

# Regeringens proposition

## 2008/09:48



Några beskattnings- och kontrollfrågor vid införsel  
av vissa punktskattepliktiga varor för privat bruk

---

Prop.  
2008/09:48

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 16 oktober 2008

*Maud Olofsson*

*Mats Odell*  
(Finansdepartementet)

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås några ändringar av beskattnings- och kontrollbestämmelserna vid införsel av vissa punktskattepliktiga varor som är avsedda att användas av enskilda personer för personligt bruk. Förslagen utgör i huvudsak EG-rättsliga anpassningar av de svenska bestämmelserna.

Efter en dom från EG-domstolen den 15 november 2007 har det framkommit att de svenska bestämmelserna om beskattning av bränsle, som förs in till Sverige av en enskild individ för dennes personliga bruk, behöver ses över. En sådan översyn har gjorts inom Finansdepartementet och de lagändringar som behövs behandlas i propositionen.

Det föreslås att punktskatt inte ska betalas i Sverige för bränsle som förs hit av en enskild person som har förvärvat bränslet i ett annat EG-land och som själv transporterar bränslet hit, om bränslet är avsett för personligt bruk av den enskilde själv eller dennes familj. Detta ska dock inte gälla om bränslet transporteras hit med ett s.k. ovanligt transportsätt. I sådant fall ska punktskatt tas ut här. Det föreslås också vissa ändringar i bestämmelserna om transportkontroll av vägtransporter med avseende på privat införsel av bränsle med ovanligt transportsätt. Tullverket ska vidare lämna de uppgifter som framkommit vid kontrollen och som behövs för beslut om skatt och transporttillägg till Skatteverket som föreslås fatta beslut om skatten och transporttillägget i dessa fall.

Den 1 juli 2008 infördes vissa anpassningar av alkohollagen (1994:1738) till EG-rätten. Ändringarna innebär bl.a. att spritdrycker, vin och starköl får föras in till Sverige från ett annat EG-land av en enskild person som har fyllt 20 år, genom yrkesmässig befördran eller annan oberoende mellanhand om dryckerna är avsedda för den enskildes eller dennes familjs personliga bruk. Mot denna bakgrund och i syfte att

säkerställa identifikationen av skattskyldiga beställare av punktskattepliktiga varor som beskattas i ett annat EG-land, föreslås att förare som vid varuförflyttningen inte medför föreskrivet förenkladt ledsagardokument ska påföras transporttillägg. Härigenom underlättas Tullverkets utredningar och möjligheten att kontrollera skattskyldiga beställare.

Vissa ytterligare förtydliganden av bestämmelserna om transportkontroll föreslås, bl.a. att föraren ska se till att föreskrivna ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet medföljer transport av punktskattepliktiga varor och att kriteriet ”yrkesmässiga” som förutsättning för vägtransportkontroll överges.

Förslagen föranleder ändringar i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, lagen (1994:1776) om skatt på energi, skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energi-produkter och lagen (2007:595) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009.

1	Förslag till riksdagsbeslut .....	5
2	Lagtext .....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter .....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	7
2.3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) .....	8
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (2007:595) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	11
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.....	12
3	Ärendet och dess beredning .....	17
4	Förflyttning av punktskattepliktiga varor för privat bruk.....	18
4.1	EG-rättsliga bestämmelser.....	18
4.1.1	Huvuddragen i cirkulationsdirektivet .....	18
4.1.2	Varor innehas för kommersiellt syfte eller personligt bruk.....	19
4.2	Svenska bestämmelser.....	20
4.2.1	Beskattning av bränsle för privat bruk.....	20
4.2.2	Beskattning av alkoholvaror för privat bruk... ..	21
4.2.3	Bestämmelser om deklaration och kontroll ... ..	21
4.3	Straffrättsliga bestämmelser .....	23
4.3.1	Skattebrottslagen .....	23
4.3.2	Straffbestämmelserna i LPK.....	24
5	Beskattning vid införsel av bränsle för eget personligt bruk.....	25
5.1	Aktuella domstolsavgöranden .....	25
5.1.1	EG-domstolen.....	25
5.1.2	Svenska avgöranden .....	26
5.2	Slutsatser av EG-domstolens dom och reformbehovet... ..	27
5.3	Skattefri införsel av eldningsolja med vanligt transportsätt .....	28
6	Kontroll vid införsel av beskattade varor i vissa fall.....	30
6.1	Bakgrund och utgångspunkter .....	30
6.2	Befintliga kontroller och behovet av förändring.....	31
6.3	Transporttillägg vid införsel av beskattade varor utan förenklat ledsagardokument .....	34
7	Övriga anpassningar av LPK .....	38
7.1	Tillämpningsområdet för transportkontroller .....	38
7.2	Tydligare skyldigheter för förare som medverkar vid varuförflyttning .....	40
7.3	Särskilt om transportkontroller vid införsel av bränsle för personligt bruk .....	43
7.3.1	Begränsning av kontrollbefogenheterna .....	43

	7.3.2	Beslut om skatt och transporttillägg.....	46	Prop. 2008/09:48
8		Ikraftträdande och konsekvenser .....	48	
	8.1	Ikraftträdande .....	48	
	8.2	Konsekvenser av förslagen .....	49	
		8.2.1 Förslagen om beskattning och kontroll av bränsle som förs in för personligt bruk .....	49	
		8.2.2 Förslagen om kontroll vid införsel av be- skattade varor i vissa fall.....	50	
9		Författningskommentar.....	51	
	9.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.....	51	
	9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi .....	51	
	9.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	53	
	9.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:595) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) .....	53	
	9.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkohol- varor, tobaksvaror och energiprodukter .....	54	
		Bilaga 1 Promemorians lagförslag.....	58	
		Bilaga 2 Förteckning över remissinstanserna .....	71	
		Bilaga 3 Lagrådsremissens lagförslag .....	72	
		Bilaga 4 Lagrådets yttrande.....	82	
		Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 oktober 2008 ....	86	

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter,

2. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,

3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),

4. lag om ändring i lagen (2007:595) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),

5. lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

## 2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 §<sup>1</sup>

Fråga om betalningssäkring prövas av länsrätt. Det allmännas talan i mål enligt denna lag förs, om inte annat följer av andra stycket, av Skatteverket.

I mål om betalningssäkring för tull eller annan skatt som *skall* tas ut för varor vid import eller tulltillägg enligt tullagen (2000:1281) eller transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter förs det allmännas talan av Tullverket. Bestämmelserna i 9 kap. 14 och 15 §§ tullagen gäller då också i mål om betalningssäkring.

I mål om betalningssäkring för tull eller annan skatt som *ska* tas ut för varor vid import eller tulltillägg enligt tullagen (2000:1281) eller transporttillägg *som beslutats av Tullverket* enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter förs det allmännas talan av Tullverket. Bestämmelserna i 9 kap. 14 och 15 §§ tullagen gäller då också i mål om betalningssäkring.

Vad som i 10, 17 och 18 §§ föreskrivs om Skatteverket gäller i sådana mål som avses i andra stycket Tullverket.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2007:470.

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> att 4 kap. 1 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**4 kap.**  
1 a §<sup>2</sup>

*Skattskyldighet enligt 1 § 5 föreligger inte för*

*Från skattskyldighet enligt 1 § 5 undantas*

1. bränsle som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 9 kap. 1 §,

2. motorbränsle som förs in till Sverige i normal bränsletank på motordrivet fordon eller till fordonet kopplad släpvagn, fartyg eller luftfartyg som används yrkesmässigt om bränslet är avsett att användas i motor på fordonet, släpvagnen, fartyget eller luftfartyget under transporten,

3. motorbränsle som förs in till Sverige för privat bruk i fordons-tank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter.

3. bränsle som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat bränslet i ett annat EG-land och som själv transporterar bränslet hit, om bränslet är avsett för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

*Första stycket 3 gäller inte*

1. motorbränsle som förs in till Sverige på annat sätt än i fordons-tank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter,

2. flytande bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3, och som  
a) är avsett att förbrukas för uppvärmning här i landet, och

b) förs in hit på annat sätt än i tankfordon som används vid yrkesmässig handel med sådant bränsle.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Jfr 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 (EGT nr L 076, 23.3.1992 s.1, Celex 31992L0012), senast ändrat genom direktiv 2004/106/EG (EUT L 359, 4.12.2004, s. 30, Celex 32004L0106).

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2001:518.

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 och 4 §§ samt 16 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**1 kap.**

**2 §<sup>1</sup>**

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, *och*

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher,

*6. transporttillägg som avses i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, och*

6. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg *och* avgift som avses i 1–5.

7. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg, avgift *och transporttillägg* som avses i 1–6.

**4 §<sup>2</sup>**

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,

2. belopp som ska dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift, *transporttillägg* och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift, *transporttillägg* eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag,

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2006:579.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2007:1377.



av ett senare beskattningsbeslut ska betalas in igen till Skatteverket, och 3. belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat ska svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §,

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,

7. den som har rätt till återbetalning enligt

a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,

b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller

d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

8. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, 9, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § tredje stycket samma lag,

9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §, och

10. den som i egenskap av ombud för en generalrepresentation eller skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare är betalningsskyldig för skatt enligt 23 kap. 3 c eller 3 d §.

## 16 kap.

### 6 §<sup>3</sup>

Skatt som *skall* betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt *skall* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § *skall* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skatte-

Skatt som *ska* betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt *ska* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § *ska* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skatte-

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2003:664.

tillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket.

Med förfalldag enligt första och andra styckena avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

Skatteverket får besluta att betalning *skall* ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl.

tillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och *transporttillägg* samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket.

Skatteverket får besluta att betalning *ska* ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2007:595) om  
ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Prop. 2008/09:48

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 § skattebetalningslagen (1994:483) i stället för dess lydelse enligt lagen (2007:595) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

*Lydelse enligt SFS 2007:595*

*Föreslagen lydelse*

**1 kap.**

**2 §**

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher,

*6. transporttillägg som avses i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter,*

6. kontrollavgift enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m.,  
och

*7. kontrollavgift enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m.,  
och*

7. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–6.

*8. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg, avgift och transporttillägg som avses i 1–7.*

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

Prop. 2008/09:48

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

dels att 1 kap. 1 §, 2 kap. 1, 3, 6 och 8 §§, 4 kap. 1–3, 6 och 14 §§ samt 5 kap. 4 § ska ha följande lydelse,

dels att rubriken till 2 kap. ska lyda ”Kontroll av vägtransporter”,

dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 2 kap. 1 a § och 4 kap. 9 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**1 kap.**

1§<sup>1</sup>

I denna lag finns bestämmelser om förflyttning av punktskattepliktiga varor samt om kontroll avseende punktskattepliktiga varor vid yrkesmässiga vägtransporter och vid försändelser med post. Bestämmelserna har sin grund i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47/EG.

I denna lag finns bestämmelser om förflyttning av punktskattepliktiga varor samt om kontroll avseende punktskattepliktiga varor vid vägtransporter och vid försändelser med post. Bestämmelserna har sin grund i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47/EG.

**2 kap.**

1§<sup>2</sup>

*För att kontrollera att punktskattepliktiga varor transporteras i enlighet med 1 kap. 6 § får Tullverket kontrollera det som är eller kan antas vara yrkesmässig vägtransport (transportkontroll). Transportkontroll får ske under pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas i direkt anslutning till transport.*

Transportkontroll får genomföras även på områden som inte är tillgängliga för allmänheten.

*Tullverket får i fråga om punktskattepliktiga varor i vägtransporter som är eller kan antas vara omfattade av 1 kap. 6 § kontrollera att varorna transporteras i enlighet med den bestämmelsen (transportkontroll).*

*Transportkontroll får ske under pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas i direkt an-*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2004:234.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1999:438.

*slutning till transport.* Transportkontroll får genomföras även på områden som inte är tillgängliga för allmänheten.

#### 1 a §

*Vid transportkontroll av transport som medför bränsle som ska beskattas till följd av bestämmelsen i 4 kap. 1 a § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi gäller inte bestämmelserna i 9–15 och 17–23 §§.*

#### 3 §<sup>3</sup>

Vid genomförande av transportkontroll får Tullverket

1. öppna transportmedel, containrar och andra utrymmen som är låsta eller har tillslutits på annat sätt,
2. bereda sig tillträde till områden som inte är tillgängliga för allmänheten, och
3. försegla transportmedel, containrar och andra utrymmen samt spärra av områden som inte är tillgängliga för allmänheten.

Polisen *skall* lämna den handräkning som behövs för kontrollen.

Polisen *ska* lämna den handräkning som behövs för kontrollen.

*Vid transportkontroll av sådan transport som avses i 1 a § gäller inte bestämmelserna i första stycket 2 och 3.*

#### 6 §<sup>4</sup>

Vid en transportkontroll *skall* föraren tillhandahålla Tullverket tillgängliga ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet.

*Förare är skyldiga att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med transporten i enlighet med 1 kap. 6 §. Vid en transportkontroll ska föraren tillhandahålla Tullverket tillgängliga ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet.*

#### 8 §<sup>5</sup>

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar. Om föraren eller ägaren till de varor som *skall* kontrolleras inte fullgör sina skyldigheter enligt 6 eller 7 §,

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar *eller, i fall som avses i 1 a §, längre än fyra timmar.* Om föraren eller ägaren till de varor som *ska*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1999:483.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2002:883.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2002:883.

får kontrollen pågå under längre tid, dock högst tolv timmar.

kontrolleras inte fullgör sina skyldigheter enligt 6 eller 7 §, får kontrollen pågå under längre tid, dock högst tolv timmar *eller, i fall som avses i 1 a §, högst åtta timmar.*

#### 4 kap.

##### 1 §<sup>6</sup>

En särskild avgift (transporttillägg) *skall* påföras en avsändande upplagshavare om

1. ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet inte följer med transporten i den utsträckning som följer av 1 kap. 6 §, eller

2. säkerhet inte ställts för transporten i den utsträckning som följer av 1 kap. 6 §.

Transporttillägg *skall* påföras en skattskyldig om

1. anmälningsskyldighet eller skyldighet att ställa säkerhet som följer av 17 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 16 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 11 § lagen (1994:1776) om skatt på energi inte iakttagits, eller

2. säkerhet enligt 16 § lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 10 § lagen om skatt på energi inte ställts på föreskrivet sätt.

En särskild avgift (transporttillägg) *ska* påföras en avsändande upplagshavare om

1. ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet inte följer med transporten i den utsträckning som följer av 1 kap. 6 §, eller

2. säkerhet inte ställts för transporten i den utsträckning som följer av 1 kap. 6 §.

Transporttillägg *ska* påföras en skattskyldig om

1. anmälningsskyldighet eller skyldighet att ställa säkerhet som följer av 17 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 16 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 11 § lagen (1994:1776) om skatt på energi inte iakttagits, eller

2. säkerhet enligt 16 § lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § lagen om skatt på energi inte ställts på föreskrivet sätt.

*Transporttillägg ska påföras en förare som inte har med sig föreskrivet förenklat ledsagardokument vid förflyttning av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat EG-land.*

Transporttillägget är tjugo procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka bestämmelserna i första *och andra* styckena inte iakttagits.

Transporttillägget är tjugo procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka bestämmelserna i *första, andra eller tredje* stycket inte iakttagits.

##### 2 §<sup>7</sup>

*Om en avsändande upplagshavare kommer in med ett i föreskriven ordning upprättat ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet till Tullverket inom en månad från dagen för beslutet*

*Ett transporttillägg som beslutats enligt 1 § första stycket 1 eller tredje stycket ska undanröjas, om den som beslutet gäller kommer in med föreskrivna dokument inom en månad från*

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2000:489.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2002:426.

om transporttillägg, skall transporttillägg som påförts med stöd av 1 § första stycket 1 undanröjas.

Ett transporttillägg som påförts med stöd av 1 § andra stycket skall undanröjas om det i ett ärende eller mål om skatt enligt denna lag, skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi konstateras att den som påförts tillägget inte är skattskyldig.

dagen för beslutet.

Ett transporttillägg som påförts med stöd av 1 § andra stycket ska undanröjas om det i ett ärende eller mål om skatt enligt denna lag, skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi konstateras att den som påförts tillägget inte är skattskyldig.

### 3 §

*Avsändande upplagshavare och skattskyldig skall befrias från transporttillägg om det är uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.*

*Den som påförts transporttillägg ska befrias från tillägget om det är uppenbart oskäligt att ta ut det.*

### 6 §<sup>8</sup>

Skatt och transporttillägg som beslutats med stöd av denna lag skall betalas till Tullverket inom den tid som verket bestämmer.

Om skatt eller transporttillägg inte betalas i rätt tid, gäller bestämmelserna om kostnadsränta i 19 kap. 8, 9, 11 och 15 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Skatt och transporttillägg som beslutats med stöd av denna lag ska betalas till Tullverket inom den tid som verket bestämmer.

*I 9 a § andra stycket finns särskilda bestämmelser om betalning av transporttillägg som Skatteverket beslutat om.*

### 9 a §

*Skatteverket beslutar om transporttillägg avseende den som är skattskyldig för bränsle till följd av bestämmelsen i 4 kap. 1 a § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi.*

*I fråga om transporttillägg enligt första stycket gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt.*

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2002:426.

14 §<sup>9</sup>

Beslut enligt 2 kap. 1–6 §§ och 12 § får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Talan mot beslut enligt 3 kap. 5 § första stycket får föras även av mottagaren av varan.

Skatteverket får överklaga beslut enligt denna lag.

Skatteverket får överklaga beslut enligt denna lag *som fattats av Tullverket*.

**5 kap.**4 §<sup>10</sup>

Den som uppsåtligen bryter mot skyldigheten enligt 2 kap. 6 §, att tillhandahålla handlingar, döms till penningböter.

Den som uppsåtligen bryter mot skyldigheten enligt 2 kap. 6 § *andra meningen*, att tillhandahålla handlingar, döms till penningböter.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2003:722.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2002:883.



### 3 Ärendet och dess beredning

Genom artikel 9.3 i rådets *direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor* (cirkulationsdirektivet) får medlemsländerna under vissa förutsättningar beskatta bränsle som släppts för konsumtion i en annan medlemsstat, och som har beskattats där, om bränslet transporteras av den enskilde med ett ovanligt transportsätt (EGT L 76, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012). Sverige har genomfört artikel 9.3 i 4 kap. 1 § 5 och 1 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Efter en dom från EG-domstolen den 15 november 2007 i mål C-330/05 har frågan uppkommit om bestämmelserna behöver ses över. Domen aktualiserar också en översyn av vissa bestämmelser i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) för att ytterligare anpassa dem till vissa fall av privat införsel.

Genom propositionen *Alkoholfrågor med EG-rättslig anknytning* (prop. 2007/08:119) infördes den 1 juli 2008 vissa anpassningar av alkohollagen (1994:1738) till EG-rätten. De innebär bl.a. att spritdrycker, vin och starköl kan föras in till Sverige från ett annat EG-land av en enskild person som har fyllt 20 år, genom yrkesmässig befordran eller annan oberoende mellanhand om dryckerna är avsedda för den enskildes eller dennes familjs personliga bruk. I propositionen betonas den svenska alkoholskattens betydelse som alkoholpolitiskt instrument. Där erinras också om att det kan finnas behov av att återkomma till skatte- och kontrollfrågor.

En promemoria, *Några beskattnings- och kontrollfrågor vid införsel av vissa punktskattepliktiga varor för privat bruk*, med förslag till ändringar av vissa beskattnings- och kontrollbestämmelser för att möta de ovan beskrivna frågorna har tagits fram inom Finansdepartementet. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2008/3753).

I propositionen lämnas i huvudsak förslag till vissa ändringar av bestämmelserna i LSE och LPK för att förbättra den EG-rättsliga anpassningen och kontrollverktygen vid införsel av punktskattepliktiga varor som ska användas för privat bruk.

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 18 september 2008 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*.

Regeringen har till övervägande del utformat propositionen i enlighet med Lagrådets förslag. Regeringen har dock inte följt den av Lagrådet förordade lösningen avseende ikraftträdandet av den föreslagna ändringen av LSE, se avsnitt 8.1. I förhållande till lagrådsremissen har vissa redaktionella ändringar gjorts i lagtexten.

## 4 Förflyttning av punktskattepliktiga varor för privat bruk

### 4.1 EG-rättsliga bestämmelser

#### 4.1.1 Huvuddragen i cirkulationsdirektivet

Genom cirkulationsdirektivet finns det inom Europeiska gemenskapen (EG) gemensamma förfaranderegler för punktskatter på alkohol, tobak och energiprodukter (en utförlig beskrivning av cirkulationsdirektivet finns i prop. 2002/03:10 s. 27–33).

I artikel 6.1 i cirkulationsdirektivet finns huvudregeln för beskattning vid innehav av punktskattepliktiga varor i kommersiellt syfte. I artikeln anges att skattskyldighet för punktskatt inträder när en vara släpps för konsumtion. En vara anses släppt för konsumtion bl.a. vid varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från reglerna om s.k. punktskatteuppskov och vid införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler.

Av artikel 7.1 i cirkulationsdirektivet framgår att i de fall punktskattepliktiga varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, ska punktskatten tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras. Av artikel 7.4 följer att de varor som avses i punkt 1 som flyttas mellan olika medlemsstaters territorier ska åtföljas av ett s.k. förenklat ledsagardokument.

I artikel 8 i cirkulationsdirektivet finns huvudregeln för beskattning av varor som förvärvas av enskilda personer för deras eget bruk. I artikeln anges att om varor förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporteras av dem själva, så följer det av principen för den inre marknaden att punktskatt ska tas ut i den medlemsstat där varorna har förvärvats.

För att avgöra om en vara innehas i kommersiellt syfte anges i artikel 9.2 ett antal kriterier som medlemsstaterna måste ta hänsyn till. Det är bl.a. innehavarens kommersiella status och dennes skäl för att inneha varorna, den plats där varorna finns och det transportsätt som används samt kvantiteten varor. Till ledning för bevisningen när det gäller kvantiteten varor får medlemsstaterna fastställa referensnivåer. Dessa får beträffande alkoholvaror inte understiga 10 liter spritdrycker, 20 liter mellanprodukter, 90 liter vin och 110 liter öl.

När det gäller beskattning av bränslen finns det i artikel 9.3 ett undantag från artikel 8 som gör det möjligt även för den medlemsstat där bränslet förbrukas att under vissa förutsättningar ta ut punktskatt. Det är om bränsle, som redan släppts för förbrukning i en annan medlemsstat, transporteras med ett ovanligt transportsätt av den enskilda individen eller för dennes räkning. Med ”ovanliga transportsätt” avses enligt artikel 9.3 transport av bränsle på annat sätt än i fordons tankar eller lämpliga reservdunkar liksom transport av flytande eldningsbränsle på annat sätt än med tankar som används vid yrkesmässig handel (engelska språkversionen av cirkulationsdirektivet: ”Atypical transport shall mean/.../the transport of liquid heating products other than by means of tankers used on behalf of professional traders”).

I artikel 10 i cirkulationsdirektivet finns bestämmelser om s.k. distansförsäljning. Enligt den artikeln ska skatten, när punktskattepliktiga varor inköps av personer som varken är upplagshavare eller varumottagare och avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning, tas ut i destinationsmedlemsstaten. Det är i dessa fall säljaren som är skyldig att betala punktskatten. Säljaren ska garantera betalning av punktskatt på de villkor som ställs av destinationsmedlemsstaten innan varorna avsänds och se till att punktskatten betalas efter det att varorna anlänt.

#### **4.1.2 Varor innehas för kommersiellt syfte eller personligt bruk**

Som framgår ovan följer av cirkulationsdirektivet två principiellt olika sätt att inneha en punktskattepliktig vara – i kommersiellt syfte eller för personligt bruk. EG-domstolens avgörande i mål C-5/05 (det s.k. fallet Joustra) från den 23 november 2006 åskådliggör detta (se även EG-domstolens avgörande i målet C-296/95, det s.k. The Man in Black-fallet). I fallet Joustra var det fråga om en privatperson som utan yrkesmässighet eller vinstsyfte, för eget och andra privatpersoner egna bruk, förvärvade punktskattebelagda varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat, och uppdrog åt ett transportföretag att för hans räkning frakta varorna till honom i en annan medlemsstat. EG-domstolen fann att artikel 7 i cirkulationsdirektivet men inte artikel 8 var tillämplig på den aktuella situationen, vilket innebar att punktskatt skulle tas ut även i den stat där varorna förbrukades och att skatten i den första staten skulle återbetalas. Domstolen konstaterade bl.a. att cirkulationsdirektivet bygger på idén att varor som inte innehas för eget bruk med nödvändighet ska anses innehas i kommersiellt syfte.

Av avgörandet kan den slutsatsen dras att artikel 8 endast kan tillämpas om den enskilde själv transporterar varorna till den medlemsstat där förbrukningen ska ske. Om varan köps eller transporteras av ett ombud för köparens räkning faller situationen således inte under artikel 8, utan artikel 7. Detta gäller även om ombudet i och för sig agerar i egenskap av privatperson.

Sammanfattningsvis kan sägas att EG-domstolen genom fallet Joustra klarlagt att när en privatperson för in varor genom anlåtande av ombud innehas varan i kommersiellt syfte, och skatt ska erläggas i destinationsmedlemsstaten. I dessa fall följer av cirkulationsdirektivet förutsättningar för hur varan får förflyttas, bl.a. krav på ledsagardokument och i vissa fall ställande av säkerhet för skattens betalning (artikel 7-fall). Cirkulationsdirektivet uppställer å andra sidan inga formkrav när det gäller privatpersoners förflyttningar av beskattade varor för eget personligt bruk (artikel 8-fall).

### 4.2.1 Beskattning av bränsle för privat bruk

#### Tidigare bestämmelser om beskattning vid införsel av bränsle för privat ändamål

Skattskyldigheten för bränsle regleras i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). I den ursprungliga lydelsen av LSE angavs uttryckligen att den som för privat ändamål för in bränsle till Sverige från ett annat EG-land ska betala punktskatt för bränslet här (4 kap. 1 § första stycket 8 och 11 § LSE, se prop. 1994/95:54, bet. 1994/95:SkU4, rskr. 1994/95:152). Vid införsel av flytande uppvärmningsbränsle gällde skattskyldigheten om bränslet fördes in på annat sätt än i tankfordon som användes yrkesmässigt (a. prop. s. 112). Förutom att säkerställa uttag av svensk punktskatt avsåg bestämmelsen att hindra att privatpersoner förde större mängder bränsle från ett annat EG-land till Sverige. Tanken var att flytande uppvärmningsbränsle endast skulle transporteras i näringsidkares tankfordon. Om en privatperson hyrde ett sådant fordon och transporterade beskattat bränsle från ett annat EG-land till Sverige var han eller hon skyldig att betala skatt för bränslet även här.

Vid införandet av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) övervägdes möjligheten att införa kontrollbefogenheter för privat införsel av vissa bränslen (läs mineraloljor, se prop. 1997/97:100 s. 141–142). Det fanns då ett kontrollsystem avseende privat införsel av alkohol och tobak i lagen (1994:1565) om beskattning av viss privat införsel. Den kontrollbefogenheten hade främst införts av folkhälsoskäl. Regeringen fann att en skyldighet, av rent fiskala skäl, för enskilda att i vissa fall lämna deklaration avseende bränsle i samband med gränspassage skulle kunna uppfattas som en gränsformalitet. Det var inte säkert att en sådan formalitet skulle anses förenlig med principen om varors fria rörlighet. En skyldighet att medföra dokument vid privat införsel eller att föranmäla införseln kunde enligt regeringen sannolikt också leda till att regleringen ifrågasattes med hänvisning till principen om varors fria rörlighet. (Noteras bör att LPK fick ändrat namn den 1 januari 2007. Tidigare benämning var lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeproducter, se prop. 2006/07:13.)

#### Gällande bestämmelser om beskattning vid införsel av bränsle för privat bruk

De ovan redovisade bestämmelserna i LSE om beskattning vid införsel av flytande uppvärmningsbränsle för privat ändamål slopades fr.o.m. den 1 januari 2000. Det ansågs i praktiken inte möjligt att föra in sådant bränsle till Sverige utan att betala skatt här. Sedan den 1 januari 2000 följer därför av 4 kap. 1 § 5 LSE att den som – utan att vara upplagshavare, varumottagare, skatterepresentant eller distansförsäljare – från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle är skyldig att betala energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt här. Skatt-

skyldigheten gäller både uppvärmningsbränsle och motorbränsle. Vidare omfattar skattskyldigheten både dem som för in varor som ska beskattas här i enlighet med artikel 7 i cirkulationsdirektivet, dvs. varor som förvaras här i kommersiellt syfte men som släppts för konsumtion i ett annat EG-land, och dem som för in bränsle för eget privat bruk. Skattskyldigheten inträder när bränslet förs in till Sverige (5 kap. 2 § 3 LSE). I 4 kap. 1 a § LSE föreskrivs undantag från skattskyldigheten. Exempelvis är den som för in motorbränsle till Sverige för privat bruk i fordonstank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter inte skattskyldig för bränslet. Någon motsvarande bestämmelse om skattefrihet vid införsel av uppvärmningsbränsle för eget privat bruk finns inte.

#### **4.2.2 Beskattning av alkoholvaror för privat bruk**

Enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) tas alkoholskatt ut på öl, vin och andra jästa drycker, mellanklassprodukter samt etylalkohol. Bestämmelserna i LAS är anpassade till EG-rätten (cirkulationsdirektivet samt direktiven 92/83/EEG och 92/84/EEG). Skattskyldig är – förutom kommersiella aktörer – den som från ett EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor (8 § första stycket 5 LAS). (För en mer utförlig beskrivning av gällande rätt se prop. 2007/08:119 avsnitt 4.1.) Skattskyldighet föreligger inte för varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk (8 a § 2 LAS).

Vidare framgår av 8 a § 5 LAS att skattskyldighet inte föreligger för varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

När någon annan än upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare i Sverige, förvärvar skattepliktiga vara från ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller av någon annan för säljarens räkning är det fråga om distansförsäljning (15 § LAS). I dessa fall är säljaren skattskyldig och ska ställa säkerhet för skatten innan transport från det andra EG-landet påbörjas. Han ska företrädas av en representant som är godkänd av beskattningsmyndigheten och denne ska bl.a. svara för redovisningen av alkoholskatten.

#### **4.2.3 Bestämmelser om deklaration och kontroll**

##### **Deklarationsskyldighet**

Den som är skattskyldig för alkohol-, tobaksvaror eller bränsle som släppts för konsumtion i ett annat EG-land och som förs in till Sverige för att användas här för privat bruk, ska innan transporten från det andra EG-landet anmäla varorna till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten (16 § LAS, 17 § lagen [1994:1563] om skatt på tobak [LTS] och 4 kap. 11 § LSE samt artikel 7.5 i cirkulationsdirektivet). Det

nu sagda gäller inte de införselsituationer som är undantagna från beskattning här i Sverige och som regleras i artikel 8 i cirkulationsdirektivet, dvs. när en enskild person själv transporterar hit en vara som förvärvats i ett annat EG-land och som är avsedd för den enskildes personliga bruk. Den inledningsvis redovisade skyldigheten att anmäla och ställa säkerhet kan jämföras med den skyldighet att anmäla sig för registrering som åligger bl.a. distansförsäljare (3 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen [1997:483], SBL). Den skattskyldige ska vidare redovisa punktskatt för varje skattepliktig händelse i en särskild skattedeclaration. Den särskilda skattedeclarationen ska lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen och skatten ska ha betalats senast den dagen. Om den skattskyldige inte ställt säkerhet för skattens betalning ska deklARATIONEN i stället lämnas in och skatten ska ha betalats senast vid den skattpliktiga händelsen, dvs. när bränslet eller alkoholvarorna förs in till Sverige. Bestämmelsen om att deklARATIONEN ska lämnas in vid införseln om säkerhet inte ställts, infördes för att skattebrottslagen (1971:69) skulle kunna tillämpas i större utsträckning beträffande dem som i syfte att undandra skatt för in varor från andra EG-länder (prop. 2002/03:10 s. 49 och 71). Innan bestämmelsen infördes kunde den som förde in varor från andra EG-länder, med uppsåt att undandra skatt, regelmässigt undgå ansvar för skattebrott i de fall han eller hon upptäcktes i samband med transportkontroll enligt LPK, genom att lämna in en deklARATION.

### **Bestämmelser om kontroll vid förflyttning av punktskattepliktiga varor**

Genom LPK finns ett system för kontroll av att punktskattepliktiga varor förflyttas i enlighet med cirkulationsdirektivets bestämmelser (prop. 1997/98:100 s. 60–64). Bestämmelserna i LPK är enligt den inledande bestämmelsen tillämpliga på förflyttningar av punktskattepliktiga varor samt kontroll vid yrkesmässiga vägtransporter och vid försändelser med post och har sin grund i cirkulationsdirektivet. Även nationella krav för förflyttning kontrolleras enligt LPK. Med begreppet ”punktskattepliktig vara” avses i LPK tobaksvara, alkoholvara och energiprodukt. Med energiprodukt avses i detta sammanhang de EG-harmoniserade bränslena, dvs. bränslen som omfattas av förfarandereglerna i cirkulationsdirektivet (se 1 kap. 3 a § LSE och prop. 2006/07:13 s. 47f.). Bestämmelserna i 2 kap. LPK om transportkontroll gäller ”yrkesmässiga vägtransporter”. I det valda uttryckssättet ligger en begränsning avseende lagens tillämpningsområde såvitt avser bestämmelserna om transportkontroll (prop. 1997/97:100 s. 185).

I 1 kap. 6 § LPK anges att en punktskattepliktig vara får förflyttas endast om de krav i fråga om ledsagardokument, säkerhet, bevis om ställd säkerhet och anmälningsskyldighet är uppfyllda som följer av LTS, LAS eller LSE. Vidare föreskrivs att i de fall bestämmelserna om ledsagardokument och säkerhet i nämnda lagar inte är tillämpliga, gäller för förflyttningar av punktskattepliktiga varor att de ska åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet i den utsträckning som följer av cirkulationsdirektivet. För varor som frisläppts för konsumtion och

beskattas i ett annat EG-land och som förs in hit under sådana omständigheter att skattskyldighet för varorna föreligger här, innebär detta som framgått ovan att den skattskyldige ska anmäla varorna till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten. Har detta inte gjorts får varorna inte förflyttas. Den skattskyldiges underlåtenhet att fullgöra föreskrivna förpliktelser i samband med förflyttningen är sanktionerad genom bestämmelser om transporttillägg och ansvar för brottet *olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor* (se nedan).

För att kontrollera att kraven för förflyttningen följs får Tullverket genom transportkontroll undersöka vägtransporter av punktskattepliktiga varor som är eller kan antas vara yrkesmässiga (2 kap. 1 § LPK). Det ingår i transportkontrollen att undersöka om varorna föränmålts och om säkerhet ställts för skatten. I praktiken kan uppgiftskontrollen göras genom att Skatteverket kontinuerligt efter begäran från Tullverket lämnar ut erforderliga uppgifter (se 5 § förordningen [2001:588] om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Kontrollen kan också ske genom att Tullverket medges direktåtkomst till de aktuella uppgifterna (2 kap. 8 § lagen [2001:181] om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet).

Vidare ska föraren vid en transportkontroll tillhandahålla Tullverket tillgängliga ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet. Vid genomförande av transportkontroll får Tullverket bl.a. öppna transportmedel, containrar och andra utrymmen som är låsta eller har tillslutits på annat sätt. Polisen ska lämna den handräckning som behövs för kontrollen. Förare är skyldiga att på Tullverkets begäran legitimera sig eller på annat godtagbart sätt styrka sin identitet.

Om det finns anledning att anta att transporten inte sker i enlighet med cirkulationsdirektivets bestämmelser, får de punktskattepliktiga varorna tas omhand av Tullverket. En vara får tas omhand bl.a. för kontroll av om punktskatt ska betalas i Sverige och för att fastställa vem som är skattskyldig. När skattskyldighet föreligger för en omhändertagen punktskattepliktig vara ska Tullverket besluta om skatten på varan. Om skatten inte betalas kan Tullverket förverka varan.

## 4.3 Straffrättsliga bestämmelser

### 4.3.1 Skattebrottslagen

I 2 § skattebrottslagen (1971:69) föreskrivs att den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år. Det finns både en ringa och en grov variant av skattebrottet (3 och 4 §§). Åtal för det ringa brottet, skatteförseelse, får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

I 1 § tredje stycket skattebrottslagen erinras om att det i lagen (2000:1225) om straff för smuggling finns särskilda bestämmelser om förundersökning, tvångsmedel och åtal vid brott enligt 2–4 §§ skatte-

brottslagen som rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) eller lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Det innebär att Tullverket har brottsutredande befogenheter avseende punktskattebrott (prop. 2004/05:149 s. 46–51 och 58).

#### 4.3.2 Straffbestämmelserna i LPK

Enligt 5 kap. 1 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) gäller att den som uppsåtligen i strid med 1 kap. 6 § LPK för in punktskattepliktiga varor till Sverige från ett område som tillhör EG:s punktskatteområde, och därigenom ger upphov till fara för att en myndighets kontrollverksamhet med avseende på varuförflyttningen allvarligt försvåras, döms för *olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor* till fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Om brottet är att anse som ringa döms till böter. Åtal för brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor får väckas endast om åtal är påkallat från allmän synpunkt. Brottet infördes den 1 januari 2003 och syftar till att säkerställa en enhetlig och effektiv tillämpning av gemenskapsrätten (prop. 2002/03:10, bet. 2002/3:SkU3, rskr. 2002/03:20). Bestämmelsen är ett s.k. blankettstraffbud och får sitt närmare innehåll från 1 kap. 6 § LPK.

Enligt 5 kap. 1 a § LPK döms den som uppsåtligen emballerar, transporterar, förvarar, döljer, bearbetar, förvärvar eller överläter punktskattepliktiga varor som varit föremål för brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen, om brottet rör skatt enligt LTS, LAS eller LSE, för *olovlig befattning med punktskattepliktiga varor* till böter eller fängelse i högst två år. Detta gäller dock inte om ansvar kan utdömas enligt 5 kap. 1 § LPK eller lagen om straff för smuggling. Det finns en grov variant av brottet. Om gärningsmannen inte inser men har skäligen anledning att anta att de punktskattepliktiga varorna varit föremål för brott, döms till böter. Ringa brott medför inte straffansvar. Även för försök, förberedelse och stämpling till grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor kan ansvar komma i fråga.

Vid införandet av sist nämnda straffbestämmelse anförde regeringen bl.a. att det finns skäl att förbättra möjligheterna att ingripa straffrättsligt mot skatteundraganden i EG-trafiken som rör punktskattepliktiga varor. Det gjordes genom en straffbestämmelsen om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor och genom att utvidga Tullverkets förundersökningsrätt till vissa skattebrott (prop. 2004/05:149 s. 26). I detta sammanhang anförde regeringen att punktskatt undandras, förutom vid införsel från andra medlemsländer, även vid inhemska transaktioner. Regeringen fann att den nya straffbestämmelsen, för att inte riskera att uppfattas som diskriminerande enligt gemenskapsrätten och eftersom den bedömdes få betydelse även för inhemska illegala transaktioner, borde vara generell. Den borde därför inte bara omfatta varor som varit föremål för skattebrott i samband med införsel, utan även omfatta sådana varor på vilka skatt undandragits genom inhemska transaktioner.



Tullverkets befogenheter vid de ovan redovisade brotten följer av bestämmelserna om förverkande, förundersökning, tvångsmedel, åtal och talan i lagen om straff för smuggling (prop. 2002/03:10 s. 114f och prop. 2004/05:149 s. 63).

Vidare finns det i LPK sanktionsmöjligheter avseende den som inte medverkar vid transportkontroll. Den som underlåter att stanna på anmaning, bryter mot skyldigheten att legitimera sig eller underlåter att tillhandahålla handlingar riskerar att dömas till penningböter. Brotten har karaktär av ordningsföreseelser (prop. 1997/98:100 s. 109–110).

## 5 Beskattning vid införsel av bränsle för eget personligt bruk

### 5.1 Aktuella domstolsavgöranden

#### 5.1.1 EG-domstolen

En dom från EG-domstolen den 15 november 2007 aktualiserar vissa frågor om den svenska implementeringen av artiklarna 7.4 och 9.3 i cirkulationsdirektivet avseende införsel av bränsle för eget privat bruk (mål C-330/05, det s.k. fallet Granberg).

Målet gällde en enskild person som stoppats vid den svenska tullstationen i Övertorneå vid färd från Finland. Vid tullkontrollen påträffades i personens fordon 3 000 liter brännolja, vilken i Finland säljs som eldningsolja. Fordonet där brännoljan transporterades var en täckt skåpbil med ett lastutrymme där det fanns tre s.k. IBC-behållare (Intermediate Bulk Container, se Räddningsverktes föreskrifter ADR-S del I s. 20). IBC-behållarna var av en typ som används vid yrkesmässiga transporter av bland annat hydraulolja. Den i målet aktuella oljan skulle användas för uppvärmning av en villa som ägdes av den person som transporterade oljan och var således avsedd för dennes privata bruk. Enligt 4 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) omfattas den aktuella varan av punktskatteplikt i Sverige. Personen som förde in oljan i Sverige åtalades för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor genom att allvarligt ha försvårat myndighets kontrollverksamhet genom att inte ha gjort anmälan till beskattningsmyndigheten innan transporten av brännolja påbörjades, inte ha ställt säkerhet för skatten och inte ha medfört bevis om ställd säkerhet samt förenklat ledsagar-dokument.

När målet efter överklagande nådde Hovrätten för Övre Norrland begärde hovrätten ett förhandsavgörande från EG-domstolen om tolkningen av artiklarna 7.4 och 9.3 i cirkulationsdirektivet (mål nr B 468-04).

Efter att ha redogjort för relevanta bestämmelser i cirkulationsdirektivet och i den svenska lagstiftningen gjorde EG-domstolen följande bedömning. Inledningsvis erinrade domstolen om den generella principen i artikel 8 om beskattning vid enskilda individers privata bruk (se även EG-domstolens domar den 2 april 1998 i mål C-296/95, det s.k. fallet *The Man i Black* och den 23 november 2006 i mål C-5/05, det s.k. fallet

Joustra). Domstolen konstaterade att artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet utgör ett undantag från huvudregeln i direktivets artikel 8 och att artikel 9.3 därför ska tolkas restriktivt. Artikel 9.3 i direktivet kan enligt domstolen därför inte tolkas så att den medger att punktskatt även ska utgå i den medlemsstat där förbrukningen sker vid all införsel av eldningsolja som en enskild person förvärvat för eget bruk, oavsett vilket transportsätt som har använts. En medlemsstat kan enligt domstolen inte använda sig av den möjlighet som ges i artikel 9.3, när varan transporteras av den enskilde med ett transportsätt som inte omfattas av begreppet ovanliga transportsätt enligt den definition som ges i artikeln.

Domstolen anförde att ”med ovanliga transportsätt” avses transport av flytande eldningsbränsle på annat sätt än med tankfordon som används vid yrkesmässig handel och att det framgår av själva texten i artikel 9.3 att all transport av flytande eldningsbränsle som inte utförs med tankfordon ska anses som ett ovanligt transportsätt. Domstolen fann att transport av eldningsolja som en enskild person inte ombesörjer med hjälp av tankfordon, utan med skåpbil, ska anses utgöra ett ovanligt transportsätt i den mening som avses i artikel 9.3. Att oljan förvarades i tre IBC-behållare föranledde inte domstolen att göra någon annan bedömning.

Domstolen uttalade slutligen att eldningsolja som en privatperson förvärvar för eget bruk och själv transporterar med ett s.k. ovanligt transportsätt är en vara som innehas för personligt bruk och att det under dessa omständigheter inte krävs att varan åtföljs av ett ledsagardokument då den förflyttas (dvs. artikel 7.4 i cirkulationsdirektivet är inte tillämplig). Detta innebär enligt domstolen dock inte att artikel 7.4 i cirkulationsdirektivet utgör hinder för att det i lagstiftningen i en destinationsmedlemsstat där punktskatten ska erläggas med stöd av artikel 9.3 i direktivet, föreskrivs en skyldighet för varje enskild person, att ställa säkerhet för betalningen av punktskatt samt att medföra ett ledsagardokument och bevis om ställande av säkerhet för punktskatt. Domstolen anförde att en sådan skyldighet kan vara nödvändig vid transport av mineraloljor med ett ovanligt transportsätt för att den medlemsstat där förbrukningen sker och som kräver betalning av punktskatt ska kunna kontrollera varornas skattemässiga status.

### 5.1.2 Svenska avgöranden

Hovrätten för Övre Norrland meddelade den 18 februari 2008 dom i det ovan redovisade målet om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Hovrätten ogillade åtalet. Hovrätten fann mot bakgrund av EG-domstolens avgörande i huvudsak att den svenska regleringen enligt hovrätten går längre än vad som är tillåtet enligt artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet, eftersom enskilda personer enligt svensk rätt är skyldiga att betala punktskatt här även för eldningsolja som transporteras hit med vanligt transportmedel. Hovrätten ansåg att när artikel 9.3 i direktivet inte är korrekt införlivad i svensk rätt, gäller i stället artikel 8 i cirkulationsdirektivet för svensk del. Bestämmelsen i artikel 8 ger enligt hovrätten upphov till rättigheter för enskilda, som alltså har en rätt att inte bli beskattade här om de själva för in olja som inköpts för eget bruk. Detta medför att några krav på föranmälan, ställande av säkerhet för

skatten eller medförande av förenklat ledsagardokument inte kan ställas i anledning av denna transport. För att straffansvar ska komma i fråga måste det enligt hovrätten såväl i skattelagstiftningen som i straffbestämmelserna tydligt anges att det är en förutsättning för att skatt ska utgå att transporten av eldningsolja skett med ovanliga transportsätt. Frånvaron av sådana tydliga upplysningar i den svenska lagstiftningen innebär enligt hovrätten att det i den aktuella straffbestämmelsen saknas ett rekvisit för vad som utgör den brottsliga gärningen.

Kammarrätten i Sundsvall har i ett avgörande den 11 januari 2008 haft att ta ställning till frågan om skattskyldighet vid en enskild persons införsel av eldningsolja för eget bruk (mål nr 2415-07). Oljan transporterades vid införseln i en 1 000-litersbehållare och flera mindre behållare. Kammarrätten fann mot bakgrund av EG-domstolens dom i det ovan refererade fallet att införseln skedde med ovanligt transportsätt och att den enskilde var skattskyldig för eldningsoljan här i Sverige i enlighet med 4 kap. 1 § 5 LSE.

## 5.2 Slutsatser av EG-domstolens dom och reformbehovet

Av EG-domstolens dom följer att artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet inte innebär en möjlighet för en medlemsstat att generellt föreskriva att punktskatt, oavsett transportsätt, ska tas ut i den medlemsstat där förbrukningen sker, i fall där en enskild person har förvärvat eldningsolja för eget privat bruk i en annan medlemsstat och själv har transporterat den till den medlemsstat där förbrukningen sker. Vid införsel för privat bruk av eldningsolja med ett s.k. vanligt transportsätt kan skatt inte tas ut i förbrukarstaten, medan skatt däremot kan tas ut i förbrukarstaten om införsel sker med ett s.k. ovanligt transportsätt. Enligt befintliga bestämmelser i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) medför införsel av uppvärmningsbränsle till Sverige undantagslöst en skyldighet att betala punktskatt för bränslet här. De svenska bestämmelserna om skattskyldighet för uppvärmningsbränsle behöver mot denna bakgrund ses över för att bättre stämma överens med cirkulationsdirektivet.

Vidare följer av domen att bränsle, som en enskild person förvärvar för personligt bruk och själv transporterar med ett s.k. ovanligt transportsätt, är en vara som innehas för personligt bruk, vilket innebär att artikel 7 i cirkulationsdirektivet inte är tillämpliga på sådana transporter. Å andra sidan följer av domen att artikel 7.4 i cirkulationsdirektivet inte utgör något hinder för att det i den nationella lagstiftningen i en destinationsmedlemsstat där punktskatt i dessa fall ska erläggas, föreskrivs en skyldighet för varje enskild person att ställa säkerhet för betalningen av punktskatt, att medföra ett ledsagardokument och bevis om ställande av säkerhet för punktskatt. EG-domstolen anförde i det ovan refererade avgörandet att sådana krav kan vara nödvändiga för att staten ska kunna kontrollera varornas skattemässiga status.

De svenska bestämmelserna om beskattning av bränsle är generella i så motto att det inte finns några särskilda bestämmelser om skattskyldighet vid införsel för personligt bruk. Skattskyldigheten följer i dessa fall av bestämmelsen i 4 kap. 1 § 5 LSE. Den skattskyldige ska i dessa fall för-  
anmäla bränslet och ställa säkerhet för skatten hos Skatteverket (4 kap.

11 § LSE). Genom bestämmelserna i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) kontrolleras och sanktioneras att dessa skyldigheter fullgörs. Bestämmelserna i LPK är i första hand utformade för kontroll av yrkesmässiga vägtransporter och bör mot bakgrund av EG-domstolens avgörande i vissa avseenden ses över för att ytterligare anpassas till kontroll av transporter med införsel av bränsle för personligt bruk som ska beskattas här.

Mot bakgrund av det ovan anförda kan sägas att det svenska genomförandet av artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet behöver ses över. Härvid är det av central betydelse att den svenska beskattningen kan säkerställas på ett effektivt och rättssäkert sätt.

### 5.3 Skattefri införsel av eldningsolja med vanligt transportsätt

**Regeringens förslag:** Punktskatt ska inte betalas i Sverige för bränsle som förs in hit av en enskild person som har förvärvat bränslet i ett annat EG-land och som själv transporterar bränslet hit, om bränslet är avsett för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Oavsett det nu sagda ska punktskatt betalas här för flytande bränsle som är avsett att förbrukas för uppvärmning här i landet och som förs in hit på annat sätt än i ett tankfordon som används vid yrkesmässig handel med sådant bränsle.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har inget att erinra mot förslaget eller berör det inte. *Justitiekanslern*, som tillstyrker förslaget, anför att det enligt hans bedömning inte har förelegat hinder mot att tillämpa den svenska skattebestämmelsen (4 kap. 1 § 5 lagen [1994:1776] om skatt på energi, LSE) i de fall transporten har utförts med transportsätt som i cirkulationsdirektivets mening är att betrakta som ovanliga. *Skatteverket* anför att förslaget innebär att bestämmelserna kommer att överensstämma med de principer och den systematik som föreskrivs i cirkulationsdirektivet. *Kommerskollegium* ser positivt på förslaget att anpassa de svenska bestämmelserna till gemenskapsrätten som den tolkas av EG-domstolen. *Konkurrensverket* anser att det är bra att bl.a. skattskyldigheten vid privatimport av vissa varor klargöras. Det bidrar till att säkerställa konkurrensneutrala villkor mellan marknadens aktörer. *Göta hovrätt* anför beträffande begreppet ”själv transporterar bränslet” att det innebär att förvärvaren ska sköta transporten personligen.

**Skälen för regeringens förslag:** Av LSE följer att den som för eget privat bruk för in uppvärmningsbränsle från ett annat EG-land till Sverige är skattskyldig för bränslet här (4 kap. 1 § jämfört med 1 a § LSE). Undantag från skattskyldighet vid privat införsel föreskrivs endast för vissa fall av införsel av motorbränsle (4 kap. 1 a § 2 och 3 LSE). Genom det ovan redovisade avgörandet från EG-domstolen har det klarlagts att det inte är förenligt med artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet

att, oavsett på vilket sätt införseltransporten sker, generellt föreskriva att punktskatt på flytande uppvärmningsbränslen ska tas ut i den stat där förbrukning sker, i de fall en enskild person har förvärvat beskattat sådant bränsle för eget bruk och själv har transporterat det in till staten. Som regeringen anfört ovan innebär gemenskapsrätten att skatt kan tas ut i förbrukarstaten om införsel sker med ett s.k. ovanligt transportsätt. Regeringen instämmer därmed i *Justitiekanslerns* bedömning att det inte har förelegat hinder mot att tillämpa den svenska skattebestämmelsen i LSE i de fall transporten har utförts med transportsätt som i cirkulationsdirektivets mening är att betrakta som ovanligt. Bestämmelserna i LSE behöver emellertid ändras för att bättre överensstämma med cirkulationsdirektivet när det gäller införsel av uppvärmningsbränsle för eget bruk med s.k. vanligt transportsätt. Samtidigt är det viktigt att kunna bibehålla den svenska skattebasen, varför skattefriheten bör hållas så begränsad som möjligt under iakttagande av cirkulationsdirektivets bestämmelser.

Erforderliga anpassningar av LSE genomförs enligt regeringen lämpligast genom en bestämmelse som uttryckligen genomför artikel 8 i cirkulationsdirektivet avseende införsel av bränsle för eget bruk. Enligt artikel 8 ska punktskatt på varor som förvärvats av enskilda personer för deras eget bruk och som transporteras av dem själva tas ut i den medlemsstat där varorna förvärvats. Det innebär enligt regeringen att bränsle som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat bränslet i ett annat EG-land och som själv transporterar bränslet hit ska undantas från den skattskyldighet som följer av 4 kap. 1 § 5 LSE under förutsättning att bränslet är avsett att användas av för personligt bruk av den enskilde själv eller dennes familj. Med att transporten utförs av den enskilde själv avses härvid att han eller hon är med i transporten, som förare eller passagerare. *Göta hovrätt* anför att skattefri införsel bör komma i fråga när förvärvaren sköter transporten personligen och inte genom ombud. Enligt regeringens uppfattning innebär artikel 8 i cirkulationsdirektivet att varorna rent fysiskt ska transporteras av den enskilde själv för att skattefri införsel ska komma i fråga. Regeringen finner stöd för denna uppfattning i EG-domstolens domar i fallen Granberg och Joustra.

En medlemsstat dit bränsle förs in har dock möjlighet att med stöd i artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet beskatta bränslet under vissa förutsättningar. En medlemsstat får föreskriva att punktskatt även ska tas ut i den medlemsstat där förbrukning sker i de fall en enskild person har förvärvat bränsle som släppts för konsumtion i en annan medlemsstat och transporterat bränslet till medlemsstaten där förbrukning sker, om transporten sker med ett ovanligt transportsätt. Möjligheten att föra in bränsle hit utan att betala svensk punktskatt gäller därmed motsatsvis de fall där bränslet transporteras med ett vanligt transportsätt. Varken begreppet ”ovanligt transportsätt” eller ”vanligt transportsätt” definieras i cirkulationsdirektivet. Av artikel 9.3 framgår dock att transport av flytande eldningsbränsle, som utförs på annat sätt än med tankar som används vid yrkesmässig handel, ska anses som utförda med ett ovanligt transportsätt. EG-domstolen talar om att all transport av eldningsolja, som inte utförs med tankfordon som används vid yrkesmässig handel, ska anses utförd med ovanligt transportsätt. *Lagrådet* har pekat på betydelsen av att bestämmelsen om skattskyldighet inte avviker från

För att skattefri införsel av uppvärmningsbränsle ska kunna komma i fråga bör mot bakgrund av det ovan sagda krävas att bränslet transporteras hit i ett tankfordon som används vid yrkesmässig handel, dvs. ett vanligt transportmedel. Det innebär att det ska vara fråga om ett tankfordon med fasta tankar. Vid andra transportsätt ska skatt tas ut i Sverige. För motorbränsle gäller på motsvarande sätt att skattefri införsel endast kommer i fråga vid införsel av bränsle i fordonstankar eller lämpliga reservdunkar, vilket i dag föreskrivs i 4 kap. 1 a § 3 LSE.

Sammanfattningsvis föreslås att bränsle som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat bränslet i ett annat EG-land och som själv transporterat bränslet hit ska undantas från skattskyldighet. Detta under förutsättning att bränslet är avsett att användas för personligt bruk av den enskilde själv eller dennes familj. För den enskilde hit uppvärmningsbränsle på annat sätt än i ett sådant tankfordon som används vid yrkesmässig handel med uppvärmningsbränsle ska bränslet trots det nyss sagda beskattas här. Eftersom skattefrihet således förutsätter att införseln görs av den enskilde själv med ett tankfordon som används vid yrkesmässig handel med bränslet, bedömer regeringen att omfattningen av skattefri införsel i praktiken kommer att bli begränsad.

Genom den föreslagna bestämmelserna åtgärdas de brister i LSE som framgår av EG-domstolens dom.

Förslaget föranleder ändring av bestämmelsen om skattefrihet för vissa bränslen i 4 kap. 1 a § LSE.

## 6 Kontroll vid införsel av beskattade varor i vissa fall

### 6.1 Bakgrund och utgångspunkter

Genom propositionen *Alkoholfrågor med EG-rättslig anknytning* (prop. 2007/08:119) infördes vissa anpassningar av alkohollagen (1994:1738) till EG-rätten fr.o.m. den 1 juli 2008 (bet. 2007/08:SoU19 och rskr. 2007/08:209). De innebär bl.a. att spritdrycker, vin och starköl får föras in till Sverige från ett annat EG-land av en enskild person som har fyllt 20 år, genom yrkesmässig befordran eller annan oberoende mellanhand om dryckerna är avsedda för den enskildes eller dennes familjs personliga bruk. Med yrkesmässig befordran avses detsamma som i 4 kap. 2 § andra stycket 6 alkohollagen, dvs. postbefordran eller annan liknade befordran, t.ex. genom transportföretag. Bestämmelsen utgör en anpassning av lagstiftningen till följd av EG-domstolens domar den 5 juni 2007 i mål C-170/04 (det s.k. fallet Rosengren) och den 4 oktober 2007 i mål C-186/05 (för utförlig beskrivning av förslaget hänvisas till prop. 2007/08:119 s. 34–42).

Den enskilda person som beställer alkoholvaror för sitt eget personliga bruk, och för in varorna med en oberoende mellanhand, behöver inte ha

rätt till partihandel enligt 4 kap. 1 § alkohollagen. Den nya bestämmelsen är vidare tillämplig oavsett om den bakomliggande transaktionen utgör en distansförsäljning och varan således transporteras av säljaren eller av någon annan för säljarens räkning, eller om köparen i det aktuella fallet själv har anlitat transportören.

För beskattningen vid införsel av varor med hjälp av en anlitad transportör är EG-domstolens dom i det s.k. fallet Joustra betydelsefull. Som framgått ovan i avsnitt 4.1.2 klargörs av EG-domstolen i det fallet att när varor, som släppts för konsumtion och beskattats i en medlemsstat, av en privatperson förs in till en annan medlemsstat genom anlitande av ett ombud ska punktskatt tas ut i destinationsmedlemsstaten. Varorna innehas enligt EG-domstolen i dessa fall i kommersiellt syfte och artikel 7 i cirkulationsdirektivet är tillämplig. De svenska bestämmelserna om beskattning av alkohol vid införsel för privat bruk överensstämmer med EG-domstolens dom.

I ovan nämnda proposition lyfts fram att den svenska alkoholskatten jämte detaljhandelsmonopolet är de viktigaste alkoholpolitiska instrumenten för att begränsa alkoholkonsumtionen och därmed dess skadeverkningar (s. 42). Regeringen anför i propositionen att det därför är nödvändigt att indrivningen av skatten är lika effektiv som inom övriga beskattningsområden. Genom möjligheten för enskilda personer att föra in alkoholvaror genom s.k. oberoende mellanhand utökas gruppen legala införare av alkoholvaror. Denna införsel av alkoholvaror omfattas av de kontroller Tullverket ska utföra enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter. Tullverket ska i de här fallen kontrollera både den faktiska införseltransporten och att gällande formkrav för införsel iakttagits. I vissa fall kommer det också att bli aktuellt för Tullverket att besluta om skatten på varorna. För kontrollerna och den efterföljande beskattningen är det betydelsefullt att föreskrivna ledsagardokument medföljer varorna under transporten.

Det är alltså viktigt att den svenska skattekontrollen avseende införsel av alkoholvaror kan upprätthållas även när det gäller alkoholvaror som förs in genom oberoende mellanhand. Kan skattekontrollen inte upprätthållas finns risk för att billig privatinförd alkohol blir lättare tillgänglig för svenska konsumenter, vilket skulle vara problematiskt från folkhälso-synpunkt. Det finns också en risk för att skattebasen avseende alkoholskatten urholkas om den införda alkohol, som rätteligen ska beskattas här, undanhålls från beskattning. Frågan är därför vilka möjligheter gällande bestämmelser ger att kontrollera att beskattningen av dem som beställer hem alkoholvaror genom s.k. oberoende mellanhand blir korrekt och om bestämmelserna behöver ändras.

## 6.2 Befintliga kontroller och behovet av förändring

Genom lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) finns ett system för kontroll av yrkesmässiga vägtransporter av punktskattpliktiga varor, dvs. alkohol- och tobaksvaror samt energiprodukter (se ovan avsnitt 4.2.3). I LPK finns också bestämmelser om administrativa sanktioner och om

straff vid underlåtenhet att iaktta de regler som gäller för förflyttningar av punktskattepliktiga varor inom EG. Straffbestämmelserna är utformade med syfte att kunna ställa dem som medverkar vid en varuförflyttning till ansvar, om varorna förflyttas i strid med föreskrivna krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan. Det är i huvudsak fråga om brott som kräver uppsåtligt agerande. Vidare får åtal för brottet *olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor* väckas endast om det är påkallat från allmän synpunkt.

I det följande redovisas vilka praktiska möjligheter bestämmelserna i LPK ger för att kontrollera införsel av alkoholvaror för privat bruk genom en s.k. oberoende mellanhand, dvs. genom en transportör. Det är för förståelse av systemet viktigt att hålla i minnet att punktskattepliktiga varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och som förs in hit av en anlitad transportör, i cirkulationsdirektivets mening innehåller i kommersiellt syfte.

Den praktiska tillämpningen av LPK vid införsel av alkoholvaror med hjälp av en av beställaren anlitad transportör kan beskrivas enligt följande.

När Tullverket stannar en vägtransport som innehåller alkoholvaror och föraren uppger att han som ombud för vissa angivna personer för in varorna, kan Tullverket kontrollera att varubeställarna, i egenskap av skattskyldiga för alkoholskatten, har anmält varorna och ställt säkerhet för skatten (16 § lagen [1994:1564] om alkoholskatt). Finns det anledning att anta att varorna transporteras i strid med föreskrivna bestämmelser för varuförflyttning inom EG får varorna omhändertags under det att frågan utreds (4 kap. 9 § LPK). Varorna får dock vara omhändertagna längst tre månader (4 kap. 13 § LKP). Har den skattskyldige (den som beställt varorna) inte föranmält varorna eller ställt säkerhet för skatten kan den skattskyldige påföras transporttillägg enligt LPK. Transporttillägget är 20 procent av skatten på varorna. Den skattskyldige riskerar i dessa fall också att ställas till ansvar för skattebrott (2 eller 3 §§ skattebrottslagen 1971:69). Även brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor (5 kap. 1 § LPK) kan, på grund av underlåtenheten att anmäla varorna och ställa säkerhet för skatten, komma i fråga avseende den skattskyldige beställaren.

För varorna dessutom in utan föreskrivet förenklat ledsagardokument kan det bli aktuellt att ställa föraren till ansvar för brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, för sin underlåtenhet att se till att det förenklade ledsagardokumentet åtföljer varorna. I det följande föreslås att förarens skyldighet att medföra föreskrivna dokument förtydligas (se nedan avsnitt 7.2).

Har den skattskyldige beställaren föranmält varorna och ställt säkerhet för skatten torde det inte komma i fråga att rikta något straffrättsligt ansvar enligt LPK mot föraren, även om varorna transporteras utan medföljande ledsagardokument. Ansvar för brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor förutsätter att förflyttningen ger upphov till fara för att myndighetens kontrollverksamhet avseende varuförflyttningen allvarligt försvåras, vilket knappast kan anses föreligga i denna situation (se även prop. 2002/03:10 s. 110).



Någon bestämmelse om transporttillägg avseende förare som transporterar varor utan ledsagardokument finns inte i LPK, vilket regeringen återkommer till i nästa avsnitt.

Om föraren transporterar alkoholvarorna, trots vetskap om att varorna är föremål för skattebrott, kan det bli fråga om att tillämpa bestämmelsen om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor avseende föraren (5 kap. 1 a § LPK).

Kan föraren inte uppge på vems uppdrag varorna transporteras, dvs. vem som är beställare, och ombudssituationen således kan ifrågasättas, kan Tullverket omhändertar varorna för att utreda vem som ska betala den svenska alkoholskatten. Om Tullverket inte kan klarlägga vem som är beställare av varorna, får Tullverket endast lämna ut varorna till föraren om denne själv är berättigad att föra in varorna enligt 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738), dvs. om han eller hon har rätt till partihandel. Om så inte är fallet får varorna förverkas. Föraren riskerar i avsaknad av identifierad beställare att anses som skattskyldig för varorna. Är han eller hon inte själv berättigad att föra in varorna enligt 4 kap. 2 § alkohollagen kan ansvar för brott enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling komma ifråga. Har varorna inte förannämnts eller säkerhet för skatten ställts, kan det också komma i fråga att påföra transporttillägg och att ställa föraren till ansvar för brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor.

Om föraren transporterar varorna på uppdrag av den person som sålt varorna är det fråga om distansförsäljning. I sådant fall ska säljaren ställa säkerhet för skatten innan varorna avsänds och se till att skatten betalas här i Sverige när varorna når mottagaren. LPK förskriver även att Tullverket kontrollerar att dessa skyldigheter iakttas.

Genom möjligheten att föra in alkoholvaror med s.k. oberoende mellanhand kan förutsättas ett ökat antal legala införseltransporter av alkoholvaror till enskilda privatpersoner. Hur stor den ökade införsel blir är svårt att förutse. Antalet fall där Tullverket finner att varor behöver tas om hand för kontroll av vem som är skattskyldig och att varorna förflyttas på förskrivet sätt bedöms också komma att öka. I de fall varorna tas om hand ska Tullverket under vissa förutsättningar besluta om skatten. En ökad mängd omhändertaganden leder därmed till att Tullverket behöver göra fler skatteutredningar.

De befintliga reglerna i LPK är alltså konstruerade för att förhindra att varor förs in utan att en behörig mottagare kan identifieras och ämnade att säkerställa att beskattningen blir korrekt när den skattskyldige beställaren är identifierad. Regeringen bedömer dock att ett ökat antal införselfall kan innebära praktiska tillämpningssvårigheter för Tullverket. Detta även om beställarens skyldighet att förannmäla varorna och ställa säkerhet för skatten är sanktionerad genom transporttillägg och straffrätligt ansvar. Som framgår nedan föreslår regeringen att förare som inte medför föreskrivet föränklade ledsagardokument ska påföras transporttillägg. Härigenom motverkas kontrollproblemet i viss utsträckning (se följande avsnitt). Tullverkets förändrade kontroll- och beskattningssituation kommer dock att följas upp. Frågan om Tullverkets befogenheter och roll som beskattningsmyndighet vid en mer omfattande privat införsel behöver övervägas noga och det bör göras i samband med en större översyn av LPK.

**Regeringens förslag:** Transporttillägg ska påföras en förare som inte har med sig föreskrivet förenklat ledsagardokument vid förflyttning av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat EG-land. Om föraren kommer in med dokumentet till Tullverket inom en månad från dagen för beslutet om transporttillägg ska tillägget undanröjas.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorian innehöll, till skillnad från regeringens förslag, ett förslag om att beslutet om transporttillägg skulle meddelas inom tre månader från det att transportkontrollen verkställts.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har inget att erinra mot förslaget eller berör det inte. *Skatteverket* har inget att invända mot förslaget, men anser att det bör övervägas om inte bestämmelserna om förarens ansvar även bör gälla de fall där beskattade varor transporteras i Sverige på väg ut från Sverige till ett annat EG-land. *Skatteverket* anför vidare att det är nödvändigt med en total översyn av bestämmelserna i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) eftersom de förutsättningar som gällde vid lagens tillkomst har ändrats väsentligt på senare tid. En av anledningarna till detta är EG-domstolens dom i fallet Rosengren. *Skatteverket* erinrar om att Tullverket enligt bestämmelserna i LPK har tre månader på sig att fatta beskattningsbeslut efter det att Tullverket omhändertagit varor och att det vid underhandskontakter med Tullverket har framkommit att Tullverket vid flera tillfällen har svårt att slutföra skatteutredningarna inom den föreskrivna tiden. Utredningarna är i flera fall både omfattande och resurskrävande. Enligt *Skatteverkets* mening bör tidsfristen för Tullverkets beskattningsbeslut anpassas till vad som i praktiken är nödvändigt för att Tullverket ska kunna slutföra skatteutredningarna. Alternativt bör det enligt *Skatteverket* övervägas om den nuvarande ordningen där Tullverket i vissa fall är beskattningsmyndighet ska överges och att *Skatteverket* alltid ska vara beskattningsmyndighet enligt de ordinarie bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483, SBL). *Tullverket* föreslår att regeringen i stället utformar bestämmelserna på samma sätt som föreslås vid införsel av bränsle för privat bruk, och att Tullverket i dessa fall ska förse *Skatteverket* med de uppgifter som behövs för ett skattebeslut och beslut om transporttillägg. Även Tullverket anser att det är angeläget med en total översyn av LPK, eftersom de rättsliga förutsättningar som gällde vid lagens tillkomst har ändrats i och med domarna i fallen Rosengren och Granberg. Tullverket utgår ifrån att det ska vara en uppgift för Tullverket att kontrollera att transporter av alkoholvaror genom en oberoende mellanhand sker enligt gällande bestämmelser. Även de skattskyldiga beställarna av alkoholvaror kommer att behöva kontrolleras av Tullverket. Tullverkets prioritering och planering av kontrollverksamheten kommer precis som i dag att ha fokus på den illegala alkoholinförseln. Tullverket anför att de förutsätter att verket inte ska företa omfattande och resurskrävande skatteutredningar i samband med införsel av alkoholvaror genom

oberoende mellanhand. Sådana utredningar kan vara tidskrävande och därmed svåra att hinna slutföra inom de tre månader som Tullverket har på sig att fatta skattebeslut. Oavsett hur regeringen utformar kontrollsystemet kommer det att finnas ett behov av ökade resurser för Tullverket. *Systembolaget AB* delar uppfattningen att transporttillägg avseende föraren ska tas ut även om införseln är anmäld och säkerhet är ställd. Som anges i promemorian är det enligt Systembolaget av central betydelse att varorna åtföljs av ledsagardokumentet för att det ska vara möjligt att utreda om punktskattepliktiga varor förflyttas på lagligt sätt. *Ungdomens Nykterhetsförbund (UNF)* är djupt oroat av det faktum att privatpersoner numera kan föra in alkohol med hjälp av en s.k. oberoende mellanhand. UNF anser att det naturligtvis är av godo att ytterligare försök att kontrollera införseln föreslås men UNF är skeptiska till huruvida dessa kommer att få någon effekt på den totala konsumtionen av alkohol i Sverige så länge införselkvoterna ligger fast. UNF anser att det är bra att föraren blir betalningsskyldig om det inte finns ett ledsagardokument. UNF tar också upp problemet med avsaknaden av ålderskontroller. *Sveriges Bryggerier* anför att de tvingas ställa sig positiva till de förslag som presenteras i promemorian, eftersom den svenska staten inte väljer att lösa problemen genom att anpassa den höga svenska ölskatterna till åtminstone dansk nivå. De ställer sig dock tvivlande till att EG-kommissionen kommer att acceptera det mycket komplicerade förfarings sättet för en enskild konsument att beställa alkoholhaltiga drycker från utlandet. *Sveriges Bryggerier* menar att systemets komplexitet inte passar en enskild konsument utan enbart är ett försök att omöjliggöra privat införsel via tredje part, vilket torde stå i strid med EG:s strävan mot fri rörlighet av varor och tjänster. *Göta hovrätt* har vissa principiella invändningar mot förslaget, vilka bottnar i att de skattskyldiga som för in varor för eget personligt bruk inte kommer att omfattas av det. *Göta hovrätt* pekar också på att bestämmelsen om undanröjande av påfört transporttillägg (4 kap. 2 § LPK) kan bli verkningslös i förhållande till förare i vissa fall. Det eftersom föraren i denna sin egenskap inte torde ha vare sig rätt eller skyldighet att upprätta ledsagardokument. *Göta hovrätt* ifrågasätter förslagets förhållande till Europakonventionen. *Kammarrätten i Sundsvall* anför att det inte framgår av förslaget varför det behövs en tidsfrist i fråga om beslut om transporttillägg avseende förare som inte medför förenklat ledsagardokument. Sådana frister finns inte i fråga om transporttillägg på andra grunder.

**Skälen för regeringens förslag:** För utredning av om punktskattepliktiga varor förflyttas på det sätt som förskrivs i cirkulationsdirektivet är det av central betydelse att varorna åtföljs av de dokument m.m. som föreskrivs i direktivet och i kommissionens *förordning (EEG) nr 3649/92 av den 17 december 1992 om förenklade ledsagardokument vid förflyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor som redan har frisläppts för konsumtion*. Detsamma gäller för utredning av vem som ansvarar för betalning av skatten. Av ett förenklat ledsagardokument ska framgå bl.a. vem som är mottagare av varorna (se artiklarna 1 och 2 i förordningen).

Skyldigheten att ha med ledsagardokument vid införsel av beskattade varor till Sverige följer i den svenska lagstiftningen av en hänvisning från 1 kap. 5 a § LPK till artiklarna 7 och 18 i cirkulationsdirektivet samt av

kommissionens förordning (3649/92). Systemet förutsätter också att övriga medlemsländer genomfört cirkulationsdirektivet avseende varor som förs ut från deras territorier. Att varor som förs in hit åtföljs av ledsagardokument säkerställs i praktiken av att återbetalning av den skatt som erlagts i avsändarmedlemsstaten bl.a. förutsätter att mottagaren av varorna sänder tillbaka ett undertecknat exemplar av det förenklade ledsagardokumentet till avsändaren. Det finns alltså i regel ett ekonomiskt intresse för de inblandade aktörerna att försäkra sig om att varorna åtföljs av ledsagardokument. Samtidigt kan man dock förmoda att intresset av att se till att föreskrivna dokument följer varorna är av mindre betydelse för enskilda personer som för in t.ex. beskattade alkoholvaror för privat bruk med en mer eller mindre medveten avsikt att inte betala den – internationellt sett höga – svenska alkoholskatten. För att underlätta kontrollen vid införsel av beskattade varor för enskildas privata bruk, finns det därför ett behov av att tydligare genomföra cirkulationsdirektivet avseende kravet på förenklade ledsagardokument vid införsel av beskattade varor. Dessutom bedömer regeringen att problemet med att identifiera skattskyldiga beställare har accentuerats genom möjligheten att föra in alkoholvaror via s.k. oberoende mellanhand, men det gäller även vid införsel av tobaksvaror och energi-produkter.

Enligt regeringens bedömning skulle Tullverkets utredningar underlättas om förarna alltid uppfyller sitt ansvar och har med sig det förenklade ledsagardokumentet tillsammans med varorna. Förslaget nedan i avsnitt 7.2 om att återinföra bestämmelsen om att förare är skyldiga att se till att bl.a. erforderliga ledsagardokument medföljer transporten, syftar också till att underlätta kontrollsituationen samtidigt som förarens skyldighet att medverka till en korrekt varuförflyttning tydliggörs.

Med identifierade skattskyldiga beställare är det enklare att säkerställa den svenska beskattningen av varorna. Som framgått ovan kan föraren ställas till ansvar för brottet *olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor* om avsaknaden av föreskrivna dokument inneburit fara för att myndighetens kontrollverksamhet allvarligt försvårats och åtal är påkallat från allmän synpunkt. Oavsett detta innebär avsaknaden av föreskrivet ledsagardokument att Tullverkets förutsättningar att kontrollera införseln av alkoholvarorna och att beskatta dessa försvåras. Som ovan sagts har de aktörer som medverkar vid dessa transporter sannolikt ofta ett gemensamt intresse av att inte betala den svenska alkoholskatten. Den skattskyldige beställarens underlåtenhet att iaktta kraven på föranmälan och ställd säkerhet kan i dessa fall enligt gällande bestämmelser sanktioneras med transporttillägg. Någon möjlighet att på motsvarande sätt påföra föraren en administrativ sanktionsavgift vid underlåtenhet att medföra föreskrivet förenklat ledsagardokument finns inte i den gällande lagstiftningen. För att säkerställa kontrollen och beskattningen anser regeringen att det är betydelsefullt att föraren kan påföras en sådan avgift avseende underlåtenhet att medföra föreskrivet dokument. Skyldigheten för föraren att medverka till att beställarna kan identifieras bör därför tydliggöras och förstärkas. Detta kan enligt regeringen åstadkommas genom att skyldigheten att se till att ett förenklat ledsagardokument medföljer varorna sanktioneras med transporttillägg. Regeringen förslår därför att det införs en bestämmelse med denna innebörd i LPK.

Bestämmelsen föreslås gälla samtliga förflyttningar av punktskattepliktiga varor som släpps för konsumtion och beskattats i ett annat Emland och där det finns krav på att ett förenklat ledsagardokument ska medfölja varorna.

Bestämmelsen ska gälla både förare som fraktar varorna vid yrkesmässig befordran, t.ex. förare anställda i transportföretag, och andra transportörer. Eftersom det är av central betydelse att varorna åtföljs av ledsagardokumentet för att Tullverket effektivt ska kunna utreda om varorna förflyttas på lagligt sätt, bör transporttillägg kunna påföras oavsett om införseln är anmäld och säkerhet är ställd av den skattskyldige beställaren.

*Skatteverket* anser att bestämmelsen bör gälla även vid transport av beskattade varor i Sverige som är på väg ut från Sverige. Regeringen har förståelse för synpunkten men ser för närvarande inte något behov av att sanktionera förares underlåtenhet att medföra föreskrivet förenklat ledsagardokument i dessa fall.

I promemorian föreslogs en bestämmelse om att Tullverket skulle fatta beslut om transporttillägg inom tre månader från det att transportkontrollen verkställdes. Förslaget togs fram efter uppgift från Tullverket om att de fattar övriga beslut om transporttillägg inom den tremånadersfrist för omhändertagande av varor som finns i 2 kap. 13 § LPK, vilken inte skulle komma att vara tillämplig avseende de nu aktuella besluten om transporttillägg. Som *Kammarrätten i Sundsvall* anför finns det ingen föreskriven tidsgräns för övriga beslut om transporttillägg i LPK. Regeringen föreslår därför inte att det ska införas någon tidsfrist för Tullverkets beslut om transporttillägg i dessa fall heller. Emellertid anser regeringen att det är både rimligt och logiskt att beslut om transporttillägg meddelas i anslutning till att en kontroll avslutas.

Vidare föreslår regeringen att transporttillägget ska undanröjas om föraren inkommer med erforderligt förenklat ledsagardokument inom en månad från det att beslut om transporttillägg fattades. *Göta hovrätt* har ifrågasatt om den föreslagna möjligheten att få transporttillägget undanröjt kan bli verkningslös i förhållande till förare som inte har rätt eller skyldighet att upprätta dokument i efterhand. Göta hovrätt erinrar om att möjligheten att få ett transporttillägg undanröjt har beaktats vid de överväganden som legat till grund för bedömningen att det – vid tillämpning av Europakonventionens bestämmelser – inte varit påkallat att föreskriva något subjektivt rekvisit när det gäller transporttillägg (jfr 1999 års skattetilläggskommittés betänkandet *Skattetillägg m.m.* (SOU 2001:25 s. 323 f). I detta avseende vill regeringen framhålla att gemenskapsrätten anger att ett förenklat ledsagardokument ska medfölja varorna, varför det åligger föraren att t.ex. via kontakt med beställaren se till att så sker. I propositionen *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.* (prop. 2002/03:106) gjorde regeringen bedömningen att transporttillägg vid en prövning av Europadomstolen inte skulle anses omfattas av artikel 6 i Europakonventionen. Bedömningen gjordes mot bakgrund av att transporttillägget utgör en sanktion med ett mycket speciellt syfte och snävt tillämpningsområde som närmast får anses rikta sig mot ett särskilt slags ordningsföreseelser. Regeringen påpekade också att transporttillägget närmast fyller en vitesliknande funktion så till vida att tillägget ska undanröjas om de handlingar som saknats företes inom

viss tid. Denna bedömning gäller alltså. Härtill kommer att syftet med transporttillägget i dessa fall, att verka som påtryckning på föraren så att denne t.ex. i samband med att han eller hon åtar sig transportuppdraget försäkras sig om att få ett förenklat ledsagardokument, skulle gå förlorat med en annorlunda utformning av bestämmelsen. Liksom enligt befintliga bestämmelser om transporttillägg avseende upplagshavare och skattskyldiga föreslår regeringen att förare ska befrias från transporttillägg om det är uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

*Sveriges Bryggerier* menar att systemets komplexitet inte passar en enskild konsument utan enbart är ett försök att omöjliggöra privat införsel via tredje part, vilket torde stå i strid med EG:s strävan mot fri rörlighet av varor och tjänster. Häremot kan sägas att regeringens förslag innebär ett förtydligande och en förstärkning av de EG-rättsliga reglerna om att beskattade varor som förflyttas i kommersiellt syfte ska åtföljas av ett s.k. förenklat ledsagardokument och därmed till att upprätthålla de krav på förenklade ledsagardokument som följer av artikel 7.4 i cirkulationsdirektivet och kommissionens förordning (EEG) nr 3649/92. Förslaget syftar således till att säkerställa beskattningen av punktskattepliktiga varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land och till att underlätta upprätthållandet av den ordning för förflyttning av punktskattepliktiga varor som följer av cirkulationsdirektivet. Enligt regeringens bedömning är åtgärden även välavvägd och berättigad i förhållande till sitt syfte – att säkerställa beskattning och kontroll av varuförflyttningen. Förslaget överensstämmer därmed enligt regeringens bedömning med den EG-rättsliga proportionalitetsprincipen. Mot denna bakgrund anser regeringen att förslaget är förenlig med principen om fri rörlighet för varor.

Slutligen vill regeringen också anföra att, som framgått i föregående avsnitt, den delar bedömningen att Tullverkets befogenheter och roll som beskattningsmyndighet vid en mer omfattande privat införsel kan komma att behöva övervägas noga i annat sammanhang. Regeringen kan också instämma i *Skatteverkets* och *Tullverkets* uppfattning om behovet av att se över LPK.

Regeringen föreslår således sammanfattningsvis att det införs en bestämmelse i LPK om att transporttillägg ska påföras en förare som inte iaktar skyldigheten att medföra förenklat ledsagardokument vid förflyttning av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat EG-land. Om föraren kommer in med föreskrivet förenklat ledsagardokument till Tullverket inom en månad från dagen för beslutet om transporttillägg ska transporttillägget undanröjas.

Förslaget föranleder ändringar i 4 kap. 1–3 §§ LPK.

## 7 Övriga anpassningar av LPK

### 7.1 Tillämpningsområdet för transportkontroller

**Regeringens förslag:** Kriteriet ”yrkesmässig” slopas i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i sak med regeringens. Regeringens förslag har dock fått en annan lagteknisk utformning.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har inget att invända mot förslaget eller berör det inte. *Ystad tingsrätt* välkomnar ett förtydligande av begreppet ”yrkesmässiga vägtransporter”. Tingsrätten anser dock att förslaget inte innehåller en fullständig definition av begreppet. *Systembolaget AB* instämmer i förslaget att utvidga begreppet ”yrkesmässiga vägtransporter” och möjligheten till transportkontroll. *Skatteverket* och *Tullverket* har inget att erinra mot förslaget men förespråkar en total översyn av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK). *Svensk Handel* anför att förslaget innebär vissa klarlägganden av definitionen av införsel för kommersiellt syfte eller personligt bruk som tidigare har uppfattats negativt för handeln. De anför också att förbättrade möjligheter för kontroll av införsel av skattepliktiga varor motverkar snedvridning av handeln. *Justitiekanslern* ifrågasätter promemorians utgångspunkt att lagens uttryck ”kan antas vara yrkesmässig vägtransport” innebär att kontroll aldrig får ske beträffande sådana transporter som visar sig vara icke yrkesmässiga. *Göta hovrätt* lämnar flera synpunkter av lagteknisk karaktär. Även *Kammarrätten i Sundsvall* lämnar synpunkter av lagteknisk karaktär.

**Skälen för regeringens förslag:** I LPK används begreppet ”yrkesmässig vägtransport” i samband med bestämmelserna om transportkontroll. Det begreppet har funnits i LPK sedan lagen infördes. Förarbetena synes närmast ge vid handen att det är just transportens karaktär i sig som är avgörande för tillämpningen av bestämmelserna om transportkontroll i LPK (jfr prop. 1997/98:100 s. 73 och 185). Mot bakgrund av ovan föreslagna ändringar i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) och redovisade ändringar i alkohollagen (1994:1738) samt de vitt skilda former för vägtransporter som förekommer, framstår det emellertid som att begreppet ”yrkesmässig vägtransport” inte är en ändamålsenlig avgränsning. Begreppet medför också problem i den praktiska tillämpningen, eftersom det inte är transportens yttre karaktär som avgör om de varor som transporteras omfattas av sådana föreskrifter för förflyttningen som ska kontrolleras av Tullverket. Härmed avses de krav på ledsagardokument, ställande av säkerhet, bevis om ställt säkerhet och anmälan som i olika utsträckning gäller för förflyttningar av punktskattepliktiga varor inom EG. Av cirkulationsdirektivet följer i första hand sådana föreskrifter vid transporter mellan kommersiella aktörer under s.k. skatteuppskov (se artiklarna 6 och 18). Vidare föreskrivs i cirkulationsdirektivet formella krav på förflyttningen av beskattade varor som sker i kommersiellt syfte (artiklarna 7 och 18). Här omfattas både förflyttning av beskattade varor mellan kommersiella aktörer och införsel av beskattade varor av en enskild person som ska använda varan för eget bruk men där den enskilde inte själv transporterar varan (se EG-domstolens dom i fallet *Joustra*). Cirkulationsdirektivets bestämmelser är för svensk del införda i lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och LSE. Även när en enskild person själv för in beskattat bränsle med ett ovanligt transportsätt till Sverige och bränslet ska beskattas här finns förflyttningskrav. I dessa

fall gäller att bränslet ska anmälas och säkerhet ställas för skatten (4 kap. 11 § LSE). I sistnämnda fall är kraven nationella.

Mot bakgrund av det ovan anförda anser regeringen att bestämmelserna i LPK behöver ändras så att det inte föreligger någon tveksamhet om att bestämmelserna om transportkontroll i LPK är tillämpliga avseende samtliga vägtransporter som fraktar punktskattepliktiga varor som endast får förflyttas under förutsättning att föreskrivna krav för förflyttningen iakttas. Detta kan enligt regeringen uppnås genom att kopplingen till yrkesmässighet slopas. Regeringen föreslår därför en sådan ändring av bestämmelserna i LPK. Avsikten är dock inte att Tullverket mer eller mindre slumpmässigt ska få kontrollera alla vägtransporter. Det ska liksom i dag vara fråga om kontroll av att punktskattepliktiga varor transporteras på föreskrivet sätt. Som ytterligare förutsättning för transportkontroll föreslår regeringen därför att transporten ska omfattas av eller antas omfattas av formkraven för förflyttning som följer av 1 kap. 6 § LPK. Att enbart knyta kontrollen av vägtransporter till kraven i 1 kap. 6 § LPK är dessutom logiskt, eftersom det är just efterlevnaden av de kraven som ska kontrolleras. Regeringens förslag överensstämmer med de synpunkter som lämnats av *Göta hovrätt*. Genom förslaget uppnås en fullständig överensstämmelse mellan kraven i 1 kap. 6 § LPK och de vägtransporter som får kontrolleras av Tullverket. Genom den valda lagstiftningstekniken undviker man det problem med definitionen av begreppet ”yrkesmässig” som uppmärksammat av *Ystad tingsrätt*.

Förslaget föranleder ändringar av 1 kap. 1 § och 2 kap. 1 § LPK.

## 7.2 Tydligare skyldigheter för förare som medverkar vid varuförflyttning

**Regeringens förslag:** En bestämmelse som uttryckligen anger att förare är skyldiga att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med transporten i de fall detta är en förutsättning för varuförflyttningen ska införas i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslogs att de förare som förflyttar varor som ska åtföljas av föreskrivet förenklat ledsagardokument ska se till att dokumentet åtföljer transporten.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har inte att erinra mot eller berör inte förslaget. *Tullverket* anser att förslaget om att förare ska se till att förenklat ledsagardokument medföljer transporten är viktigt. *Systembolaget AB* instämmer i förslaget. Den svenska lagtexten bör enligt Systembolaget även tydliggöras i flera andra avseenden när det gäller ansvar vid medverkan i varuförflyttningar. *Ungdomens Nykterhetsförbund (UNF)* anser att det föreslagna kravet på ledsagardokument är bra, eftersom det gör det svårare att undvika att betala skatt. *Göta hovrätt* påpekar att den föreslagna bestämmelsen enligt sin ordalydelse överensstämmer med 2 kap. 6 § första meningen i lagen (1998:506) om punkt-



skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) i dess lydelse före den 1 januari 2003, när det gäller medtagande av ledsagardokument. Hovrätten efterlyser överväganden kring den föreslagna bestämmelsen i förhållande till 2003 års lagändring i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Vidare anför hovrätten att termen förare har en ganska vag språklig betydelse. Detta förhållande, i förening med bestämmelsens utformning och placering, medför att bestämmelsen kan bli tillämplig på alla transportsätt för vilka termen förare kan komma ifråga. Detta torde inte vara avsett och skulle få svåröverblickbara konsekvenser. Göta hovrätt anför vidare att det bör övervägas om det finns skäl att låta vissa förmedlare av punktskattepliktiga varor från andra EG-länder ansvara för fullgörande av skyldigheter som avser ledsagardokument, ställande av säkerhet och anmälan av transporten. *Justitiekanslern* anser att den nuvarande bestämmelsen inte är otydlig och att tillägget därför inte är nödvändigt. Syftet med kravet på ledsagardokument är att varan vid varje tidpunkt ska kunna identifieras och dess status i punktskattehänseende kontrolleras. I den nuvarande bestämmelsen föreskrivs sålunda att varorna ska åtföljas av ledsagardokument, vilket överensstämmer med hur detta krav har utformats i artikel 7.4 i cirkulationsdirektivet. Föreskriften kan enligt *Justitiekanslern* inte uppfyllas av någon annan än den som rent faktiskt utför transporten.

**Skälen för regeringens förslag:** Tidigare innehöll LPK ett uttryckligt krav på att förare skulle se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följde med transporten i den uträkning som föreskrevs i antingen lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) eller som följde av artiklarna 7, 10, 13 och 15 i cirkulationsdirektivet. Bestämmelserna ändrades och fick sin nuvarande lydelse den 1 januari 2003 (prop. 2002/03:10). Genom ändringen uttrycks förarens ansvar för dokumenten på ett annat sätt. I 1 kap. 5 a § LPK anges att i de fall LTS, LAS eller LSE inte är tillämpliga avseende förflyttningen, ska varorna åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet i den utsträckning som följer av artiklarna 7 och 18 i cirkulationsdirektivet. Av artiklarna 7 och 18 följer bl.a. att varorna ska åtföljas av ett ledsagardokument och att avsändaren ska upprätta dokumentet. Vidare anges i 1 kap. 6 § LPK att en punktskattepliktig vara endast får förflyttas om de krav är uppfyllda som följer av nämnda tre skattelagar eller av cirkulationsdirektivet. Föraren är enligt 2 kap. 6 § LPK skyldig att tillhandahålla tillgängliga ledsagardokument.

I samband med ändringen anfördes i propositionen att skyldigheten att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet medföljer är en skyldighet som regleras genom de olika skattelagarna och genom den nya 1 kap. 5 a § LPK (ovan a. prop. s. 103). Vidare anfördes att skyldigheten att se till att varorna inte förflyttas i strid med villkoret i 1 kap. 6 § LPK gäller var och en som medverkar till förflyttningen av varan. Den som uppsåtligt förflyttar punktskattepliktiga varor i strid med villkoret kan fällas till ansvar enligt brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Det anfördes att det därför inte längre behövdes någon särskild skyldighet för förare att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med vid förflyttningen. Vidare anfördes att föraren skulle vara skyldig att tillhandahålla tillgängliga ledsagardokument och

att den skyldigheten straffsanktionerades genom bestämmelsen om ansvar för underlåtenhet att tillhandahålla handlingar (5 kap. 4 § LPK).

I LTS, LAS och LSE regleras uttryckligen i vilka fall ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet ska medfölja varorna vid förflyttningar från Sverige. Det framgår också vem som ska upprätta respektive dokument i olika situationer. Motsvarande krav vid förflyttningar till Sverige följer av cirkulationsdirektivet. Sedan den ovan nämnda lagändringen framgår förarens ansvar att faktiskt se till att föreskrivna dokument följer med varorna indirekt. I kommissionens förordning (EEG) nr 3649/92 föreskrivs att ett förenklat ledsagardokument – i de fall ett sådant krävs – ska följa varorna under hela transporten. Inte heller här kommer förarens ansvar till direkt uttryck. Även om det, som *Justitiekanslern* anför, i praktiken är så att ansvaret för att dokumenten medföljer varorna inte kan uppfylls av någon annan än den som faktiskt utför transporten, anser regeringen att systemet vinner i tydlighet och förutsebarhet om förarens ansvar för att se till att föreskrivna dokument medföljer varutransporten uttryckligen framgår av den svenska lagtexten.

Regeringen föreslår att detta åstadkoms genom att den bestämmelse om slopades 2003 återinförs i LPK. Genom att placera bestämmelsen i 2 kap., vilket gäller kontroll av vägtransporter, framgår det att kravet ska gälla förare av vägtransport. Förslaget innebär att förarens skyldighet att se till att dokument är med gäller i de fall det finns en bestämmelse, i nationell lag eller i gemenskapsrätten, enligt vilken ett ledsagardokument ska upprättas och medfölja varorna. Som *Göta hovrätt* konstaterar finns bestämmelser som anger sådana skyldigheter vid införsel av varor för någon annans bruk, oavsett om det gäller beskattade varor eller varor som förflyttas under s.k. skatteuppskov, men däremot inte vid införsel av varor som ska användas för personligt bruk. Göta hovrätt har ifrågasatt om det finns risk för svårigheter att tillämpa bestämmelsen vid t.ex. växelvis körning. Som framgått ovan anses en person föra in en vara själv enbart om han eller hon medföljer transporten. Regeringen bedömer mot denna bakgrund att risken för tillämpningssvårigheter är försumbar.

Göta hovrätt och *Systembolaget AB* framför ett par generella frågor kring den svenska regleringen av skyldigheterna för dem som medverkar vid varuförflyttningar. Regeringen kan instämma i att vissa av de frågor som de båda remissinstanserna lyfter fram skulle behöva ses över. Sådana överväganden måste dock ske mot bakgrund av att varuförflyttningarna regleras av gemenskapsrätten genom cirkulationsdirektivet. Direktivet är för närvarande föremål för översyn och ett reformerat direktiv håller på att tas fram. En del av de frågor Göta hovrätt och Systembolaget diskuterar påverkas av denna översyn. Regeringen kommer därför att ha anledning att återkomma till frågorna.

Regeringens förslag om att tydliggöra förarens skyldighet föranleder ändring i 2 kap. 6 § och 5 kap. 4 § LPK.

### 7.3.1 Begränsning av kontrollbefogenheterna

**Regeringens förslag:** Vid privat införsel av bränsle som ska användas för den enskilde eller dennes familjs eget personliga bruk ska transportkontrollen vara av något mer begränsad omfattning än i övriga fall. Tullverket ska i dessa fall inte få bereda sig tillträde till områden som inte är tillgängliga för allmänheten, och inte heller få förseгла transportmedel, containrar och andra utrymmen eller spärra av områden som inte är tillgängliga för allmänheten. Tullverket ska inte heller få omhänderta eller förverka bränsle. Transportkontrollen ska få pågå längst fyra timmar. Om föraren eller ägaren till varorna som kontrolleras inte medverkar och ger Tullverket möjlighet att undersöka varorna ska kontrollen få pågå under längre tid, dock högst åtta timmar.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i sak med regeringens.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har inget att erinra mot förslaget eller berör det inte. *Skatteverket* delar inte uppfattningen att det finns skäl att begränsa Tullverkets befogenheter vid kontroller av denna kategori av skattskyldiga jämfört med andra kategorier av skattskyldiga. Om det vid kontroll visar sig att bestämmelserna om anmälan i förväg och ställande av säkerhet inte har iakttagits anser *Skatteverket* att bestämmelserna i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) om omhändertagande m.m. borde vara tillämpliga även för denna kategori av skattskyldiga. Därmed skulle också Tullverket vara den myndighet som ska besluta om skatt och transporttillägg. *Justitiekanslern* anför att han, med hänsyn till att den föreslagna ändringen i 4 kap. 1 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) innebär att undantaget i artikel 8 i cirkulationsdirektivet uttryckligen förs in i LSE, inte har någon synpunkt på att vissa ändringar införs i LPK i syfte att tydliggöra att Tullverkets kontrollbefogenheter avser också privata transporter. *Justitiekanslern* ifrågasätter dock promemorians bedömning av tillämpningsområdet för straffbestämmelsen i 5 kap. 1 § LPK avseende olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. *Justitiekanslern* finner det i den delen tillräckligt att konstatera att åtalet som Hovrätten för Övre Norrland prövade i fallet Granberg avsåg olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor där den tilltalades befattning med det flytande eldningsbränslet ostridigt hade skett för privat bruk i den mening som avses artikel 8 i cirkulationsdirektivet och där åtalet, som *Justitiekanslern* förstår hovrättens dom, inte har ogillats av den anledningen att den svenska straffbestämmelsen endast skulle vara tillämplig på kommersiell hantering av punktskattepliktiga varor. *Göta hovrätt* anför att föreskriften om ställande av säkerhet (4 kap. 11 § LSE) får anses innebära att här avsedda transporter omfattas av förflyttningsvillkoret i 1 kap. 6 § LPK och därmed även av straffansvar enligt 5 kap. 1 § LPK för överträdelse av detta villkor. En konsekvens torde vara att här avsedda transporter i princip faller in även under tillämpningsområdet för transportkontroller enligt vad som nu föreskrivs i den grundläggande bestämmelsen därom (2 kap. 1 § LPK).

Göta hovrätt lämnar även synpunkter av lagteknisk karaktär. *Svenska Petroleum Institutet* anser att Tullverket bör kunna omhänderta och förverka bränsle i de fall det kan ifrågasättas om införseln är för privat bruk.

**Skälen för regeringens förslag:** Som framgått ovan ska punktskatt betalas i Sverige för bränsle som beskattats i ett annat EG-land och som förs in till Sverige med ett ovanligt transportsätt av en enskild person. I de här införselfallen är den person som ska använda bränslet, och som är skattskyldig för bränslet, med i transporten. Den personen är också ansvarig för att bränslet förämnats och att säkerhet för skatten ställts. Vid transportkontroll i dessa fall behöver Tullverket således inte utreda vem som är skattskyldig. Om den enskilde inte själv är med i transporten, om transporten alltså innehåller beskattat bränsle som ska överlåtas till eller användas av någon annan, är det inte längre fråga om införsel av bränsle för den enskildes eller dennes familjs eget personliga bruk (det bortses här från transporter mellan kommersiella aktörer som sker under s.k. skatteuppskov).

Vid införsel av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat EG-land säkerställs uttaget av svensk punktskatt i första hand genom att den skattskyldige förämnar varorna och ställer säkerhet för punktskatten hos Skatteverket innan varan transporteras från det andra EG-landet. Det Tullverket i huvudsak ska kontrollera avseende införsel med ovanligt transportsätt av bränsle för personligt bruk är att bränslet anmäls till Skatteverket och att säkerhet ställs för den svenska punktskatten. Syftet med kontrollerna är att säkerställa korrekt beskattning och Tullverket ska, som framgår nedan, genom kontrollerna förse Skatteverket med beskattningsuppgifter. Det är av central betydelse att uppgiftskontrollen fungerar effektivt. Det ankommer på Skatteverket och Tullverket att se till att uppgiftsutlämnandet organiseras på ett lämpligt sätt. Transportkontrollerna kan mot denna bakgrund i de här fallen vara av något mer begränsad omfattning.

Regeringen föreslår därför att Tullverket vid nu aktuella transportkontroller inte ska få bereda sig tillträde till områden som inte är tillgängliga för allmänheten, inte få försegla transportmedel eller andra utrymmen, eller spärra av områden. Tullverket ska inte heller få omhänderta eller förverka bränsle.

*Svenska Petroleum Institutet* efterfrågar möjlighet för Tullverket att kunna omhänderta och förverka bränsle i de fall det kan ifrågasättas om införseln är för privat bruk. Här kan sägas att i de fall det finns anledning att ifrågasätta om införseln sker för eget personligt bruk, t.ex. med hänsyn till mängden bränsle och Tullverket därför har skäl för bedömningen att transporten sker i kommersiellt syfte och omfattas av kraven i 1 kap. 6 § LPK, ska en fullständig transportkontroll göras. I de fallen kan bränslet omhändertas och förverkas om övriga förutsättningar för dessa åtgärder är uppfyllda (2 kap. 9 och 17 §§ LPK). *Skatteverket* har ifrågasatt om det inte finns ett behov av att Tullverket alljämt ska kunna omhänderta bränslet i de fall den skattskyldige inte har förämnat införseln och ställt säkerhet för skatten. Regeringen vill i detta sammanhang erinra om att den skattskyldige i dessa fall följer med i transporten och att denne om han eller hon inte har förämnat varorna eller ställt säkerhet för skatten ska påföras transporttillägg enligt LPK

samt riskerar att ställas till ansvar för skattebrott (2 eller 3 §§ skattebrottslagen 1971:69). Härtill kan brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor (5 kap. 1 § LPK) komma i fråga. Regeringen anser det därför inte nödvändigt att därtill ge Tullverket rätt att omhänderta bränslet.

Föraren, eller den person som ska använda bränslet för sitt eller familjens personligt bruk, ska medverka vid kontrollen bl.a. genom att ge Tullverket möjlighet att undersöka varorna och transportmedlet och utan kostnad tillhandahålla varuprov, svara för den transport som behövs för kontrollen samt ansvara för eventuell uppackning och återinpackning av varorna. Den som inte medverkar på föreskrivet sätt bör, liksom vid yrkesmässiga transportkontroller (se 2 kap. 7 § LPK), ersätta Tullverket för de kostnader som uppstår om han eller hon inte medverkar vid kontrollen.

Mot bakgrund av att kontrollverktygen föreslås begränsade anser regeringen att även tiden för hur länge en kontroll i dessa fall får pågå bör begränsas. Transportkontrollerna riktar sig i dessa fall mot enskilda skattskyldiga som för in bränsle för personligt bruk. Den skattskyldige är därmed närvarande vid transporten och mängden bränsle av naturliga skäl inte så omfattande. Tullverket ska inte heller eftersöka och granska ledsagardokument och andra handlingar utan via information från Skatteverket kontrollera föremålen och ställd säkerhet. Transportkontroller får enligt gällande bestämmelser i LPK inte pågå längre tid än sex timmar. Om föraren inte medverkar får kontrollen pågå längre, dock högst tolv timmar. Kontrollerna vid införsel av bränsle för personligt bruk bör få pågå under en något kortare tid. Det måste då beaktas att det för genomförande av kontrollen kan vara nödvändigt att fordonet flyttas till en plats där kontrollen inte hindrar övrig trafik. Vidare behöver Tullverket komma i kontakt med Skatteverket för att inhämta uppgifter om huruvida den skattskyldige anmält införseln och ställt säkerhet. Mot denna bakgrund förefaller det lämpligt att de föreslagna transportkontrollerna får pågå längst fyra timmar. Om föraren, eller ägaren till bränsle som kontrolleras, inte medverkar och ger Tullverket möjlighet att undersöka varorna, bör kontrollen få pågå under längre tid, dock högst åtta timmar. I detta sammanhang bör påpekas att skyldigheterna att stanna och att identifiera sig är sanktionerad med penningböter (5 kap. 2 och 3 §§ LPK).

Av nästa avsnitt framgår att Skatteverket ska fatta beslut om skatt och transporttillägg avseende skattskyldiga som för in bränsle för eget personligt bruk. I övrigt gör regeringen, i likhet med *Justitiekanslern* och *Göta hovrätt*, bedömningen att inga ändringar krävs av sanktions- eller straffbestämmelserna i LPK med anledning av privat införsel av bränsle med ovanligt transportmedel som ska beskattas här i Sverige och att dessa bestämmelser således kan tillämpas på samma sätt som hittills.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 1 § och 2 kap. 1–3 och 8 §§ LPK samt införande av en ny paragraf, 4 kap. 1 a § LPK.

**Regeringens förslag:** Skatteverket ska besluta om skatt och transporttillägg vid införsel av bränsle för personligt bruk. I dessa fall ska bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt gälla avseende transporttillägget.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har inget att erinra mot förslaget eller berör det inte. *Skatteverket* anser att Tullverket ska vara beslutande myndighet. *Kammarrätten i Sundsvall* anför att förslaget att Skatteverket ska besluta om transporttillägg vid privat införsel av bränsle innebär att det blir två skilda förfaranden beroende på vem som påförs transporttillägg. Det innebär också att förfaranderegler i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) och skattebetalningslagen (1997:483, SBL) ska tillämpas samtidigt. Vidare anför kammarrätten att det inte finns något förslag till ändring i 22 kap. 4 § SBL rörande överklagandetiden men att det får antas att avsikten är att överklagandetiden ska vara två månader. Eftersom annat inte framgår av LPK är överklagandetiden för Tullverkets beslut om transporttillägg tre veckor. Det finns därför enligt kammarrätten anledning att arbeta om förslaget genom att särskilt ange vilka förfaranderegler som ska gälla.

**Skälen för regeringens förslag:** Skatteverket fattar beslut om punktskatt på bränsle enligt bestämmelserna i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) och SBL. Enligt LPK är Tullverket dock behörigt att, under vissa särskilt angivna omständigheter, fatta beslut om skatt när en punktskattepliktig vara har omhändertagits (2 kap. 13 § LPK). Som framgått ovan föreslår regeringen att Tullverket inte ska få omhändertaga bränsle som förs in till Sverige av en enskild person för dennes eller dennes familjs eget personliga bruk. Därmed kommer Tullverket inte heller att ha behörighet att besluta om skatten i dessa fall. Regeringen anser att Skatteverket på sedvanligt sätt ska vara beskattningsmyndighet i de här fallen. Den skattskyldiges anmälan av bränsleinförseln kommer att kompletteras av att Tullverket underrättar Skatteverket om företagen transportkontroll och tillhandahåller Skatteverket de uppgifter som framkommit vid kontrollen. Det ankommer sedan på Skatteverket att göra erforderlig skatteutredning. Systemet förutsätter ett väl fungerande samarbete mellan Skatteverket och Tullverket.

Som anförts ovan föreslår regeringen att Skatteverket ska vara beskattningsmyndighet vid privat införsel av bränsle när bränslet ska beskattas här. Eftersom det dessutom är Skatteverket som i första hand har tillgång till uppgift om anmälan och säkerhet avseende den aktuella införseln, anser regeringen att Skatteverket även ska besluta om transporttillägg i dessa fall. Avseende de transporttillägg som kommer att beslutas av Skatteverket föreslår regeringen att bestämmelserna i SBL om debitering, betalning och förfarandet i övrigt ska gälla. Regeringen har viss förståelse för de synpunkter som lämnats av *Kammarrätten i Sundsvall* om att systemet kan uppfattas som otympligt när beslut om transporttillägg i nu aktuella fall ska fattas av Skatteverket och i övriga fall av Tullverket. Detta gäller dock ur myndigheternas och förvaltnings-

domstolarnas perspektiv. För den enskilde skattskyldige torde systemet bli enklare om beslut om transporttillägg fattas av Skatteverket. Det eftersom Skatteverket därmed kommer att vara beslutsmyndighet avseende både skatten och transporttillägget i dessa fall och den skattskyldige således enbart behöver ha kontakt med en myndighet.

Eftersom Skatteverket som framgått ovan i de här fallen ska vara ensam beslutsmyndighet är det av central betydelse att Tullverket underlättar Skatteverket om kontrollerna och om vad som därvid framkommit avseende anmälan, ställd säkerhet och bränslet.

Betydelsen av att uppgifterna lämnas till Skatteverket kan beskrivas enligt följande. I de fall den skattskyldige har iakttagit skyldigheten att anmäla bränslet och ställa säkerhet för skatten kommer Skatteverket genom uppgifterna från Tullverket att få bekräftat att bränslet förts in och att en deklaration samt skattebetalning är att vänta inom fem dagar från införseln (10 kap. 32 a § och 16 kap. 4 § tredje stycket SBL). Inkommer det inte en deklaration kan Skatteverket vidta erforderliga utredningsåtgärder. Underlåter den skattskyldige, trots att han eller hon iakttagit föreskrivna skyldigheter, att deklarera, har Skatteverket att besluta om skatten genom skönsbeskattning (11 kap. 19 § andra stycket SBL). Skattetillägg kan i dessa fall komma i fråga för underlåtenheten att lämna deklaration. Har den skattskyldige å andra sidan inte iakttagit föreskrivna skyldigheter att föränmäla och ställa säkerhet för skatten – och inte heller deklarerat bränslet vid införseln – kommer Skatteverket genom informationen från Tullverket att få kännedom om införseln. Skatteverket kan då fatta beslut om skatt genom skönsbeskattning samt påföra den skattskyldige transporttillägg och skattetillägg.

Som framgått ovan kan både transporttillägg och skattetillägg komma i fråga i ett ärende. Det är därför enligt regeringen viktigt att påpeka att transporttillägget och skattetillägget sanktionerar olika saker. Transporttillägget sanktionerar skyldigheten att föränmäla införseln av bränslet och att ställa säkerhet för skatten. Att den skattskyldige vidtar dessa åtgärder före införseln är en förutsättning för att Skatteverket ska få vetskap om den kommande deklarations- och skattskyldigheten för bränslet varigenom erforderliga åtgärder kan vidtas om någon deklaration inte inkommer. Det är sedan genom fullgörandet av deklarationskyldigheten den skattskyldige slutligt redovisar vilket bränsle och vilken mängd bränsle som förs in, varigenom korrekt skatt kan beslutas. Vid brister i deklarationen eller underlåtenhet att deklarera kan skattetillägg komma i fråga.

Skatteverkets beslut om transporttillägg ska kunna överklagas av den enskilde till allmän förvaltningsdomstol. Överklagande ska göras enligt bestämmelserna i SBL. *Kammarrätten i Sundsvall* har tagit upp frågan om tiden för överklagade. Överklagandetiden avseende de transporttillägg som beslutas av Skatteverket ska följa huvudregeln för överklaganden enligt SBL. Det innebär att överklagandet ska ha inkommit inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket den aktuella skattepliktiga händelsen inträffat (se 22 kap. 3 § och 1 kap. 6 § SBL). Därmed kommer tiden för överklagande av dessa beslut om transporttillägg att överensstämma med tiden för överklagande av skattebeslutet.

Förslaget föranleder ändringar i 4 kap. 6 § och 14 § LPK och införandet av en ny paragraf, 4 kap. 9 a § LPK samt ändringar i 1 kap. 2 och 4 §§ och 16 kap. 6 § SBL. Prop. 2008/09:48

## 8 Ikraftträdande och konsekvenser

### 8.1 Ikraftträdande

**Regeringens förslag:** De föreslagna ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2009.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har inget att erinra mot förslaget eller berör det inte. *IOGT-NTO* anser att det är en brist att de föreslagna skärpningarna inte förslås träda i kraft förrän den 1 januari 2009. Det saknas därmed effektiva instrument att under ett halvår övervaka efterlevnaden av de ändringar som per den 1 juli 2008 genomfördes i alkohollagen (1994:1738).

**Skälen för regeringens förslag:** Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas fr.o.m. den dagen.

*Lagrådet* har ifrågasatt övergångsbestämmelsen till ändringen i lagen (1994:1776) om skatt på energi. Förslaget är föranlett av att EG-domstolen i en dom den 15 november 2007 kommit fram till att gällande svenska bestämmelser inte står i överensstämmelse med artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet. Lagrådet anför att direktivet medger, som domen är att förstå, att skatt får tas ut endast om den enskilde använt sig av ett ovanligt transportsätt. När nu skattskyldigheten föreslås bli borttagen vid införsel med s.k. vanligt transportsätt i syfte att anpassa bestämmelserna till direktivets krav enligt EG-domstolens tolkning, bör det enligt Lagrådets mening inte komma i fråga att föreskriva att äldre bestämmelser fortfarande ska gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. En föreskrift med sådant innehåll skulle enligt Lagrådet innebära att man vid en prövning eller omprövning av skattskyldigheten i ett enskilt fall som hänför sig till tiden före lagens ikraftträdande fortfarande skulle ha bestämmelser som är oförenliga med direktivet.

I detta sammanhang bör nämnas att den skattskyldige har möjlighet att begära omprövning av ett skattebeslut inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 4 § skattebetalningslagen [1997:483]). Vidare har den skattskyldige möjlighet att begära resning av ett mål eller ärende (37 b § förvaltningsprocesslagen [1971:291]). Härtill kommer att Skatteverket och domstolarna vid prövning av ett ärende eller mål har att beakta det förhållandet att gemenskapsrätten, under förutsättning att den är klar, precis och ovillkorlig, har direkt effekt i förhållandet mellan staten och den enskilde (se EG-domstolens mål 8/81 och C-150/99). Det innebär att myndigheter och domstolar i sådant fall ska tillämpa gemenskapsrätten. Mot denna bakgrund anser regeringen att övergångsbestämmelsen kan utformas på det sätt regeringen föreslagit.



Regeringen kan ha förståelse för *IOGT-NTO:s* uppfattning att det hade varit effektivt om förslag kunnat träda i kraft tidigare. Tiden för beredning av förslagen innebär dock att det inte varit möjligt med ett tidigare ikraftträdande.

## 8.2 Konsekvenser av förslagen

### 8.2.1 Förslagen om beskattning och kontroll av bränsle som förs in för personligt bruk

Förslaget om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi klargör att uppvärmningsbränsle som förs hit av en enskild person med vanligt transportsätt, och där bränslet ska användas för personligt bruk av den enskilde själv eller dennas familj, inte ska beskattas här. Ändringarna i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) syftar till att säkerställa korrekt beskattning i dessa fall. I detta sammanhang bör nämnas att skatten på den s.k. finska rödoljan för närvarande motsvarar ca 800 kr per 1 000 liter, vilket kan jämföras med den svenska skatten på 3 647 kr per 1 000 liter. Skatten på diesel (miljöklass 1) som används som motorbränsle är i Sverige 4 160 kr per 1 000 liter. Det är svårt att precisera omfattningen av det skatteundandragande som sker genom införsel för personligt bruk av finsk röd olja. Vad som kan sägas är att Tullverket under de senaste åren i samband med brottsutredningar har gjort ca 20 beslag av sådan olja och därvid funnit drygt 23 kubikmeter oljeprodukter årligen. Det motsvarar svensk punktskatt om ca 85 000 kr per år. Införsel av eldningsolja som ska användas för personligt bruk och som kommer att transporteras med tankfordon bedöms bli mycket liten. Skattebortfallet på grund av den nya bestämmelsen om skattefrihet i vissa fall av införsel för personligt bruk bedöms därför bli försumbart.

Det kan inte heller antas att Skatteverkets eller Tullverkets arbete med skattekontroll kommer att påverkas nämnvärt av förslaget om den nya skattebefrielsen. Förslaget bedöms därmed få små konsekvenser för myndigheterna och kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Tullverkets transportkontroller av föranmälan och säkerhet vid införsel av bränsle för eget eller familjens personliga bruk rymmer åtgärder som ligger inom Tullverkets vanliga verksamheter och ändringarna bedöms av regeringen inte som mer omfattande än att det arbete som kan krävas för utbildning och information ryms inom ramen för myndighetens sedvanliga anslag.

För Skatteverket innebär förslaget en ny arbetsuppgift – att besluta om transporttillägg. Skatteverket har anfört att förslaget innebär att de måste göra viss utveckling av IT-stödet och att kostnaden för detta kan beräknas till ca 150 000 kr. Skatteverket bedömer att det blir fråga om ett tämligen begränsat antal ärenden och att den årliga kostnaden för handläggning av dessa ärenden kan uppskattas till ca 100 000 kr.

Beslut om transporttillägg påminner mycket om de beslut om särskilda avgifter Skatteverket i dag har att fatta, varför god erfarenhet finns inom verket för att göra den typ av avvägningar som krävs för rättssäkra och korrekta avgiftsbeslut. Regeringen bedömer att Skatteverkets kostnader

ryms inom befintliga anslag. Besluten om transporttillägg ska liksom i dag överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Förslaget bedöms inte innebära någon förändring av antalet mål i förvaltningsdomstolarna.

### **8.2.2 Förslagen om kontroll vid införsel av beskattade varor i vissa fall**

I avsnitt 6.3 föreslås ändringar i LPK med syfte att förstärka och tydliggöra vissa kontrollbestämmelser. Bakgrunden till ändringarna är behovet av att säkerställa den svenska alkoholskatten vid införsel av alkoholvaror för privat bruk genom s.k. oberoende mellanhand. Som anförts ovan innebär proposition 2007/08:119 och möjligheten för enskilda personer att föra in alkoholvaror genom oberoende mellanhand en utökning av gruppen legala införare av alkoholvaror, vilka omfattas av de kontroller Tullverket ska utföra enligt LPK (se avsnitt 6.2). Avseende denna grupp ska Tullverket bl.a. kontrollera att varorna föränmålts och att säkerhet ställts för skatten samt i vissa fall besluta om skatt.

Tullverket bedömer att arbetet med ärendena kommer att bli omfattande, eftersom verket kommer att behöva införskaffa underlag genom skriftväxling och telefonsamtal med skattskyldiga och andra som har uppgifter till skatteutredningen. Till skillnad mot de tidigare smuglingsärenden som oftast riktades mot en person, kommer skatteärendena att riktas mot flera personer. För dessa skatteutredningar anser sig Tullverket behöva ytterligare 40 årsarbetskrafter. Det aktuella förslaget om att transporttillägg ska påföras förare som underlåter att se till att föreskrivet förenklat ledsagardokument medföljer varorna under förflyttningen till Sverige syftar till att underlätta identifikationen av skattskyldiga beställare. Är föreskrivet dokumentet med underlättas Tullverkets möjligheter att kontrollera de skattskyldiga beställarna. Den sammantagna bedömningen är att den förändrade införselsituationen totalt sett innebär en ökad arbetsbelastning för Tullverket. Den nya bestämmelserna i LPK kan också initialt innebära visst merarbete för Tullverket i form av utbildning och information, såväl internt som externt. Det är emellertid enligt regeringens uppfattning svårt att uppskatta i vilken omfattning arbetsbelastningen kommer att öka för Tullverket. De eventuella merkostnader som kan uppkomma för Tullverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. Regeringen avser dock att följa utvecklingen med avseende på transportkontrollerna vid införsel av alkohol.

För dem som transporterar punktskattepliktiga varor för någon annans privata bruk, t.ex. oberoende mellanhänder enligt alkohollagen (1994:1738), har förslaget den effekten att skyldighet att medföra ett förenklat ledsagardokument kommer att sanktioneras med transporttillägg. Det kan inte antas att transporttillägg kommer att påföras i sådan utsträckning att inkomsterna därav får någon beräkningsbar påverkan på statens inkomster. Totalt sett bedöms förslaget emellertid få viss positiv effekt på statens skatteinkomster eftersom kontrollen av de skattskyldiga beställarna underlättas.

Skattebeslut och beslut om transporttillägg överklagas till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslaget bedöms innebära en marginell ökning

av antalet mål och kostnaden bedöms rymmas inom domstolarnas sedvanliga anslag. I viss utsträckning gäller den ovan redovisade beskrivningen av svårigheterna att i dag bedöma ärendemängden även beträffande förvaltningsdomstolarna. Regeringen avser därför att följa även deras arbetssituation med avseende på ärenden om beskattning och transporttillägg vid införsel av alkoholprodukter och vid behov återkomma till frågan.

Det är tveksamt om antalet mål om ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor kommer att förändras till följd av att kravet på förare att se till att punktskattepliktiga varor åtföljs av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet föreslås komma till tydligare uttryck i de svenska bestämmelserna. Den eventuella ökningen av antalet ärenden och mål bedöms under alla omständigheter bli så liten att den inte medför någon beräkningsbar ökning av kostnaderna, varken för åklagarmyndigheten eller domstolarna och ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

Förslagen om tydliggörande av förarens ansvar för att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet åtföljer varorna samt om att transporttillägg ska påföras de förare som inte iakttar detta med avseende på förenklade ledsagardokument, omfattar både yrkesmässiga transportörer och enskilda aktörer. För dessa kan det vara av intresse att klargöra frågan om ledsagardokumentet i samband med att avtal om varutransport ingås.

## 9 Författningskommentar

### 9.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

#### 3 §

Skatteverket bör föra talan i mål om betalningssäkring avseende transporttillägg som verket har beslutat. Skatteverket ska enligt den nya paragrafen 4 kap. 9 a § i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (se nedan) fatta beslut om transporttillägg avseende skattskyldiga som för eget personligt bruk för in bränsle med ovanligt transportsätt. För att klargöra ansvarsfördelningen mellan Skatteverket och Tullverket anges i *andra stycket* att Tullverket ska föra talan i mål om betalningssäkring avseende transporttillägg i de fall Tullverket har beslutat om transporttillägget.

### 9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

#### 4 kap.

##### 1 a §

Det undantag från skattskyldighet som enligt artikel 8 i cirkulationsdirektivet ska gälla när enskilda personer själva för in varor för eget personligt bruk genomförs fullt ut i lagen genom den *nya* lydelsen av *första stycket punkt 3*. Undantaget från skattskyldighet förutsätter att den en-

skilda personen har förvärvat bränslet i ett annat EG-land och att han eller hon själv för in bränslet till Sverige. Att den enskilde person som förvärvat bränslet medföljer i fordonet som passagerare, utan att själv köra fordonet, innebär i detta sammanhang att han eller hon transporterar bränslet själv.

*Göta hovrätt* har anfört att man också kan tänka sig fall där bränslet förs in av en enskild för att användas av denne för personligt bruk men där bränslet trots det senare överläts. Överlåtaren förde då initialt in bränslet för sitt eget bruk, dvs. skattefri införsel, men användningen kom att bli en annan. Den som fört in bränslet innehar i samband med överlåtelsen i stället bränslet i kommersiellt syfte på så sätt som avses i artikel 7 i cirkulationsdirektivet. Skattskyldigheten torde då enligt hovrätten i princip följa av huvudregeln i artikel 7.1, nämligen att i de fall punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiellt ändamål i en annan medlemsstat, så ska punktskatten tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras. Den skattskyldigheten torde i det angivna fallet inträda efter införseln. Frågan om skattskyldighetens inträde och vem som är skattskyldig torde som *Göta hovrätt* påpekat få bedömas utifrån då rådande förhållanden, inte förhållandena vid införseln.

För den skattefrihet som följer av artikel 8 i cirkulationsdirektivet gäller att bränslet ska vara avsett att användas för eget bruk av den enskilde personen själv eller dennes familj. I 8 a § lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och 9 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) används begreppen ”personligt bruk” för att beskriva denna situation av skattefri införsel. Samma begrepp används i denna bestämmelse. Som exempel på personligt bruk kan nämnas användning av uppvärmningsbränsle för uppvärmning av den bostad där den enskilde bor, ensam eller med sin familj. Det är således inte fråga om ”personligt bruk” om uppvärmningsbränsle används för uppvärmning av t.ex. ett flerfamiljshus eller en ekonomibyggnad. Med begreppet ”familj” avses personer som den som för in bränslet lever i någon form av hushållsgemenskap med.

Genom det *nya andra stycket* upprätthålls den möjlighet som följer av artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet att beskatta bränsle som förs hit av enskilda personer för deras eget personliga bruk med ovanligt transportsätt. Stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

I *punkt 1* föreskrivs i vilka fall beskattning ska ske vid införsel av motorbränsle för eget personligt bruk. Bestämmelsen, tillsammans med den nya skattefrihetsbestämmelsen i punkt 3 första stycket, motsvarar utan ändringar den nuvarande bestämmelsen om skattefri införsel av motorbränsle i paragrafens punkt 3.

I *punkt 2*, finns en *ny* bestämmelse, som anger i vilka fall beskattning ska ske i Sverige vid enskilda personers införsel av flytande bränsle som är avsett att förbrukas för uppvärmning för eget personligt bruk. Genom hänvisningen till 2 kap. 1 § första stycket 3 klargörs vilka uppvärmningsbränslen som omfattas av den skattskyldighet som följer av punkten. Det är bränslen med KN-nr 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41–2710 19 49 eller 2710 19 61–2710 19 69, dvs. eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen m.m. För beskattning föreskrivs vidare att bränslet förs in till Sverige på annat sätt än med tankfordon som används vid yrkesmässig handel med bränslet, dvs. med ett ovanligt transportsätt. EG-domstolen anför i sitt

avgörande den 15 november 2007 (mål C-330/05, det s.k. fallet Granberg) att transport av eldningsolja som en enskild person inte ombesörjer med hjälp av tankfordon, utan med en skåpbil, ska anses utgöra ett ovanligt transportsätt i den mening som avses i artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet. Att oljan förvarades i IBC-behållare föranledde inte domstolen att göra någon annan bedömning. Motsatsvis följer att skattefri införsel av de aktuella bränslena endast kommer i fråga i de fall införseln sker med tankfordon som används vid yrkesmässig handel med bränslet, dvs. med ett tankfordon med fasta tankar. Detta gäller även om ett annat transportsättet i och för sig rent allmänt skulle vara godkänt för bränsletransport.

Paragrafens *första mening* ändras redaktionellt.

### 9.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

#### 1 kap.

##### 2 §

Paragrafen tillförs en *ny bestämmelse* i *punkt 6* varigenom lagen görs tillämplig vid bestämmande, debitering och betalning av transporttillägg som avses i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter och som beslutas av Skatteverket. Den nuvarande bestämmelsen i punkten 6 flyttas till en *ny punkt 7* och ska omfatta ränta även på transporttillägg som avses i punkten 6.

##### 4 §

Genom att lägga till ordet ”transporttillägg” i uppräkningsdelen i första stycket *punkt 3* åstadkoms att vad som sägs om ”skatt” och ”skattskyldig” i lagen ska gälla även transporttillägg och den som är skyldig att betala sådant tillägg. Att detta enbart är aktuellt i de fall Skatteverket beslutar om transporttillägg följer av 2 § punkt 6 i föreslagen lydelse (se ovan).

#### 16 kap.

##### 6 §

Transporttillägg som beslutats av Skatteverket ska betalas i samma ordning som andra avgifter verket beslutar, vilket föreskrivs genom att ordet transporttillägg läggs till uppräkningsdelen i *andra stycket*.

### 9.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:595) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

#### 1 kap.

##### 2 §

En följdjustering behövs i den ändringsförfattning som redan har beslutats (SFS 2007:595). För att ändringsförfattningen ska överensstämma med det ovan i avsnitt 9.3. beskrivna förslaget till lag om ändring i

## 9.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

### 1 kap.

#### 1 §

Begreppet ”yrkesmässiga” tas bort för att tydliggöra att lagen omfattar kontroll av samtliga vägtransporter som fraktar punktskattepliktiga varor där det för varuförflyttningen föreskrivs förflyttningskrav (se även kommentaren till 2 kap. 1 §).

### 2 kap.

Rubriken till kapitlet ändras för att överensstämma med kapitlets innehåll.

#### 1 §

Begreppet ”yrkesmässiga” i paragrafens *första stycke* tas bort. Kontrollen av vägtransporter knyts till om transporten är eller kan antas vara en vägtransport som omfattas av de föreskrifter för förflyttningen som finns i 1 kap. 6 §. Med denna utformning av bestämmelsen uppnås överensstämmelse mellan kraven i 1 kap. 6 § och bestämmelsen om transportkontroll. Bestämmelsen har utformats i enlighet med de synpunkter som har lämnats av *Göta hovrätt*. Med denna lydelse av bestämmelsen tydliggörs också att transportens yttre karaktär har underordnad betydelse för om den får stannas för kontroll eller inte. Stycket har utformats på det sätt *Lagrådet* förordat.

Den nu gällande bestämmelsen om att kontroll får genomföras under pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas i direkt anslutning till transporten flyttas till *andra stycket* (se även prop. 1997/98:100 s. 185). Där finns också den befintliga bestämmelsen om att kontrollen får genomföras på ett område som inte är tillgängligt för allmänheten. Det kan vara på sin plats att erinra om att med sådant område avses t.ex. inhägnade gårdar och fabriksområden, men inte lokaler eller bostäder.

#### 1 a §

Av paragrafen, som är *ny*, följer att bestämmelserna om omhändertagande och förverkande av punktskattepliktiga varor inte ska tillämpas avseende skattepliktigt bränsle som ska användas för eget personligt bruk av den som transporterar hit bränslet eller av dennes familj. Eftersom den som ska använda bränslet, vilken också är skattskyldig, i dessa fall alltid är med i transporten, behöver bränslet inte omhändertas medan frågan om skattskyldigheten utreds. Att transporten kan stannas och hållas kvar under det att fordonet och bränslet undersöks samt frågan om föranmäla och ställande av säkerhet utreds, bedöms som tillräckligt för att Tullverket ska kunna kontrollera beskattningsunderlaget.

## 3 §

I paragrafen regleras Tullverkets möjligheter att verkställa beslut om transportkontroll (se även prop. 1997/98:100 s. 186). Bestämmelsen tillämpas i de fall en kontroll inte kan genomföras på grund av att den enskilde inte medverkar vid kontrollen och ger Tullverket möjlighet att undersöka transportmedlet och varorna. För de föreslagna kontrollerna vid transport av bränsle för den enskildes eget personliga bruk ska Tullverket enbart kunna använda sig av verkställighetsåtgärderna i första stycket punkt 1 och andra stycket, vilket uttrycks i ett *nytt tredje stycke*. Det innebär att Tullverkets ska få öppna transportmedel, containrar och andra utrymmen som är låsta eller har tillslutits på annat sätt samt begära handräckning av polis.

## 6 §

I *första styckets första mening* återinförs den bestämmelse om förarens skyldighet att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet medföljer transporten, som slopades den 1 januari 2003 (prop. 2002/03:10). Genom bestämmelsen tydliggörs förarnas skyldighet att se till att föreskrivna dokument medföljer transporten. Den befintliga bestämmelsen utgör därmed paragrafens andra mening. I den meningen har en redaktionell ändring gjorts. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

## 8 §

I paragrafen föreskrivs hur länge en transportkontroll får pågå (se även prop. 1997/98:100 s. 187 och prop. 2002/03:10 s. 103). För de mer begränsade kontroller som ska göras vid införsel av bränsle för personligt bruk med ovanligt transportsätt (se 2 kap. 1 a §) begränsas tiden för kontroll. I detta sammanhang ska erinras om att proportionalitetsprincipen i 1 kap. 5 § innebär att en transportkontroll inte får pågå längre tid än vad som är nödvändigt för att kunna genomföra kontrollen samt att en transportkontroll inte innebär att Tullverket har befogenhet att hålla kvar den person som stannats. Bestämmelsen reglerar endast hur länge den som är föremål för transportkontrollen kan fråntas möjligheten att disponera över de varor och annan egendom som kontrolleras.

**4 kap.**

## 1 §

I *andra stycket 2* görs en korrigerings av lagtexten. Korrigeringen härrör från ett lagstiftningssärende 2002 (prop. 2002/03:10, bet. 2002/03:SkU3, rskr. 2002/03:20).

Genom en *ny* bestämmelse i *tredje stycket* föreskrivs att föraren vid förflyttning av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat Emland ska påföras transporttillägg om han eller hon inte har med sig föreskrivet förenklat ledsagardokument. Skyldigheten i 2 kap. 6 § första stycket avseende ledsagardokument sanktioneras således i dessa fall med transporttillägg. I praktiken innebär det att transporttillägg kan påföras när beskattade varor förs in till Sverige utan föreskrivet förenklat ledsagardokument. Transporttillägget är i dessa fall avsett som påtryckningsmedel på förare som t.ex. agerar som oberoende mellanhand enligt 4 kap. 2 § första stycket 7 alkohollagen (1994:1738) att medverka till att

varorna transporteras i enlighet med cirkulationsdirektivet och att den svenska punktskatten därmed kan säkerställas.

Det tidigare tredje stycket blir ett *nytt fjärde stycke*. I stycket görs en följändring till det nya tredje stycket.

## 2 §

Bestämmelsen om undanröjande av transporttillägg i *första stycket* har utvidgats för att omfatta även transporttillägg som påförs en förare enligt 1 § tredje stycket. Även i dessa fall ska transporttillägget undanröjas om föraren inom en månad från beslutet inkommer med föreskrivet dokument. Stycket har dessutom förenklats språkligt.

Paragrafens *andra stycke* ändras redaktionellt.

## 3 §

Bestämmelsen om befrielse från transporttillägg har formulerats om för att omfatta samtliga personer som kan påföras transporttillägg, dvs. avsändande upplagshavare, skattskyldig och förare.

## 6 §

Enligt paragrafens första stycke ska skatt och transporttillägg som beslutas med stöd av lagen betalas till Tullverket inom den tid som verket bestämmer. Transporttillägg som beslutas av Skatteverket enligt den nya 9 a § ska, vilket föreskrivs i den paragrafen, i stället betalas till Skatteverket enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen (1998:483, SBL). Genom det *nya tredje stycket* kompletteras paragrafen med en bestämmelse som anger detta. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

## 9 a §

I paragrafen, som är *ny*, föreskrivs att Skatteverket ska besluta om transporttillägg avseende skattskyldiga som kontrolleras vid transport av bränsle för eget privat bruk och som kan påföras transporttillägg enligt 1 § andra stycket 1.

De transporttillägg som beslutas av Skatteverkets ska omfattas av bestämmelserna i SBL och betalas in via skattekontosystemet. I paragrafens andra stycke föreskrivs därför att bestämmelserna i SBL om debitering, betalning, överklagade och förfarandet i övrigt ska gälla i dessa fall (motsvarande lagstiftningsmetod används bl.a. avseende den kontrollavgift som påförs enligt lagen om [2007:592] om kassaregister m.m., se prop. 2006/07:105 s. 77f.). Detta innebär bl.a. att anståndsreglerna och reglerna om ställande av säkerhet i 17 kap. 2 och 3 §§ SBL kommer att bli tillämpliga på transporttillägget. Att SBL i nämnda utsträckning ska gälla avseende transporttillägg som beslutas av Skatteverket påverkar inte det förhållandet att bestämmelserna om undanröjande av och befrielse från transporttillägg i 4 kap. 2–4 §§ ska tillämpas avseende transporttillägg i dessa fall.

## 14 §

Genom tillägg i paragrafens *tredje stycke* tydliggörs, mot bakgrund av att Skatteverket får beslutanderätt avseende transporttillägg, att Skatteverket får överklaga de beslut enligt lagen som fattats av Tullverket.



**5 kap.**

**4 §**

En följdändring görs med anledning av att 2 kap. 6 § tillförs en ny första mening om skyldighet för föraren att se till att föreskrivna dokument följer med transporten, vilken skyldighet inte ska omfattas av straffbestämmelsen i denna paragraf. Här straffsanktioneras uppsåtlig underlåtenhet att tillhandahålla tillgängliga ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet. Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

## Förslag till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 §<sup>1</sup>

Fråga om betalningssäkring prövas av länsrätt. Det allmännas talan i mål enligt denna lag förs, om inte annat följer av andra stycket, av Skatteverket.

I mål om betalningssäkring för tull eller annan skatt som *skall* tas ut för varor vid import eller tulltillägg enligt tullagen (2000:1281) eller transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter förs det allmännas talan av Tullverket. Bestämmelserna i 9 kap. 14 och 15 §§ tullagen gäller då också i mål om betalningssäkring

I mål om betalningssäkring för tull eller annan skatt som *ska* tas ut för varor vid import eller tulltillägg enligt tullagen (2000:1281) eller transporttillägg *som beslutats av Tullverket* enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter förs det allmännas talan av Tullverket. Bestämmelserna i 9 kap. 14 och 15 §§ tullagen gäller då också i mål om betalningssäkring.

Vad som i 10, 17 och 18 §§ föreskrivs om Skatteverket gäller i sådana mål som avses i andra stycket Tullverket.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2007:470.

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> att 4 kap. 1 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **4 kap**

##### **1 a §<sup>2</sup>**

*Skattskyldighet enligt 1 § 5 föreligger inte för*      *Från skattskyldighet enligt 1 § 5 undantas*

1. bränsle som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 9 kap. 1 §,

2. motorbränsle som förs in till Sverige i normal bränsletank på motordrivet fordon eller till fordonet kopplad släpvagn, fartyg eller luftfartyg som används yrkesmässigt om bränslet är avsett att användas i motor på fordonet, släpvagnen, fartyget eller luftfartyget under transporten,

3. motorbränsle som förs in till Sverige för privat bruk i fordons-tank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter.

3. bränsle som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat bränslet i ett annat EU-land och som själv transporterar bränslet hit, om bränslet är avsett för privat bruk av den enskilde själv eller dennes familj.

*Första stycket 3 gäller inte*

1. motorbränsle som förs in till Sverige på annat sätt än i fordons-tank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter,

2. flytande bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3, som är avsett att förbrukas för uppvärmning, och som förs in till Sverige på annat sätt än i sådant tankfordon som normalt används vid yrkesmässig handel med sådant bränsle.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s.1, Celex 31992L0012), senast ändrat genom direktiv 2004/106/EG (EUT L 359, 4.12.2004, s. 30).

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2001:518.

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 och 4 §§, 11 kap. 14 § och 16 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***1 kap.****2 §<sup>1</sup>**

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, och

6. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–5.

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher,

6. *transporttillägg enligt 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punkt-skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, och*

7. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg, avgift och transporttillägg som avses i 1–6.

**4 §<sup>2</sup>**

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,

2. belopp som ska dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift, *transporttillägg* och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift, *transporttillägg* eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag,

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut ska betalas in igen till Skatteverket, och

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2006:579.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2007:1377.

3. belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat ska svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §,

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,

7. den som har rätt till återbetalning enligt

a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,

b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller

d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

8. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, 9, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § tredje stycket samma lag,

9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §, och

10. den som i egenskap av ombud för en generalrepresentation eller skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare är betalningsskyldig för skatt enligt 23 kap. 3 c eller 3 d §.

## 11 kap.

### 14 §<sup>3</sup>

Sedan den slutliga skatten har bestämts *skall* Skatteverket göra en avstämning av skattekontot. Sedan den slutliga skatten har bestämts *ska* Skatteverket göra en avstämning av skattekontot.

Innan avstämning görs *skall* Skatteverket  
Innan avstämning görs *ska* Skatteverket

1. från den slutliga skatten göra avdrag för

a) debiterad F-skatt och särskild A-skatt,

b) avdragen A-skatt,

c) A-skatt som *skall* betalas på grund av beslut enligt 12 kap. 1 § andra stycket, c) A-skatt som *ska* betalas på grund av beslut enligt 12 kap. 1 § andra stycket,

d) skatt som överförts från stat med vilken Sverige har ingått överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt,

e) skatt som betalats enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller enligt lagen (1991:591) om särskild inkomst-

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2005:345.

skatt för utomlands bosatta artister m.fl. för den tid under beskattningsåret då den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige,

f) skatt som avser sådana återbetalningar som *skall* göras enligt rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar,

2. till den slutliga skatten lägga

a) skatt som betalats tillbaka enligt 18 kap. 3 § första stycket, och  
b) skatt som överförts till en annan stat enligt 18 kap. 5 § första stycket, och

c) skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324).

f) skatt som avser sådana återbetalningar som *ska* göras enligt rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar,

18 kap. 3 § första stycket,

b) skatt som överförts till en annan stat enligt 18 kap. 5 § första stycket,

c) skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324), och

d) *transporttillägg enligt 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punkt-skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.*

## 16 kap.

### 6 §<sup>4</sup>

Skatt som *skall* betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt *skall* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § *skall* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket.

Med förfallodag enligt första och andra styckena avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

Skatteverket får besluta att

Skatt som *ska* betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt *ska* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § *ska* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och *transporttillägg* samt Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket.

Skatteverket får besluta att

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2003:664.

betalning *skall* ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl.

betalning *ska* ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl.

Prop. 2008/09:48  
Bilaga 1

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 § lagen (2007:595) om ändring i  
skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**1 kap.**

**2 §**

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift  
som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av  
torg- och marknadshandel m.m.,

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i  
vissa branscher,

6. kontrollavgift enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m.,  
*och*

7. ränta på skatt eller avgift som  
avses i 1 och 1 a §§ samt på  
skattetillägg och avgift som avses i  
1–6.

6. kontrollavgift enligt lagen  
(2007:592) om kassaregister m.m.,

*7. transporttillägg som påförs  
enligt 4 kap. 9 a § lagen  
(1998:506) om punktskattekontroll  
av transporter m.m. av alkohol-  
varor, tobaksvaror och energi-  
produkter, och*

8. ränta på skatt eller avgift som  
avses i 1 och 1 a §§ samt på  
skattetillägg och avgift som avses i  
1–7.



# Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punkt- skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

Prop. 2008/09:48  
Bilaga 1

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:506) om punkt-  
skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energi-  
produkter

*dels* att 1 kap. 1, 5 a och 6 §§, 2 kap. 1–3 och 8 §§ samt 4 kap. 1–3, 10  
och 14 §§ ska ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 2 kap. 1 a § och  
4 kap. 9 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **1 kap.**

### **1 §<sup>1</sup>**

I denna lag finns bestämmelser om förflyttning av punkt-  
skattepliktiga varor samt om kontroll avseende punkt-  
skattepliktiga varor vid yrkesmässiga vägtransporter  
och vid försändelser med post. Bestämmelserna har sin grund i  
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, senast ändrat genom rådets direktiv  
2000/47/EG.

I denna lag finns bestämmelser om förflyttning av punkt-  
skattepliktiga varor samt om kontroll avseende punkt-  
skattepliktiga varor vid vägtransporter och vid för-  
sändelser med post. Bestäm-  
melsena har sin grund i 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, senast ändrat genom rådets direktiv  
2000/47/EG.

### **5 a §<sup>2</sup>**

I fall då de regler om ledsagardokument och säkerhet  
som föreskrivs i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564)  
om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi  
inte är tillämpliga gäller i stället följande för förflyttningar av  
punkt-  
skattepliktiga varor. Varorna *skall* åtföljas av ledsagardokument  
och bevis om ställd säkerhet i den utsträckning som följer av  
artiklarna 7 och 18 i det direktiv som anges i 1 §. Varorna *skall*  
också omfattas av säkerhet för

I fall då de regler om ledsagardokument och säkerhet  
som föreskrivs i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564)  
om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi  
inte är tillämpliga gäller i stället följande för förflyttningar av  
punkt-  
skattepliktiga varor. Varorna *ska* åtföljas av ledsagardokument  
och bevis om ställd säkerhet i den utsträckning som följer av  
artiklarna 7 och 18 i det direktiv som anges i 1 §. Varorna *ska*  
också omfattas av säkerhet för

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2004:234.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2002:883.

betalning av skatt i den utsträckning som följer av artiklarna 7, 10, 13 och 15 i nämnda direktiv.

betalning av skatt i den utsträckning som följer av artiklarna 7, 10, 13 och 15 i nämnda direktiv.

*När ett förenklat ledsagardokument under förflyttning ska åtfölja punktskattepliktig varor som beskattats i ett annat EU-land, ska föraren se till att dokumentet åtföljer transporten.*

### 6 §<sup>3</sup>

En punktskattepliktig vara får förflyttas endast om de krav i fråga om ledsagardokument, säkerhet, bevis om ställd säkerhet och anmälningsskyldighet är uppfyllda som följer av de lagar som anges i 2 § eller av *bestämmelser som avses i 5 a §.*

En punktskattepliktig vara får förflyttas endast om de krav i fråga om ledsagardokument, säkerhet, bevis om ställd säkerhet och anmälningsskyldighet är uppfyllda som följer av de lagar som anges i 2 § eller av 5 a §.

En förflyttning av punktskattepliktiga varor anses inte ha skett i strid med första stycket om ett ledsagardokument som åtföljer varorna innehåller endast smärre brister.

Första stycket gäller inte punktskattepliktiga varor som återutförs enligt 2 kap. 16 § tredje stycket eller 16 a § andra stycket, 3 kap. 1 § femte stycket eller 17 a § andra stycket lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen.

## **2 kap. Yrkesmässiga vägtransporter**

## **2 kap. Kontroll av vägtransporter**

### 1 §<sup>4</sup>

För att kontrollera att punktskattepliktiga varor transporteras i enlighet med 1 kap. 6 § får Tullverket kontrollera det som är eller kan antas vara yrkesmässig vägtransport (*transportkontroll*). *Transportkontroll får ske under pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas i direkt avslutning till transport.*

För att kontrollera att punktskattepliktiga varor transporteras i enlighet med 1 kap. 6 § får Tullverket kontrollera det som är eller kan antas vara yrkesmässig vägtransport (*transportkontroll*). *Med yrkesmässig vägtransport avses även transport av punktskattepliktiga varor som är avsedda att användas för privat bruk av annan enskild person än föraren eller en person som medföljer i transporten som passagerare eller deras familjer.*

Transportkontroll får genom-

*Transportkontroll får ske under*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2002:883.

<sup>4</sup> Senastelydelse 1999:438.

föras även på områden som inte är tillgängliga för allmänheten.

*pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas i direkt anslutning till transport. Transportkontroll får genomföras även på områden som inte är tillgängliga för allmänheten.*

Prop. 2008/09:48  
Bilaga 1

*1 a §*

*Transportkontroll får även ske av vägtransport som inte är yrkesmässig om det kan antas att transporten medför energiprodukt som ska beskattas enligt 4 kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi.*

*Vid transportkontroll enligt första stycket gäller inte bestämmelserna i 9–23 §§.*

*2 §<sup>5</sup>*

Tullverket får vid transportkontroll undersöka transportmedel, lådor, behållare eller andra utrymmen i transportmedel, containrar eller tankar där punktskattepliktiga varor kan förvaras under transport. *Verket får vidare eftersöka och granska ledsagardokument, bevis om ställd säkerhet och andra handlingar som kan vara av betydelse för beskattningen* samt undersöka och ta prov på varor. Verket får vid granskningen använda tekniska hjälpmedel som finns i transportmedlet.

Tullverket får vid transportkontroll undersöka transportmedel, lådor, behållare eller andra utrymmen i transportmedel, containrar eller tankar där punktskattepliktiga varor kan förvaras under transport samt undersöka och ta prov på varor. Verket får vid granskningen använda tekniska hjälpmedel som finns i transportmedlet.

*Vid transportkontroll får Tullverket eftersöka och granska föreskrivna ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet samt andra handlingar som kan vara av betydelse för beskattningen. Verket får också kontrollera att föreskrivna krav på anmälningskyldighet och ställande av säkerhet har iakttagits.*

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1999:483.

3 §<sup>6</sup>

Vid genomförande av transportkontroll får Tullverket

1. öppna transportmedel, containrar och andra utrymmen som är låsta eller har tillslutits på annat sätt,

2. bereda sig tillträde till områden som inte är tillgängliga för allmänheten, och

3. försegla transportmedel, containrar och andra utrymmen samt spärra av områden som inte är tillgängliga för allmänheten.

Polisen *skall* lämna den handräkning som behövs för kontrollen.

Polisen *ska* lämna den handräkning som behövs för kontrollen.

*Vid transportkontroll enligt 1 a § gäller inte bestämmelserna i första stycket 2 och 3.*

8 §<sup>7</sup>

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar. Om föraren eller ägaren till de varor som *skall* kontrolleras inte fullgör sina skyldigheter enligt 6 eller 7 §, får kontrollen pågå under längre tid, dock högst tolv timmar.

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar, *eller vid transportkontroll enligt 1 a §, längre än fyra timmar*. Om föraren eller ägaren till de varor som *ska* kontrolleras inte fullgör sina skyldigheter enligt 6 eller 7 §, får kontrollen pågå under längre tid, dock högst tolv timmar, *eller vid transportkontroll enligt 1 a §, högst åtta timmar*.

## 4 kap.

1 §<sup>8</sup>

En särskild avgift (transporttillägg) *skall* påföras en avsändande upplagshavare om

En särskild avgift (transporttillägg) *ska* påföras en avsändande upplagshavare om

1. ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet inte följer med transporten i den utsträckning som följer av 1 kap. 6 §, eller

2. säkerhet inte ställts för transporten i den utsträckning som följer av 1 kap. 6 §.

Transporttillägg *skall* påföras en skattskyldig om

Transporttillägg *ska* påföras en skattskyldig om

1. anmälningsskyldighet eller skyldighet att ställa säkerhet som följer av 17 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 16 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 11 § lagen (1994:1776) om skatt på energi inte iakttagits, eller

2. säkerhet enligt 16 § lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 10 § lagen om

2. säkerhet enligt 16 § lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § lagen om

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1999:483.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2002:883.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2000:489.

skatt på energi inte ställts på föreskrivet sätt.

Transporttillägget är tjugo procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka bestämmelserna i första och andra styckena inte iakttagits.

Om en avsändande upplagshavare kommer in med ett i föreskriven ordning upprättat ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet till Tullverket inom en månad från dagen för beslutet om transporttillägg, skall transporttillägg som påförts med stöd av 1 § första stycket 1 undanröjas.

Ett transporttillägg som påförts med stöd av 1 § andra stycket skall undanröjas om det i ett ärende eller mål om skatt enligt denna lag, skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi konstateras att den som påförts tillägget inte är skattskyldig.

Avsändande upplagshavare och skattskyldig skall befrias från transporttillägg om det är uppen-

skatt på energi inte ställts på föreskrivet sätt.

*Transporttillägg ska påföras en förare om skyldigheten att medföra ledsagardokument enligt 1 kap. 5 a § andra stycket inte iakttagits.*

Transporttillägget är tjugo procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka bestämmelserna i första, andra eller tredje styckena inte iakttagits.

## 2 §<sup>9</sup>

Om en avsändande upplagshavare kommer in med ett i föreskriven ordning upprättat ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet till Tullverket inom en månad från dagen för beslutet om transporttillägg, ska transporttillägg som påförts med stöd av 1 § första stycket 1 undanröjas. Detsamma gäller transporttillägg som påförts med stöd av 1 § tredje stycket om föraren inom en månad från dagen för beslutet om transporttillägg inkommer med föreskrivet förenklat ledsagardokument.

Ett transporttillägg som påförts med stöd av 1 § andra stycket ska undanröjas om det i ett ärende eller mål om skatt enligt denna lag, skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi konstateras att den som påförts tillägget inte är skattskyldig.

## 3 §

Avsändande upplagshavare, skattskyldig eller förare ska befrias från transporttillägg om det

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2002:426.

bart oskäligt att ta ut tillägget.

är uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

Prop. 2008/09:48  
Bilaga 1

10 §<sup>10</sup>

Övriga beslut enligt denna lag fattas av Tullverket.

*Beslut om transporttillägg enligt 4 kap. 1 § tredje stycket ska meddelas inom tre månader från det att kontrollen enligt 2 kap. 1 § har verkställts.*

9 a §

*Beslut om transporttillägg avseende den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi för bränsle som är avsett att användas för privat bruk av den enskilde själv eller dennes familj fattas av Skatteverket.*

*I fråga om transporttillägg enligt första stycket gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt.*

14 §<sup>11</sup>

Beslut enligt 2 kap. 1–6 §§ och 12 § får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Talan mot beslut enligt 3 kap. 5 § första stycket får föras även av mottagaren av varan.

Skatteverket får överklaga beslut enligt denna lag.

Skatteverket får överklaga beslut enligt denna lag *som fattats av Tullverket.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1999:483.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2003:722.

## Förteckning över remissinstanserna

Prop. 2008/09:48

Bilaga 2

Efter remiss har följande har lämnat yttrande över promemorians förslag: Justitiekanslern, Göta hovrätt, Kammarrätten i Sundsvall, Ystad tingsrätt, Länsrätten i Dalarnas län, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Rikspolisstyrelsen, Kommerskollegium, Statens folkhälsoinstitut, Systembolaget AB, Tullverket, Skatteverket, Konkurrensverket, Svensk Handel, Svenska Petroleum Institutet, IOGT-NTO, Sveriges Bryggerier, Sveriges Transportindustriförbund och Ungdomens Nykterhetsförbund.

Följande har avstått från att lämna yttrande: Riksdagens ombudsmän, Posten AB, Sveriges kommuner och landsting, Svenskt Näringsliv, Företagarna, Näringslivets regelnämnd, House of Prince, JTI Sweden AB, Philip Morris AB, Sprit & Vinleverantörsföreningen, Svenska Transportarbetareförbundet, Sveriges Åkeriföretag och Swedish Match Distribution AB.

Förslag till lag om ändring i lagen (1978:880) om  
betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

3 §<sup>1</sup>

Fråga om betalningssäkring prövas av länsrätt. Det allmännas talan i mål enligt denna lag förs, om inte annat följer av andra stycket, av Skatteverket.

I mål om betalningssäkring för tull eller annan skatt som *skall* tas ut för varor vid import eller tulltillägg enligt tullagen (2000:1281) eller transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter förs det allmännas talan av Tullverket. Bestämmelserna i 9 kap. 14 och 15 §§ tullagen gäller då också i mål om betalningssäkring.

I mål om betalningssäkring för tull eller annan skatt som *ska* tas ut för varor vid import eller tulltillägg enligt tullagen (2000:1281) eller transporttillägg *som beslutats av Tullverket* enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter förs det allmännas talan av Tullverket. Bestämmelserna i 9 kap. 14 och 15 §§ tullagen gäller då också i mål om betalningssäkring.

Vad som i 10, 17 och 18 §§ föreskrivs om Skatteverket gäller i sådana mål som avses i andra stycket Tullverket.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2007:470.



Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> att 4 kap. 1 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**4 kap.**

**1 a §<sup>2</sup>**

*Skattskyldighet enligt 1 § 5 föreligger inte för*

*Från skattskyldighet enligt 1 § 5 undantas*

1. bränsle som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 9 kap. 1 §,

2. motorbränsle som förs in till Sverige i normal bränsletank på motordrivet fordon eller till fordonet kopplad släpvagn, fartyg eller luftfartyg som används yrkesmässigt om bränslet är avsett att användas i motor på fordonet, släpvagnen, fartyget eller luftfartyget under transporten,

3. motorbränsle som förs in till Sverige för privat bruk i fordons-tank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter.

3. bränsle som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat bränslet i ett annat EG-land och som själv transporterar bränslet hit, om bränslet är avsett för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

*Första stycket 3 gäller inte*

1. motorbränsle som förs in till Sverige på annat sätt än i fordons-tank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter,

2. flytande bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3, och som

a) är avsett att förbrukas för uppvärmning här i landet, och

b) förs in hit på annat sätt än i sådant tankfordon som normalt används vid yrkesmässig handel med sådant bränsle.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Jfr 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 (EGT nr L 076, 23.3.1992 s.1, Celex 31992L0012), senast ändrat genom direktiv 2004/106/EG (EUT L 359, 4.12.2004, s. 30, Celex 32004L0106).

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2001:518.

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 och 4 §§ samt 16 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**1 kap.**

**2 §<sup>1</sup>**

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher, *och*

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher,

*6. transporttillägg som avses i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, och*

6. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg *och* avgift som avses i 1–5.

7. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg, avgift *och transporttillägg* som avses i 1–6.

**4 §<sup>2</sup>**

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,

2. belopp som ska dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift, *transporttillägg* och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift, *transporttillägg* eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag,

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut ska betalas in igen till Skatteverket, och

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2006:579.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2007:1377.

3. belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat ska svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §,

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,

7. den som har rätt till återbetalning enligt

a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,

b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller

d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

8. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, 9, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § tredje stycket samma lag,

9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §, och

10. den som i egenskap av ombud för en generalrepresentation eller skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare är betalningsskyldig för skatt enligt 23 kap. 3 c eller 3 d §.

## 16 kap.

### 6 §<sup>3</sup>

Skatt som *skall* betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt *skall* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § *skall* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skatte-tillägg, förseningsavgift och kon-

Skatt som *ska* betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt *ska* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

Skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § *ska* ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Detsamma gäller beslut om debitering av skatte-tillägg, förseningsavgift, kontroll-

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2003:664.

trollavgift samt Skatteverkets avgift och transporttillägg samt beslut om ansvar enligt 12 kap. Skatteverkets beslut om ansvar enligt 12 kap. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket. Slutlig skatt behöver dock inte betalas före den tidpunkt som anges i första stycket.

Med förfalldag enligt första och andra styckena avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

Skatteverket får besluta att Skatteverket får besluta att betalning *skall* ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl. betalning *ska* ske en annan dag än som anges i första och andra styckena, om det finns särskilda skäl.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009.

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 § skattebetalningslagen (1994:483) i stället för dess lydelse enligt lagen (2007:595) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

*Lydelse enligt SFS 2007:595*

*Föreslagen lydelse*

**1 kap.**

**2 §**

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,

2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,

4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.,

5. kontrollavgift enligt lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher,

*6. transporttillägg som avses i 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter,*

6. kontrollavgift enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m.,  
och

*7. kontrollavgift enligt lagen (2007:592) om kassaregister m.m.,  
och*

7. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–6.

*8. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg, avgift och transporttillägg som avses i 1–7.*

## Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punkt- skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

dels att 1 kap. 1 §, 2 kap. 1, 3, 6 och 8 §§ samt 4 kap. 1–3 och 14 §§ ska ha följande lydelse,

dels att rubriken till 2 kap. ska lyda ”Kontroll av vägtransporter”,

dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 2 kap. 1 a § och 4 kap. 9 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### **1 §<sup>1</sup>**

I denna lag finns bestämmelser om förflyttning av punktskattepliktiga varor samt om kontroll avseende punktskattepliktiga varor vid yrkesmässiga vägtransporter och vid försändelser med post. Bestämmelserna har sin grund i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47/EG.

I denna lag finns bestämmelser om förflyttning av punktskattepliktiga varor samt om kontroll avseende punktskattepliktiga varor vid vägtransporter och vid försändelser med post. Bestämmelserna har sin grund i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47/EG.

### **2 kap.**

#### **1 §<sup>2</sup>**

För att kontrollera att punktskattepliktiga varor transporteras i enlighet med 1 kap. 6 § får Tullverket kontrollera det som är eller kan antas vara yrkesmässig vägtransport (transportkontroll). *Transportkontroll får ske under pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas i direkt anslutning till transport.*

Transportkontroll får genomföras även på områden som inte är tillgängliga för allmänheten.

För att kontrollera att punktskattepliktiga varor transporteras i enlighet med 1 kap. 6 § får Tullverket kontrollera det som är eller kan antas vara en vägtransport *som omfattas av bestämmelsen (transportkontroll).*

*Transportkontroll får ske under pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas i direkt an-*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2004:234.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1999:438.

*slutning till transport.* Transportkontroll får genomföras även på områden som inte är tillgängliga för allmänheten.

*1 a §*

*Vid transportkontroll av transport som medför bränsle som ska beskattas till följd av bestämmelsen i 4 kap. 1 a § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi gäller inte bestämmelserna i 9–23 §§.*

3 §<sup>3</sup>

Vid genomförande av transportkontroll får Tullverket

1. öppna transportmedel, containrar och andra utrymmen som är låsta eller har tillslutits på annat sätt,
2. bereda sig tillträde till områden som inte är tillgängliga för allmänheten, och
3. försegla transportmedel, containrar och andra utrymmen samt spärra av områden som inte är tillgängliga för allmänheten.

Polisen *skall* lämna den handräkning som behövs för kontrollen.

Polisen *ska* lämna den handräkning som behövs för kontrollen.

*Vid transportkontroll av sådan transport som avses i 1 a § gäller inte bestämmelserna i första stycket 2 och 3.*

6 §<sup>4</sup>

*Förare är skyldiga att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet medföljer transporten i enlighet med 1 kap. 6 §.*

Vid en transportkontroll *skall* föraren tillhandahålla Tullverket tillgängliga ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet.

Vid en transportkontroll *ska* föraren tillhandahålla Tullverket tillgängliga ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet.

8 §<sup>5</sup>

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar. Om föraren eller ägaren till de varor som *skall* kontrolleras inte fullgör sina skyldigheter enligt 6 eller 7 §,

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar, *eller i fall som avses i 1 a §, längre än fyra timmar.* Om föraren eller ägaren till de varor som *ska*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1999:483.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2002:883.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2002:883.

får kontrollen pågå under längre tid, dock högst tolv timmar.

kontrolleras inte fullgör sina skyldigheter enligt 6 eller 7 §, får kontrollen pågå under längre tid, dock högst tolv timmar, *eller i fall som avses i 1 a §, högst åtta timmar.*

#### 4 kap.

##### 1 §<sup>6</sup>

En särskild avgift (transporttillägg) *skall* påföras en avsändande upplagshavare om

En särskild avgift (transporttillägg) *ska* påföras en avsändande upplagshavare om

1. ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet inte följer med transporten i den utsträckning som följer av 1 kap. 6 §, eller

2. säkerhet inte ställts för transporten i den utsträckning som följer av 1 kap. 6 §.

Transporttillägg *skall* påföras en skattskyldig om

Transporttillägg *ska* påföras en skattskyldig om

1. anmälningsskyldighet eller skyldighet att ställa säkerhet som följer av 17 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 16 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 11 § lagen (1994:1776) om skatt på energi inte iakttagits, eller

2. säkerhet enligt 16 § lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 10 § lagen om skatt på energi inte ställts på föreskrivet sätt.

2. säkerhet enligt 16 § lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § lagen om skatt på energi inte ställts på föreskrivet sätt.

*Transporttillägg ska påföras en förare som inte har med sig föreskrivet förenklat ledsagardokument vid förflyttning av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat EG-land.*

Transporttillägget är tjugo procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka bestämmelserna i första *och andra* styckena inte iakttagits.

Transporttillägget är tjugo procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka bestämmelserna i *första–tredje* styckena inte iakttagits.

##### 2 §<sup>7</sup>

*Om en avsändande upplagshavare kommer in med ett i föreskriven ordning upprättat ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet till Tullverket inom en månad från dagen för beslutet*

*Ett transporttillägg som beslutats enligt 1 § första stycket 1 eller tredje stycket ska undanröjas, om den som beslutet gäller kommer in med föreskrivna dokument inom en månad från*

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2000:489.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2002:426.



om transporttillägg, skall transporttillägg som påförts med stöd av 1 § första stycket 1 undanröjas.

Ett transporttillägg som påförts med stöd av 1 § andra stycket skall undanröjas om det i ett ärende eller mål om skatt enligt denna lag, skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi konstateras att den som påförts tillägget inte är skattskyldig.

dagen för beslutet.

Ett transporttillägg som påförts med stöd av 1 § andra stycket ska undanröjas om det i ett ärende eller mål om skatt enligt denna lag, skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi konstateras att den som påförts tillägget inte är skattskyldig.

Prop. 2008/09:48  
Bilaga 3

*Avsändande upplagshavare och skattskyldig skall befrias från transporttillägg om det är uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.*

### 3 §

*Den som påförts transporttillägg ska befrias från tillägget om det är uppenbart oskäligt att ta ut det.*

### 9 a §

*Skatteverket beslutar om transporttillägg avseende den som är skattskyldig för bränsle till följd av bestämmelsen i 4 kap. 1 a § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi.*

*I fråga om transporttillägg enligt första stycket gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt.*

### 14 §<sup>8</sup>

Beslut enligt 2 kap. 1–6 §§ och 12 § får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Talan mot beslut enligt 3 kap. 5 § första stycket får föras även av mottagaren av varan.

Skatteverket får överklaga beslut enligt denna lag.

Skatteverket får överklaga beslut enligt denna lag som fattats av Tullverket.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2003:722.

## Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2008-09-25

**Närvarande:** F.d. justitierådet Nina Pripp, regeringsrådet Nils Dexe och f.d. justitieombudsmannen Nils-Olof Berggren.

Några beskattnings- och kontrollfrågor vid införsel av vissa punktskattepliktiga varor för privat bruk

Enligt en lagrådsremiss den 18 september 2008 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter,
2. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
4. lag om ändring i lagen (2007:595) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
5. lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Cecilia Mauritzon.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

I lagrådsremissen föreslås i huvudsak EG-rättsliga anpassningar till några svenska bestämmelser om beskattning och kontroll vid införsel av vissa punktskattepliktiga varor.

### Förslaget till lag om ändring i lagen om skatt på energi

#### **4 kap. 1 a §**

Av 4 kap. 1 § 5 följer att den som – utan att vara upplagshavare, varumottagare, skatterepresentant eller distansförsäljare – från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle är skyldig att betala energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt här. I kapitlets 1 a § första stycket 3 finns bestämmelser om undantag för enskild persons skattskyldighet i vissa fall. Remissförslaget syftar till att anpassa dessa bestämmelser till artikel 9.3 i rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (92/12/EEG), det s.k. cirkulationsdirektivet.

Enligt 1 a § första stycket 3 i det remitterade förslaget är en enskild person undantagen från skattskyldighet enligt 1 § 5 om denne för in bränsle till Sverige, vilket den enskilde har förvärvat i ett annat EG-land och själv transporterat hit, om bränslet är avsett för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Detta undantag gäller dock inte bl.a. enligt det remitterade förslagets andra stycke 2 b), om det är fråga om flytande

bränsle som avses i 2 kap. 1 § första stycket 3 och som förs in till Sverige på annat sätt än i sådant tankfordon som normalt används vid yrkesmässig handel med sådant bränsle. Förslaget i denna del är avsett att svara mot de bestämmelser i artikel 9.3 i direktivet där det talas om ”transport av flytande eldningsbränsle på annat sätt än med tankrar som används vid yrkesmässig handel”.

Att man i remissförslaget talar om tankfordon som normalt används vid yrkesmässig handel saknar dock, som framgår, motsvarighet i direktivtexten. Tillägget har inte heller kommenterats i remissen. Enligt Lagrådets mening innebär tillägget en sådan avvikelse från direktivtexten som kan få saklig betydelse i det enskilda fallet och medföra en skattskyldighet som inte har stöd i direktivet. Lagrådet anser därför att ordet normalt bör utgå och föreslår att paragrafens andra stycke 2 b) ges följande lydelse: ”förs in hit på annat sätt än i tankfordon som används vid yrkesmässig handel med sådant bränsle”.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna**

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 med tillägget att äldre bestämmelser fortfarande gäller för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Förslaget till ändring av 4 kap. 1 a § är föranlett av att EG-domstolen i en dom den 15 november 2007, det s.k. Granberg-fallet, kommit fram till att gällande svenska bestämmelser inte står i överensstämmelse med artikel 9.3 i direktivet 92/12/EEG. Direktivet medger, som domen är att förstå, att skatt får tas ut endast om den enskilde använt sig av ett ovanligt transportsätt. Med ett sådant sätt avses enligt artikel 9.3 i direktivet, förutom ”transport av bränslen på annat sätt än i fordons tankar eller lämpliga reservdunkar”, ”transport av flytande eldningsbränsle på annat sätt än med tankrar som används vid yrkesmässig handel”.

Enligt gällande svenska bestämmelser ska emellertid punktskatt tas ut även i de fall den enskilde fört in eldningsolja utan att ha använt sig av ovanligt transportsätt. När nu skattskyldigheten föreslås bli borttagen för sådana fall i syfte att anpassa bestämmelserna till direktivets krav enligt EG-domstolens tolkning, bör det enligt Lagrådets mening inte komma i fråga att föreskriva att äldre bestämmelser fortfarande ska gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. En föreskrift med sådant innehåll skulle innebära att man vid en prövning eller omprövning av skattskyldigheten i ett enskilt fall som hänför sig till tiden före lagens ikraftträdande fortfarande skulle ha bestämmelser som är oförenliga med direktivet. Lagrådet anser därför att övergångsbestämmelsen bör utgå (jfr Lagrådets uttalande i yttrandet den 23 september 2008 över remissen om beskattning av vinster på utländska premieobligationer, m.m.).

## **2 kap.**

### *1 §*

Den föreslagna ändringen i paragrafen, som reglerar förutsättningarna för punktskattekontroll av transporter, innebär att kravet på att kontrollen ska avse en yrkesmässig vägtransport slopas. Motiven för den föreslagna ändringen anges i remissen, avsnitt 7.1. Det bör enligt vad som sägs där inte föreligga någon tveksamhet om att bestämmelserna om transportkontroll är tillämpliga avseende samtliga vägtransporter som fraktar punktskattepliktiga varor som får förflyttas endast under förutsättning att föreskrivna krav för förflyttningen iakttas. Regeringen föreslår därför att förutsättningarna för kontrollen knyts till de formkrav för förflyttningen som anges i 1 kap. 6 §. Lagrådet har inte någon erinran mot den föreslagna ändringen i sig. Enligt remissförslaget har emellertid paragrafens första stycke fått en enligt Lagrådets mening oklar innebörd. Lagrådet föreslår att stycket i stället ges följande lydelse:

Tullverket får i fråga om punktskattepliktiga varor i vägtransporter som är eller kan antas vara omfattade av 1 kap. 6 § kontrollera att varorna transporteras i enlighet med den bestämmelsen (transportkontroll).

### *6 §*

I paragrafens nuvarande lydelse finns en bestämmelse om att föraren, vid en transportkontroll, ska tillhandahålla Tullverket tillgängliga ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet. Det föreslås nu att det som ett första stycke i denna paragraf föreskrivs en skyldighet för förare att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet medföljer transporten i enlighet med 1 kap. 6 §. Nuvarande bestämmelse kommer med remissförslaget att utgöra paragrafens andra stycke.

Lagrådet ifrågasätter behovet av det föreslagna nya stycket, men vill inte motsätta sig förslaget. Lagrådet förordar dock att föreskrifterna förs samman med de nuvarande bestämmelserna i paragrafen så att denna kommer att bestå av endast ett stycke. Vidare förordar Lagrådet att ordet medföljer i det föreslagna första stycket byts ut mot orden följer med.

## **4 kap. 6 §**

Enligt paragrafens första stycke ska skatt och transporttillägg som beslutas med stöd av lagen betalas till Tullverket inom den tid som verket bestämmer. I andra stycket hänvisas till bestämmelser i skattebetalningslagen för de fall då skatt eller tillägg inte betalas i rätt tid.

Enligt remissförslagets 4 kap. 9 a § första stycket beslutar Skatteverket om transporttillägg i vissa fall. Enligt andra stycket gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen om bl.a. betalning i fråga om sådant transporttillägg, dvs. betalning ska ske via skattekontosystemet inom tid som föreskrivs där.

Med hänvisning till det som nu sagts föreslår Lagrådet att en Prop. 2008/09:48  
kompletterande bestämmelse tas in i 4 kap. 6 §, förslagsvis som ett nytt Bilaga 4  
sista stycke med följande lydelse:

I 4 kap. 9 a § andra stycket finns särskilda bestämmelser om betalning av  
transporttillägg som Skatteverket beslutat om.

#### **5 kap. 4 §**

Enligt paragrafen döms den som uppsåtligen bryter mot skyldigheten  
enligt 2 kap. 6 § att tillhandahålla handlingar till penningböter. Med  
hänsyn till den föreslagna ändringen av 2 kap. 6 § förordar Lagrådet att  
hänvisningen till den paragrafen preciseras.

#### Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 oktober 2008

Närvarande: statsrådet Olofsson, ordförande, och statsråden Odell, Ask, Husmark Pehrsson, Leijonborg, Larsson, Carlgren, Hägglund, Björklund, Carlsson, Littorin, Billström, Adelsohn Liljeroth, Tolgfors, Björling

Föredragande: statsrådet Odell

---

Regeringen beslutar proposition 2008/09:48 Några beskattnings- och kontrollfrågor vid införsel av vissa punktskattepliktiga varor för privat bruk.