

# LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2021-09-20

**Närvarande:** Justitieråden Mahmut Baran, Leif Gäverth och Malin Bonthron

## **Ändrat alkoholskattedirektiv och vissa andra ändringar**

Enligt en lagrådsremiss den 19 augusti 2021 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1972:226) om skatt på annonser och reklam,
2. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
3. lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
4. lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
5. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,
6. lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling,
7. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
8. lag om ändring i tullagen (2016:253),

9. lag om ändring i lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,
10. lag om ändring i lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,
11. lag om ändring i lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av ämnesrådet Ann-Christine Ålander samt kansliråden Johan Westlund och Mia Helenius Lockner.

Förslagen föranleder följande yttrande.

#### Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen

##### 7 kap. 8 §

I paragrafen regleras beskattningsunderlag vid import av varor. I ett nytt andra stycke anges vad som utgör beskattningsunderlag när en skattskyldig använder sig av möjligheten i tullagstiftningen att med stöd av ett tillstånd för centraliserad klarering lämna tulldeklaration i ett annat EU-land för import av varor till Sverige. Bestämmelsen ska motsvara första stycket i paragrafen med den skillnaden att tullvärdet ska vara det värde som är fastställt av det andra EU-landets tullmyndighet och att tull och avgifter som betalats till den myndigheten ska ingå i tillägget. Enligt Lagrådets mening skulle detta komma bättre till uttryck om bestämmelsen ges följande lydelse.

I de fall som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 d eller e utgörs beskattningsunderlaget i stället av varans värde för tulländamål, fastställt av det andra EU-landets tullmyndighet enligt förordning (EU) nr 952/2013, med tillägg av tull och avgifter som tas ut av det andra EU-landets tullmyndighet eller av Tullverket med anledning av införseln. I beskattningsunderlaget ska även ingå andra statliga skatter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut av Tullverket med anledning av införseln. Tillägg av tull, skatt eller avgifter ska inte göras i fall då tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

## Förslaget till lag om ändring i lagen om tobaksskatt (LTS)

### 9 a §

I paragrafen föreslås två nya stycken (tredje och fjärde styckena) där referensnivåer avseende varornas mängd anges, till ledning för bedömningen av vad som utgör varor avsedda för den enskildes eller dennes familjs personliga bruk. Den lagtekniska konstruktionen är att en presumptionsregel har tagits in i det nya tredje stycket. Enligt presumptionsregeln övergår bevisbördan för att en införsel av skattepliktiga varor till Sverige från ett annat EU-land sker för personligt bruk på den enskilde, om mängden varor överstiger vissa nivåer. Nivåerna anges i det nya fjärde stycket.

Möjligheten att införa referensnivåer regleras i artikel 32 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (punktskattedirektivet). I artikeln räknas i fem punkter upp de faktorer som framför allt ska beaktas för att avgöra om en vara är avsedd för vad som i direktivet benämns den enskildes eget bruk. Bland dessa finns sådant som innehavarens kommersiella ställning, det transportsätt som använts och varornas beskaffenhet. Varornas kvantitet är också en av de faktorer som räknas upp. Beträffande kvantiteten anges vidare i direktivet att till ledning för bevisningen får medlemsstaterna fastställa referensnivåer som inte får understiga vissa i direktivet fastställda nivåer.

Av allmänmotiveringen framgår att de nivåer som anges i direktivet har kommit att användas i rättstillämpningen i svenska domstolar som hjälp vid bedömningen av om det är fråga om införsel för personligt bruk. Vid föredragningen har upplysts att det är fråga om underrättspraxis från förvaltningsdomstolar. Mot bakgrund av att nivåerna redan används i rättstillämpningen har regeringen bedömt det lämpligt att ta in dessa i lagtexten.

Presumptionsregler förekommer sedan tidigare på skatterättens område, se t.ex. 3 kap. 7 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), men är inte vanligt förekommande. Det finns enligt Lagrådets mening goda skäl för den återhållsamheten. Enligt lagförslaget utlöser vissa omständigheter – varornas mängd – en omvänd bevisbörda. I praktiken kommer det att vara mycket svårt för den enskilde att motbevisa presumptionen. Formellt är det i och för sig fråga om en bevisbörderegulering. Varornas mängd kommer emellertid att få så stor betydelse för bedömningen att regeln ligger nära en bevisvärderingsregel. Den begränsar därmed – åtminstone indirekt – i viss utsträckning den fria bevisprövningen.

I lagrådsremissen understryks att det alltjämt ska göras en helhetsbedömning och att det är fråga om referensnivåer och inte införselkvoter. Införsel av en mängd understigande de angivna nivåerna kan alltså komma att bedömas inte vara avsedd för personligt bruk om andra omständigheter talar i den riktningen. Om mängden överstiger referensnivåerna kan det också inträffa att den enskilde lyckas motbevisa presumptionen om att det inte är fråga om personligt bruk.

Effekten av förslaget är att betydelsen av varornas kvantitet blir starkt betonad. Det är visserligen möjligt att indirekt – genom att det är fråga om en presumtion – utläsa att andra faktorer också ska beaktas. Vilka andra faktorer som kan vara av relevans framgår emellertid inte av lagtexten, och det kan inte heller sägas vara helt tydligt att det är fråga om en helhetsbedömning. Regleringen i punktskattedirektivet är betydligt klarare i dessa avseenden. Det hade därför varit önskvärt om den svenska lagtexten hade utformats närmare direktivets reglering. Den valda lagstiftningstekniken riskerar att leda till icke avsedda förändringar av den underrättspraxis som förslaget är avsett att befästa.

Frågan om lämpligheten av att paragrafen utformas med detta starka fokus på varornas kvantitet bör övervägas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. I det sammanhanget bör särskilt belysas risken för att regleringen medför icke avsedda förändringar i rättstillämpningen.

I den föreslagna lagtexten bör uttrycket ”i det specifika fallet” i tredje stycket kunna bytas mot ett i lagtext mer vanligt förekommande uttryck, som t.ex. ”i det enskilda fallet”. Vidare framstår det som något oegentligt att inleda fjärde stycket med orden ”Tredje stycket gäller om varorna överstiger följande mängder” mot bakgrund av hur tredje stycket är utformat. Lagrådet anser att styckena lämpligen kan ges följande lydelse.

Om en enskild person själv transporterar skattepliktiga varor i större mängder än de som anges i fjärde stycket ska de vid en bedömning enligt första stycket 2 inte anses vara avsedda för personligt bruk, såvida inte personen kan visa att varorna i det enskilda fallet är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

De mängder som avses i tredje stycket är

- cigaretter: 800 stycken
- cigariller (med en vikt av högst 3 gram per styck): 400 stycken,
- cigarrer: 200 stycken,
- röktobak: 1,0 kilogram.

### Förslaget till lag om ändring i lagen om alkoholskatt (LAS)

#### 8 a §

Lagtexten i de föreslagna nya tredje och fjärde styckena motsvarar, med de skillnader som föranleds av att det nu är fråga om alkohol, den i 9 a § LTS. Vad Lagrådet anfört om 9 a § LTS gör sig gällande även beträffande 8 a § LAS.

#### Övergångsbestämmelserna

I den nya 36 § föreslås i första stycket en bestämmelse som reglerar utfärdande av intyg avseende små, oberoende producenter av alkoholdrycker. Intygen kommer inte att påverka den svenska beskattningen utan ska användas då svenska producenter säljer

varor till EU-medlemsstater som tillämpar nedsatt skatt för små, oberoende producenter. Det är Skatteverket som ska utfärda intygen. Kompletterande regler kommer att ges i förordningsform (jfr tredje stycket i den nya 36 §) och i genomförandeakter från Europeiska kommissionen. I den nya 37 § föreslås regler om Skatteverkets möjligheter att besluta om förelägganden och revision med anledning av ansökningar om intyg enligt 36 §.

Båda paragraferna träffas av punkt 3 i övergångsbestämmelserna. Enligt punkten ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Vid föredragningen har upplysts att de förhållanden som är tänkta att ligga till grund för bedömningen av om intyg ska utfärdas kan innefatta sökandens förhållanden under närmast föregående år. När det gäller ansökningar som ges in i början av lagens giltighetstid är avsikten således att de nya reglerna ska tillämpas även såvitt gäller förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Enligt Lagrådets mening finns det anledning att förtydliga vad som är avsett att gälla. Som nya punkter i övergångsbestämmelserna kan lämpligen följande införas.

3. Bestämmelsen i 36 § första stycket tillämpas första gången på ansökningar om intyg som prövas efter ikraftträdandet.

4. Bestämmelserna i 37 § tillämpas första gången på förelägganden och revision med anledning av sådana ansökningar som avses i punkt 3.

Punkt 3 i lagrådsremissens förslag till övergångsbestämmelser bör som en följd av detta numreras om till punkt 5.

## Förslaget till lag om ändring i lagen om straff för smuggling

### 8 §

I ett nytt tredje stycke som tas in i paragrafen regleras tullbrott i fråga om skatt när en vara har förts in till Sverige för att frigöras här i landet men tulldeklarationen har lämnats i ett annat EU-land med stöd av ett i det landet beviljat tillstånd för centraliserad klarering. Av bestämmelsen följer att tullbrott även ska anses uppkomma avseende de uppgifter som i skattehänseende lämnats i tulldeklarationen och som enligt den föreslagna 2 kap. 2 a § tullagen anses ha getts in till Tullverket.

Tillämpningsområdet för den föreslagna bestämmelsen i lagen om straff för smuggling avgränsas, enligt Lagrådets mening, redan genom hänvisningen till 2 kap. 2 a § tullagen. Det behöver därför inte framgå uttryckligen av bestämmelsen vilka slags uppgifter som avses. Lagrådet föreslår att lagtexten ges följande lydelse.

Om en tulldeklaration ges in i ett annat EU-land med stöd av ett tillstånd för centraliserad klarering enligt artikel 179 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen, gäller första stycket sådana uppgifter som avses i 2 kap. 2 a § andra stycket tullagen (2016:253).

## Förslaget till lag om ändring i tullagen

### 2 kap. 2 a §

Det följer av respektive lag om punktskatt att Tullverket beslutar om punktskatt för den som är skattskyldig för import. I remissen föreslås att det i 2 kap. tullagen införs bestämmelser i 2 a §, som är ny, om att punktskatter ska fastställas av Tullverket genom ett särskilt beslut i de fall en tulldeklaration för varor för vilka skatt ska tas ut har getts in i ett annat EU-land med stöd av ett tillstånd för centraliserad klarering.

För att säkerställa att tulldeklarationen innehåller de uppgifter som behövs i skatteärendet anges i andra stycket i 2 a § att "uppgifter i skattehänseende ska lämnas i den tulldeklaration som ges in i det andra EU-landet".

Vad som avses med "uppgifter i skattehänseende" framgår inte av lagtexten. I allmänmotiveringen anges dock att med detta uttryck avses samtliga uppgifter som enligt tull- eller skattelagstiftningen ska lämnas i tulldeklarationen och som utgör underlag för prövningen i skatteärendet. Detta innefattar såväl generella uppgifter om t.ex. aktören eller varorna vilka även används i tullärendet, som eventuella särskilda uppgifter som ska lämnas med anledning av skatteärendet. Under handläggningen av ärendet i Lagrådet har upplysts att deklarerantens skyldighet att lämna uppgifter i tulldeklarationen följer av tulllagstiftningen och att detta därför inte behöver regleras i den nu aktuella paragrafen.

Ett vedertaget uttryck inom tull- och skatteförfarandet i förevarande sammanhang är "uppgifter som myndigheten behöver för att kunna besluta om skatten". Uttrycket är inte definierat i författning men används frekvent i författningstext, se t.ex. i artikel 22 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen där det anges att "en person som ansöker om ett beslut som rör tillämpningen av tulllagstiftningen ska tillhandahålla alla uppgifter som de behöriga tullmyndigheterna behöver för att kunna fatta det beslutet". Liknande uttryck används i bl.a. i 26 kap. 18 §, 27 kap. 3 §, 28 kap. 6 §, samt 31 kap. 3, 21, 22 och 29 §§ skatteförfarandelagen.

Av förarbetena kan utläsas att innebörden av det föreslagna uttrycket motsvarar den som det vedertagna uttrycket har, dvs. säkerställa att tulldeklarationen innehåller de uppgifter som behövs för att ett riktigt beslut ska kunna fattas.



Lagrådet föreslår att uttrycket "uppgifter som Tullverket behöver för att kunna besluta om skatten" används i stället för "uppgifter i skattehänseende". Bestämmelsen i 2 kap. 2 a § andra stycket bör därför ges följande lydelse.

De uppgifter som ska lämnas i tulldeklarationen i det andra EU-landet och som Tullverket behöver för att kunna besluta om skatten, ska anses ha getts in till Tullverket när de togs emot av det andra landets behöriga myndighet.

### Övergångsbestämmelserna

I lagen föreslås nya bestämmelser i 2 kap. 2 a § och i andra stycket i 2 kap. 19 § om tulldeklarationer och om ansökan om återbetalning eller eftergift av tull när förfarandet för centraliserad klarering används. Enligt den föreslagna övergångsbestämmelsen i punkt 2 gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Vid föredragningen har emellertid upplysts att under lagens första giltighetstid kan tulldeklarationer som ges in i ett annat EU-land med stöd av ett tillstånd för centraliserad klarering komma att avse förhållanden före ikraftträdandet och att detsamma gäller ansökningar om återbetalning eller eftergift av tull. För att lagen ska få effekt redan från ikraftträdandet bör övergångsregleringen i stället göras beroende av vid vilken tidpunkt en tulldeklaration respektive en ansökan om återbetalning eller eftergift ges in. Som nya punkter i övergångsbestämmelserna, vilka ersätter lagrådsremissens föreslagna punkt 2, kan lämpligen följande införas.

2. Bestämmelserna i 2 kap. 2 a § tillämpas första gången på tulldeklarationer som ges in efter ikraftträdandet.

3. Bestämmelsen i 2 kap. 19 § andra stycket i den nya lydelsen tillämpas första gången på ansökningar om återbetalning eller eftergift som görs efter ikraftträdandet.

### Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.