

# LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2021-10-26

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

## **Nytt punktskattedirektiv och vissa andra ändringar**

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

1. lag om tobaksskatt,
2. lag om alkoholskatt,
3. lag om Europeiska unionens punktskatteområde,
4. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
5. lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
6. lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
7. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,
8. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,
9. lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energi-

produkter,

10. lag om ändring i lagen (1999:445) om exportbutiker,
11. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet,
12. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
13. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
14. lag om ändring i lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik,
15. lag om ändring i lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,
16. lag om ändring i lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,
17. lag om ändring i lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av ämnesrådet Ann-Christine Ålander, kanslirådet Johan Westlund och rättssakkunniga Maria Norberg.

Förslagen föranleder följande yttrande.

### Allmänt

Lagrådsremissen är i huvudsak föranledd av rådets direktiv (EU) 2020/262 av den 19 december 2019 om allmänna regler för punktskatt (det nya punktskattedirektivet). I direktivet finns bestämmelser om förfarandet vid beskattning av EU-harmoniserade tobaks- och alkoholvaror samt energiprodukter.

De övergripande bestämmelserna i nuvarande punktskattedirektiv (rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och upphävande av direktiv 92/12/EEG) är överförda i stort sett oförändrade till det nya punktskattedirektivet. I sak avser ändringarna i första hand två områden, hanteringen av s.k.

beskattade varor och förhållandet mellan punktskatteförfarande och tullförfarande.

I lagrådsremissen föreslås nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt; lagen om tobaksskatt (NLTS) och lagen om alkoholskatt (NLAS) vilka ska ersätta lagen (1994:1563) om tobaksskatt och lagen (1994:1564) om alkoholskatt. De nya lagarna är – till skillnad från de gällande – indelade i kapitel som är försedda med rubriker och underrubriker. Samtidigt föreslås att lagen om skatt på energi (LSE), som redan är indelad i kapitel, får en ny struktur. Ett antal nya kapitel ska införas i LSE så att den får en liknande struktur som de nya lagarna på tobaks- och alkoholskatteområdet.

Uppdelningen av vissa paragrafer i de nu gällande lagarna och kapitelindelningen innebär att de nya lagarna har blivit mer överskådliga, och läsningen och förståelsen av bestämmelserna har underlättats. En kapitelindelning skapar också bättre förutsättningar för att genomföra framtida ändringar. Eftersom det är fråga om omfattande lagtext fyller rubriker och underrubriker en viktig funktion för att orientera läsaren i lagens innehåll och systematik och för att underlätta sökandet efter en viss bestämmelse.

### Förslaget till lag om tobaksskatt (NLTS)

#### 1 kap.

I kapitlet finns bl.a. definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen. Vissa termer och uttryck kan dock hänga så intimt samman med övriga bestämmelser i ett kapitel att de förklaras bäst där. Detta kan vara fallet även om de används i andra sammanhang i lagen än i samband med förklaringen. Lagrådet har därför förståelse för att vissa definitioner har placerats på andra ställen i lagen. Den valda tekniken kan dock diskuteras när det gäller några av de definitionerna.

I 2 kap. – som i huvudsak reglerar skattepliktens omfattning och skattebelopp – definieras vad som avses med cigaretter (2 §), cigarrer och cigariller (5 §), röktnobak (6 §) och övrig tobak (10 §). Definitionerna är placerade omedelbart efter bestämmelsen om skattebelopp i respektive paragraf. Begreppen är centrala och används på många ställen i lagen.

Lagrådet anser att de nu beskrivna definitionerna är av så stor betydelse i lagen att det bör övervägas om det inte vore lämpligare att placera dem i 1 kap. I vart fall skulle det underlätta sökandet efter dessa om det i en upplysningsbestämmelse i 1 kap. (under rubriken definitioner och förklaringar) anges i vilka paragrafer de finns. En sådan bestämmelse kan lämpligen placeras i ett nytt andra stycke i den paragraf som innehåller definitionen på tobaksvaror, nämligen i 1 kap. 5 § och ges följande lydelse.

Bestämmelser om vad som avses med cigaretter, cigarrer och cigariller, röktnobak samt övrig tobak finns i 2 kap. 2, 5, 6 och 10 §§.

### 1 kap. 3 §

I paragrafen introduceras två nya uttryck, ”det EU-harmoniserade förfarandet” och ”det nationella förfarandet”. Av paragrafens andra stycke framgår att det EU-harmoniserade förfarandet omfattar cigaretter, cigarrer, cigariller och röktnobak. Där anges också vilka bestämmelser som gäller för beskattningen av dessa varor. Av tredje stycket framgår att snus, tuggtobak och övrig tobak omfattas av det nationella förfarandet. Vidare anges där vilka bestämmelser som gäller för beskattningen av dessa varor. Uttrycken används för att i vissa situationer avgränsa tillämpningsområdet för de bestämmelser som bara gäller de harmoniserade respektive de icke harmoniserade produkterna.

Uttrycket ”det nationella förfarandet” förekommer på fyra ställen i den föreslagna lagen. I 1 kap. 1 § om lagens innehåll, i den nu aktuella

1 kap. 3 § där det definieras, i rubriken till 10 kap. och i rubriken närmast före 11 kap. 3 §, "Avdrag inom det nationella förfarandet".

Uttrycket "det EU-harmoniserade förfarandet" finns på sju ställen i den föreslagna lagen. I 1 kap. 1 § om lagens innehåll, i den nu aktuella 1 kap. 3 § där det definieras, i rubriken närmast före 1 kap. 11 §, "Särskilda definitioner för det EU-harmoniserade förfarandet", i 2 kap. 11 §, i rubriken till 9 kap., i rubriken närmast före 11 kap.1 §, "Avdrag inom det EU-harmoniserade förfarandet" och i rubriken närmast före 13 kap. 4 §, "Särskilda bestämmelser om förfarandet vid beskattning vid oegentligheter inom det EU-harmoniserade förfarandet".

I unionsrättsligt sammanhang avses med nationellt förfarande normalt det regelverk som gäller vid handläggningen av mål och ärenden i en medlemsstat. Ett förfarande kan avse ett eller flera materiella rättsområden. Det är inte ovanligt att samma förfarande används vid tillämpningen av den materiella rätten såväl på unionsnivå som på nationell nivå.

Ett förfarande kan även bestå av ett antal bestämmelser om ett tillvägagångssätt för att uppnå ett visst resultat, t.ex. uppskov med beskattningen. Beteckningen nationellt förfarande används vidare för att skilja mellan handläggningen av ett ärende vid en myndighet i endast ett land från handläggningen av ett motsvarande ärende vid en institution på unionsnivå eller av myndigheter från flera länder som är involverade tillsammans.

Den föreslagna lagen genomför, förutom de förfaranderegler som följer av det nya punktskattedirektivet, även rådets direktiv 2011/64/EU av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror. Det sistnämnda direktivet reglerar i huvudsak den materiella beskattningen av de tobaksvaror som

omfattas av de båda direktiven. Det som i lagförslaget benämns "det EU-harmoniserade förfarandet" omfattar alltså både bestämmelser av förfarandekaraktär och materiella beskattningsregler. Detsamma gäller uttrycket "det nationella förfarandet" enligt förslaget i remissen.

I lagförslaget förekommer vidare uttrycket "förfarande", i andra sammanhang på ett antal ställen. Ett exempel är begreppet "uppskovsförfarandet". Ett annat exempel är uttrycket "förfarandet för beskattade varor". Ett tredje exempel är "förfarandet för övergång till fri omsättning". Samtliga dessa uttryck avser dock – till skillnad från uttrycken "det EU-harmoniserade förfarandet" och "det nationella förfarandet" – bara regler av förfarandekaraktär, i bemärkelsen regler för bl.a. hantering av de aktuella varorna och dokumentation härför.

Uttrycken "det EU-harmoniserade förfarandet" och "det nationella förfarandet" kan alltså ge intryck av att de endast omfattar regler av förfarandekaraktär. Enligt Lagrådets mening bör uttryck som bättre avspeglar innebörden av de avsedda avgränsningarna användas.

Användningen av definitionen export i 1 kap. 9 §

Paragrafen definierar vad som avses med export och har följande lydelse. "Med export avses att en tobaksvara, direkt från Sverige eller via ett annat EU-land, förs ut från EU."

EU och EU-land definieras i 1 kap. 6 § som de områden som tillhör Europeiska unionens punktskatteområde enligt den föreslagna lagen om Europeiska unionens punktskatteområde.

Begreppet export används dock inte konsekvent i lagen. I 11 kap. 4 § b och 12 kap. 7 § första stycket används i stället uttrycket "exporterats från EU". Det sistnämnda uttrycket är emellertid inte avsett att ha någon annan innebörd än den som framgår av definitionen i 1 kap. 9 §.

Lagrådet föreslår att uttrycket "exporterats" används i stället för "exporterats från EU" i 11 kap. 4 § b och 12 kap. 7 § första stycket.

#### 2 kap. 4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om uppgifter om försäljning av cigaretter som bl.a. tillverkare varje år ska lämna till Skatteverket. I andra stycket anges att Skatteverket senast den 15 februari samma år som verket har tagit emot sådana uppgifter ska lämna dessa till Regeringskansliet (Finansdepartementet). En bestämmelse av det sistnämnda slaget lämpar sig, enligt Lagrådets mening, bäst i förordning.

#### 2 kap. 16 och 17 §§

Enligt artikel 6.10 i det nya punktskattedirektivet ska Europeiska kommissionen anta delegerade akter om fastställande av gemensamma trösklar för partiella förluster till följd av varornas beskaffenhet. I de fall kommissionen inte har beslutat om en sådan tröskel för en viss varutyp ska nationella regler tillämpas.

I förslaget till 2 kap. 16 och 17 §§ finns vissa bestämmelser som rör partiella förluster till följd av varornas beskaffenhet. Första stycket i 2 kap. 16 § innehåller inte några bestämmelser i sak utan anger endast att vid partiella förluster till följd av varornas beskaffenhet ska 17 och 18 §§ tillämpas. I paragrafens andra stycke anges att bestämmelser om gemensamma trösklar för partiella förluster av skattepliktiga varor beslutas av Europeiska kommissionen med stöd av artikel 6.10 i punktskattedirektivet. 2 kap. 17 § innehåller bestämmelser om undantag i vissa situationer från skatt vid partiella förluster till följd av varornas beskaffenhet, under förutsättning att varorna är av en typ för vilken det har fastställts trösklar av kommissionen.

Enligt författningskommentaren till 2 kap. 16 § är avsikten med lagtexten i paragrafens andra stycke att informera om att kommissionen beslutar om bestämmelser om trösklar. Såsom lagtexten är utformad kan den emellertid uppfattas som om det är genom den bestämmelsen som beslutskompetens överförs till Europeiska kommissionen. Eftersom så inte är fallet förordar Lagrådet att andra stycket stryks. Det bör då inte heller finnas något behov av första stycket i bestämmelsen. Lagrådet föreslår därför att paragrafen helt utgår.

Det finns efter en sådan ändring behov av att i 2 kap. 17 § ge en förklaring till vad som avses med gemensam tröskel för partiella förluster. Lagrådet föreslår att lagtexten i den paragrafen utformas på följande sätt.

Vid en partiell förlust till följd av varornas beskaffenhet ska tobaksskatt inte betalas för det som gått förlorat i den utsträckning förlusten understiger den gemensamma tröskeln för partiella förluster av sådana varor, om förlusten inträffar

1. vid en flyttning under uppskovsförfarandet till eller från en plats i ett annat EU-land,
2. vid en flyttning under förfarandet för beskattade varor, eller
3. vid en flyttning genom distansförsäljning.

Med den gemensamma tröskeln för partiella förluster av en viss vara avses den gemensamma tröskel som har fastställts av Europeiska kommissionen med stöd av artikel 6.10 i punktskattedirektivet.

## 2 kap. 18 §

I paragrafen regleras ytterligare undantag från skatt vid partiella förluster till följd av varornas beskaffenhet. Första stycket behandlar att den partiella förlusten har uppkommit i en annan situation än vid en flyttning under uppskovsförfarandet till eller från en plats i ett annat EU-land. Andra stycket reglerar fallet att en gemensam tröskel inte har fastställts för den aktuella typen av vara. Lagtexten i första stycket är inte helt klar när det gäller vad orden ”i andra fall än de som omfattas av 17 § första stycket 1” syftar på. Enligt Lagrådets mening blir lagtexten tydligare om den utformas enligt följande.



Tobaksskatt ska inte heller betalas för det som gått förlorat vid en partiell förlust till följd av varornas beskaffenhet under uppskovsförfarandet i andra fall än vid en flyttning till eller från en plats i ett annat EU-land. I sådana fall tillämpas 14 §.

Första stycket gäller även förluster vid flyttningar som omfattas av 17 § men där det inte har fastställts någon gemensam tröskel för partiella förluster för de aktuella varorna.

## 7 kap.

I kapitlet regleras förfarandet för beskattade varor. Bestämmelser om när förfarandet ska användas finns i 2 och 3 §§. I 4 § uppställs krav på ett elektroniskt förenklat administrativt dokument eller i vissa fall ett ersättningsdokument vid en flyttning som omfattas av förfarandet. Av 5 § framgår när en sådan flyttning påbörjas och avslutas. Bestämmelser om aktörer inom förfarandet (tillfälligt certifierad mottagare, certifierad mottagare, tillfälligt certifierad avsändare och certifierad avsändare) finns i 7–13 §§.

Lagrådet anser att bestämmelserna om aktörer är så centrala för regleringen att det skulle vara motiverat att placera dessa i början av kapitlet. Det noteras vidare att det redan i 4 och 5 §§ används beteckningar på aktörerna inom förfarandet, dvs. innan de definieras. I 4 § andra stycket anges t.ex. att en flyttning under förfarandet för beskattade varor ska göras mellan en certifierad avsändare eller tillfälligt certifierad avsändare och en certifierad mottagare eller tillfälligt certifierad mottagare. Lagrådet anser därför att det lämpar sig bäst att bestämmelserna om aktörer i 7–13 §§ placeras omedelbart efter 3 §.

## 7 kap. 2 §

I paragrafens tredje stycke anges att förfarandet för beskattade varor i vissa situationer får ersättas av andra förenklade förfaranderegler. En sådan situation är när förfarandet för beskattade varor används vid flyttning av varor till en plats i Sverige via ett annat EU-land. Om

det är förenligt med överenskommelser mellan Sverige och övriga berörda länder får förfarandet ersättas med förenklade förfaranden även i andra situationer.

Bestämmelser som ger möjlighet att införa förenklade förfaranden vid flyttning av beskattade varor finns i artiklarna 41 och 42 i det nya punktskattedirektivet. Artikel 41 lyder enligt följande. "I samförstånd och enligt villkor som fastställs av samtliga berörda medlemsstater får förenklade förfaranden inrättas för flyttningar av punktskattepliktiga varor enligt detta avsnitt som sker mellan två eller flera medlemsstaters territorium." I artikel 42.1 finns bestämmelser om flyttning av beskattade varor mellan två platser inom en och samma medlemsstats territorium via en annan medlemsstats territorium. I artikel 42.2 anges att om punktskattepliktiga varor ofta och regelbundet flyttas på det sätt som avses i punkt 1, kan de berörda medlemsstaterna i samförstånd och på de villkor som de själva bestämmer förenkla kraven i punkt 1.

Direktivet ger alltså medlemsstaterna möjligheter att införa avvikande regler i syfte att förenkla förfarandet vid flyttning av beskattade varor. Även en del sådana förenklade regler kan komma att vara en del av förfarandet vid beskattningen av punktskattepliktiga varor. I sådana fall kan de inte genomföras på annat sätt än genom lag (prop. 1973:90 s. 302 och jfr prop. 2001/02:25 s. 336). De nu aktuella bestämmelserna i lagrådsremissen torde därför i huvudsak inte uppfylla någon annan funktion än en upplysning om att det finns en möjlighet för lagstiftaren att införa bestämmelser om förenklingar, men kan förleda läsaren att tro att sådana förenklingar överlag kan beslutas genom föreskrifter på lägre nivå eller genom myndighetsbeslut i det enskilda fallet.

Lagrådet förordar att tredje stycket utgår.

### 9 kap. 21 §

I paragrafen finns en bestämmelse om befrielse från skatt. Paragrafen omfattar de fall då dubbelbeskattning har uppkommit för samma varor genom att beslut om skatt har fattats både enligt 19 § och enligt någon annan bestämmelse om skattskyldighet i detta kapitel. Genom bestämmelsen i paragrafen kan eventuell uppkommen dubbelbeskattning undanröjas.

Av författningskommentaren framgår att paragrafen blir tillämplig endast i de fall skatt har redovisats eller beslutats enligt den andra bestämmelsen efter det att ett beslut om skatt har fattats enligt 19 §. Om beslutet om skatt eller redovisningen av skatt enligt den andra bestämmelsen ägt rum före beslutet om skatt enligt 19 § är beslutet enligt 19 § felaktigt. Skatteverket ska då genom omprövning enligt 66 kap. skatteförfarandelagen upphäva beslutet.

Lagrådet konstaterar att det inte kan utläsas av lagtexten i den föreslagna bestämmelsen att det ska göras en distinktion av det slag som anges i författningskommentaren. Lagrådet föreslår att det som sägs i författningskommentaren kommer till uttryck i lagtexten och att paragrafen ges följande lydelse.

Om den som är skattskyldig enligt 19 § visar att skatt därefter har påförts eller redovisats för samma varor med anledning av att varorna beskattats enligt någon annan bestämmelse i detta kapitel, eller om detta framkommer på annat sätt, ska Skatteverket besluta om befrielse från den skatt på varorna som har beslutats enligt 19 §.

### 9 kap. 30 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om särskilt ansvar för skatt som tagits ut genom oegentlighetsbeskattning i vissa fall.

Enligt paragrafen får Skatteverket möjlighet att fatta ett beslut om ansvar för den som omfattas av kretsen skattskyldiga i 9 kap. 25 § andra stycket, 27 § andra stycket eller 28 § tredje stycket men som

inte omfattas av Skatteverkets beslut om skatt för de aktuella varorna. I 13 kap. 4 § anges att Skatteverket beslutar om ansvar enligt 9 kap. 30 §. Att Skatteverket kan fatta sådana beslut regleras alltså på två ställen. Så är inte fallet när det gäller beslut om sådan skatt som ansvaret ska avse. Det regleras i de fallen enbart i 13 kap. 4 § att det är Skatteverket som beslutar om skatten. Enligt Lagrådets mening bör lagtexten utformas efter samma modell även vad gäller det särskilda ansvaret. Mot den bakgrunden föreslår Lagrådet att 9 kap. 30 § formuleras om och ges följande lydelse.

Den som omfattas av 25 § andra stycket, 27 § andra stycket eller 28 § tredje stycket, men som inte omfattas av Skatteverkets beslut om skatt enligt 13 kap. 4 § för den aktuella flyttningen, får beslutas vara skyldig att tillsammans med den som beslutet om skatt gäller betala det belopp som denne gjorts ansvarig för.

Beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran mot den som beslutet om skatt gäller har preskriberats.

10 kap.

I detta kapitel finns bestämmelser om det område som i remissen betecknas som det nationella förfarandet. Kapitlet innehåller alltså både bestämmelser om förfarandet vid beskattningen av snus, tuggtobak och övrig tobak och materiella regler om beskattningen av sådana varor. I 2–11 §§ finns bestämmelser om godkännande som lagerhållare, distansförsäljning och införsel från ett annat EU-land på annat sätt än genom distansförsäljning. Bestämmelser om skattskyldiga och skattskyldighetens inträde finns i 12–23 §§ under rubriken "Skattskyldiga och skattskyldighetens inträde".

Lagrådet konstaterar att samtliga bestämmelser om skattskyldiga och skattskyldighetens inträde inte konsekvent har samlats under rubriken "Skattskyldiga och skattskyldighetens inträde" utan även har placerats i andra delar i samma kapitel, se 4 och 5 §§ och 9 och 10 §§.

Enligt Lagrådets mening talar systematiska skäl för att bestämmelser om skattskyldiga och skattskyldighetens inträde i möjligaste mån placeras under rubriken "Skattskyldiga och skattskyldighetens inträde" i kapitlet. Lagrådet föreslår därför att bestämmelserna om skattskyldighet och skattskyldighetens inträde i 5 och 10 §§ placeras under rubriken "Skattskyldiga och skattskyldighetens inträde".

När det gäller regleringarna om konkurs i 4 och 9 §§ hänger dock bestämmelserna om övergången av godkännande som lagerhållare vid konkurs och konkursboets skattskyldighet ihop med varandra och bestämmelserna avser en speciell situation. Det torde därför i just de fallen vara motiverat att inte placera bestämmelserna i olika paragrafer.

13 kap.

Kapitlet innehåller bestämmelser om förfarandet vid beskattning, dvs. handläggningen av beskattningsärenden och ärenden om ansvar, samt omprövning och överklagande av beslut. Det har rubriken "Generella förfaranderegler, omprövning och överklagande".

Kapitlet är vidare försett med tre huvudrubriker som lyder "Innehåll", "Förfarandet vid beskattning" samt "Omprövning och överklagande". Under "Förfarandet vid beskattning" finns i sin tur två underrubriker. En av dessa har lydelsen "Särskilda bestämmelser om förfarandet vid beskattning vid oegentligheter inom det EU-harmoniserade förfarandet". Under den behandlas regler av förfarandekaraktär som gäller vid handläggningen av ärenden. I 8 § har dock placerats bestämmelser som både gäller vid handläggningen av ärenden och bestämmelser om överklagande av beslut som sådana ärenden utmynnar i. Även i 9 § finns en bestämmelse om överklagande.

Under huvudrubriken "Omprövning och överklagande" finns endast en paragraf, 10 §. I paragrafens första stycke anges att beslut enligt

lagen får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Bestämmelsen är avsedd att träffa de situationer som inte omfattas av vad som närmast får betecknas som en huvudregel i 8 §. Rubriken till 10 § ger dock intryck av att den utgör en uttömmande reglering eller den huvudsakliga regleringen av överklagande av beslut som fattas med stöd av lagen.

Mot denna bakgrund anser Lagrådet att rubriksättningen bör arbetas om i den fortsatta beredningen.

#### 13 kap. 5 §

I paragrafen regleras Skatteverkets möjlighet att tillämpa bestämmelserna om ansvar för delägare i svenska handelsbolag och ansvar för företrädare för juridiska personer i 59 kap. skatteförfarandelagen i ärenden som rör oegentlighetsbeskattning. Det är alltså i fall då en juridisk person har oegentlighetsbeskattats, eller fått ett beslut om ansvar riktat mot sig, som det i ett nästa steg kan bli aktuellt för Skatteverket att ansöka om företrädaransvar. Bestämmelsen är inte helt lättläst, framför allt när det gäller i vilket skede företrädaransvaret kan aktualiseras. Enligt Lagrådets mening skulle paragrafen vinna i tydlighet på att formuleras om något. Lagrådet föreslår att den ges följande lydelse.

Om skatt som avses i 9 kap. 25–28 §§ eller ansvar som avses i 9 kap. 30 § har beslutats, ska bestämmelserna om ansvar för delägare i svenska handelsbolag och ansvar för företrädare för juridisk person i 59 kap. 11, 13, 15–21, 26 och 27 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) gälla i tillämpliga delar för det belopp som omfattas av beslutet.

#### 13 kap. 8 §

I 8 § hänvisas till ett stort antal bestämmelser i skatteförfarandelagen, bl.a. om beskattningsår, befrielse från skatt, skattekonton och anstånd, men även till bestämmelserna om omprövning och överklagande. Paragrafens första stycke inleds dock med att vissa

bestämmelser i skatteförfarandelagen i tillämpliga delar ska gälla "vid handläggning av ärenden enligt 4–7 §§". Lagrådet anser att det bör förtydligas att de bestämmelser i skatteförfarandelagen som paragrafen hänvisar till inte bara gäller vid handläggning av ärenden utan också vid omprövning och överklagande av vissa beslut. Lagrådet föreslår att paragrafens första mening ges följande lydelse.

Följande bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244) ska gälla i tillämpliga delar vid handläggning av ärenden samt vid omprövning och överklagande av beslut enligt 4–7 §§:

### 13 kap. 9 §

I paragrafen ges den som omfattas av ett beslut om ansvar enligt 9 kap. 30 § en möjlighet att överklaga det beskattningsbeslut som ligger till grund för ansvaret. Överklagande får ske inom den tid och på det sätt som gäller för den som beslutet om skatt gäller. I författningskommentaren anges att bestämmelsen motsvarar vad som enligt 67 kap. 4 § skatteförfarandelagen gäller för en företrädare för vilken Skatteverket har ansökt om företrädaransvar enligt 59 kap. samma lag.

Uttrycket "den ansvarige" i den föreslagna bestämmelsen är avsett att motsvara "företrädaren" i bestämmelsen i skatteförfarandelagen. Lagrådet anser att uttrycket "den som gjorts ansvarig" lämpar sig bättre.

Om Skatteverket har ansökt om företrädaransvar får företrädaren, enligt 67 kap. 4 § skatteförfarandelagen, överklaga beskattningsbeslutet. Skatteverket ska då, enligt 66 kap. 2 § första stycket 2, ompröva beskattningsbeslutet (s. k. obligatoriskt omprövningsbeslut). Enligt Lagrådets mening talar likformighetsskäl för att en motsvarande bestämmelse ska gälla vid överklagande av ett beskattningsbeslut som ligger till grund för ansvar enligt denna paragraf. Lagrådet föreslår att paragrafen ges följande lydelse.

Om Skatteverket har beslutat om ansvar enligt 9 kap. 30 §, får den som gjorts ansvarig överklaga det beslut om skatt enligt 9 kap. 25, 27 eller 28 § som omfattas av beslutet om ansvar. Överklagandet ska göras inom den tid och på det sätt som gäller för den som beslutet om skatt gäller. Vid ett sådant överklagande ska Skatteverket ompröva sitt beslut enligt 66 kap. 2 § första stycket 2 skatteförfarandelagen.

### 13 kap. 10 §

Bestämmelsen i 10 § avser, som framgått ovan, överklagande av beslut som inte omfattas av bestämmelserna av överklagande i 8 och 9 §§. Lagrådet föreslår därför att 10 § första stycket ges följande lydelse.

Beslut enligt denna lag som inte omfattas av 8 och 9 §§ får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

### Övergångsbestämmelserna

Enligt punkt 1 i övergångsbestämmelserna ska vissa av lagförslagets bestämmelser träda i kraft den 1 januari 2023 och övriga bestämmelser den 13 februari samma år. De bestämmelser som föreslås träda i kraft tidigare är bestämmelser om registrering av vissa aktörer som inte tidigare behövt vara registrerade. På så sätt ska Skatteverket kunna börja registrera sådana aktörer innan lagen i övrigt träder i kraft och flyttningar av punktskattepliktiga varor måste ske enligt de nya bestämmelserna.

Att ett uppdelat ikraftträdande behövs beror alltså på att det i den nya lagen kommer att krävas att vissa aktörer är registrerade för att flyttning ska få ske. I några av de bestämmelser som föreslås träda i kraft den 1 januari 2023 finns kravet på registrering angivet. Det innebär att när dessa bestämmelser träder i kraft kommer också kravet på registrering att börja gälla. Av allmänmotiveringen framgår att avsikten emellertid inte är att påverka hur varor ska hanteras under tidsperioden den 1 januari–12 februari 2023. Om detta ska uppnås behövs en övergångsbestämmelse som klargör att något



krav på registrering inte gäller under den angivna perioden. Lagrådet föreslår att följande övergångsbestämmelse tas in som en ny tredje punkt.

3. Skyldigheten enligt 6 kap. 2 § och 7 kap. 7 och 12 §§ att anmäla sig för registrering som tillfälligt registrerad distansförsäljare, tillfälligt certifierad mottagare eller tillfälligt certifierad avsändare gäller bara flyttningar som påbörjas eller avses att påbörjas från och med den 13 februari 2023.

När det gäller ordningen på övergångsbestämmelserna i övrigt kan man ha olika angreppssätt. Förslagets punkt 9 och 10 behandlar situationen att en flyttning av varor har påbörjats, men inte avslutats, före lagens ikraftträdande. I de fallen ska relevanta bestämmelser i den upphävda lagen tillämpas, enligt punkt 10 dock under förutsättning att varan förs in eller tas emot senast den 31 december 2023. Det är möjligt att se dessa bestämmelser som att de innebär ett förtydligande av vad som avses med förhållanden före ikraftträdandet, eller som att de föreskriver att äldre bestämmelser i vissa fall ska gälla även efter ikraftträdandet. Enligt Lagrådets mening kan dessa punkter lämpligen placeras tidigare i uppräknningen, före den bestämmelse som i remissens förslag utgör punkt 3. Övriga punkter behandlar andra aspekter av ikraftträdandet och bör placeras efter nämnda punkt 3. Med dessa ändringar och ett par språkliga justeringar föreslår Lagrådet att övergångsbestämmelserna ges följande lydelse.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023 i fråga om 6 kap. 2–4 §§, 7 kap. 7–13 §§ och 13 kap. 10 § och i övrigt den 13 februari 2023.

2. Genom lagen upphävs lagen (1994:1563) om tobaksskatt den 13 februari 2023.

3. Skyldigheten enligt 6 kap. 2 § och 7 kap. 7 och 12 §§ att anmäla sig för registrering som tillfälligt registrerad distansförsäljare, tillfälligt certifierad mottagare eller tillfälligt certifierad avsändare gäller bara flyttningar som påbörjas eller avses att påbörjas från och med den 13 februari 2023.

4. Om en flyttning av cigaretter, cigarrer, cigariller eller rökto bak genom distansförsäljning har påbörjats före ikraftträdandet gäller 9 § första stycket 3 och 4, 16–16 c §§ och 20 § första stycket 3 i den upphävda lagen.

5. Om en flyttning av beskattade varor från ett annat EU-land på annat sätt än genom distansförsäljning har påbörjats före ikraftträdandet och varan förs in eller tas emot senast den 31 december 2023 gäller 9 § första stycket 5, 9 a och 17 §§, 20 § första stycket 4 samt 26 § i den upphävda lagen.

6. I övrigt gäller den upphävda lagen fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

7. Om skattepliktiga varor har flyttats under uppskovsförfarandet enligt bestämmelserna i 8 b, 8 c och 8 e §§ i den upphävda lagen ska de nya bestämmelserna i 4 kap. 2–7 och 10 §§ anses ha tillämpats.

8. Om en flyttning av snus, tuggtobak eller övrig tobak har påbörjats enligt kraven i 38 b, 38 c eller 38 e § i den upphävda lagen ska de nya bestämmelserna i 10 kap. 5–7 eller 11 § anses ha tillämpats.

9. Med tobaksskatt enligt den nya lagen likställs tobaksskatt som har betalats enligt den upphävda lagen.

10. Ett godkännande som upplagshavare, registrerad varumottagare, tillfälligt registrerad varumottagare, registrerad avsändare, lagerhållare eller registrerad distansförsäljare av tuggtobak och övrig tobak eller ett godkännande av skatteupplag som har beslutats enligt den upphävda lagen gäller fortfarande och ska likställas med ett godkännande enligt den nya lagen.

11. Bestämmelsen i 3 kap. 3 § andra stycket tillämpas inte på skatteupplag som har godkänts före den 1 januari 2018.

12. Underrättelser enligt 5 kap. 8 § får lämnas på annat sätt än via det datoriserade systemet till och med den 13 februari 2024.

13. De omräknade skattebelopp för år 2023 som fastställs av regeringen med stöd av 42 § i den upphävda lagen gäller även vid tillämpning av denna lag.

### Förslag till lag om alkoholskatt (NLAS)

#### En definition av uttrycket alkoholvara

I 1 kap. 5 § NLTS definieras uttrycket tobaksvara. Någon motsvarande definition av uttrycket alkoholvara finns inte i förslaget till NLAS. Uttrycket används däremot på flera ställen i lagen. Enligt Lagrådets mening skulle lagen vinna på att en definition även av detta uttryck tas in i den nya lagen. Lagrådet föreslår därför en ny paragraf, 1 kap. 6 §, och en rubrik närmast före paragrafen, med följande lydelse.

#### *Alkoholvara*

6 § Med alkoholvara avses i denna lag öl, vin, andra jästa drycker, mellanklassprodukter och etylalkohol.

1 kap. 12 och 13 §§ samt 13 kap.

I 1 kap. anges lagens innehåll och tillämpningsområde samt vissa definitioner och förklaringar som används i hela lagen.

I 12 och 13 §§ har emellertid även placerats bestämmelser om utfärdande av intyg till små, oberoende producenter av alkohol-drycker och vissa förfaranderegler vid utfärdandet av intyg till sådana producenter. Intygen påverkar inte den svenska beskattningen utan de ska användas då svenska producenter säljer varor till EU-medlemsstater som tillämpar nedsatt skatt för små, oberoende producenter.

Mot bakgrund av att bestämmelserna delvis är av förfarandekaraktär och att de inte används i lagen i övrigt anser Lagrådet att det lämpar sig bäst att de placeras i 13. kap.

Lagrådsremissens förslag till rubriken till 13 kap. lyder enligt följande. "Generella förfaranderegler, omprövning och överklagande". Bestämmelserna om intyg till små, oberoende producenter torde inte anses utgöra generella förfaranderegler. Om Lagrådets förslag följs bör rubriken till 13 kap. ändras till "Övriga förfaranderegler, omprövning och överklagande". En sådan ändring föranleder i sin tur en följdändring av innehållsförteckningen av lagens kapitel i 1 kap. 1 §.

NLAS i övrigt

I stora delar motsvarar lagtexterna i NLAS dem i NLTS. Vad Lagrådet anfört beträffande placeringen av definitioner i andra kapitel än 1 kap., användningen av definitionen export i 1 kap. 9 §, 2 kap. 16–18 §§, 7 kap. angående placeringen av paragrafer, 7 kap. 2 §, 9 kap. 21 och 30 §§, 13 kap. angående rubriker samt 13 kap. 5 och 8–10 §§ NLTS gör sig gällande även beträffande

motsvarande paragrafer i NLAS. Detsamma gäller övergångsbestämmelserna till de båda lagarna.

### Lagen om skatt på energi (LSE)

#### Övergångsbestämmelserna

På samma sätt som när det gäller NLTS och NLAS finns behov av att klargöra att det inte gäller något krav på registrering för att bränsle ska kunna flyttas under perioden den 1 januari–12 februari 2023. En övergångsbestämmelse som klargör detta bör därför tas in.

Vidare kommer det, precis som i fråga om tobaksvaror och alkoholvaror, att inträffa att åtgärder avseende samma flyttning vidtas dels före, dels från och med de nya bestämmelsernas ikraftträdande.

Eftersom regleringen avseende flyttningar ändras och placeras i ett nytt kapitel och det kapitel där motsvarande äldre bestämmelser fanns upphävs finns även beträffande LSE ett behov av att reglera enligt vilka nya bestämmelser som åtgärder som har vidtagits före ikraftträdandet ska anses ha skett. Det bör också i författningstext klargöras att vissa godkännanden som har beslutats före lagens ikraftträdande ska fortsätta att gälla även därefter. En motsvarighet till punkt 4 och 7 i lagrådsremissens förslag till övergångsbestämmelser avseende NLTS bör således tas in i övergångsbestämmelserna till ändringarna i LSE.

Lagrådet föreslår mot bakgrund av det redovisade och utifrån samma överväganden beträffande ordningen på bestämmelserna som redovisats rörande NLTS att övergångsbestämmelserna får följande lydelse.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023 i fråga om 4 c kap. 2–4 §§, 4 d kap. 5–11 §§ och 12 kap. 9 § och i övrigt den 13 februari 2023.

2. Skyldigheten enligt 4 c kap. 2 § och 4 d kap. 5 och 10 §§ att anmäla sig för registrering som tillfälligt registrerad distansförsäljare, tillfälligt certifierad mottagare eller tillfälligt certifierad avsändare gäller

bara flyttningar som påbörjas eller avses att påbörjas från och med den 13 februari 2023.

3. Om en flyttning av bränsle genom distansförsäljning har påbörjats före ikraftträdandet gäller 4 kap. 1 § 3 och 4 samt 9–10 §§ och 5 kap. 3 § 1 i den äldre lydelsen.

4. Om en flyttning av beskattat bränsle från ett annat EU-land på annat sätt än genom distansförsäljning har påbörjats före ikraftträdandet och bränslet förs in eller tas emot senast den 31 december 2023 gäller 4 kap. 1 § 5, 1 a och 11 §§, 5 kap. 2 § 2 samt 6 kap. 12 § i den äldre lydelsen.

5. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

6. Om bränslen har flyttats under uppskovsförfarandet enligt bestämmelserna i de upphävda 3 a kap. 2, 3 och 5 §§, ska de nya bestämmelserna i 4 a kap. 1–5 och 8 §§ anses ha tillämpats.

7. Ett godkännande som upplagshavare, registrerad varumottagare, tillfälligt registrerad varumottagare, registrerad avsändare eller lagerhållare eller ett godkännande av skatteupplag som har beslutats enligt det upphävda 4 kap. gäller fortfarande och ska likställas med ett godkännande enligt nya 4 och 6 kap.

8. Bestämmelsen i 4 kap. 2 § andra stycket tillämpas inte på skatteupplag som har godkänts före den 1 januari 2018.

9. Underrättelser enligt nya 4 b kap. 8 § får lämnas på annat sätt än via det datoriserade systemet till och med den 13 februari 2024.

#### LSE i övrigt

I stora delar motsvarar lagtexterna i den föreslagna nya lydelsen av LSE dem i NLTS. Vad Lagrådet anfört beträffande 1 kap. 3 § och om användningen av definitionen export i 1 kap. 9 §, 2 kap. 16–18 §§, 7 kap. angående placeringen av paragrafer, 7 kap. 2 §, 9 kap. 21 och 30 §§, 13 kap. angående rubriker samt 13 kap. 5 och 8–10 §§ NLTS gör sig gällande även beträffande motsvarande paragrafer i LSE.

#### Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.