

HFD 2017 ref. 10

Fråga om förekomsten av felaktiga uppgifter i ett ledsagardokument som lämnas ut till Tullverket vid transportkontroll innebär att föreskrivet förenklat ledsagardokument inte tillhandahålls Tullverket och om transporttillägg i så fall ska tas ut.

1 kap. 6 §, 2 kap. 6 § och 4 kap. 1 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 januari 2017 följande dom (mål nr 1978-15).

Bakgrund

En skattskyldig som för in eller tar emot beskattade alkoholvaror från ett annat EU-land på annat sätt än genom distansförsäljning ska anmäla varorna till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten. Vid flyttning av sådana varor ska den som ansvarar för flyttningen upprätta ett s.k. förenklat ledsagardokument som ska åtfölja varorna under flyttningen. Ledsagardokumentet ska innehålla vissa obligatoriska uppgifter, bl.a. ett referensnummer som utfärdas av Skatteverket när anmälan m.m. har skett. Utan ledsagardokument får varorna inte flyttas. Smärre brister i ett sådant dokument leder dock inte till att flyttningen ska anses olaglig.

Tullverket får beträffande vägtransporter utföra s.k. transportkontroll bl.a. för att kontrollera att kravet på ledsagardokument följs. Om punktskattepliktiga varor under pågående flyttning förvaras i en lokal för på-, av- eller omlastning är lokal innehavaren skyldig att se till att det förenklade ledsagardokumentet tillhandahålls Tullverket vid transportkontroll. Om så inte sker ska Tullverket påföra lokal innehavaren transporttillägg. Transporttillägget är tjugo procent av den skatt som belöper på varorna. Befrielse från transporttillägg ska medges om det är uppenbart oskäligt att ta ut det.

Tullverket utförde transportkontroll vid två tillfällen i Länstrafiken i Jämtlands län AB:s lokaler. Vid kontrollerna konstaterades att punktskattepliktiga alkoholvaror förvarades under pågående flyttning. Tullverket påförde bolaget transporttillägg med motiveringen att det saknades föreskrivna och korrekta förenklade ledsagardokument. Ledsagardokument hade tillhandahållits men dessa hade vid närmare granskning visat sig innehålla felaktiga uppgifter vad avsåg anmälnans referensnummer. Mottagarna av

varorna hade inte anmält dem till Skatteverket och inte heller ställt säkerhet för betalning av skatten och något referensnummer hade därför inte utfärdats av Skatteverket.

Bolaget överklagade till förvaltningsrätten och yrkade att beslutet skulle undanröjas samt anförde bl.a. följande. Bolaget har varit i kontakt med Tullverket för att utreda vilka skyldigheter bolaget har avseende hanteringen av de förenklade ledsagardokumenterna. Slutsatsen var att ett ifyllt ledsagardokument alltid ska åtfölja varorna, att den som upprättar ledsagardokumentet har ansvar för dess innehåll och att bolaget har ansvar för att dokumentet är ifyllt – dvs. att det står något i dokumentet – men inte för vad som står i det. Det är inte bolaget som upprättar ledsagardokumentet och bolaget har ingen möjlighet att avgöra om uppgifterna i det är korrekta.

Förvaltningsrätten fann att ledsagardokumentet innehöll direkt felaktiga uppgifter i den del som avsåg anmälningsreferensnummer och att dessa felaktigheter inte kunde anses utgöra smärre brister. Bolaget hade därmed inte tillhandahållit Tullverket föreskrivna förenklade ledsagardokument. Förvaltningsrätten fann emellertid, med beaktande av bl.a. den information bolaget fått från Tullverket, att det var uppenbart oskäligt att ta ut transporttilläggen. Förvaltningsrätten biföll därför bolagets överklagande och undanröjde Tullverkets beslut.

Tullverket överklagade till kammarrätten som avsåg överklagandet. Enligt kammarrättens mening kan transporttillägg bara tas ut om något förenklat ledsagardokument över huvud taget inte medföljer varorna. Bolaget kunde därmed inte anses ha brutit mot skyldigheten att vid transportkontroll tillhandahålla föreskrivna ledsagardokument och det saknades således grund för att påföra bolaget transporttillägg.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Tullverkets beslut om transporttillägg samt anför bl.a. följande. Skyldigheten att tillhandahålla Tullverket ledsagardokument innefattar ett krav på att dokumenten innehåller korrekta uppgifter. Eftersom de dokument som bolaget tillhandahållit Tullverket vid transportkontroll visat sig innehålla felaktiga referensnummer och dessa felaktigheter inte kan anses utgöra smärre brister, har bolaget inte tillhandahållit sådana förenklade ledsagardokument som ska åtfölja varorna. Tullverkets beslut att påföra transporttillägg är därför korrekt.

Bolaget har inte hörts av.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om förekomsten av felaktiga uppgifter om referensnummer i ett ledsagardokument som lämnas ut till Tullverket vid transportkontroll innebär att föreskrivet förenklat ledsagardokument inte tillhandahållits Tullverket och, i så fall, om transporttillägg ska tas ut.

Rättslig reglering m.m.

Enligt 16 § första stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt ska en skattskyldig som för in eller tar emot beskattade alkoholvaror från ett annat EU-land, på annat sätt än genom distansförsäljning, anmäla varorna till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten.

Den som ansvarar för en flyttning av beskattade alkoholvaror ska enligt 25 § första stycket lagen om alkoholskatt upprätta ett förenklat ledsagardokument när varorna flyttas till ett annat EU-land under sådana förhållanden att skattskyldighet inträder i det andra landet eller till en svensk ort via ett annat EU-land.

Av 1 kap. 6 § första stycket lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, LPK, framgår att en punktskattepliktig alkoholvara får flyttas endast om de krav i fråga om bl.a. förenklat ledsagardokument, säkerhet och anmälningsskyldighet som följer av lagen om alkoholskatt är uppfyllda. En flyttning av punktskattepliktiga varor ska enligt andra stycket inte anses ha skett i strid med första stycket om det förenklade ledsagardokumentet som åtföljer varorna endast innehåller smärre brister.

Med smärre brister avses enligt förarbetena t.ex. att vissa fält i dokumentet inte är ifyllda eller att uppgifterna i det är otydliga. Visar det sig efter kontroll att uppgifter i dokumentet är direkt felaktiga får dock transporten anses ha skett i strid med paragrafen (prop. 1997/98:100 s. 184).

I 2 kap. 6 § andra stycket LPK föreskrivs att om punktskattepliktiga varor under pågående flyttning förvaras i en lokal för på-, av- eller omlastning, är den som äger lokalen eller, om lokalen är upplåten till någon annan, den som innehar nyttjanderätt till lokalen skyldig att se till att bl.a. förenklat ledsagardokument följer med varorna samt att denna handling vid transportkontroll tillhandahålls Tullverket.

Om föreskrivet förenklat ledsagardokument inte tillhandahålls Tullverket ska lokal innehavaren enligt 4 kap. 1 § fjärde stycket LPK påföras transporttillägg. Den som påförts transporttillägg ska enligt 3 § befrias från det om det är uppenbart oskäligt att ta ut det.

Transporttillägget syftar till att upprätthålla kraven på ledsagardokument och att säkerställa beskattningen av punktskattepliktiga varor som flyttas mellan olika EU-länder samt tjänar som påtryckningsmedel på en lokal innehavare att se till att förenklade ledsagardokument tillhandahålls Tullverket vid transportkontroll (prop. 2011/12:155 s. 88 f.). Exempel på en situation då det kan framstå som uppenbart oskäligt att ta ut transporttillägg är att lokal innehavarens underlåtenhet att tillhandahålla ledsagardokument beror på omständigheter som denne inte råder över (jfr prop. 1995/96:197 s. 19).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Av utredningen i målet framgår att det har skett sådan flyttning av punktskattepliktiga beskattade alkoholvaror från annat EU-land som innebär att mottagaren av varorna ska anmäla dem till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten enligt 16 § lagen om alkoholskatt. Det innebär också att den som ansvarar för flyttningen ska upprätta ett förenklat ledsagardokument enligt 25 § samma lag.

Bolaget disponerar den lokal där Tullverket utfört transportkontroll och där punktskattepliktiga alkoholvaror förvarats under pågående flyttning. Bolaget har därför enligt 2 kap. 6 § andra stycket LPK haft skyldighet att se till att förenklade ledsagardokument följt med varorna och att dokumenten tillhandahållits Tullverket vid transportkontroll.

I målet är ostridigt att förenklade ledsagardokument har lämnats ut till Tullverket vid transportkontroll, att dessa var fullständigt ifyllda men att de innehöll felaktiga uppgifter vad avser anmälan referensnummer. De felaktiga referensnumren kan inte anses utgöra sådana smärre brister som avses i 1 kap. 6 § andra stycket LPK. Av detta följer att flyttningen har skett i strid med paragrafens första stycke.

Frågan är om felen i dokumenten också utgör grund för att påföra bolaget transporttillägg.

Av förarbetena till 1 kap. 6 § andra stycket LPK framgår att bestämmelsen avser bedömningen av om kravet på ledsagardokument är uppfyllt och att den tillkom sedan Lagrådet påpekat att frågan om en flyttning skett i strid med paragrafens första stycke var avgörande för tillämpningen av andra paragrafer i lagen, där ibland en bestämmelse om transporttillägg i avsaknad av ledsagardokument (prop. 1997/98:100 s. 184).

Lagrrådet hade uppmärksammat att det i författningskommentaren till en annan paragraf påpekades att smärre fel i ett ledsagardokument inte skulle innebära att en transport hade skett i strid med 1 kap. 6 § första stycket och ansåg att om ett sådant undantag från kravet på att en transport ska åtföljas av ett ledsagar-

dokument skulle gälla måste en uttrycklig bestämmelse om det ställas upp (a. prop. s. 314).

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ligger det mot den angivna bakgrunden närmast till hands att tolka bestämmelsen i 1 kap. 6 § andra stycket LPK på så sätt att ett ledsagardokument som är behäftat med mer än smärre brister inte är ett ledsagardokument i den mening som avses i 25 § lagen om alkoholskatt. Ett sådant dokument utgör således inte ett ledsagardokument vid tillämpningen av 1 kap. 6 § första stycket LPK och kan därmed inte heller anses som ett föreskrivet ledsagardokument vid tillämpningen av 4 kap. 1 § samma lag.

Av det anförda följer att bolaget inte har uppfyllt sin skyldighet att tillhandahålla Tullverket förenklade ledsagardokument och att det finns grund för att påföra bolaget transporttillägg. Frågan är då om det är uppenbart oskäligt att ta ut detta.

Transporttillägget är avsett att tjäna som påtryckningsmedel på en lokalinnehavare att försäkra sig om att punktskattepliktiga varor under transport åtföljs av ett förenklat ledsagardokument. Det kan emellertid inte av förarbetena utläsas att en lokalinnehavare förutsätts kontrollera att uppgifterna i ledsagardokumentet är korrekta för att undgå transporttillägg.

I detta fall har bolaget till Tullverket lämnat ut fullständigt ifyllda ledsagardokument som först vid närmare granskning befunnits innehålla felaktiga referensnummer. Det har inte framkommit att det funnits anledning för bolaget att ifrågasätta riktigheten av de ifyllda uppgifterna. Vid sådant förhållande får det anses uppenbart oskäligt att ta ut transporttillägg. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Nymansson*, *Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Annica Gulliksson.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2013-12-09, ordförande Nilsson):

Bolaget har ifrågasatt om det verkligen behövts ledsagardokument för de aktuella sändningarna. Förvaltningsrätten konstaterar att de aktuella alkoholvarorna har transporterats till Sverige av en transportör och inte av mottagarna i Sverige personligen. I enlighet med avgörandet i Joustramålet föreligger därför skattskyldighet för varorna i Sverige. Den om-

ständigheten att säljare respektive transportör av varorna har sina säten utanför Sverige saknar enligt förvaltningsrättens mening betydelse för frågan om var beskattning ska ske. Eftersom skattskyldighet föreligger för varorna i Sverige ska förenklat ledsagardokument följa med varorna när de flyttas.

Varorna har under pågående flyttning förvarats i bolagets lokaler. Bolaget har därför varit skyldigt att se till att förenklade ledsagardokument följer med varorna samt att dessa vid transportkontroll tillhandahålls Tullverket.

Enligt lagtexten ska smärre brister i ett ledsagardokument inte innebära att flyttningen av varan sker i strid med bestämmelsen i 1 kap. 6 § första stycket LPK. Som exempel på smärre brister anges i förarbetena till LPK (prop. 1997/98:100 s. 184-185) bl.a. följande. Det kan röra sig om att vissa fält i dokumentet inte är ifyllda eller att uppgifterna i dokumentet är otydliga. Visar det sig efter kontroll att uppgifter i dokumentet är direkt felaktiga får dock transporten anses ha skett i strid med bestämmelsen. Som exempel kan nämnas att den mottagare som anges i dokumentet inte existerar eller inte har beställt varorna. Ett annat exempel är att det felaktigt anges att mottagaren är registrerad som upplagshavare. Om ett ledsagardokument innehåller endast smärre brister men föreskriven säkerhet inte har säkerställts innebär det givetvis att transporten sker i strid med bestämmelsen.

I förevarande fall innehåller de förenklade ledsagardokumenterna direkt felaktiga uppgifter i den del som avser anmälares referensnummer. De brister som påtalats kan inte anses utgöra smärre brister. Förvaltningsrätten finner därmed att bolaget inte har tillhandahållit Tullverket föreskrivna förenklade ledsagardokument vid transportkontrollerna i bolagets lokaler. Det finns därför grund att påföra bolaget transporttillägg.

Förvaltningsrätten har slutligen att pröva om bolaget ska befrias från transporttilläggen på grund av att det är uppenbart oskäligt att ta ut dem.

I förarbetena till den tidigare regleringen av transporttillägg (prop. 1995/96:197 s. 19) nämns exempel på situationer då det kan framstå som uppenbart oskäligt att ta ut transporttillägg. En sådan situation är då underlåtenheten att medföra dokument beror på omständigheter som den skattskyldige, eller föraren, då tillägget träffar denne inte råder över. Ett annat exempel är om inte alla delar av ledsagardokumentet medföljer under transport. I sådana situationer kan det framstå som uppenbart oskäligt att ta ut transporttillägg. Om beskattningsmyndighetens kontroll försvåras av att dokumentet är ofullständigt bör dock transporttillägget i regel kvarstå. Av samma förarbeten (a. prop. s. 13) framgår att modellen för transporttillägg har hämtats från reglerna om skattetillägg. När befrielsegrunden uppenbart oskäligt infördes avseende skattetillägg uttalades i förarbetena (prop. 1991/92:43 s. 88) bl.a. följande. Befrielsegrunden uppenbart oskäligt ska tillämpas när påföljden inte står i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller när det av annan anledning framstår som stötande att ta ut tillägget.

Tullverkets kontroll har försvårats till följd av de brister som funnits i de förenklade ledsagardokumenterna. Förvaltningsrätten finner emellertid med beaktande av den information bolaget har fått från en jurist på Tullverkets stabsenhet för brottsbekämpning och vad som i övrigt framkommit, att det är uppenbart oskäligt att ta ut transporttilläggen. Överklagan-

det ska därför bifallas och vid denna utgång saknas skäl att hålla muntlig förhandling i målet. – Förvaltningsrätten bifaller Länstrafiken i Jämtlands län AB:s överklagande och undanröjer Tullverkets beslut.

Kammarrätten i Stockholm (2015-03-16, Abrahamsson, Cedermark och Jansson):

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att bolaget haft en skyldighet att medföra och tillhandahålla förenklade ledsagardokument för de aktuella alkoholvarorna. Av utredningen i målet framgår att bolaget presenterat ifyllda ledsagardokument vid Tullverkets transportkontroller men att dessa vid närmare granskning visat sig innehålla felaktiga uppgifter i den del som avser anmälares referensnummer. Frågan är om dessa fel i dokumenten utgör grund för att påföra bolaget transporttillägg.

Bestämmelsen i 4 kap. 1 § fjärde stycket LPK anger som förutsättning för att ta ut transporttillägg av den som äger eller innehar nyttjanderätt till lokal, att föreskrivet förenklat ledsagardokument inte tillhandahålls vid kontrollen. Vad som avses med ”föreskrivet” förenklat ledsagardokument är inte helt klart. Enligt kammarrättens mening ligger det närmast till hands att lagstiftaren härigenom åsyftat i vilka situationer ett förenklat ledsagardokument ska medfölja varorna, vilket i sin tur framgår genom hänvisningar i 1 kap. 6 § LPK. Denna tolkning, som innebär att transporttillägg bara kan tas ut om något förenklat ledsagardokument över huvud taget inte följer med varorna, vinner också stöd av förarbetena (jfr prop. 2008/09:48 s. 34 ff. och 2011/12:155 s. 87 ff.). Något stöd i förarbetena för att kräva att ägaren eller den som innehar nyttjanderätt till lokalerna ska kontrollera att uppgifterna i de förenklade ledsagardokumenterna är korrekta för att undgå transporttillägg finns inte. Med hänsyn till transporttilläggets karaktär av sanktion kan det vidare ifrågasättas om inte en sådan ordning skulle kräva uttryckligt lagstöd.

Mot bakgrund av det anförda anser kammarrätten att bolaget i de aktuella fallen inte kan anses ha brutit mot skyldigheten att vid transportkontroll tillhandahålla föreskrivet förenklat ledsagardokument enligt 4 kap. 1 § fjärde stycket LPK. Det saknas därmed grund för att påföra bolaget transporttillägg. Tullverkets överklagande ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.