

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2929-09

meddelad i Stockholm den 22 juni 2011

KLAGANDE

Spendrups Bryggeri AB, 556079-6871

Ombud: Advokat Conny Otteland
Wistrand Advokatbyrå
Box 7543
103 93 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 18 februari 2009 i mål nr 2036-07, se bilaga

SAKEN

Alkoholskatt m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar yrkandet i fråga om alkoholskatt för redovisningsperioden september 2004.

Med bifall till överklagandet upphäver Högsta förvaltningsdomstolen underinstansernas avgöranden avseende alkoholskatt för redovisningsperioderna maj–juli 2004.

Dok.Id 106923

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

Mål nr
2929-09

Högsta förvaltningsdomstolen bestämmer att ersättning av allmänna medel ska betalas till Spendrups Bryggeri AB enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i kammarrätten och i Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 50 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar yrkandet om ersättning för kostnader i länsrätten.

YRKANDEN M.M.

Spendrups Bryggeri AB (Spendrups) yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen upphäver beslutet att påföra bolaget alkoholskatt med sammanlagt 686 635 kr för redovisningsperioderna maj–juli och september 2004. Spendrups yrkar vidare ersättning för sina kostnader i länsrätten och i kammarrätten. För kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen yrkas ersättning med 75 210 kr. Spendrups anför bl.a. följande. Systemet med skatteuppskov förutsätter att det går att erhålla snabb och pålitlig information om kundernas skattestatus. Denna information ska finnas i det s.k. SEED-registret (System for the Exchange of Excise Data). Registret är en del av Skatteverkets beskattningsdatabas. En enskild har rätt att få ut uppgifter ur databasen, bl.a. i fråga om viss persons godkännande som upplagshavare. En säljare som vet att en köpare är godkänd upplagshavare och som får uppgift från Skatteverket om att godkännandet alltjämt gäller måste anses ha fått ett bindande besked.

Den EU-rättsliga principen om berättigade förväntningar skyddar säljaren. Alkoholskatten är harmoniserad inom EU. De allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapernas rättsordning, bl.a. rättssäkerhetsprincipen, proportionalitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar ska iakttas. Spendrups har erhållit uppgift från Skatteverket om att kunden European Party Center (EPC) var godkänd upplagshavare. Det har inte gått att genom någon praktiskt möjlig kontrollåtgärd få kännedom om att EPC inte längre var godkänd. EPC trodde att godkännandet alltjämt gällde och beskattningsdatabasen utvisade att så var fallet. Skatteverkets ståndpunkt att

Spendrups har hela ansvaret för den oriktiga uppgiften måste anses vara uppenbart oproportionerlig.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Det faktum att uppgifterna inte alltid uppdateras i realtid talar för att registreringen i SEED-registret inte kan tillmätas någon rättsverkan vid tillämpningen av bestämmelserna om godkännanden av upplagshavare och återkallelser av sådana godkännanden. Förekomsten eller frånvaron av en uppgift i ett register kan inte ha betydelse för om ett företag ska anses vara godkänt som upplagshavare eller inte. SEED-registret har inte annat syfte än att utgöra ett hjälpmedel för berörda företag och myndigheter att söka och ta del av information.

De grundläggande principerna för ordningen med skatteuppskov är att varorna ska beskattas när de inte längre omfattas av uppskavsreglerna och att skatten ska betalas av den som åstadkommer att varorna avviker från uppskavsordningen. Den upplagshavare som hanterar skattepliktiga varor på sitt skatteupplag har ett latent ansvar för den skatt som belöper på varorna. Upplagshavaren har att se till att skatteansvaret övergår på någon annan för att undvika att själv bli skattskyldig för varorna. Ansvaret för att avgöra om skatt ska betalas för de varor som tas ut från skatteupplag åvilar ovillkorligen den upplagshavare som tar ut varorna.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Skatteverkets omprövningsbeslut och Spendrups överklagande till Länsrätten i Dalarnas län begränsades till att avse alkoholskatt för redovisningsperioderna maj–juli 2004. Då frågan om alkoholskatt för september 2004 således inte har varit föremål för domstolarnas prövning ska yrkandet i denna del avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens prövning omfattar således den alkoholskatt om sammanlagt 628 405 kr som påförts för redovisningsperioderna maj–juli 2004.

Enligt 8 § första stycket 1 lagen (1994:1564) om alkoholskatt, LAS, i den i målet aktuella lydelsen är den skattskyldig som har godkänts som upplagshavare. I 19 § första stycket 1 a anges att skattskyldigheten inträder för den som är

upplagshavare när skattepliktiga varor förs ut från ett skatteupplag, om inte annat följer av andra stycket. Enligt andra stycket inträder inte skattskyldighet för skattepliktiga varor som antingen transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EU-land, under förutsättning att varorna når mottagaren, eller tas emot av en upplagshavare i Sverige. Beslut om återkallelse av godkännande som upplagshavare gäller enligt 11 § tredje stycket omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

Vid den i målet aktuella tiden reglerades i det s.k. cirkulationsdirektivet, rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punkt-
skattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, hur alkohol, tobak och mineraloljeprodukter kan cirkulera inom EU under skatteuppskov. Cirkulationsdirektivet är numera ersatt av det s.k. punktskatte-
direktivet, rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG. Direktivens bestämmelser har införlivats med den svenska rättsordningen bl.a. genom LAS.

I artikel 15a 1 i cirkulationsdirektivet angavs att den behöriga myndigheten i varje medlemsstat skulle hålla en elektronisk databas med ett register bl.a. över personer som är godkända lagerhavare (vilket är den EU-rättsliga motsvarigheten till begreppet upplagshavare). Ändamålet med detta register, SEED-registret, är att tillhandahålla skattskyldiga och behörig myndighet i Sverige eller ett annat EU-land uppgifter om godkännanden och registreringar, vilket är en förutsättning för att systemet med flyttningar av skattepliktiga varor under skatteuppskov ska fungera (prop. 2009/10:40 s. 114). I artikel 15a 4 i cirkulationsdirektivet angavs också att den behöriga myndigheten i varje medlemsstat skulle se till att personer som berörs av flyttning inom gemenskapen av varor som är belagda med punktskatt skulle ges möjlighet att erhålla bekräftelse på de uppgifter som hölls registrerade.

De aktuella reglerna i artikel 15a i cirkulationsdirektivet överfördes i huvudsak oförändrade till artikel 22 i rådets förordning (EG) nr 2073/2004 av den 16 november 2004 om administrativt samarbete i fråga om punktskatter. För svenskt vidkommande gäller att vid tillämpning av rådsförordningen är Skatteverket behörig myndighet, 1 § förordningen (2005:393) om administrativt samarbete inom EU i fråga om punktskatter. Enligt 3 § ska Skatteverket upprätthålla de databaser som avses i artikel 22 i rådsförordningen.

Bestämmelser om registrering finns även i skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Enligt 3 kap. 1 § SBL ska Skatteverket registrera den som är skattskyldig enligt bl.a. 9 § LAS (upplagshavare). Av lagen (2001:181) och förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår vidare att det ska finnas en beskattningsdatabas, vilka uppgifter som får behandlas i den och för vilka ändamål uppgifter får behandlas. I 3 § nämnda förordning angavs vid den i målet aktuella tiden att i beskattningsdatabasen behandlas bl.a. uppgifter om godkända upplagshavare enligt LAS (numera uppgifter som anges i rådsförordningen 2073/2004).

Spendrups är godkänd upplagshavare enligt LAS och är således i princip skyldig att betala skatt för de varor bolaget hanterar. Spendrups har under den i målet aktuella tiden sålt alkoholvaror till EPC, som enligt bolaget sedan flera år tillbaka varit en etablerad kund. Den 4 maj 2004 beslutade Skatteverket att återkalla EPC:s godkännande som upplagshavare, med verkan fr.o.m. den 7 maj 2004. Skatteverket ändrade dock inte uppgifterna i SEED-registret om EPC:s godkännande som upplagshavare förrän den 28 juli 2004. Under tiden däremellan fortsatte Spendrups att leverera alkoholvaror till EPC utan alkoholskatt.

Av 19 § LAS framgår, som tidigare nämnts, att skattskyldighet inträder då skattepliktiga varor förs ut från ett skatteupplag, men att undantag gäller om den som tar emot varorna själv är upplagshavare. Enligt dessa bestämmelser har således skattskyldighet inträtt för Spendrups för leveranserna av alkoholhaltiga varor till EPC, eftersom EPC:s godkännande som upplagshavare hade

Mål nr
2929-09

återkallats. Fråga är emellertid vilken betydelse som ska tillmätas uppgifterna i SEED-registret, liksom Spendrups möjlighet i övrigt att få kännedom om Skatteverkets återkallelsebeslut, vid bestämmande av Spendrups skattskyldighet under den aktuella tiden.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

Ett godkännande som upplagshavare innebär betydande ekonomiska fördelar för den som får ett sådant tillstånd. Möjligheten att hantera punktskattepliktiga varor under skatteuppskov medför att upplagshavaren bär ett långt gående ansvar för att varorna hanteras så att skattebortfall inte uppkommer. Detta tar sig uttryck bl.a. i regler om bokföring av affärshändelser, lagerinventeringar och ställande av säkerhet för skattens betalning, 9 a och 10 §§ LAS. När varor tas ut från skatteupplaget utan att skatt redovisas ska i princip upplagshavaren kunna visa att förutsättningar för fortsatt skatteuppskov alljämt föreligger. Skattefriheten förutsätter i det nu aktuella fallet att Spendrups vidtagit åtgärder för att säkerställa att de levererade varorna tagits emot av någon som själv vid leveransen var godkänd som upplagshavare.

SEED-registret har byggts upp bl.a. mot bakgrund av behovet av att kunna kontrollera om mottagare av punktskattepliktiga varor är godkända upplagshavare. Den skattskyldige som genom registret fått bekräftat att en kund är godkänd upplagshavare bör normalt kunna förlita sig på en sådan uppgift. När det gäller de i målet aktuella leveranserna av skattepliktiga alkoholvaror avsåg de en kund som Spendrups regelmässigt levererat varor till under skatteuppskov. I vilken omfattning den skattskyldige i en sådan situation bör utföra kontroller mot registret har inte lagts fast. Spendrups har uppgett att kontroll skett. Vid en sådan kontroll har emellertid den bristande registreringen hos Skatteverket gjort det osannolikt att Spendrups skulle fått information om återkallelsebeslutet. Mot denna bakgrund bör Spendrups inte förlora sin rätt till undantag från skattskyldighet för de aktuella leveranserna när bolaget såvitt framgår inte ens med den omsorg och de försiktighetsmått som krävs av en upplagshavare kunde

Mål nr
2929-09

inse att villkoren för skattefrihet faktiskt inte var uppfyllda (jfr EU-domstolens dom i mål C-271/06, Netto Supermarkt, punkt 27). Spendrups överklagande ska därför bifallas.

Med hänsyn till utgången i målet ska bolaget beviljas ersättning för kostnader i kammarrätten och i Högsta förvaltningsdomstolen. Ersättningen bör sammanlagt bestämmas till skäliga 50 000 kr.

Bolagets yrkande om ersättning för kostnader i länsrätten ska avvisas, då detta yrkande framställts först i Högsta förvaltningsdomstolen.

Mats Melin

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Nils Dexe

Lennart Hamberg

Petra Ebbing

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2011-06-01