

Promemoria

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

Promemorians huvudsakliga innehåll

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

När det gäller beskattningen av bränsle görs en översyn av reglerna om beskattning vid införsel av vissa bränslen som är avsedda att användas för privat bruk. 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 privata bruk, behöver ses över.

Det föreslås i promemorian 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 privat bruk av den enskilde själv eller dennes familj. Detta ska dock inte gälla om bränslet förs in med ett s.k. ovanligt transportsätt. I sådant fall ska punktskatt tas ut här.

I promemorian föreslås också förbättrade möjligheter för kontroll av att skattskyldigheten fullgörs vid införsel av bränsle med ett s.k. ovanligt transportsätt, när bränslet är avsett att användas för den enskildes eget privata bruk. Tullverket föreslås få utföra transportkontroller avseende vägtransporter av bränsle även i dessa fall. Vid kontrollerna ska Tullverket bl.a. få undersöka transportmedlet och bränslet samt ta del av Skatteverkets uppgifter om huruvida den skattskyldige anmält bränslet och ställt säkerhet för skatten avseende det aktuella bränslet. Efter kontrollen ska Tullverket lämna de uppgifter som framkommit vid kontrollen, och som behövs för beslut om skatt och transporttillägg, till Skatteverket.

Vidare föreslås ett klagörande av att bestämmelserna om transportkontroll är tillämpliga på sådana vägtransporter som innehåller punktskattepliktiga varor som är avsedda att användas för privat bruk av någon annan enskild person än föraren och dennes familj. I promemorian föreslås också att föraren, vid transport i Sverige av beskattade varor som förts in till Sverige från ett annat EG-land, ska se till att varorna åtföljas av ett förenklad ledsagardokument, och att transporttillägg ska påföras om denna skyldighet inte har iakttagits.

Förslagen föranleder ändringar i lagen (1978:880) om betalnings-säkring 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 energiprodukter och lagen (2007:595) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009.

Innehållsförteckning

1	Lagtext	5
1.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter	5
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	6
1.3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	7
1.4	Förslag till lag om ändring i lagen (2007:595) om ändring i skattebetalningslagen (1998:506).....	11
1.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.....	12
2	Bakgrund till ärendet.....	18
3	Förflyttning av punktskattepliktiga varor för privat bruk.....	18
3.1	EG-rättsliga bestämmelser.....	18
3.1.1	Huvuddragen i cirkulationsdirektivet	18
3.1.2	Varor innehas för kommersiellt syfte eller personligt bruk.....	19
3.2	Svenska bestämmelser.....	20
3.2.1	Beskattning av bränsle vid privat bruk	20
3.2.2	Beskattning av alkoholvaror för privat bruk	21
3.2.3	Bestämmelser om deklarationsskyldighet och kontroll vid privat införsel	22
3.3	Straffrättsliga bestämmelser	24
3.3.1	Skattebrottslagen	24
3.3.2	Straffbestämmelserna i LPK.....	25
4	Beskattning och kontroll vid införsel av bränsle för eget privat bruk.....	26
4.1	Aktuella domstolsavgöranden	26
4.1.1	EG-domstolen.....	26
4.1.2	Svenska avgöranden	27
4.2	Slutsatser av EG-domstolens dom och reformbehovet	28
4.3	Skattefri införsel av eldningsolja med vanligt transportsätt	29
4.4	Kontroll vid införsel av bränsle för eget privat bruk med ovanligt transportsätt	31
4.4.1	Kontroll av skattskyldigheten.....	31
4.4.2	Förfarandefrågor.....	35
4.4.3	Straffrättsliga överväganden.....	38
5	Kontroll vid införsel av punktskattepliktiga varor genom mellanhand.....	40
5.1	Bakgrund och utgångspunkter	40
5.2	Befintliga kontroller och behovet av förändring.....	42

5.3	Ändrade kontrollverktyg vid införsel av beskattade varor	44
6	Offentligfinansiella och andra effekter	47
6.1	Förslagen om beskattning och kontroll av bränsle som förs in för privat bruk	47
6.2	Förslagen om kontroll vid införsel av varor genom mellanhand.....	48
7	Författningskommentar.....	49
7.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter.....	49
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	50
7.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	51
7.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:595) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	52
7.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter	52

1 Lagtext

1.1 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 §¹

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.

¹ Senaste lydelse 2007:470.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs² att 4 kap. 1 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

4 kap

1 a §³

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.

² 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).

³ Senaste lydelse 2001:518.

1.3 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

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 §⁴

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 §⁵

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

⁴ Senaste lydelse 2006:579.

⁵ 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 §.

11 kap.

14 §⁶

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 överförs 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

⁶ Senaste lydelse 2005:345.

för utomlands bosatta eller enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt 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 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 punktskattkontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.*

16 kap.

6 §⁷

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.

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.

⁷ Senaste lydelse 2003:664.

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

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.

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (2007:595) om
ändring i skattebetalningslagen (1998:506)

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.,
och
7. *transporttillägg som påförs enligt 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, 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.

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll 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, 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 §⁸

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.

5 a §⁹

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 punktskattepliktiga 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 punktskattepliktiga 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

⁸ Senaste lydelse 2004:234.

⁹ 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 §¹⁰

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 §¹¹

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.*

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

¹⁰ Senaste lydelse 2002:883.

¹¹ 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.

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 §¹²

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.

¹² Senaste lydelse 1999:483.

3 §¹³

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 §¹⁴

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 §¹⁵

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

¹³ Senaste lydelse 1999:483.

¹⁴ Senaste lydelse 2002:883.

¹⁵ 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 §¹⁶

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

¹⁶ Senaste lydelse 2002:426.

bart oskäligt att ta ut tillägget.

är uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

10 §¹⁷

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 §¹⁸

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.

¹⁷ Senaste lydelse 1999:483.

¹⁸ Senaste lydelse 2003:722.

2 Bakgrund till ärendet

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 beskattas där, om bränslet transporteras till staten av den enskilde med ett ovanligt transportsätt (EGT nr L 076, 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. Efter en dom från EG-domstolen den 15 november 2007 i mål C-330/05 har frågan uppkommit om bestämmelserna behöver ses över. Domen har också aktualiserat frågan om behovet av att anpassa bestämmelserna i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter till vissa privata transportsituationer.

I regeringens proposition *Alkoholfrågor med EG-rättslig anknytning* (prop. 2007/08:119) betonas den svenska alkoholskattens betydelse som alkoholpolitiskt instrument. Där erinras också om att det kan finnas behov av att återkomma till skatte- och kontrollfrågor.

Ovan redovisade frågeställningar övervägs i den här promemorian.

3 Förflyttning av punktskattepliktiga varor för privat bruk

3.1 EG-rättsliga bestämmelser

3.1.1 Huvuddragen i cirkulationsdirektivet

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

I cirkulationsdirektivets inledning sägs bl.a. att när punktskattepliktiga varor förvärvats av enskilda personer för deras privata bruk och transporterats av dem, ska skatten påföras i det land där varorna förvärvats. Det anges också att medlemsstaterna för att fastställa att punktskattepliktiga varor inte innehåller för privata utan för kommersiella ändamål, måste ta hänsyn till ett antal kriterier (se nedan).

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 privata bruk. I artikeln anges att om varor förvärvats av enskilda individer för deras privat 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 varornas kvantitet.

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 till förbrukarstaten 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 tankrar 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.

3.1.2 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 privat konsumtion. 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 direktivet 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 anlitan 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. Cirkulationsdirektivet uppställer inga formkrav när det gäller privatpersoners förflyttningar av beskattade varor för eget personligt bruk.

3.2 Svenska bestämmelser

3.2.1 Beskattning av bränsle vid 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 punktskattkontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) övervägdes möjligheten att införa kontrollbefogenheter för privatinförsel av vissa bränslen (läs mineraloljor, se prop. 1997/97:100 s. 141–142). Det fanns då ett kontrollsystem avseende privatinförsel av alkohol och tobak i lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel. 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 privatinförsel eller att föränmäla 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 mineraloljeprodukter, 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. Skattskyldigheten 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 i 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 fordons-tank, 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 (se prop. 1994/95:54 s. 112, 1995/96:57 s. 44 och 1998/99:127 s. 31).

3.2.2 Beskattning av alkoholvaror för privat bruk

Enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) tas punktskatt (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). Till ledning för bedömningen av om viss införsel varit avsedd för privat bruk eller om den haft ett kommersiellt syfte, finns s.k. indikativa nivåer, eller referensnivåer, f.n. 10 liter spritdrycker, 20 liter mellanprodukter, t.ex. starkviner, 90 liter vin och 110 liter öl (se artikel 9 i cirkulationsdirektivet). De här referensnivåerna får endast användas till ledning för bedömningen av om varorna är avsedda för kommersiellt ändamål. Det är inte enbart varornas kvantitet som är av betydelse vid bedömningen. Även t.ex. innehavarens kommersiella status och dennes skäl för att inneha dem, den plats där varorna finns eller i förekommande fall, det använda transportsättet, alla handlingar som hänför sig till varorna och varornas beskaffenhet är omständigheter att beakta vid bedömningen (artikel 9.2 i cirkulationsdirektivet). Som ovan framgått ska varor som innehas i kommersiellt syfte och som transporteras mellan olika medlemsstater åtföljas av s.k. ledsagardokument, medan det för varor som innehas för personligt bruk inte krävs några sådana dokument då de transporteras till en annan medlemsstat av den enskilde själv.

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 skattepliktig 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.

3.2.3 Bestämmelser om deklarationsskyldighet och kontroll vid privat införsel

Deklarationsskyldighet

Den som är skattskyldig för bränsle eller alkoholvaror som förs in till Sverige för privat bruk ska innan transporten från det andra EG-landet anmäla varorna till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten (4 kap. 11 § LSE och 16 § LAS). Den här skyldigheten ersätter den skyldighet att anmäla sig för registrering som åligger bl.a. upplagshavare och varumottagare (3 kap. 1 och 2 §§ Skattebetalningslagen [1997:483], SBL). Vidare ska den skattskyldige redovisa punktskatt för varje skattepliktig händelse i en särskild skattedeklaration. Den särskilda skattedeklarationen ska lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen och skatten ska betalas senast den dagen. Om den skattskyldige inte ställt säkerhet för skattens betalning ska deklarationen i stället lämnas och skatten betalas in senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. när bränslet eller alkoholvarorna förs in till Sverige. Bestämmelsen om att deklarationen ska lämnas 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 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. 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 detta ligger en begränsning som medför att privata transporter faller utanför lagens tillämpningsområde (a. prop. 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 lagen (1994:1563) om tobaksskatt (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. Bestämmelsens efterlevnad är sanktionerad genom bestämmelser om transporttillägg och ansvar för brottet *olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor* (se nedan).

I syfte att kontrollera att föreskrivna bestämmelser i cirkulationsdirektivet följs får Tullverket undersöka vägtransporter av punktskattepliktiga varor som är eller kan antas vara yrkesmässiga. Vid en transportkontroll ska föraren 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. När skattskyldighet föreligger för en omhändertagen punktskattepliktig vara ska Tullverket besluta om skatten på varan. Om skatten inte betalas kan Tullverket förverka varan. Vidare kan transporttillägg påföras en skattskyldig

som underlåter att iaktta anmälningsskyldighet eller skyldigheten att ställa säkerhet för skatten.

3.3 Straffrättsliga bestämmelser

3.3.1 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.

Den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för bl.a. att skatt undandras det allmänna döms enligt 5 § skattebrottslagen för *vårdslös skatteuppgift* till böter eller fängelse i högst ett år. Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art ska inte dömas till ansvar. Underlåtenhet att lämna uppgift kan inte medföra ansvar för vårdslös skatteuppgift.

Vidare ska den som, i annat fall än som avses i 2 §, på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till en myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt, enligt 7 § första stycket skattebrottslagen dömas för *skatteredovisningsbrott* till böter eller fängelse i högst sex månader. Det gäller enligt 7 § andra stycket även den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i första stycket till någon som avses där. Det sistnämnda gäller dock endast under förutsättning att uppgiften ska lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen självdeklaration. I ringa fall dömas inte till ansvar.

Den som av grov oaktsamhet begår gärning som avses i 7 § döms för *vårdslös skatteredovisning* till böter eller fängelse i högst sex månader. I ringa fall dömas inte till ansvar.

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 §§ skattebrottslagen 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).

3.3.2 Straffbestämmelserna i LPK

Enligt 5 kap. 1 § 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 överlåter 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 skälig 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 skatteundandraganden i EU-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 då den bedömdes få betydelse även för inhemska illegala transaktioner borde vara generell, dvs. inte bara omfatta varor som varit föremål för skattebrott i samband med införsel utan även omfattas 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).

4 Beskattning och kontroll vid införsel av bränsle för eget privat bruk

4.1 Aktuella domstolsavgöranden

4.1.1 EG-domstolen

EG-domstolen kom den 15 november 2007 med en dom som 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 Räddningsverkets 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 varan 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 brännoljan påbörjades, inte ha ställt säkerhet för skatten och inte ha medfört bevis om ställd säkerhet samt förenklats ledsagardokument.

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 B468-04).

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 ”The Man i Black” och den 23 november 2006 i mål C-5/05 ”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 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.

4.1.2 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 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 transport-

erades 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 eldningsolja här i Sverige i enlighet med 4 kap. 1 § 5 LSE.

4.2 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 s.k. vanligt transportmedel kan skatt inte tas ut i förbrukarstaten. Enligt befintliga bestämmelser i lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) medför införsel av uppvärmningsbränsle till Sverige 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 förvärvat för personligt bruk och själv transporterar med ett s.k. ovanligt transportsätt är en vara som innehas för eget bruk, vilket innebär att cirkulationsdirektivets bestämmelser i artikel 7.4 om krav på ledsagardokument inte är tillämpliga på sådana transporter. Artikel 7.4 i cirkulationsdirektivet utgör dock inte något hinder för att det i lagstiftningen i en destinationsmedlemsstat där punktskatt i dessa fall ska erläggas, med stöd av artikel 9.3, 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. 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 privat bruk. Skattskyldigheten följer i dessa fall av bestämmelsen i 4 kap. 1 § 5 LSE. När det gäller kontrollbefogenheter kan sägas att lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) inte omfattar privat införsel av varor som ska användas för eget bruk av den som för in varorna. Möjligheten att kontrollera skattskyldigheten vid införsel för eget privat bruk av bränsle är därmed begränsad, vilket är ett problem.

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.

4.3 Skattefri införsel av eldningsolja med vanligt transportsätt

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 privat bruk av den enskilde själv eller dennes familj. Oavsett det nu sagda ska punktskatt betalas här för flytande bränsle som är avsett att förbrukas för uppvärmning och som förs in till Sverige på annat sätt än i ett tankfordon som normalt används vid yrkesmässig handel med sådant bränsle.

Skälen för förslaget: Som framgått ovan följer av 4 kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) att den som för eget privat bruk för in uppvärmningsbränsle från ett annat EG-land till Sverige är skattskyldig för bränslet här. 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. I LSE föreskrivs i dag inget undantag från skattskyldighet vid enskilda personers införsel av bränsle för eget privat bruk. Bestämmelserna behöver således ändras. Samtidigt är det viktigt att kunna bibehålla den svenska skattebasen, varför skattefriheten bör hållas så begränsad som möjligt under iakttagande av cirkulationsdirektivets bestämmelser.

LSE bör tillföras en bestämmelse som uttryckligen genomför artikel 8 i cirkulationsdirektivet avseende införsel av bränsle för eget privat bruk. Enligt artikel 8 ska punktskatt på varor som förvärvats av enskilda personer för deras privata bruk och som transporteras av dem själva tas ut i den medlemsstat där varorna förvärvats. Det innebär att bränsle som förs in till Sverige av en enskilde 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. Detta under förutsättning att bränslet är avsett att användas av den enskilde själv eller dennes familj. Med att transporten utförs av den enskilde själv avses att han eller hon är med i transporten, som förare eller passagerare.

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 utan att betala svensk punktskatt föra in bränslet hit gäller därmed motsatsvis de fall där bränslet transporteras hit på annat sätt än med ovanligt 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 tankfordon 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. För att skattefri införsel av uppvärmningsbränsle ska kunna komma i fråga krävs mot denna bakgrund att bränslet transporterats 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 kan 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 föreskrivs i gällande lydelse av 4 kap. 1 a § 3 LSE.

Det finns anledning att i detta sammanhang erinra om bestämmelserna om transport av farligt gods. Svenska bestämmelser om transport av farligt gods finns i lagen (2006:263) och förordningen (2006:311) om transport av farligt gods. Reglerna har sin grund bl.a. i rådets *direktiv 94/55/EG av den 24 november 1994 om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om transport av farligt gods på väg* (EGT K 319, 12.12.1994, s. 7, Celex 31994L0055), det s.k. ADR-direktivet. ADR-direktivet reglerar både transporter mellan EU:s medlemsländer och nationella transporter. De materiella bestämmelserna om transport av farligt gods återfinns i huvudsak i Räddningsverkets föreskrift *ADR-S Statens räddningsverks föreskrifter om transport av farligt gods på väg och i terräng* (SRVFS 2006:7, nedan ADR-S). Uppmärksammas ska att lagen och förordningen om transport av farligt gods och de föreskrifter som utfärdas av Räddningsverket är generella och gäller även för enskilda personers transport av eldningsolja för privat bruk.

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 transporterar bränslet hit ska undantas från skattskyldighet här, under förutsättning att bränslet är avsett att användas av den enskilde själv eller dennes familj. I de fall uppvärmningsbränsle förs in hit av en enskild person på annat sätt än i ett sådant tankfordon som normalt används vid yrkesmässig handel med uppvärmningsbränsle ska bränslet däremot beskattas här. Eftersom skattefrihet således förutsätter att införseln görs av den enskilde själv med ett tankfordon som normalt används vid yrkesmässig handel med bränslet kan förutsättas att omfattningen 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.

4.4 Kontroll vid införsel av bränsle för eget privat bruk med ovanligt transportsätt

4.4.1 Kontroll av skattskyldigheten

Förslag: Lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter utvidgas till att omfatta kontroll även av vägtransport som inte är yrkesmässig om det kan antas att transporten medför energiprodukt som ska beskattas i Sverige. Kontroll ska få göras under pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas i direkt anslutning till transport. Vid genomförande av en kontroll ska Tullverket få undersöka transportmedel, lådor, containrar, tankar eller andra behållare som kan innehålla bränsle. Tullverket ska kontrollera att den som ska betala skatt vid införsel av bränsle för eget privat bruk har anmält bränslet och ställt säkerhet för skatten samt förse Skatteverket med beskattningsuppgifter. Tullverket ska även få öppna behållare som är låsta eller tillslutna på annat sätt samt undersöka och ta prov på bränslet. Polismyndighet ska lämna den handräckning som behövs för kontrollen. En kontroll 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.

Skälen för förslaget

Utvidgat tillämpningsområde för LPK

I föregående avsnitt föreslås bestämmelser som innebär skattefrihet för uppvärmningsbränsle, som förs in till Sverige med ett s.k. vanligt transportsätt om bränslet ska användas för privat bruk av den enskilde själv eller dennes familj. I de fall bränsle förs in av en privatperson på annat sätt, dvs. med ovanligt transportsätt, följer skattskyldigheten för bränslet av 4 kap. 1 § 5 lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Den bestämmelsen anger skattskyldighet vid införsel av EG-harmoniserade bränslen både när det gäller privat införsel och yrkesmässig införsel av annan än upplagshavare, varumottagare, skatterepresentant och distansförsäljare. Den som i dessa fall är skattskyldig för bränsle vid införsel ska anmäla bränslet till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten. Bestämmelser om detta finns i 4 kap. 11 § LSE. Åtgärderna syftar till att möjliggöra skattekontroll och säkerställa skatteuppbörden och ersätter den skyldighet att anmäla sig för registrering för punktskatt som åligger vissa andra skattskyldiga (se ovan avsnitt 3.2.3). En ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

Genom EG-domstolens dom aktualiseras frågan om möjlighet att kontrollera att den som är skattskyldig vid införsel av bränsle för eget privat bruk iakttar de skyldigheter som åvilar honom eller henne enligt LSE, så att varornas skattemässiga status kan fastställas, vilket är en förutsättning för att beskattningen ska bli korrekt.

Skyldigheten att föränmäla bränsle och ställa säkerhet för den svenska skatten gäller vid förflyttning av beskattat bränsle som släppts för konsumtion i ett annat EG-land. Bestämmelserna gäller, förutom för

vissa kommersiella aktörer, privata aktörer som antingen för in bränsle för någon annans privata bruk, eller för sitt eget privata bruk. Av cirkulationsdirektivet följer olika förfarandesystem för det två privatinförsel situationerna, vilket har betydelse för tillämningen av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK).

Den som för in bränsle för någon annans privata bruk innehar, i cirkulationsdirektivets mening, bränslet i kommersiellt syfte och ska iaktta de bestämmelser som följer av artikel 7 i cirkulationsdirektivet om ledsagardokument och säkerhet m.m. Den som för in bränsle för någon annans privat bruk är därmed också att betrakta som en kommersiell aktör och bestämmelserna om kontroll av yrkesmässiga vägtransporter i LPK är tillämpliga (se avsnitt 3.2.3). Som EG-domstolen konstaterar i det ovan refererade avgörandet omfattar artikel 7 däremot inte dem som innehar en vara för eget privat bruk. Det innebär att cirkulationsdirektivet inte föreskriver några formkrav för förflyttningen av en vara, om förflyttningen görs av en enskild person själv för dennes eget privata bruk. Den typen av transporter faller också utanför tillämpningsområdet för bestämmelserna om yrkesmässiga vägtransportkontroller i 2 kap. LKP. Det innebär att det, vid sidan av de skattekontroller som görs enligt 14 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL), inte finns någon möjligheter för beskattningsmyndigheten att i praktiken kontrollera att beskattningen blir korrekt vid införsel av bränsle för eget privat bruk.

Den som varken föranmäler införseln eller ställer säkerhet för skatten riskerar att ställas till ansvar för skattebrott enligt lagen (1971:69) om skattebrott. Utan praktisk möjlighet till kontroll är dock risken för upptäckt liten. Mot bakgrund av kontrollsvårigheterna och därmed följande risk för skatteundandragande är det av central betydelse att kravet på föranmälan och ställande av säkerhet för skatten följs av de skattskyldiga och att det i praktiken finns en möjlighet för myndigheterna att kontrollera att skyldigheterna iakttagits. Liksom för kommersiella aktörer som kan kontrolleras enligt LPK, förutsätter en effektiv kontroll vid införsel av bränsle för den enskildes eget privata bruk att kontrollen kan göras när bränslet transporteras till den plats där det ska användas. Annars kommer beskattningsmyndighetens vetskap om bränsleinförsel att vara helt beroende av om den skattskyldige har föranmält införseln eller inte. För korrekt beskattning bör det vidare kunna kontrolleras att det bränsle som förs in till typ och mängd är detsamma som det bränsle som föranmälts. Tillämpningsområdet för LPK bör mot denna bakgrund utvidgas till att omfatta även kontroller avseende dem som för in bränsle för sitt eget privata bruk och som ska beskattas här. Det föreslås att en sådan utvidgning av LPK görs. För att säkerställa korrekt beskattningen bör Tullverket genom kontrollerna förse Skatteverket med beskattningsuppgifter (se följande avsnitt).

Tullverket bör således få göra fysiska kontroller även av bränsletransporter, där bränslet är avsett att användas för eget privat bruk, när bränslet ska beskattas här. Som framgått ovan innehåller inte cirkulationsdirektivet några formkrav avseende förflyttningar av punktskattepliktiga varor som transporteras av enskilda för deras eget privata bruk. Det är i de här fallen alltså fråga om kontroller för att säkerställa den svenska beskattningen. Något bör sägas om kontrollerna i

förhållande till den EG-rättsliga principen om fri rörlighet för varor. De kontroller som föreslås syftar till att upprätthålla den beskattning som möjliggörs genom artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet och inte till att hindra införsel av bränsle. Även EG-domstolen anför att vissa skyldigheter avseende den som transporterar mineraloljor med ett ovanligt transportsätt kan vara nödvändiga för att den medlemsstat där förbrukningen sker och som kräver betalning av punktskatt ska kunna kontrollera varornas skattemässiga status (se avsnitt 4.1). Mot denna bakgrund är bedömningen att de kontroller som föreslås och som syftar till att säkerställa den svenska skatten är förenliga med principen om fri rörlighet för varor.

Kontrollbefogenheter

Det är Tullverket, som mot bakgrund av de kontroller verket genomför avseende yrkesmässiga transporter, är bäst lämpat att utföra de transportkontroller som nu föreslås.

De kontroller som föreslås gäller kontroll av bränsletransporter som utförs av en enskild person själv med ett s.k. ovanligt transportmedel. Som framgått ovan utförs en transport, i cirkulationsdirektivets mening, av den enskilde själv om den enskilde är med i transporten som förare eller passagerare. Om den enskilde inte själv är med i transporten, eller alltså om transporten innehåller bränsle som ska överlåtas till eller användas av någon annan, är det inte längre fråga om privat införsel av bränsle för den enskildes eget bruk. Bestämmelserna om yrkesmässiga vägtransporter får då tillämpas i stället. Tullverket bör få befogenhet att stanna och kontrollera andra vägtransporter än yrkesmässiga, om det kan antas att transporten innehåller bränsle som ska beskattas enligt 4 kap. 1 § 5 LSE. Noteras bör att i dessa fall är det den enskilde som är skattskyldig för bränslet.

Tullverket bör vid kontrollen få undersöka transportmedel, lådor, containrar, tankar eller andra behållare där bränsle kan förvaras under transport. Härvid bör Tullverket få öppna transportmedel och bränslebehållare som är låsta eller tillslutna på annat sätt samt undersöka och ta prov på bränslet. Det bör vara möjligt för Tullverket att, liksom vid dagens transportkontroller, begära handräckning av polis för att genomföra kontrollerna. Det ligger i sakens natur att kontrollerna riskerar att bli mindre effektiva om Tullverk ska vara hänvisade till att förlita sig på att den enskilde är beredd att medverka för att kontrollerna ska kunna genomföras.

De befogenheterna för Tullverket som föreslås överensstämmer i huvudsak med befogenheterna vid kontroll av yrkesmässiga vägtransporter. Befogenheterna bör dock vara något mer begränsade vid transportkontroll av bränsle som först in för eget privat bruk. Tullverket ska därför inte få bereda sig tillträde till områden som inte är tillgängliga för allmänheten, få försegla transportmedel eller andra utrymmen, eller spärra av områden. Tullverket ska inte heller få omhändertaga eller förverka bränsle. Det ska hållas i minnet att om det är fråga om sådana mängder bränsle att införsel inte kan antas vara för eget privat bruk, kan

bestämmelserna om kontroll av yrkesmässiga vägtransporter tillämpas i stället.

Vid kontrollen får Tullverket också undersöka om bränslet anmälts till Skatteverket och om säkerhet för skatten ställts. Dessa uppgifter kommer Tullverket att kunna kontrollera genom tillgång till uppgifterna hos Skatteverket (se nedan). Tullverket kan naturligtvis också inhämta uppgifter om bränslet genom att ställa frågor till den skattskyldige.

Föraren eller bränslets ägare 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.

De befintliga transportkontrollerna enligt LPK får inte pågå längre tid än sex timmar. Om föraren inte medverkar får kontrollen pågå längre, dock högst tolv timmar. De nu föreslagna kontrollerna riktar sig mot enskilda personer som för in bränsle för eget privat bruk. Mängden bränsle är därmed av naturliga skäl begränsad. I dessa fall ska Tullverket inte heller eftersöka och granska ledsagardokument och andra handlingar utan via information från Skatteverket kontrollera föranmälan och ställd säkerhet. Kontrollerna bör därför få pågå under en något kortare tid. Å andra sidan kan det för genomförande av kontrollen 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 skattekontrollerna får 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. I detta sammanhang ska också påpekas att skyldigheterna att stanna och att identifiera sig föreslås sanktioneras med penningböter (se nedan avsnitt 4.4.3).

För samtliga åtgärder ska proportionalitetsprincipen i 1 kap. 5 § LPK gälla. Det innebär att en åtgärd aldrig ska få vara mer omfattande eller pågå längre tid än vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med åtgärden.

Sammanfattning

LPK bör utvidgas till att möjliggöra kontroll av andra bränsletransporter på väg än yrkesmässiga, där skattskyldighet föreligger enligt LSE, dvs. vid införsel av bränsle för eget privat bruk med ovanligt transportsätt. Syftet med kontrollerna ska vara att kontrollera att den som ska betala skatt vid införsel av bränsle för eget privat bruk anmält bränslet och ställt säkerhet för skatten samt att förse Skatteverket med beskattningsuppgifter. Tullverkets befogenheter vid kontrollerna ska som framgått ovan i huvudsak vara desamma som avseende befintliga transportkontrollerna men begränsade i vissa avseenden.

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

4.4.2 Förfarandefrågor

Förslag: Transporttillägg ska påföras en skattskyldig som inte har iakttagit skyldigheten att anmäla bränslet eller att ställa säkerhet för skatten. Transporttillägget är 20 procent av de punktskatter som belöper på det aktuella bränslet. Befrielse från transporttillägget ska medges om det är uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

Skatteverket ska besluta om skatt och transporttillägg avseende personer som för in bränsle för eget privat bruk. I dessa fall ska bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) om debitering, betalning, överklagande och förfarandet i övrigt gälla avseende transporttillägget.

Skälen för förslaget

Transporttillägg

Enligt befintliga bestämmelser i LPK påförs den skattskyldige transporttillägg om anmälningsskyldigheten eller skyldigheten att ställa säkerhet som följer av 4 kap. 11 § LSE inte har iakttagits. Transporttillägget är 20 procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka skyldigheterna inte iakttagits. Ett transporttillägg ska undanröjas om det i ett ärende enligt SBL eller LSE konstateras att den som påförts transporttillägget inte är skattskyldig för bränslet, och den skattskyldige ska befrias från transporttillägg om det är uppenbart oskäligt att ta ut ett sådant tillägg. Bestämmelserna om undanröjande och befrielse från transporttillägget ska beaktas även om något yrkande om det inte framställs av den enskilde.

Även de som för in bränsle för eget privat bruk, för vilket skatt ska betalas i Sverige, omfattas av bestämmelserna om transporttillägg. Något bör därför sägas om behovet av att ta ut transporttillägg i de här fallen. För att beskattningen ska bli korrekt vid införsel av bränsle för privat bruk förutsätts att Skatteverket får vetskap om att bränsle kommer att föras in. Det är därför av central betydelse att den skattskyldige anmäler bränslet till Skatteverket innan införseln sker. Utan en sanktionerad skyldighet att föränmäla bränslet är risken för att Skatteverket inte får vetskap om införseln uppenbar. För att säkerställa skattebetalningen är det också betydelsefullt att den skattskyldige ställer säkerhet för skatten. Eftersom en säkerhet i vissa fall kan omfatta flera införseltillfällen bör transporttillägg även kunna påföras om säkerhet ställts men det aktuella bränslet inte anmälts till Skatteverket. Det är alltså betydelsefullt för korrekt beskattning och kontroll att varje bränsleinförsel anmäls för sig.

Som ovan anförts kan både transporttillägg och skattetillägg komma i fråga i ett ärende. Det är därför 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 deklarationsskyldigheten 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. Det administrativa sanktionssystemet ska i dessa fall också ses mot bakgrund av att deklarationsskyldigheten vid införsel av bränsle inte kompletteras av någon skyldighet för tredje man att lämna kontrolluppgifter.

För fullständighets skull bör något sägas om transporttillägg och artikel 6 i den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). I propositionen *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.* (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 transporttillägget utgör en sanktion med ett mycket speciellt syfte och snävt tillämpningsområde som närmast får anses rikta sig mot ett särskilt slags ordningsföreseelser. Vidare påpekades att transporttillägget närmast fyller en vitesliknande funktion så till vida att tillägget ska undanröjas om de handlingar som saknats företes inom viss tid. Den här bedömningen gäller alltså jämt. Härtill ska sägas att transporttillägget ska undanröjas även när det visar sig att den som påförts transporttillägget inte är skattskyldig.

Skatteverket ska besluta om skatt och transporttillägg vid privat införsel av bränsle

Skatteverket fattar beslut om punktskatt på bränslen enligt bestämmelserna i LSE och SBL. Enligt LPK är dock Tullverket behörigt att, under särskilt angivna omständigheter, fatta beslut om skatt när en punktskattepliktig vara har omhändertagits. Vid nu aktuella kontroller av införsel av bränsle för privat bruk föreslås ingen befogenhet för Tullverket att omhänderta bränslet. Det finns därmed inget skäl att Tullverket ska besluta om skatt. I stället bör Skatteverket på sedvanligt sätt vara beskattningsmyndighet. Den skattskyldiges anmälan av bränsleinförseln kommer att kompletteras av att Tullverket underrättar Skatteverket om kontroller 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 föreslagits ovan ska transporttillägg påföras om den skattskyldige inte gjort någon anmälan eller inte ställt säkerhet för skatten. I båda fallen handlar det om skyldigheter för att säkerställa den svenska beskattningen, vilken föreslås utredas och beslutas av Skatteverket. Eftersom det är Skatteverket som i första hand har tillgång till uppgift om anmälan och säkerhet avseende den aktuella införseln, bör Skatteverket även besluta om transporttillägg i dessa fall. Avseende de transporttillägg

som beslutas av Skatteverket föreslås att bestämmelserna i SBL om debitering, betalning och förfarandet i övrigt ska gälla.

Förslaget föranleder en ny bestämmelse i 4 kap. 9 a § LPK.

Överklagande

Beslut om transportkontroll enligt LPK får inte överklagas (se prop. 1997/98:100 s. 136). En överklaganderätt har ansetts i praktiken verkingslös eftersom kontrollen får pågå en begränsad tid. De nu föreslagna kontrollerna ska enligt huvudregeln få pågå högst fyra timmar. Tullverkets beslut om sådan kontroll som nu föreslås bör av samma skäl inte heller inte kunna överklagas.

Skatteverket föreslås besluta om transporttillägg i de fall bränslet inte har anmäls eller säkerhet för skatten inte har ställts. Beslut om transporttillägg bör kunna överklagas av den enskilde till allmän förvaltningsdomstol. Detta åstadkoms genom att överklagandebestämmelserna i SBL ska tillämpas, vilket föreskrivs i andra stycket i den nya 4 kap. 9 a § LPK.

Beskattningsuppgifter till Skatteverket

De kontroller som förlås i avsnitt 4.4.1 syftar bl.a. till att komplettera den uppgiftsskyldighet som genom föransmälan åligger den skattskyldige vid införsel av bränsle för eget privat bruk. Det är därmed av central betydelse att Tullverket underrättar Skatteverket om kontrollerna och om vad som därvid framkommit avseende anmälan, ställd säkerhet och bränslet. Tullverket har enligt gällande bestämmelser en skyldighet att underrätta Skatteverket om kontroller och beslut enligt LPK (se 6 § förordningen [1998:518] om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter). Även de nu föreslagna kontrollerna kommer att omfattas av denna bestämmelse. I skyldigheten ingår även att underrätta Skatteverket om kontrollen av någon anledning avbrutits eller inte kunnat fullföljas.

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 föransmäla och ställa säkerhet, att deklarera har Skatteverket att besluta om skatten genom skönsbeskattning (11 kap. 19 § andra stycket SBL). Skattetillägg kan in dessa fall komma i fråga för underlåtenheten att lämna deklaration.

Har den skattskyldige å andra sidan inte iakttagit föreskrivna skyldigheter att föransmäla 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 skatt-

skyldige transporttillägg och skattetillägg (mer om administrativa avgifter nedan).

Ovan har beskrivits betydelsen av att Skatteverket får del av beskattningsinformation från Tullverket. Samtidigt är det en del i Tullverkets kontroll att utreda om den skattskyldige har anmält bränslet och om säkerhet ställts för skatten. För detta behöver Tullverket uppgifter från Skatteverket. Enligt 2 kap. 8 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får Tullverket ha direktåtkomst till vissa uppgifter i Skatteverkets beskattningsdatabas avseende dem som är föremål för kontroll enligt LPK. Det är i huvudsak uppgifter om fysisk eller juridisk persons identitet och bosättning respektive säte, registrering för skatter och avgifter, underlag för fastställande av skatter och avgifter, bestämmande av skatter och avgifter samt yrkanden och grunder i ett ärende. Tullverket kan få del av de aktuella uppgifterna även på annat sätt än genom direktåtkomst. Skatteverket ska på begäran lämna ut de aktuella uppgifterna till Tullverket (5 § förordningen [2001:588] om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Det är av central betydelse att uppgiftskontrollen fungerar effektivt. Det ankommer på Skatteverket och Tullverket att se till att det här uppgiftsutlämnandet organiseras på ett lämpligt sätt.

Dessutom anges i 4 kap. 13 § LPK att uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för punktskattekontroll på Tullverkets begäran ska tillhandahållas verket. Sistnämnda bestämmelse ska kunna tillämpas avseende de nu föreslagna skattekontrollerna. Sammantaget innebär de redovisade bestämmelserna att Tullverket kommer att ha möjlighet att få del av de uppgifter verket behöver vid de aktuella skattekontrollerna.

4.4.3 Straffrättsliga överväganden

Bedömning: Den anmälan av bränslet som ska göras till Skatteverket är en sådan föreskriven uppgift som avses i skattebrottslagen (1971:69). Den som inte gör en anmälan till Skatteverket riskerar därmed att ställas till ansvar för *skattebrott*, om underlåtenheten ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna.

Ansvar för brottet *olovlig befattning med punktskattepliktiga varor* kan komma i fråga beträffande den som hanterar bränsle som varit föremål för skattebrott till följd av underlåtenhet att redovisa införsel för privat bruk. Vidare kan bestämmelserna om straffansvar för den som underlåter att stanna på anmaning av Tullverket eller, om inte identiteten genast kunnat fastställas, underlåter att legitimera sig tillämpas vid de föreslagna kontrollerna

Skälen för bedömningen

Ansvar för skattebrott

Straffrättsligt är ett skatteundandragande sanktionerat genom ansvar för *skattebrott* eller *vårdslös skatteuppgift* enligt skattebrottslagen. Brotten

lyder under allmänt åtal och beslut om förundersökning görs av polismyndighet eller åklagare. Dessutom har Tullverket rätt att inleda förundersökning vid skattebrott avseende LSE.

Att ansvar för skattebrott kan komma i fråga vid uppsåtligt lämnade av oriktig uppgift eller underlåtenhet att lämna deklaration eller annan föreskriven uppgift följer av gällande regler och behöver mot den bakgrunden egentligen inte särskilt kommenteras. Något bör ändå sägas om hur skyldigheten att anmäla bränsle i förväg och att ställa säkerhet för skatten förhåller sig till straffansvaret i skattebrottslagen.

Ansvar enligt skattebrottslagen kan aktualiseras vid uppsåtlig underlåtenhet att fullgöra skyldigheten att anmäla till Skatteverket att en vara förs in till landet (se prop. 2002/03:10 s. 45–46). Anmälningsskyldigheten är som framgått ovan ålagd sådana personer som inte ska vara registrerade som skattskyldiga. Finns det inte någon anmälan, kan Skatteverket i praktiken inte göra någon riktad kontroll mot den skattskyldige, vare sig i samband med införseln eller i efterhand. Anmälningsskyldigheten är således att se som ett substitut för den skyldighet att anmäla sig för punktskatteregistrering som åvilar vissa andra skattskyldiga. En anmälan i förväg är en sådan uppgift som avses i skattebrottslagen. Den som uppsåtligt inte lämnar en förannmälan till Skatteverket kan alltså i princip fällas till ansvar enligt 2 § skattebrottslagen för skattebrott, om underlåtenheten ger upphov till fara för att skatt undrandras det allmänna. Om underlåtenheten inte ger upphov till fara för skatteundrandragande, torde det i princip kunna komma i fråga att fälla till ansvar enligt 7 § skattebrottslagen för skatteredovisningsbrott, vilket brott också kräver uppsåt. I samma bestämmelse som kravet på anmälan anges även att säkerhet för betalning av skatten ska ställas före det att bränslet transporteras från det andra EG-landet. Det föreskrivs också att säkerheten får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. I de fall säkerhet har ställts för skatten föreligger därmed i princip ingen fara för skatteundrandragande även om varken föreskriven förannmälan eller deklaration inkommit till Skatteverket.

Den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna en anmälan kan dömas enligt 8 § skattebrottslagen för värdslös skatteredovisning. Det brottet förutsätter inte fara för skatteundrandragande. Noteras bör att brottet värdslös skatteuppgift i 5 § skattebrottslagen inte omfattar underlåtenhet att fullgöra en skyldighet, varför ansvar för det brottet inte kan komma ifråga vid underlåtenhet att anmäla en införsel.

Ansvar för brott i LPK

Den inledande straffbestämmelsen i 5 kap. 1 § LPK gäller brottet *olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor*. Det brottet infördes den 1 januari 2003 och syftar till att säkerställa en enhetlig och effektiv tillämpning av gemenskapsrätten på området, dvs. till att säkerställa cirkulationsdirektivets regler om förflyttning av varor under skatteuppskov eller annars i kommersiella syften (prop. 2002/03:10, bet. 2002/3:SkU3, rskr. 2002/03:20). Brottet *olovlig befattning med punktskattepliktiga varor* i 5 kap. 1 a § LPK är däremot generellt, dvs. det är inte begränsat till att säkerställa att cirkulationsdirektivet efterlevs.

Brottet förutsätter att varorna varit föremål för skattebrott enligt 2–4 §§ skattebrottslagen. Eftersom brottet olovlig befattnings förutsätter ett skattebrott, torde det i princip inte bli aktuellt med ansvar för den skattskyldige själv eftersom han eller hon, vid ett skatteundragande, i första hand borde komma i fråga för ansvar avseende skattebrottet. Skattebrottet konsumerar brottet olovlig befattnings med punktskattepliktiga varor (prop. 2004/05:149 s. 61). Om den skattskyldige å andra sidan anger att bränslet ska användas av någon annan ”förvandlas” han till en aktör med kommersiellt syfte och omfattas av formkraven för förflyttning av punktskattepliktiga varor i cirkulationsdirektivet samt av bestämmelserna om yrkesmässiga transporter i LPK.

Ansvar för olovlig befattnings med punktskattepliktiga varor bör kunna komma i fråga om någon annan än den skattskyldige befattar sig med det privat införda bränslet. Ansvar förutsätter att bränslet varit föremål för ett skattebrott och att personens uppsåt omfattar det förhållandet eller att han eller hon har skälig anledning att anta att bränslet varit föremål för skattebrott.

Tullverket kommer genom den befintliga hänvisningen till bestämmelserna om förundersökning i lagen (2000:1225) om straff för smuggling att även i dessa fall ha befogenhet att inleda förundersökning vid misstanke om brott (5 kap. 5 § LPK). Vidare kommer Tullverket vid utredning av brottet, i samma utsträckning som enligt gällande ordning, att kunna tillämpa bestämmelserna om tvångsmedel och väckande av åtal i lagen om straff för smuggling samt att kunna tillämpa bestämmelserna om förverkande av egendom.

När det gäller de övriga brotten i LPK har de karaktären av ordningsförseelse med penningböter. Det är för de föreslagna skattekontrollerna aktuellt med ansvar för att inte stanna på anmaning (5 kap. 2 § LPK) och att underlåta att legitimera sig (5 kap. 3 § LPK). Här kan sägas att om skyldigheten att medverka vid kontroll inte är sanktionerad har den i praktiken ringa, eller inget, värde. För jämförelse kan nämnas att det i inregränslagen finns motsvarande sanktionerade skyldigheter för privatpersoner. De aktuella straffbestämmelserna ska därmed vara tillämpliga även med avseende på de skattekontroller som föreslås i den här promemorian.

5 Kontroll vid införsel av punktskattepliktiga varor genom mellanhand

5.1 Bakgrund och utgångspunkter

Genom propositionen *Alkoholfrågor med EG-rättslig anknytning* (prop. 2007/08:119) införs vissa anpassningar av alkohollagen (1994:1738) till EG-rätten fr.o.m. den 1 juli 2008 (bet. 2007/08:SoU19). Det 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 befördran 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). Nedan används begreppet ”oberoende mellanhand” för samtliga aktuella aktörer, dvs. både transportföretag och enskilda personer.

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. Det föreslås vidare att förbudet i alkohollagen mot att i större omfattning tillhandagå annan med att anskaffa alkoholdrycker inte ska gälla vid sådan införsel (prop. 2007/08:119 s. 38f).

För beskattningen vid införsel genom oberoende mellanhand är EG-domstolens dom i det s.k. fallet Joustra betydelsefullt. Som framgått ovan i avsnitt 3.1.2 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 men inte artikel 8 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 – som alltså ska erläggas när alkoholvaror förs in med en oberoende mellanhand – 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 att föra in alkoholvaror genom oberoende mellanhand utökas dock gruppen legala införare av alkoholvaror som omfattas av de kontroller Tullverket ska utföra enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK). Det är de som utan krav på rätt till partihandel beställer hem alkoholvaror för privat bruk genom oberoende mellanhand, och som är skattskyldiga för den svenska alkoholskatten, som ska kontrolleras enligt LPK. Avseende denna grupp ska Tullverket bl.a. kontrollera att varorna förannmälts och att säkerhet ställts för skatten. I vissa fall kommer det också att bli aktuellt för Tullverket att besluta om skatten på varorna.

Det är 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 ur 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 beskattningen vid införsel genom oberoende mellanhand och om bestämmelserna behöver förändras.

5.2 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 bl.a. yrkesmässiga vägtransporter av punktskattepliktiga alkoholvaror (se ovan avsnitt 3.2.3). 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 EU.

Som bakgrund till förslagen nedan redovisas här vilka möjligheter gällande bestämmelser i LPK ger för att kontrollera införsel av alkoholvaror för privat bruk genom en oberoende mellanhand. Det är för förståelse av systemet viktigt att hålla i minnet att punktskattepliktiga varor som förs in med hjälp av en oberoende mellanhand, i cirkulationsdirektivets mening, innehåller i kommersiellt syfte. Därmed utgör transporten av alkoholvarorna en yrkesmässig transport enligt LPK (se prop. 1997/98:100 s. 73 och s. 185). Som framgår nedan kan begreppet ”yrkesmässiga vägtransporter” dock innebära vissa tillämpningsproblem avseende transporter som sker genom en oberoende mellanhand som till det yttre inte ser yrkesmässig ut (se avsnitt 5.3).

Tillämpningen av LPK i förhållande till införsel av alkoholvaror genom oberoende mellanhand kan beskrivas enligt följande.

När Tullverket stannar en vägtransport som innehåller alkoholvaror och föraren, dvs. den oberoende mellanhanden, uppger att han som ombud för vissa angivna personer för in varorna, kan Tullverket kontrollera att dessa personer, i egenskap av skattskyldiga för alkoholskatten, har anmält varorna och ställt säkerhet för skatten (16 § lagen [1994:1564] om skatt på alkohol). Finns det anledning att anta att varorna transporteras i strid med föreskrivna bestämmelser för varuförflyttning inom EU får varorna omhändertas 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) skulle, på grund av underlåtenheten att anmäla varorna och ställa säkerhet för skatten, kunna komma i fråga avseende den skattskyldige beställaren.

För varorna dessutom in utan förenklat ledsagardokument kan det bli aktuellt att ställa den oberoende mellanhanden till ansvar för brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, för sin underlåtenhet att se till att det förenklade ledsagardokumentet åtföljer varorna. Att den oberoende mellanhanden har denna skyldighet framgår dock inte

uttryckligen i de materiella svenska bestämmelserna. Skyldigheten att se till att varorna transporteras på föreskrivet sätt följer i stället av en hänvisning från 1 kap. 6 § LPK till cirkulationsdirektivets artiklar 7 och 18. Vidare anges 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 frisläpps för konsumtion* att ett förenklat ledsagardokument – i de fall ett sådant krävs – ska följa varorna under hela transporten. Av nu nämnda bestämmelser framgår som sagt inte uttryckligen vilka skyldigheter den har som rent faktiskt utför en transport av punktskattepliktiga varor har. Det straffrättsliga ansvaret för föraren är därmed inte helt tydligt.

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 den oberoende mellanhanden, även om ledsagardokument saknas. 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.

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

Kan den oberoende mellanhanden inte uppge på vems uppdrag varorna transporteras, dvs. vem som är beställare, och ombudssituationen således kan ifrågasättas, kan Tullverket omhändertaga 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 den ”oberoende mellanhanden” 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. Den ”oberoende mellanhanden”, som rent fysiskt fört in varorna, 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 föranmåtts eller säkerhet för skatten ställts kan det komma i fråga att påföra transporttillägg och att ställa den som för in varorna till ansvar för brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor.

För den oberoende mellanhanden in varorna på uppdrag av säljaren 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 de här skyldigheterna iakttas.

Genom möjligheten att föra in alkoholvaror med 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 omhand ska Tullverket under vissa förutsättningar besluta om skatten. En ökad mängd omhändertaganden leder därmed till att Tullverket behöver göra fler skatteutredningar.

Även om de befintliga reglerna i LPK syftar till och är konstruerade för att förhindra att varor inte förs in utan att en behörig mottagare kan identifieras och att beskattningen blir korrekt när den skattskyldige beställaren är identifierad, kan det förmodas att ett ökat antal införsellfall innebär praktiska tillämpningssvårigheter för Tullverket. Detta även om beställarens skyldighet att föranmäla varorna och ställa säkerhet för skatten är sanktionerad genom transporttillägg och straffrätligt ansvar. Genom förslaget nedan, som innebär att förare som inte medför föreskrivet förenklat ledsagardokument ska påföras transporttillägg, motverkas kontrollproblemet i viss utsträckning. Tullverkets förändrade kontroll- och beskattningssituation kommer dock att följas upp. Frågan om Tullverkets befogenheter och roll som beskattningsmyndighet vid en mer omfattande privatinförsel behöver övervägas noga och det bör göras i samband med en större översyn av LPK.

Som framgått ovan har kontrollsystemet också vissa brister med avseende på den oberoende mellanhandens aktivitet. Det straffrättsliga ansvaret är inte helt klart vad gäller skyldigheten att medföra ledsagardokument och det finns ingen möjlighet att påföra transporttillägg när dokumentet saknas. Det kan därför ifrågasatts om det inte borde gå att rikta någon form av sanktion mot den oberoende mellanhanden i de fall han eller hon för in varor utan att beställaren kan identifieras. I följande avsnitt föreslås därför vissa förändringar av kontrollverktygen i LPK.

5.3 Ändrade kontrollverktyg vid införsel av beskattade varor

Förslag: Genom ett tillägg till bestämmelsen om transportkontroll tydliggörs att även sådana vägtransporter som innehåller varor som är avsedda att användas för privat bruk av någon annan enskild person än föraren och dennes familj omfattas av begreppet "yrkesmässiga vägtransporter".

En bestämmelse om att föraren, när denne förflyttar varor som ska åtföljas av föreskrivet förenklat ledsagardokument, ska se till att dokumentet åtföljer transporten införs. Transporttillägg ska påföras en förare som inte har iakttagit denna skyldighet.

Skälen för förslaget

Förtydligande av begreppet "yrkesmässig vägtransport" i LPK

Som framgått ovan innehas punktskattepliktiga varor som en person innehar för annat än eget bruk, i cirkulationsdirektivets mening, i kommersiellt syfte och en transport av sådana varor är därmed en yrkesmässig transport enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

(LPK) (se prop. 1997/98:100 s. 73 och s. 185). Begreppet ”yrkesmässiga vägtransporter” i LPK omfattar därmed alla vägtransporter av punktskattepliktiga varor som inte utförs av en enskild person själv för sitt eget bruk. Det har dock uttryckts farhågor om att användningen av begreppet ”yrkesmässiga” innebär att det är svårt för Tullverket att i vissa fall tillämpa bestämmelsen avseende transporter som till sin yttre karaktär inte tycks ”yrkesmässiga”, t.ex. transporter med vanlig personbil utan företagsdekalering eller dylikt som signalerar att det är fråga om en kommersiell transport.

Det här problemet gäller inte bara avseende kontroll av transporter med alkoholvaror genom oberoende mellanhand, utan avseende samtliga vägtransporter av punktskattepliktiga varor som sker med en personbil eller annat civilt fordon. Problemet kan dock sägas ha blivit mer aktuellt till följd av det ökade behovet av kontroller som uppstått genom den anpassning till EG-rätten avseende införselregler för alkohol som följer av proposition 2007/08:119. Det gäller t.ex. vid sådan införsel som uppges vara för eget privat bruk, men där det är så stora mängder varor att det kan ifrågasättas, om införsel enbart är för eget bruk. Det gäller också vid införsel för någon annans privata bruk, dvs. genom oberoende mellanhand, om transporten inte är yrkesmässig till sin yttre karaktär. Detta samtidigt som det vid införsel av alkoholvaror är särskilt angeläget att Tullverket kan använda de kontrollverktyg som finns, på det sätt lagstiftaren avsett. Genom ett förtydligande av bestämmelsen om transportkontroll med innebörden att även sådana vägtransporter som innehåller varor som är avsedda att användas för privat bruk av någon annan enskild person än föraren eller av en enskild person som medföljer i transporten som passagerare eller deras familjer omfattas av begreppet ”yrkesmässiga vägtransporter” kan man råda bot på problemet. Det föreslås därför en sådan förändring av bestämmelsen.

Förslaget föranleder tillägg av en ny bestämmelse i 2 kap. 1 § första stycket LPK.

Krav på föraren vid införsel av beskattade varor

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 kommissionsförordningen [EEG] nr 3649/92 om förenklade ledsagardokument. Detsamma gäller för utredning av vem som ansvarar för betalning av skatten. Är det förenklade ledsagardokumentet med varorna under transporten underlättas Tullverkets utredningar i vart fall en del.

Det befintliga kontrollsystemet i LPK har, som framgått ovan, vissa brister med avseende den oberoende mellanhanden. Utan risk att drabbas av en sanktion finns det inte något egentligt incitament för den oberoende mellanhanden att medverka till att införseln av varor sker på ett sådant sätt att beställarna kan identifieras. Med identifierade skattskyldiga beställare är det enklare att säkerställa den svenska beskattningen av varorna. Skyldigheten för den oberoende mellanhanden att medverka till att beställarna kan identifieras bör därför tydliggöras och förstärkas. Detta kan åstadkommas med utgångspunkt i det förenklade ledsagar-

dokument som ska följa varorna vid förflyttning mellan medlemsländerna. Problemet med att identifiera skattskyldiga beställare har accentuerats genom möjligheten att för in alkoholvaror via oberoende mellanhand, men det gäller även vid införsel av tobaksvaror och energiprodukter. Bestämmelserna som föreslås omfattar därför införsel av samtliga beskattade EG-harmoniserade punktskattepliktiga varor.

Av ett förenklat ledsagardokument ska framgå bl.a. vem som är mottagare av varorna (se den ovan nämnda kommissionsförordningen [EEG] nr 3649/92). Varor som förflyttas vid s.k. distansförsäljning behöver inte åtföljas av ledsagardokument. Vid distansförsäljning krävs att säljaren garanterar betalning av den skatt som ska erläggas i mottagarlandet innan transporten påbörjas.

Vid *utförsel* av beskattade varor från Sverige åligger det den som ansvarar för transporten att upprätta ett förenklat ledsagardokumentet (artikel 18). Cirkulationsdirektivet är i dessa fall genomfört via materiella bestämmelser i 25 § lagen (1994:1564) om skatt på alkohol, 26 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt och 6 kap. 8 § lagen (1994:1776) om skatt på energi. 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. Systemet förutsätter således att övriga medlemsländer på motsvarande sätt genomfört direktivet avseende varor som förs ut från deras territorier.

Att varor som förs in hit faktiskt åtföljs av ledsagardokument säkerställs i praktiken också 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 i de här fallen ett ekonomiskt intresse för de inblandade aktörerna att försäkra sig om att varorna åtföljs av ledsagardokument. Å andra sidan kan man 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 i detta avseende.

I LPK bör av ovan beskrivna skäl införas en bestämmelse som tydliggör att föraren vid transport i Sverige av beskattade varor som förts in till Sverige från ett annat EG-land, och som ska åtföljas av ett sådant förenklat ledsagardokument som avses i ovan nämnda förordning, ser till att varorna åtföljs av ledsagardokumentet. Ansvaret att se till att varorna åtföljs av ett förenklat ledsagardokument bör gälla både förare som kör varorna vid yrkesmässig befordran, t.ex. förare anställda i transportföretag, och andra oberoende mellanhänder.

För att förstärka vikten av att förarna iakttar skyldigheten att se till att det förenklade ledsagardokumentet följer med varorna bör skyldighet vara sanktionerad med transporttillägg. Om föraren inkommer med erforderligt förenklat ledsagardokument inom en månad från det att beslut om transporttillägg fattades ska transporttillägget undanröjas. Den

bedömningen av transporttillägget och artikel 6 i Europakonventionen som redovisas ovan i avsnitt 4.4.2 gäller även det här förslaget.

Genom en uttrycklig regel om att föraren ska se till att varor vid transport i Sverige åtföljs av ett förenklat ledsagardokument tydliggörs också att ansvar enligt 5 kap. 1 § LPK för brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor kan komma i fråga avseende den oberoende mellanhanden, om denne underlåter att se till att varorna under transporten i Sverige åtföljs av ett förenklat ledsagardokument och det därmed föreligger fara för försvårande av skattekontroll.

Något bör sägas om förslaget och den EG-rättsliga principen om fri rörlighet för varor. Som framgått ovan är förslaget att förtydligande, och genom transporttillägget, en förstärkning av de EG-rättsliga reglerna om att beskattade varor som förflyttas i kommersiellt syfte ska åtföljas av ett s.k. förenklat ledsagardokument. Förslaget syftar till att underlätta skattekontrollen vid införsel av genom oberoende mellanhand och till att upprätthålla de krav på förenklade ledsagardokument som följer av artikel 7.4 i cirkulationsdirektivet och kommissionsförordningen [EEG] nr 3649/92. Genom LPK säkerställs och sanktioneras de krav som följer av cirkulationsdirektivet avseende förflyttningar av punktskattepliktiga varor. Sammanfattningsvis görs bedömningen att förslaget är förenligt med principen om fri rörlighet för varor.

Det föreslås således en bestämmelse som tydliggör att föraren vid transport i Sverige av beskattade varor som förts in hit från ett annat EG-land är skyldig att se till att varorna åtföljs av ett förenklat ledsagardokument. Det föreslås också att förare som inte iakttar denna skyldighet påförs transporttillägg.

Förslaget föranleder ett nytt andra stycke i 1 kap. 5 a § LPK och nya bestämmelser i 4 kap. 1 § tredje stycket och 2 § första stycket LPK samt ett nytt tredje stycket i 4 kap. 3 § LPK.

6 Offentligfinansiella och andra effekter

6.1 Förslagen om beskattning och kontroll av bränsle som förs in för privat bruk

De nya bestämmelserna i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter syftar till att säkerställa korrekt beskattning i de fall skattskyldighet för bränsle föreligger vid införsel med ovanligt transportmedel av en enskild person som ska använda bränslet för eget bruk. Samtidigt som förslaget om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi klargör att införsel av uppvärmningsbränsle som sker av privatpersoner för eget bruk med vanliga transportmedel inte ska beskattas. Skatten på den finska oljan är för närvarande motsvarande 800 kr per 1 000 liter att jämföra 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 privat införsel av finsk röd olja. Vad som kan sägas är att Tullverket under de senaste åren i samband med brotts-

utredningar 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. Det kan också sägas att införseln av eldningsolja som ska användas för privat bruk och som transporteras med tankfordon bedöms bli mycket liten. Skattebortfallet på grund av den nya bestämmelsen om skattefrihet i vissa fall för privatpersoner 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.

Genom det nya kontrollinstrument för Tullverket är avsikten att de skatteundandraganden som sker vid privatinförsel av bränsle med ovanligt transportsätt bättre ska kunna motverkas. Förslaget bör därmed ha viss positiv effekt på statens skatteinkomster.

Tullverkets kontroller av föranmälan och säkerhet vid införsel av bränsle för eget privat bruk kan initialt innebära visst merarbete för Tullverket och Skatteverket i form av utbildning och information, såväl internt som externt. Förslaget rymmer dock enbart åtgärder som ligger inom myndigheternas vanliga verksamheter och är inte mer omfattande än att det arbete som kan krävas för utbildning och information bedöms rymmas inom ramen för myndigheternas sedvanliga anslag.

Vidare bedöms Tullverket kunna använda sina befintliga resurser för att genomföra kontroller av privatinförsel av bränsle. För Skatteverket tillkommer en ny arbetsuppgift, att besluta om transporttillägg. Den nya beslutsbefogenheten 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. Besluten om transporttillägg ska liksom i dag överklagas till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslaget bedöms inte innebära någon förändring av antalet mål i förvaltningsdomstolarna.

6.2 Förslagen om kontroll vid införsel av varor genom mellanhand

I kapitel 5 föreslås ändringar i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (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 att föra in alkoholvaror genom oberoende mellanhand en förändring av gruppen skattskyldiga vars införsel av alkoholvaror omfattas av de kontroller Tullverket ska utföra enligt LPK (se avsnitt 5.2). Avseende denna grupp ska Tullverket bl.a. kontrollera att varorna föranmäls och att säkerhet ställts för skatten samt i vissa fall besluta om skatt. Det kan antas att Tullverket härigenom åsamkas en ökad arbetsbelastning. Det nu aktuella förslaget varigenom uttryckligen anges att föraren ska medföra föreskrivet förenklat ledsagardokument, vilken skyldighet också föreslås sanktionerad med transporttillägg, syftar

till att säkerställa identifikationen av skattskyldiga beställare. Härigenom underlättas Tullverkets möjligheter att kontrollera skattskyldiga beställare. Den sammantagna bedömningen är ändå att den förändrade införselsituationen totalt sett innebär en ökad arbetsbelastning för Tullverket. Den nya bestämmelserna i LPK kan initialt innebära visst merarbete för Tullverket i form av utbildning och information, såväl internt som externt. Det är mycket svårt att i dag uppskatta den ökade arbetsbelastningen. Regeringen avser att återkomma med mer preciserade beräkningar i lagrådsremissen.

För dem som för in 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 enbart därav får någon beräkningsbar påverkan på statens inkomster.

Totalt sett bedöms förslaget ha viss positiv effekt på statens skatteinkomster eftersom kontrollen av de skattskyldiga beställarna underlättas.

Besluten om transporttillägg kommer att kunna överklagas till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslaget bedöms endast innebära en så marginell ökning av antalet mål att kostnaden för det ryms inom domstolarna sedvanliga anslag.

Det är tveksamt om antalet mål om ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor kommer att öka till följd av det tydligare kravet på förare att, under vissa förutsättningar, se till att punktskattepliktiga varor åtföljs av ett förenklat ledsagardokument. Åtal får dessutom bara väckas om det är påkallat av särskilda skäl. 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.

Bestämmelserna om förarens ansvar att se till att ett förenklat ledsagardokument åtföljer varorna 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.

7 Författningskommentar

7.1 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 privat 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.

7.2 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 cirkulationsdirektivet ska gälla när enskilda personer själva för in varor för eget privat bruk genomförs fullt ut i lagen genom den *nya* lydelsen av *första stycket punkt 3*. Undantaget från skattskyldighet förutsätter att den enskilda personen har förvärvat bränslet i ett annat EG-land och att han eller hon själv för in bränslet. Att den enskilde person som förvärvat bränslet medföljer i fordonet som passagerare, utan att själva köra fordonet, innebär i detta sammanhang att han eller hon för in bränslet själv. Det kan dock aldrig bli fråga om skattefri införsel för eget bruk om den enskilde inte själv personligen är närvarande vid införseln. Detsamma gäller om det bränsle som förs in efter införseln överläts till någon annan för dennes eget bruk. I de fallet är överlåtaren skattskyldig för bränslet enligt 4 kap. 1 § 5. Överlåtaren för då inte in bränslet för sitt eget privat bruk, utan bränslet innehas i stället i kommersiellt syfte på så sätt som avses i artikel 7 i cirkulationsdirektivet.

För skattefrihet gäller dessutom att bränslet ska vara avsett att användas för privat bruk av den enskilde personen själv eller dennes familj. I 8 a § lagen (1994:1564) om alkoholskatt och 9 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt används begreppen ”personligt bruk” för att beskriva situationer av skattefri införsel. Här har valts begreppet ”privat bruk” i stället för ”personligt bruk” för att det överensstämmer med paragrafens nuvarande lydelse. Någon skillnad i innebörd mellan ”personligt” och ”privat” åsyftas inte. Genom begreppet ”privat bruk” åsyftas i detta fall att den enskilde ska använda bränslet själv för uppvärmning av den bostad där han eller hon bor, ensam eller med sin familj. Det är således inte fråga om ”privat bruk” om bränslet används för uppvärmning av t.ex. ett flerfamiljshus eller en ekonomibyggnad. Med begreppet ”familj” avses i de 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 person för deras eget bruk med ovanligt transportmedel.

I *punkt 1* föreskrivs i vilka fall beskattning ska ske vid införsel av motorbränsle för eget privat bruk. Bestämmelsen, tillsammans med den nya skattefrihetsbestämmelsen i punkt 3 första stycket, motsvarar den nuvarande bestämmelsen om skattefri införsel av motorbränsle i paragrafens punkt 3. Någon förändring av det skattefria området för införsel av motorbränsle är inte avsedd.

I *punkt 2*, finns en *ny* bestämmelse, som anger i vilka fall beskattning ska ske vid införsel av flytande bränsle som är avsett att förbrukas för uppvärmning för eget privat bruk. Genom bestämmelsen följer att upp-

värmningsbränsle som förs in av en enskild person för privat bruk på annat sätt än med tankfordon som används vid yrkesmässig handel med sådant bränsle ska beskattas här. 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, 27 10 19 41–2710 19 49 eller 2710 19 61–2710 19 69, dvs. eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen m.m. Motsatsvis följer alltså att skattefrihet gäller vid införsel av de aktuella uppvärmningsbränslena i de fall införseln sker med sådant tankfordon som används vid yrkesmässig handel med uppvärmningsbränsle. Det innebär att det ska vara fråga om tankfordon med fasta tankar som uppfyller kraven för tankfordon i Rådningens föreskrift ADR-S (SRVFS 2006:7). Påpekas bör att de krav för att transportera farligt gods som följer av lagen (2006:263) om transport av farligt gods naturligtvis gäller avseende de nu aktuella bränsletransporterna. Understrykas bör att förutsättningarna för skattefri införsel inte är uppfyllda om bränslet förs in med något annat transportsätt, även om transportsättet i och för sig rent allmänt skulle vara godkänt för bränsletransport.

Paragrafens första mening ändras redaktionellt.

7.3 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 beslutas av Skatteverket enligt 4 kap. 9 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK). Den nuvarande bestämmelsen i punkten 6 flyttas till en *ny punkt 7*.

4 §

Genom att lägga till ”transporttillägg” i uppräknningen i första stycket punkt 3 åstadkoms att vad som sägs om ”skatt” och ”skattskyldig” i lagen gäller 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 (se ovan).

11 kap.

14 §

Genom en *ny punkt d* i *andra stycket* föreskrivs att Skatteverket vid avstämning av skattekontot till den slutliga skatten ska lägga transporttillägg som beslutats enligt 4 kap. 9 a § LPK.

16 kap.

6 §

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

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

1 kap.

2 §

Eftersom paragrafen fr.o.m. den 1 januari 2010 kommer att ha den lydelse som föreskrivs i lagen (2007:595) om ändring av skattebetalningslagen (prop. 2006/07:105, bet. 2006/07:SkU18, rskr. 2006/07:182) behöver den ändring av paragrafen som nu föreslås införas även i denna lag, annars kommer ändringen att upphöra att gälla per den 31 december 2010. Av redaktionella skäl införs bestämmelsen här i en *ny punkt 7* och den befintliga bestämmelsen i punkt 7 flyttas till en *ny punkt 8*.

7.5 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 eftersom lagen utvidgas till att omfatta kontroll även av vissa vägtransporter av bränsle som inte är yrkesmässiga (se kommentaren till 2 kap. 1 §).

5 a §

I ett *nytt andra stycke* införs en bestämmelse om att en förare som förflyttar beskattade punktskattpliktiga varor som ska åtföljas av ett förenklat ledsagardokument ska se till att dokumentet är med under transporten. Bestämmelsen syftar till att underlätta identifikation av skattskyldiga beställare vid införsel av punktskattepliktiga varor för någon annans bruk, t.ex. införsel av alkoholvaror genom oberoende mellanhand. Vilka uppgifter som ska framgå av det förenklade ledsagardokumentet och hur det bör utformas föreskrivs 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 frisläpps för konsumtion* i den avsändande medlemsstaten. Av förordningens bilaga framgår att ett förenklat ledsagardokument bl.a. ska innehålla identifikationsuppgifter avseende avsändaren av varorna och mottagaren, transportören och en beskrivning av varorna. Vidare följer av förordningen att även handelsdokument såsom t.ex. fakturor eller följesedlar får användas som förenklade ledsagardokument under förutsättning att de innehåller samma uppgifter som ett förenklat ledsagardokument. Att varor, som transporteras till Sverige för någon annans personliga bruk, ska åtföljas av ett förenklat ledsagardokument följer av artiklarna 7.4 och 18 i cirkulationsdirektivet. Varor som transporteras av en privatperson som själv ska använda dem för privat bruk omfattas inte av kravet på förenklat ledsagardokument. Genom den nya bestämmelsen genomförs denna skyldighet för förarna tydligare i den svenska lagstiftningen.

6 §

Genom att slopa lokutionen ”bestämmelser som avses i” skapas en ändamålsenlig hänvisning till paragraf 5 a §, sedan den paragrafen tillförts ett nytt andra stycke (se ovan).

2 kap.

Rubriken till kapitlet ändras för att tydliggöra att bestämmelserna gäller kontroll av även andra vägtransporter än yrkesmässiga.

1 §

Paragrafens *första stycket* införs en ny bestämmelse med syfte att klargöra att även transporter av punktskattepliktiga varor som är avsedda för någon annans privata bruk omfattas av begreppet ”yrkesmässiga transporter”. Härigenom tydliggörs att det inte är transportens yttre karaktär som ensamt avgör om den får stannas för kontroll eller inte.

Den nu gällande bestämmelsen om att kontroll får genomföras under pågående transport och då bränslet 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 §

I paragrafen, som är *ny*, införs i *första stycket* en bestämmelse som ger Tullverket befogenhet att kontrollera även andra vägtransporter än yrkesmässiga, om transporten medför energiprodukt som ska beskattas enligt 4 kap. 1 § 5 lagen (1995:1776) om skatt på energi. Det gäller situationer där beskattning ska ske här i Sverige med stöd av artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet, dvs. när bränslet förs in hit av en enskild person själv med ett ovanligt transportsätt och där bränslet ska användas av den enskilde själv eller dennes familj. Bestämmelsen täcker såväl den situationen där den skattskyldige ägaren kör som den där han eller hon åker med som passagerare. I det fall den person som ska använda bränslet åker med som passagerare anses han eller hon i cirkulationsdirektivets mening vara den som själv transporterar in bränslet hit (artikel 8 i cirkulationsdirektivet). Är bränslets ägare eller den som ska använda bränslet däremot inte med i transporten är det fråga om införsel för någon annan, vilket innebär att bränslet förs in i kommersiellt syfte i cirkulationsdirektivets mening (artikel 7 eller 10 i cirkulationsdirektivet). Då får kontrollen av transporten i stället göras enligt reglerna om yrkesmässiga vägtransporter i 1 §.

Genom *andra stycket* i paragrafen föreskrivs att bestämmelserna om omhändertagande och förverkande av varor inte ska tillämpas avseende kontroll vid införsel av bränsle för eget bruk. Eftersom den skattskyldige 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.

2 §

I paragrafen regleras Tullverkets befogenheter vid transportkontroller. Paragrafen har redigerats om och delats upp i stycken. I det *första stycket* finns motsvarande första och tredje meningarna i den befintliga paragrafen samt bestämmelsen om att Tullverket får undersöka och ta prov på varor. I det stycket föreskrivs således vilka fysiska åtgärder Tullverket får vidta vid kontrollen (se även prop. 1997/98:100 s. 185–186). Tullverket får med stöd av bestämmelsen undersöka transportmedlet, behållare, containrar, lådor och andra utrymmen där varor kan förvaras under transport.

I ett *nytt andra stycket* finns den befintliga bestämmelsen om att Tullverket vid kontroll av yrkesmässiga vägtransporter får eftersöka och granska ledsagardokument m.fl. handlingar som kan vara av betydelse för beskattningen. Det övergripande syftet med kontroll av bränsle som förs in för eget bruk är att säkerställa uttaget av svensk punktskatt: Detta förutsätts ske genom att Tullverket undersöker att den skattskyldige föranmält bränslet och ställt säkerhet för skatten samt att det bränsle som förs in överensstämmer med uppgifterna i föranmälan. Även vid andra fall av införsel av beskattade varor har Tullverket behov av att kunna kontrollera att varorna föranmälts och säkerhet ställts för skatten. Det anges därför i en *ny* bestämmelse att Tullverket vid transportkontroll får kontrollera att kraven på anmälningsskyldighet och ställande av säkerhet har iakttagits av den skattskyldige.

I praktiken kommer uppgiftskontrollen att kunna ske genom att Skatteverket kontinuerligt efter begäran från Tullverket lämnar ut erforderliga uppgifter om den skattskyldige, anmälan och ställd säkerhet till (se 5 § förordningen [2001:588] om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet). Alternativt kan Tullverket medges direktåtkomst till de aktuella uppgifterna i enlighet med 2 kap. 8 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

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 privata 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.

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 sådana kontroller som görs med stöd av 1 a § begränsas tiden för kontroll i

jämförelse med den tid som gäller för kontroll av yrkesmässiga vägtransporter.

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 fräntas möjligheten att disponera över de varor och annan egendom som kontrolleras.

4 kap.

1 §

Genom en *ny* bestämmelse i *tredje stycket* föreskrivs att föraren vid vissa fall av införsel av varor ska påföras transporttillägg om han eller hon underlåtit att ombesörja att varorna åtföljs av ett förenklat ledsagardokument i enlighet med bestämmelsen i den nya 1 kap. 5 a § andra stycket. Transporttillägget är i dessa fall avsett som påtryckningsmedel för att förare som t.ex. agerar som oberoende mellanhand enligt 4 kap. 2 § första stycket 7 alkohollagen (1994:1738) ska 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 följdändring till det nya tredje stycket.

2 §

I *första stycket* införs en bestämmelse om att transporttillägg som påförs en förare enligt 1 § tredje stycket ska undanröjas om föraren inom en månad från beslutet inkommer med det förenklade ledsagardokumentet. Eftersom kravet på föraren att medföra förenklat ledsagardokument vid införsel av varor för någon annans privata bruk syftar till att underlätta identifikationen av de beställare som är skattskyldiga för varorna bör transporttillägget undanröjas om dokumentet kan företes inom viss tid.

3 §

Bestämmelsen ändras för att även omfatta befrielse från transporttillägg som påförs en förare enligt den ovan förslagna nya bestämmelsen i 1 § tredje stycket.

9 a §

I paragrafen, som är *ny*, föreskrivs att Skatteverket fattar beslut om transporttillägg avseende skattskyldiga som kontrolleras vid transport av bränsle för eget privat bruk och som kan påföras transporttillägg enligt 4 kap. 1 § förstas stycket 2.

De transporttillägg som beslutas av Skatteverkets ska omfattas av bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483, 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. Att SBL i nämnda utsträckning ska gälla avseende transporttillägg som påförs av Skatteverket påverkar inte det förhållandet att bestämmelserna i 4 kap. 1–4 §§ LPK ska tillämpas avseende transporttillägget. Den här lagstifningsmetoden används även

avseende den kontrollavgift som påförs enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.

14 §

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