcker om den enbart kan användas till att lyssna på de inspelade böckerna.

[16] Skatteverkets rättsliga vägledning avseende böcker, tidningar och liknande produkter.

Varor enligt detta avsnitt ska återge innehållet i den ursprungliga varan (t.ex. en bok). För sådana varor ska skattesatsen vara 6 %. Däremot ska skattesatsen vara 25 % för t.ex. CD-skivor med tal som förutom den inlästa texten innehåller kompletterande material som musik, spel, sökfunktioner, länkar till annat material m.m.

5.3.3 Varor som gör skrift eller annan information tillgänglig (9 kap. 12 § ML)

Skattesatsen 6 % gäller för följande varor:

Varor som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för personer med läsnedsättning, om inte annat följer av 10 kap. 6 och 9 §§ ML.

Skattesatsen 6 % gäller exempelvis varor försedda med punktskrift eller teckenspråk, liksom e-textböcker och andra former som talsyntes och förstoring. Till skillnad mot varor nämnda i föregående avsnitt, omfattas av skattesatsen 6 % även om de innehåller mer material än den ursprungliga varan (t.ex. en bok) innehåller. Det avgörande är att varorna är särskilt anpassade och enbart efterfrågas av personer med läshandikapp. För sådana varor ska skattesatsen vara 6 %.

Skattesatsen ska vara 25 % för en CD-skiva som innehåller text och som är framtagen och avsedd att säljas till personer utan läshandikapp. Skattesatsen ska vara 25 % även om denna produkt anpassas för att även kunna användas av personer med läshandikapp. Anpassningen gör inte att produkten har gjorts tillgänglig särskilt för personer med läshandikapp.

6 Undantag från skatteplikt

Mervärdesskatt ska enligt 3 kap. 1 § ML betalas vid import, om det inte finns ett undantag från skatteplikt i 10 kap ML.

Undantag från skatteplikt vid import i finns i 10 kap. 54 - 62 §§ ML. Dessutom framgår det av 10 kap. 53 § ML att import av varor undantas skatteplikt om motsvarande leverans av varor inom landet skulle ha varit undantagen från skatteplikt enligt denna lag. Det innebär att de övriga undantagen i 10 kap. endast är tillämpliga vid import när importen i sig motsvarar en leverans som i Sverige är undantagen skatteplikt.

10 kap. 54 § ML hänvisar till lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Nedan behandlas några vanligt förekommande frågor.

6.1 Dentaltekniska produkter

10 kap. 11 § ML medger undantag från skatteplikt för leverans av dentaltekniska produkter och tillhandahållande av tjänster avseende sådana produkter, om leveransen eller tillhandahållandet görs av en tandläkare eller tandtekniker. Det finns inget krav på att den som importerar varorna ska vara den som tillhandahåller vården.

Tandbryggor och proteser är exempel på varor som skulle kunna omfattas av skattefriheten.

6.2 Utrustning till luftfartyg

I detta avsnitt behandlas framförallt de situationer där försäljning till EU har skett av utrustning som utgör en del av eller används i vissa luftfartyg.

Undantag från skatteplikt gäller enligt 10 kap. 69 – 70 §§ ML då vissa luftfartyg samt utrustning till dessa luftfartyg förs in till Sverige från en plats utanför EU. Något krav på leverans för skattefrihet vid import finns inte. Det innebär att även om ingen försäljning har skett, kan undantaget från skatteplikt vara tillämpligt.

6.2.1 Vad som omfattas av skattefrihet

Beträffande utrustning som utgör en del av eller används i ett luftfartyg, gäller enligt 10 kap. 70 § ML att dessa kan importeras skattefritt om de förs in till landet av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.

Observera att bestämmelsen om delar eller utrustning i 10 kap. 70 § ML är tillämplig först efter det att luftfartyget har importerats.

Observera att tjänsten nybyggnad inte räknas upp bland undantagen från skatteplikt. Det innebär att undantag från skatteplikt inte kan beviljas för utrustning avsedda för ett luftfartygsbygge.

6.2.2 Hantering av skattefriheten

I varje punkt nedan tas först upp vad som omfattas av skattefriheten och hur detta kan särskiljas från det som inte omfattas av skattefriheten.

Punkterna 1 och 2 gäller både när utrustningen köpts in och när de importeras utan att ha köpts in. Den tredje punkten gäller endast när utrustningen har köpts in.

1. Det ska röra sig om utrustning till sådana luftfartyg som omfattas av undantaget från skatteplikt.

   Kommentar: För luftfartyg är kravet för skattefrihet att luftfartyget används av ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning, det vill säga villkoret för skattefrihet gäller för flygbolagets verksamhet och inte för varje enskilt luftfartyg. Om flygbolaget har flera luftfartyg kan till exempel ett av dem användas för inrikes flygtrafik mot betalning, om luftfartygen sammantaget huvudsakligen används för internationell flygtrafik mot betalning.[17]

2. Utrustningen ska importeras av eller för den som äger luftfartyget eller den som är nyttjanderättshavare.

[17] Regeringen skriver följande i prop. 2013/14:27 s. 34: Vid bedömning av ett bolags internationella verksamhet i förhållande till dess inhemska verksamhet kan alla de måttenheter som möjliggör en uppskattning av den aktuella verksamhetens omfattning beaktas, bl.a. omsättning.

Kommentar: De importer som sker av eller för luftfartygsägarens/nyttjanderättshavarens räkning måste kunna särskiljas från de importer som sker för annans räkning.

3. Utrustningen ska när den har köpts in, ha köpts från tredjeland antingen av luftfartygsägaren eller av nyttjanderättshavaren.

   Kommentar: I de fall där utrustningen köpts in från tredjeland av någon annan än luftfartygsägaren eller nyttjanderättshavaren, måste utrustningen kunna särskiljas från de fall där de köpts in från tredjeland av luftfartygsägaren eller nyttjanderättshavaren.

6.3 Sedlar och mynt som lagligt betalningsmedel

Undantaget från skatteplikt i 10 kap. 34 § 1 ML gäller enbart för de sedlar och mynt som normalt används som lagligt betalningsmedel.

Sedlar och mynt som är samlarföremål omfattas alltså inte av undantaget från skatteplikt även om sedeln eller myntet är lagligt betalningsmedel. Ett mynt eller sedel är ett samlarföremål när det säljs till ett belopp som överstiger dess nominella värde (information om samlarmynt finns i avsnitt 5.2.2.2).

De guldmynt som anses utgöra investeringsguld är undantagna från skatteplikt enligt 21 kap. 5–6 §§ ML, det vill säga ingen mervärdeskatt ska betalas, se även nedan avsnitt 6.4.

6.4 Investeringsguld

För att undantaget från skatteplikt i 21 kap. 5 – 6 §§ ML ska gälla krävs att det rör sig om de varor som definieras som investeringsguld i 21 kap. 2–4 §§ ML

6.4.1 Vad som avses med investeringsguld

Med investeringsguld avses:

- guldtacka eller platta (om vikten överstiger 1 gram) med en vikt som godtas på någon av marknaderna för investeringsguld och med en finhalt av minst 995 tusendelar, och
- guldmynt som
  - har en finhalt 900/1000,
  - är präglade efter 1800,
  - är eller har varit gällande betalningsmedel, och
  - vars försäljningspris normalt inte överstiger marknadsvärdet för guld med mer än 80%.

Kriterierna för vad som ska anses som guldmynt har ställts i avsikt att begränsa skattefriheten till att endast omfatta mynt som omsatts i investeringssyfte. Mynt som säljs till överkurs på grund av att de är sällsynta eller har egenskaper som gör att de har ett numismatiskt värde omfattas därmed inte av definitionen. Värdet på sådana mynt är nämligen beroende av andra faktorer än värdet på den ingående metallen.

För att förenkla tillämpningen och skapa säkerhet hos handlarna ska EU-kommissionen offentliggöra en fullständig förteckning över mynt som anses uppfylla kriterierna för investeringsguld under hela det år som förteckningen gäller. Varje medlemsland ska före den 1 juli varje år underrätta EU-kommissionen om vilka mynt som uppfyller kriterierna för investeringsguld och som är föremål för handeln i det egna landet. I Sverige ansvarar Skatteverket för att kommissionen underrättas. Årligen publiceras en förteckning i Europeiska unionens officiella tidning (EUT)[18]. Förteckningen påverkar dock inte möjligheten att från fall till fall bevilja skattebefrielse för import av nypräglade eller andra guldmynt som inte omfattas av förteckningen men som uppfyller de kriterier som ställs för investeringsguld.

6.4.1.1 Vad som inte räknas som investeringsguld

Mycket små tackor eller plattor på 1 gram eller mindre omfattas inte av skattebefrielsen, även om de skulle falla inom tillämpningsområdet för investeringsguld. De säljs företrädesvis som guldföremål eller smycken. Gränsvärdet har satts vid 1 gram för att neutralitet ska råda gentemot de allra minsta investeringsmynten i guld vilka kan väga så lite som cirka 1,5 gram.

6.5 IOSS – Identifieringsnummer enligt importordningen

Ett företag som är tillämpar importordningen ska ta ut mervärdesskatt på leveransen (försäljningen till kund) för varor värda upp till 150 euro och som inte utgör EU-harmoniserade punktskattepliktiga varor.

Företag som använder importordningen har ett identifieringsnummer (IOSS-registreringsnummer) som enligt 10 kap. 58 § ML undantar varor som har sålts enligt importordningen från skatteplikt vid import, när identifieringsnumret tillhandahålls Tullverket senast i samband med att tulldeklarationen lämnas in.

Senast i samband med att tulldeklarationen lämnas in

Att identifieringsnumret ska tillhandahållits Tullverket senast i samband med att tulldeklarationen lämnas in innebär att identifieringsnumret måste anges i importdeklarationen senast vid status godtagen och att någon ändring, tillägg eller borttag av detta nummer inte är möjligt efter att importdeklarationen fått status frigjord.

Om konsumenten har betalat ett pris som inkluderar mervärdesskatt vid sitt köp av varan från e-handelsplattformen och dessutom har fått betala mervärdesskatt vid importen, på grund av att identifieringsnumret inte tillhandahållits i tulldeklarationen, får konsumenten vända sig till säljaren för att få tillbaka den del av priset som avser mervärdesskatt.

Vilka varor importordningen kan användas för

Importordningen gäller för varor med ett egentligt värde upp till 150 euro[19] och som inte är punktskattepliktiga (22 kap. 5 § ML). Med punktskattepliktiga varor avses energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa varor definieras i gällande

[18] Förteckningen för år 2025 publicerades i EUT C/2024/6669 den 5/11/2024.
[19] 22 kap. 15 § ML sista stycket: Motsvarigheten i svenska kronor till 150 euro är detsamma som motsvarigheten i svenska kronor till beloppet för tullfrihet för varor av ringa värde enligt artikel 23 i förordningen om tullbefrielse (Rådets förordning 1186/2009). För år 2025 motsvarar 150 euro 1800 sek i Tullverkets tillkännagivande (TFS 2023:6) av vissa beloppsgränser uttryckta i svenska kronor.

unionslagstiftning för punktskatter (2 kap. 18 § ML). Det innebär att de svenska nationella punktskatterna inte anses vara punktskattepliktiga varor enligt importordningen. En e-handelsplattform kan därför sälja varor som omfattas av nationell punktskatt som vanligen ska betalas till Tullverket vid importtillfället.

Enligt 8 kap. 25 § ML ska punktskatt ingå i beskattningsunderlaget för moms vilket innebär att ytterligare moms utöver den som redan har betalats till e-handelsplattformen ska betalas till Tullverket vid import utöver punktskatten.

Se tullverket.se för mer information om hur du deklarerar en försändelse som omfattas av importordningen – IOSS.

6.6 Skattefrihet enligt lagen om frihet från skatt vid import

I 10 kap. 54 § ML framgår att undantag från skatteplikt för mervärdesskatt även finns i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. (LFS).

Enligt bestämmelserna i 2 kap. 2 § första stycket LFS gäller att skattefrihet kan medges om tullfrihet har beviljats enligt bestämmelserna i rådets förordning (EG) nr 1186/2009 om tullbefrielse och lagen (1994:1557) om tullfrihet eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen, om inget annat följer av 3 §. Detta gäller även om varan är tullfri enligt tulltaxan. Ett av undantagen i 3 § behandlas i avsnitt 6.7. Övriga undantag behandlas inte i denna broschyr.

I 2 kap. 2 § fjärde stycket LFS framgår att frihet från skatt ska medges vid hel befrielse från tull vid tillfällig införsel. Vid tillfällig införsel med partiell befrielse medges inte hel befrielse från tull. Då medges inte heller någon frihet från skatt.

I 2 kap. 5 § finns bestämmelserna för unionsvaror som återimporteras till EU. Även denna skattefrihet förutsätter att tullfrihet har beviljats, men i detta fall finns bestämmelserna i tullkodex[20], kompletteringsförordningen[21] och genomförandeförordningen[22]. Dessutom fins ytterligare krav i 2 kap. 5 § för att skattefrihet ska kunna medges. Detta behandlas i avsnitt 6.9.

Om du har frågor om redovisning i mervärdesskattedeklarationen besvaras dessa av Skatteverket

[20] Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.
[21] Kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 av den 28 juli 2015 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex.
[22] Kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/2447 av den 24 november 2015 om närmare regler för genomförande av vissa bestämmelser i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.

6.7 Gåvoförsändelser

6.7.1 Skattefrihet för gåvoförsändelser

Skattefrihet medges för gåvoförsändelser som har beviljats tullfrihet med stöd av artikel 25 - 27 i förordning (EG) nr 1186/2009. Dock beviljas ingen skattefrihet för alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror.

Baserat på beloppet för tullfrihet, erhålls skattefrihet om sändningens värde till mottagaren är högst 600 kronor[23]. Värdet som avses är varans egentliga värde, vilket är det pris som skulle ha betalats för själva varorna om de hade sålts för export till unionens tullområde, vilket innebär att kostnaden för frakten inte ska läggas till vid fastställande av varans egentliga värde.

6.7.2 Vad som gäller om skattefrihet inte kan beviljas

När skattefrihet inte kan beviljas ska beskattningsunderlaget fastställas på vanligt sätt, det innebär bl.a. att kostnaden för frakten ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

6.8 Återimport i oförändrat skick

Följande gäller för mervärdeskatt vid import av unionsvaror som återimporteras i oförändrat skick enligt 2 kap. 5 § LFS:

- Frihet från mervärdesskatt gäller även om varorna exporterats från annan medlemsstat än Sverige.
- Frihet från mervärdesskatt gäller även om varorna ska transporteras till annat EU-land efter importen i Sverige.
- Frihet från mervärdesskatt gäller om varorna återimporteras inom den tidsgräns som anges i bestämmelserna om returtullbefrielse.
- Frihet från mervärdesskatt medges om varorna importeras av den som exporterat dem, det ska vara identitet mellan importör och exportör. Det avgörande är inte vem som är deklarant utan kravet på identitet avser ägandet.
- Frihet från mervärdesskatt medges inte, med undantag från vad som tas upp i nästa punkt, om exporten har medfört en rätt till återbetalning av skatt eller om varorna inte har blivit belagda med skatt på grund av exporten.
- Frihet från mervärdesskatt medges om köpet har återgått och varorna importeras av säljaren eller överlämnas till säljaren i omedelbar anslutning till importen.

Exempel på situationer där 2 kap. 5 § LFS är tillämplig är

- när varor returneras för att ett köp återgår eller

[23] 45 euro motsvarar 600 sek i Tullverkets tillkännagivande (2023:6) av vissa beloppsgränser uttryckta i svenska kronor.

- när varor återimporteras av en privatperson efter en vistelse i tredjeland.

6.8.1 Vad som avses med begreppen förs in, förs ut och unionsvaror

I 2 kap. 5 § LFS används begreppen *förs in* och *förts ut*. De har i detta avsnitt ersatts med tullbegreppen import/återimport och export. Det grundläggande kravet är alltså att varorna ska ha exporterats av den som återimporterar dem.

Med *unionsvaror* i 2 kap. 5 § LFS avses de varor som uppfyller villkoren för unionsvaror i artikel 5.23 tullkodex[24]. Detta framgår genom hänvisningen i 2 kap. 5 § till artiklarna 203–205 tullkodex.

6.8.2 Skattefrihet gäller även om varorna exporterats från annat EU-land

Det finns inget krav på att återimporten ska ske till samma land som varorna exporterades ifrån.

Exempel: Varor köps i Frankrike av en i Sverige bosatt person. Mervärdesskatt betalas vid inköpet i Frankrike och personen har inte rätt att få mervärdesskatten återbetald[25]. Varorna exporteras från Frankrike till USA varefter de importeras direkt till Sverige. Importören kan styrka att varorna har exporterats från Frankrike. Mervärdesskatt ska inte betalas vid återimporten.

Det avgörande är att det kan visas att mervärdesskatt har erlagts och inte kan komma att återbetalas.

6.8.3 Skattefrihet gäller även om varorna ska transporteras till annat EU-land

Skattefrihet gäller även om varorna efter övergången till fri omsättning i Sverige ska transporteras till annat EU-land.

I vissa fall finns det möjlighet att i stället för bestämmelserna om skattefrihet vid återimport, använda sig av bestämmelserna om skattefrihet enligt 10 kap. 55–56 §§ ML. Se avsnitt 7 för mer information.

6.8.4 Skattefrihet gäller enligt de tidsgränser som finns i tullagstiftningen och även för tullfria varor

Ett av villkoren för skattefrihet är att varorna åtnjuter tullbefrielse. Reglerna om tullbefrielse finns i artiklarna 203–205 tullkodex. Enligt dessa regler kan returtullfrihet beviljas för unionsvaror som efter export från EU:s tullområde återimporteras till detta område i samma skick som när de exporterades och övergår till fri omsättning inom en tid av tre år. Detta innebär att treårsfristen även gäller för skattefriheten.

---

[24] Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen.
[25] Tax free-försäljning är inte till för personer bosatta i EU.

Treårsfristen för returtullfrihet kan förlängas av Tullverket om det finns särskilda omständigheter. Det ska vara omständigheter som det inte går att råda över, exempelvis en juridisk tvist i tredjeland eller problem med hemtransporten.

6.8.5 Ägandet avgör om samma person är såväl exportör som importör

Skattefrihet medges om varorna återimporteras av den som exporterat dem. Detta innebär att det ska vara identitet mellan den som exporterat varorna från unionen och den som sedan återimporterar dem. I 2 kap. 5 § LFS uttrycks detta genom att det är ett villkor att varorna förs in till Sverige av den som fört ut dem.

Skatt ska däremot betalas vid återimporten om skatt inte har debiterats vid försäljningen, eller om exporten har medfört att det finns en rätt till återbetalning av skatt. Skatt ska dock inte betalas i de fall då varorna tas tillbaka av säljaren (se avsnitt 6.8.5.2 och 6.8.6).

Exempel 1: Ägaren av en bil kör den till Norge och sedan tillbaka till Sverige. Det är identitet mellan exportör och återimportör. Detsamma gäller om ägaren lånar ut bilen till en kompis som använder den för en resa till Norge och tillbaka till Sverige. Mervärdesskatt ska inte betalas eftersom något ägarbyte inte har skett.

Exempel 2: En bil körs till Norge av en kompis för ägarens räkning och ägaren kör den sedan tillbaka till Sverige. Om man läser detta bokstavligt rör det sig om olika personer och olika deklaranter vid exporten och återimporten. Eftersom det inte skett något ägarbyte är det identitet mellan exportör och återimportör. Mervärdesskatt ska inte betalas vid återimporten.

6.8.5.1 Vem som är deklarant är inte alltid avgörande för om skattefrihet kan medges

Vanligen är ägare och deklarant samma person. Det kan ibland förekomma att någon annan än ägaren står som deklarant. Detta kan bero på att en deklarant ska vara etablerad i unionen eller att det inte alltid finns ett krav på att det är ägaren som ska anges som deklarant.

Det avgörande för skattefriheten är de sakliga förutsättningarna och inte vem som står som deklarant. Det avgörande är om det skett ett ägarbyte.

Det kan alltså vara så att skattefrihet kan beviljas trots att deklarant och ägande inte stämmer överens.

Det kan också vara så att skattefrihet inte kan beviljas trots att samma person står som deklarant både vid exporten och vid återimporten.

Fakturor torde vara det viktigaste underlaget för att styrka att det är identitet mellan exportör och återimportör, men även andra handlingar och uppgifter kan ha betydelse för bedömningen om mervärdesskatt ska betalas eller inte betalas vid återimporten.

6.8.5.2 Skatt ska vanligen betalas om det finns rätt till återbetalning eller om skatt inte har debiterats

Även om det inte har skett något ägarbyte ska skatt betalas vid återimporten när de exporterade varorna har sålts utan att skatt debiterades vid exporten eller att exporten

medförde en rätt till återbetalning. Detta gäller dock inte om varorna tas tillbaka till säljaren (se avsnitt 6.8.6 nedan).

De återbetalningssituationer som avses i 2 kap. 5 § tredje stycket första strecksatsen LFS är framför allt situationer när turister köper varor inom EU för att sedan exportera dem till tredjeland. I dag kan turisten få återbetalning av mervärdesskatten antingen i samband med utresan ur EU eller därefter. Skatt ska betalas vid återimporten.

De situationer som avses, i 2 kap. 5 § tredje stycket andra strecksatsen LFS, där varor på grund av exporten inte blivit belagd med skatt, är bland annat de övriga exportsituationer som nämns i 10 kap. 64 § ML. Skatt ska betalas vid återimporten.

6.8.6 Skatt ska inte betalas när varorna tas tillbaka av säljaren

Det talas i 2 kap. 5 § fjärde stycket LFS om att ”köp har gått åter”. Det som avses är de fall där varan sålts utan att mervärdesskatt debiterats eller att mervärdesskatt debiterats och återbetalts, och varan sedan tas tillbaka av säljaren.

Exempel på situationer där en vara återgår är

- när ett köp hävs eller
- när köparen säljer tillbaka varan till säljaren.

När en vara återgår ska mervärdesskatt inte debiteras vid återimporten. Däremot ska mervärdesskatt debiteras vid återimporten om köparen säljer varan till någon annan än säljaren.

Exempel: En privatperson har köpt en bil i Sverige och betalat mervärdesskatt vid köpet. En tid senare säljer privatpersonen sin bil till en privatperson bosatt i Norge. Bilen körs till Norge av säljaren. Exporten av bilen till Norge har inte medfört någon rätt till återbetalning av mervärdesskatten som betalades vid köpet i Sverige.

Om den norska privatpersonen i sin tur säljer bilen till någon annan än den ursprunglige säljaren, exempelvis en privatperson bosatt i Sverige, ska mervärdesskatt betalas vid återimporten. Detta gäller även om den ursprunglige säljaren skulle köra tillbaka bilen till Sverige och därigenom vara deklarant.

6.8.7 Vad som avses med ”omedelbar anslutning till återimporten”

Skatt ska enligt 2 kap. 5 § fjärde stycket LFS inte betalas vid återimport om varorna återimporteras av säljaren eller överlämnas till säljaren i omedelbar anslutning till återimporten.

Uttrycket ”i omedelbar anslutning till återinförseln” (dvs. återimporten) kan exempelvis innebära att

- en handling visar att varorna kommer att transporteras till säljaren, eller
- att varorna har tagits in i säljarens lagerredovisning.

Om det vid anmälan till övergång till fri omsättning inte kan anses styrkt att villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda kan en garanti ställas eller en förenklad deklaration användas[26].

6.9 Koder i importdeklarationen

För importdeklarationer som lämnas till Tullverkets nya importsystem och där Tullverket är beskattningsmyndighet, behöver koder anges för att yrka på befrielse från mervärdesskatt och för att kunna utelämna mervärdesskatt (B00) i importdeklarationen.

Koderna hittar du i Tulltaxans kodförteckning under ”deklarera enligt ny lagstiftning”. I rullgardinsmenyn väljer du dataelement ”Ytterligare förfarande (11 10 000 000)”. Koderna finns även i *referensdata*, en ny kodförteckning som du når via tulltaxans kodförteckning.

Tullverket ställer inget krav på att mervärdesskatteregistrerade företag anger dessa koder när Skatteverket är beskattningsmyndighet.

7 Import med efterföljande leverans till ett annat EU-land (förfarande 42 och 63)

Varor som övergår i fri omsättning i Sverige och ska vidaresändas till ett annat EU-land är under vissa förutsättningar undantagna mervärdesskatt i Sverige. Istället är det mottagaren i det andra EU-landet som ska betala eller redovisa mervärdesskatten. För sådan import används förfarande 42 eller 63. Förfarandet ställer i de flesta fall krav på momsregistrering.

Från skatteplikt undantas import av varor enligt 10 kap. 55 § ML om importen följs av en leverans till ett annat EU-land, och leveransen är undantagen skatteplikt enligt 42, 46 eller 84 §§ ML. Bland annat ställs det krav på att varorna sänds/transporteras till det andra EU-landet (10 kap. 42 § ML).

I 10 kap. 56 § ML ställs även särskilda krav på lämnande av uppgifter i importdeklarationen när undantaget tillämpas.

Med leverans avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, ett exempel i sammanhanget är att varorna säljs till en köpare i ett annat EU-land. Även överföring av varor till ett annat EU-land omfattas om överföringen kan likställas med leverans av varor mot ersättning (5 kap. 12 § ML). Med överföring avses en fysisk transport från ett EU-land till ett annat EU-land utan att äganderätten övergår.

7.1 Uppgifter som ska lämnas i importdeklarationen

Följande uppgifter ska lämnas i importdeklarationen innan importdeklarationen får status frigjord:

- Förfarande 42 eller 63 ska anges i dataelement 11 09 001 000 – begärt förfarande.

[26] Användandet av förenklad deklaration kräver tillstånd av Tullverket.

- Importören ska vara deklarant och ange sitt momsregistreringsnummer i Sverige med koden FR1 i dataelement 13 16 000 000.
- deklaranten ska anges sitt eller sin kunds momsregistreringsnummer i det andra EU-landet dit varan skickas med koden FR2 i dataelement 13 16 000 000.

Styrkande handlingar som visar att varorna ska transporteras till ett annat EU-land ska kunna visas för Tullverket om Tullverket begär det. Exempel på styrkande handlingar:

- Avtal om vidareförsäljning till en kund med leveransadress i ett annat EU-land.
- Avtal med ett transportföretag om transport av varorna till ett annat EU-land.
- Frakthandling som visas upp av chauffören.

Se tullverket.se för mer information om hur du fyller i importdeklarationen.

7.1.1 Varor som ska bearbetas i Sverige innan de ska levereras till ett annat EU-land

Varor som har levererats, men som ska bearbetas innan de ska sändas/transporteras vidare till ett annat EU-land, kan också omfattas av undantaget 10 kap. 55 § ML, under förutsättning att konsumtion av varan inte har skett innan transporten ut ur Sverige har påbörjats (att varan inte har använts för sitt ändamål).

Även om det kan vara svårare att visa att en vara som ska bearbetas i Sverige innan den ska sändas/transporteras vidare till ett annat EU-land, är grundkraven desamma. Utöver kraven på momsregistreringsnummer och handlingar som styrker att varan ska levereras till ett annat EU-land, ska det också gå att visa att den bearbetade varan som transporteras till ett annat EU land är samma vara som tidigare övergick i fri omsättning och fri förbrukning.

Om varan ska bearbetas i Sverige efter övergången till fri omsättning, men innan den vidaresänds till det andra EU-landet, ska koden 3MB1 anges i tulldeklarationens dataelement 12 03 002 000 – styrkande handlingar följt av:

- vilket arbete som ska utföras i Sverige,
- när det beräknas vara klart,
- var det ska utföras, och
- vilket företag som ska utföra bearbetningen (företagets fullständiga namn och adress, inklusive nationellt identitetsnummer).

Se tullverket.se för mer information om hur du fyller i importdeklarationen.

Exempel:

Avtal om vidareförsäljning till en kund med leveransadress i ett annat EU-land.

Vid bearbetning ska företaget, på Tullverkets begäran, dessutom kunna visa att det kommer att finnas identitet mellan den vara som övergår till fri omsättning och fri förbrukning och den vara som blir resultatet av bearbetningen. Möjlighet till undantag från skatteplikt finns om:

- företaget redan innan förtullningen vet vilken vara i importsändningen som efter bearbetning ska levereras till ett annat EU-land, och
- det antingen är samma vara som i bearbetat skick ska levereras till ett annat EU-land eller att den importerade varan ingår i en annan vara som ska levereras till ett annat EU-land.

Vilken vara?

För att företaget ska veta vilken vara som efter bearbetning ska levereras till ett annat EU-land, är det inte tillräckligt att företaget vet att varan kommer från en viss importsändning. Företaget måste veta vilken vara ur importsändningen som ska användas vid bearbetningen.

Exempel 1: Företaget vet innan förtullningen vilken vara som ska levereras till ett annat EU-land. Möjlighet att använda förfarandekoder som börjar med 42 eller 63 finns.

Exempel 2: Företaget vet innan förtullningen endast att vissa av de importerade varorna ska levereras till ett annat EU-land. Möjlighet att använda förfarandekoder som börjar med 42 eller 63 finns inte.

Samma vara eller ingår i en annan vara?

Det måste vara möjligt att kunna visa att importvaran efter bearbetning är samma vara eller ingår i en annan vara.

Exempel 1: Ett irländskt företag har köpt kartonger från ett svenskt företag, som köpt dem i Norge. Kartongerna transporteras på uppdrag av köparen till ett svenskt företag för tryckning innan de levereras till det irländska företaget. Kartongen är efter tryckningen fortfarande en kartong. Möjlighet att använda förfarandekoder som börjar med 42 eller 63 finns.

Exempel 2: Ett lettiskt företag importerar en vara från Norge. Varan transporteras till ett svenskt företag där den monteras in i en annan vara innan den levereras till det lettiska företaget. Om det kan visas att den importerade varan ska ingå i den färdiga varan finns möjlighet att använda förfarandekoder som börjar med 42 eller 63.

Så här kan det styrkas att den importerade varan efter bearbetning ska levereras till ett annat EU-land

Det måste kunna styrkas att varan efter bearbetningen kommer att levereras till ett annat EU-land.

Exempel 1: Om det rör sig om ett fall där en viss vara i importsändningen ska bearbetas innan den transporteras till det andra EU-landet, kan detta styrkas genom en handling som innehåller en så specifik varubeskrivning att importvaran kan identifieras.

Exempel 2: Om det rör sig om ett fall där en importvara ska monteras i en annan vara, kan detta exempelvis styrkas genom att företaget visar vad som avtalats och lägger fram en teknisk beskrivning av produkten där importvaran kan identifieras.