

# Höjt transporttillägg samt deklarationstidpunkten för mervärdesskatt i vissa fall

## Promemorians huvudsakliga innehåll

Inför budgetpropositionen för 2018 är det angeläget att skatteförslag kan förberedas genom remittering och granskning av Lagrådet. Om förslagen kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2018, och med vilken utformning, blir beroende av de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

För alkohol- och tobaksvaror, energiprodukter och elektricitet finns harmoniserade regler om punktskatt inom EU. Reglerna avser bl.a. skattskyldighetens inträde, vissa undantag från beskattning samt ett uppskovsförfarande, enligt vilket punktskattepliktiga varor kan flyttas mellan vissa aktörer utan att skattskyldighet inträder. Det finns även regler om vissa förfaranden som måste iaktas vid flyttningar av punktskattepliktiga varor, bl.a. avseende dokumentation och ställande av säkerhet. Om dessa regler inte följs kan enligt svensk rätt en administrativ avgift – transporttillägg – påföras i vissa fall.

I denna promemoria föreslås att nivån för transporttillägg höjs från 20 procent till 40 procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka aktuella bestämmelser inte har iakttagits. Det bedöms inte finnas något behov av att införa olika nivåer av transporttillägg. Ändringen motiveras främst av att förhållandena sedan de svenska reglernas tillkomst har ändrats och att den nuvarande nivån för transporttillägg därför inte längre ter sig tillräcklig.

I promemorian föreslås även en ändring avseende deklARATIONSTIDPUNKT för mervärdesskatt i vissa fall. Den som är befriad från mervärdesskatt för att omsättningen inte överstiger 30 000 kronor kan välja att ändå bli skattskyldig och ta ut mervärdesskatt efter beslut från Skatteverket. Beslutet kan fattas efter den ordinarie tidpunkt då mervärdesskatten skulle ha deklarerats. I samband med ett sådant beslut kan det därför uppkomma situationer där det inte går att lämna deklARATIONEN och betala mervärdesskatten i rätt tid. Förslaget innebär att deklARATIONSTIDPUNKTEN skjuts fram i en sådan situation.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

# Innehållsförteckning

1	Lagtext .....	5
1.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.....	5
1.2	Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) .....	7
2	Höjt transporttillägg .....	8
2.1	Gällande rätt .....	8
2.2	Nivån för transporttillägg höjs.....	9
2.3	Transporttillägg och Europakonventionen .....	14
2.4	Konsekvensanalys .....	15
2.4.1	Inledning.....	15
2.4.2	Syftet med förslaget.....	15
2.4.3	Alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd.....	15
2.4.4	Förslagets överensstämmelse med EU-rätten	16
2.4.5	Särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser .....	16
2.4.6	Offentligfinansiella konsekvenser .....	16
2.4.7	Berörda företag utifrån antal, storlek och bransch.....	17
2.4.8	Påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet.....	17
2.4.9	Påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag.....	17
2.4.10	Påverkan på företagen i andra avseenden .....	17
2.4.11	Särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning .....	17
2.4.12	Påverkan på enskilda .....	18
2.4.13	Påverkan på myndigheter och domstolar.....	18
2.4.14	Effekter för jämställdheten mellan kvinnor och män .....	18
3	Deklarationstidpunkt för mervärdesskatt när skattebefrielse upphör genom beslut.....	18
3.1	Bakgrund .....	18
3.2	Överväganden och förslag.....	19
3.3	Konsekvenser av förslaget om deklarationstidpunkt .....	20
3.3.1	Syfte och alternativa lösningar .....	20
3.3.2	Förslagets förenlighet med EU-rätten.....	20
3.3.3	Offentligfinansiell effekt .....	21
3.3.4	Effekter för företagen .....	21
3.3.5	Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna .....	22
3.3.6	Övrigt	22

4	Författningskommentar.....	23
4.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.....	23
4.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	23

# 1 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 1 § lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **4 kap.**

#### **1 §<sup>1</sup>**

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

1. administrativ referenskod eller ersättningsdokument inte följer med transporten i den utsträckning som följer av 1 kap. 6 §, eller

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

Transporttillägg ska påföras en

1. skattskyldig om 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. säljare som vid distansförsäljning enligt 16 eller 16 b § lagen om tobaksskatt, 15 eller 15 b § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 eller 9 b § lagen om skatt på energi inte ställt säkerhet på föreskrivet sätt.

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

Transporttillägg ska påföras den som äger eller, om en sådan lokal är upplåten till någon annan, den som innehar nyttjanderätt till lokal där punktskattepliktiga varor förvaras för på-, av- eller omlastning under en pågående flyttning, om föreskrivet förenklat ledsagardokument vid flyttning av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat EU-land inte tillhandahålls vid transportkontrollen.

Transporttillägget är *tjugo* procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa

Transporttillägget är *fjrtio* procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2012:679

på de varor för vilka bestämmelserna i första, andra, tredje eller fjärde stycket inte iakttagits.

på de varor för vilka bestämmelserna i första, andra, tredje eller fjärde stycket inte iakttagits.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

## 1.2 Lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 26 kap. 33 e § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **26 kap.**

#### 33 e §<sup>2</sup>

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeclaration i rätt tid på grund av ett beslut enligt 33 c § ska lämna deklARATIONEN senast den 12 i månaden efter beslutet, i januari eller augusti senast den 17.

Den som saknar möjlighet att lämna mervärdesskattedeclaration i rätt tid på grund av ett beslut enligt 33 c § *eller 9 d kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200)* ska lämna deklARATIONEN senast den 12 i månaden efter beslutet, i januari eller augusti senast den 17.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2013:1068.

## 2 Höjt transporttillägg

### 2.1 Gällande rätt

För alkohol- och tobaksvaror, energiprodukter och elektricitet finns harmoniserade regler om punktskatt i Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, det s.k. punktskattedirektivet. Direktivet innehåller bl.a. regler om skattskyldighetens inträde och vissa undantag från beskattning. I direktivet finns även regler för ett uppskovsförfarande, enligt vilket punktskattepliktiga varor kan flyttas mellan vissa aktörer utan att skattskyldighet inträder. Vid sådana flyttningar ska varorna som huvudregel åtföljas av ett elektroniskt administrativt dokument. Även vid förflyttning av punktskattepliktiga varor utanför uppskovsförfarandet ska ett följedokument medföras om förflyttningen sker mellan olika medlemsstaters territorium och varorna innehas i kommersiellt syfte. I Sverige återfinns dessa regler i lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LSA), lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) och lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK). I punktskattedirektivet finns inga sanktioner för de fall reglerna i direktivet inte följs. Det är i stället upp till medlemsstaterna att införa sådana sanktioner för att säkerställa att direktivets regler upprätthålls.

I Sverige finns sådana sanktionsregler i LPK. Enligt 1 kap. 6 § första stycket LPK jämförd med 1 kap. 2 och 5 a §§ LPK får en punktskattepliktig vara flyttas endast om de krav i fråga om elektroniskt administrativt dokument, administrativt referenskod, ersättningsdokument, förenklat ledsagardokument, säkerhet och anmälningsskyldighet som följer av LTS, LSA, LSE och punktskattedirektivet är uppfyllda. Vid bedömningen bortses dock enligt andra stycket 1 kap. 6 § LPK från smärre brister i dokumenten. Enligt 2 kap. 6 § LPK är föraren till en transport av punktskattepliktiga varor eller, i vissa fall, ägaren eller den som innehar nyttjanderätt till en lokal där varorna under pågående transport förvaras skyldig att se till att administrativ referenskod, ersättningsdokument och förenklat ledsagardokument följer med transporten i enlighet med 1 kap. 6 § och tillhandahålla dessa till Tullverket vid en transportkontroll. Reglerna är straffsanktionerade i 5 kap. LPK.

I 4 kap. LPK finns regler om transporttillägg. Transporttillägg har ansetts vara en administrativ sanktionsavgift (prop. 2002/03:10 s. 49). Transporttillägg påförs enligt 4 kap. 1 § LPK en avsändande upplagshavare eller registrerad avsändare om reglerna i 1 kap. 6 § LPK om administrativ referenskod, ersättningsdokument eller säkerhet inte har följts, en skattskyldig om anmälningsskyldighet eller skyldighet att ställa säkerhet enligt LTS, LSA eller LSE inte iakttagits, en säljare vid



distansförsäljning om säkerhet enligt LTS, LSA eller LSE inte ställts på föreskrivet sätt, en förare som inte har med sig föreskrivet förenklat ledsagardokument vid flyttning av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat EU-land samt den som äger eller innehar nyttjanderätt till lokal där punktskattepliktiga varor förvaras för på-, av- eller omlastning under en pågående flyttning, om föreskrivet förenklat ledsagardokument vid flyttning av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat EU-land inte tillhandahålls vid transportkontrollen. Transporttillägget är 20 procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka bestämmelserna inte har iakttagits. Enligt 4 kap. 2 § LPK ska ett beslut om transporttillägg som avser avsaknad av dokument undanröjas om den som beslutet gäller kommer in med föreskrivna dokument inom en månad från dagen för beslutet. Om beslutet avser säkerhet för skattskyldig eller säljare vid distansförsäljning ska det undanröjas om det i ett ärende eller mål om skatt konstateras att den som påförts tillägget inte är skattskyldig. I 4 kap. 3 § finns även en generell regel om att den som påförts transporttillägg ska befrias från tillägget om det är uppenbart oskäligt att ta ut det.

## 2.2 Nivån för transporttillägg höjs

**Promemorians förslag:** Nivån för transporttillägg höjs från 20 procent till 40 procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka aktuella bestämmelser inte har iakttagits.

De nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2018.

**Promemorians bedömning:** Det finns i nuläget inget behov av att införa olika nivåer av transporttillägg.

**Skälen för förslaget:** Transporttillägg infördes i svensk rätt den 1 juli 1996 genom lagen (1996:598) om kontroll av yrkesmässiga vägtransporter av mineraloljeprodukter, alkohol och tobak (transportkontrollagen). Transporttillägg kunde påföras den skattskyldige eller föraren om ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet inte medföljde transporten i enlighet med LSA, LTS och LSE. Transporttillägget uppgick för den skattskyldige till 20 procent av de punktskatter som belöpte eller kunde antas belöpa på varorna och för föraren till ett fast belopp om 5 000 kr. Transporttillägg kunde endast påföras om transporten hade avgått från Sverige. Den 1 juli 1998 infördes LPK och reglerna om transporttillägg fördes över till denna lag. Transporttillägg kunde då påföras avsändande upplagshavare om ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet inte följde med transporten, eller säkerhet inte ställts för transporten, i den omfattning som följde av LSA, LTS, LSE och 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, det s.k. cirkulationsdirektivet. Transporttillägg kunde även påföras den skattskyldige om anmälningsskyldighet eller skyldighet att ställa säkerhet enligt LSA, LTS eller LSE inte följts. Tillägget uppgick till 20 procent av de punktskatter som belöpte, eller kunde antas belöpa, på varorna och

kunde påföras samtliga transporter inom svenskt territorium. Efter två avgöranden från EU-domstolen<sup>3</sup> ändrades svensk lagstiftning den 1 juli 2008 så att det blev tillåtet för en enskild person att från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet föra in alkoholdrycker genom yrkesmässig befordran eller annan oberoende mellanhand för sitt eget eller sin familjs personliga bruk. Med anledning av detta ändrades LPK den 1 januari 2009 (prop. 2008/09:48, bet. 2008/09:SkU14, rskr. 2008/09:110) så att transporttillägg även kunde påföras en förare som inte har med sig föreskrivet förenklat ledsagardokument vid förflyttning av punktskattepliktiga varor som beskattats i ett annat EG-land. Den 1 januari 2013 (prop. 2011/12:155, bet. 2012/13:SkU2, rskr. 2012/13:5) infördes regler om att transporttillägg ska påföras den som äger eller innehar nyttjanderätt till lokal där punktskattepliktiga varor förvaras för på-, av- eller omlastning under en pågående flyttning om föreskrivet förenklat ledsagardokument inte tillhandahålls vid transportkontrollen av varor som beskattats i ett annat EU-land.

I förarbetena till LPK diskuteras nivån på transporttillägget. Skatteflyktskommittén ansåg i sitt slutbetänkande (Punktskattekontroll av alkohol, tobak och mineralolja, m.m. SOU 1997:86) att nivån på transporttillägget borde höjas för att minska vinsterna i att spekulera i att "inte åka fast" och föreslog en höjning till 40 procent av de punktskatter som belöper, eller kan antas belöpa, på de transporterade varorna. Kommittén anförde att om en skatteskyldig satte i system att inte betala skatt och "chansa" på att han inte upptäcks kunde han med 20 procents transporttillägg fastna i en kontroll vid fyra av fem tillfällen och ändå göra en "vinst" jämfört med en laglydig som betalar skatten (SOU 1997:86 s. 379). I propositionen (prop. 1997/98:100, bet. 1997/98:SkU28, rskr. 1997/98:312) anförde dock regeringen att en enskild vars avsikt är att sälja punktskattepliktiga varor i Sverige utan att betala skatt knappast kommer att avskräckas av att transporttillägget höjs. Risken för upptäckt torde vara av mycket större betydelse för en sådan person än nivån på transporttillägget. Om han upptäcks kommer varorna inte att gå att sälja eftersom han i så fall måste inkludera svensk skatt i priset. Det ekonomiska motivet bortfaller helt enkelt om han tvingas betala svensk punktskatt för varorna. En så hög nivå på transporttillägget som kommittén föreslår kan å andra sidan anses oskäligt då tillägg t.ex. påförs en i och för sig seriös upplagshavare som av försummelse inte haft giltiga dokument (prop. 1997/98:100 s. 127 f). Det lades därför inte något förslag om höjning, utan nivån på transporttillägget behölls i LPK på 20 procent av de punktskatter som belöper, eller kan antas belöpa, på de transporterade varorna.

Sedan LPK trädde i kraft den 1 juli 1998 har dock förhållandena när det gäller införsel av alkohol delvis förändrats. Som tidigare nämnts ändrades svensk lagstiftning den 1 juli 2008 så att det blev tillåtet för en enskild person att från ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet föra in alkoholdrycker genom yrkesmässig befordran

<sup>3</sup> Mål C-170/04 Rosengren m.fl. mot Riksåklagaren och mål C-186/05 Europeiska kommissionen mot Sverige.

eller annan oberoende mellanhand för sitt eget eller sin familjs personliga bruk. Detta innebar att nya aktörer kunde bli ansvariga för att se till att reglerna om följedokument och säkerhet i LSA uppfylldes. Beroende på vem som ansvarar för transporten kan skyldigheterna åligga försäljaren eller köparen. I dessa fall är det inte fråga om varor som levereras för vidare försäljning, utan varor som är avsedda för privat bruk hos mottagaren. På samma sätt som Skatteflyktskommittén resonerade kan det då te sig lockande för köparen att ”chansa” på att inte betala skatten. Nivån på transporttillägget kan då spela en större roll än risken för att ”åka fast”. Sedan 1998 har även ansvaret för oberoende chaufförer och lokal innehavare som är inblandade i transporten skärpts. Dessa aktörer har inget direkt intresse i varornas slutliga användning och motiveras därför inte av huruvida köparen eller säljaren ”åker fast” eller påförs skatt. Det är dock viktigt att alla inblandade har en tydlig motivation att se till att reglerna kring transporten följs. På senare tid har även uppmärksammats flera fall av storskalig och organiserad olovlig införsel av alkohol. Ett exempel är organiserade resor till grannländer, där inhyrda personer utger sig för att vara passagerare och påstår sig äga de stora mängder alkohol som fraktas men som sedan säljs illegalt, s.k. spritbussar. I de fall det kan visas att det inte är fråga om införsel för privat bruk och korrekt dokumentation saknas kan det bli aktuellt att påföra transporttillägg för sådana transporter. Enligt uppgifter från Tullverket och Polismyndigheten är dessa resor i hög grad organiserade och bedrivs på ett affärsmässigt sätt utifrån ekonomiska kalkyler. För dessa resor torde därför tilläggets nivå spela en betydligt större roll för reglernas efterlevnad än andra faktorer.

Sammantaget kan konstateras att förhållandena sedan 1998 har ändrats på flera sätt och att resonemanget i förarbetena till LPK om att risken för upptäckt torde vara av mycket större betydelse än nivån på transporttillägget i flera fall inte synes vara relevant längre. De ändrade förhållandena innebär även att den nuvarande nivån för transporttillägg inte ter sig tillräcklig. Fråga uppkommer då om en ökning av transporttillägget till den tidigare föreslagna nivån 40 procent kan anses vara oskäligen eller oproportionerlig. Inledningsvis bör då påminnas om regeln i 4 kap. 2 § LPK enligt vilken ett beslut om transporttillägg som avser avsaknad av dokument undanröjs, om den som beslutet gäller kommer in med föreskrivna dokument inom en månad från dagen för beslutet. Den innebär att en i övrigt seriös aktör som av förbiseende inte medfört korrekta dokument under transporten inte kommer att behöva betala transporttillägg. Det är enbart om aktören, efter att ha fått bristen påpekad för sig, inte kan presentera de relevanta dokumenten inom en månad som transporttillägget faktiskt påförs. Transporttillägg torde därför i praktiken enbart påföras om de dokument som enligt punktskattedirektivet och svensk lagstiftning krävs faktiskt inte existerar. För de fall där korrekt säkerhet inte har ställts finns inte motsvarande regel, men å andra sidan kan konstateras att faran i de fallen redan har uppkommit genom att transporten inletts utan att korrekt säkerhet har ställts. Vidare finns i 4 kap. 3 § LPK en generell regel om befrielse från transporttillägg om det är uppenbart oskäligt att ta ut det. Som ett exempel på en situation då denna regel kan bli aktuell nämns i förarbetena då underlåtenheten att medföra dokument beror på

omständigheter som den skattskyldige inte råder över (prop. 1996/96:197 s 19 f jämförd med prop. 1997/98:100 s 203). Sammantaget innebär dessa två regler att ett transporttillägg om 40 procent inte kan anses oskäligt för de situationer då tillägget faktiskt påförs. Det föreslås därför att nivån för transporttillägg höjs från 20 procent till 40 procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka aktuella bestämmelser inte har iakttagits. Förändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

En fråga som kan ställas är om det finns skäl att införa olika nivåer för transporttillägg. I reglerna om skattetillägg i skatteförfarandelagen (2011:1244) finns olika nivåer beroende på vilken typ av skatt det är fråga om och vad den oriktiga uppgiften bestod i. Reglerna om skattetillägg är dock generella och avsedda att täcka in ett mycket stort antal tänkbara situationer. Transporttillägg påförs däremot enbart i vissa tydligt definierade situationer. På grund av reglernas utformning sammanfaller oftast en viss situation med en viss aktör. De situationer då transporttillägg kan påföras är för varje aktör kopplat till vissa situationer då reglerna inte har följts. De aktörer som främst skulle kunna komma i fråga för en lägre nivå är förare respektive ägare eller nyttjanderättsvarare till lokal där punktskattepliktiga varor förvaras i vissa fall, eftersom dessa generellt inte får någon vinning av att skatt inte betalas på ett korrekt sätt. Att de saknar eget vinstintresse i skattefrågan gör dock även, som nämndes innan, att nivån på transporttillägg utgör ett betydligt större incitament att se till att reglerna följs än ”hotet” om att korrekt skatt påförs varorna. Ju mer måna alla inblandade i en transaktion med punktskattepliktiga varor är av att reglerna följs, desto svårare blir det för någon part att låta bli att fullgöra sina förpliktelser. Det bedöms därför inte lämpligt att införa olika nivåer av transporttillägg för olika aktörer eller olika situationer. Vissa av de skäl som tidigare angetts för att höja nivån på transporttillägget hänför sig specifikt till alkoholvaror. Vikten av att reglerna för flyttningar av tobaksvaror och energiprodukter följs är dock inte mindre. Med några få undantag är reglerna i punktskattedirektivet om innehav, flyttning och övervakning gemensamma för de olika varutyperna. Att nationellt införa olika nivåer på transporttillägg för olika varor skulle kunna ge skenet av att det anses olika viktigt att förfarandereglererna följs, vilket inte är lämpligt. Nivåerna av transporttillägg bör därför vara lika för de olika varutyperna och därmed även de olika punktskatterna. När det gäller lindrigare fel innebär, som tidigare nämnts, reglerna i 4 kap. 2 § LPK att beslut om transporttillägg undanröjs i fall då en i övrigt seriös aktör av förbiseende inte medfört korrekta dokument under en transport. I kombination med att transporttillägg enbart påförs i vissa specifika situationer innebär detta att det är tveksamt om det bland de fall då transporttillägg faktiskt påförs kan talas om lindrigare fel. I situationer då de dokument som föreskrivs i punktskattedirektivet inte heller i efterhand kan presenteras eller korrekt säkerhet inte har ställts saknas skäl att ta ut transporttillägg med en lägre nivå. För exceptionella omständigheter finns regeln i 4 kap. 3 § LPK och befrielse från transporttillägg. Sammantaget bedöms det därför inte motiverat att i nuläget införa några lägre nivåer av transporttillägg.

En fråga som på senare tid har aktualiserats i rättstillämpningen är vad som gäller om en aktör vid en transport av punktskattepliktiga varor

presenterar de dokument som krävs enligt den aktuella lagstiftningen, men dokumenten innehåller felaktiga uppgifter (utöver smärre brister). Kan transporttillägg i en sådan situation påföras aktören utifrån att korrekt dokumentation inte har presenterats? Kammarrätten i Göteborg (KRNG) prövade denna fråga i en dom den 18 mars 2014 (mål 6047-13). Målet rörde ett bolag som ägde en lokal där alkoholvaror förvaras för på-, av- eller omlastning under en pågående flyttning. Vid en transportkontroll tillhandahöll bolaget Tullverket förenklade ledsagardokument. Referensnumren som angavs i dokumenten var dock felaktiga. KRNG ansåg att kravet på lokalägaren ska tillhandahålla "föreskrivet" förenklat ledsagardokument innebär att dokumenten måste uppfylla kraven i 1 kap. 6 § LPK. Om ledsagardokumentet innehåller mer än smärre brister ska alltså transporttillägg enligt KRNG tas ut. Felaktiga referensnummer ansågs inte vara en smärre brist och grund för att ta ut transporttillägg förelåg därför enligt KRNG. I en dom den 16 mars 2015 (mål 7967-13) prövade Kammarrätten i Stockholm (KRNS) samma fråga. Även det målet rörde ett bolag som disponerade en lokal där alkoholvaror förvaras för på-, av- eller omlastning under en pågående flyttning. Och även det bolaget hade vid en transportkontroll tillhandahållit Tullverket förenklade ledsagardokument där referensnumren som angavs var felaktiga. KRNS ansåg att det låg närmast till hands att tolka kravet på "föreskrivet" förenklat ledsagardokument som att det åsyftar i vilka situationer ett förenklat ledsagardokument ska medföra varorna. Det innebär att transporttillägg, enligt KRNS, bara kan tas ut om något förenklat ledsagardokument över huvud taget inte följer med varorna. Något stöd för att kräva att en lokalägare ska kontrollera att uppgifterna i de förenklade ledsagardokumentet är korrekta fanns enligt KRNS inte. Det fanns därför inte grund för att ta ut transporttillägg.

Då de två kammarrätterna hade kommit till motsatta slutsatser i samma bedömning synes rättsläget ha varit oklart. Båda kammarrätterna hade även hänvisat till uttalanden i förarbetena till stöd för sina slutsatser, vilket talade för att ett förtydligande kunde vara behövligt. Kammarrätten i Stockholms dom överklagades dock och den 4 januari 2017 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) dom i målet (mål 1978-15). HFD fann att det ligger närmast till hands att tolka bestämmelsen i 1 kap. 6 § andra stycket LPK på så sätt att ett ledsagardokument som är behäftat med mer än smärre brister inte utgör ett ledsagardokument vid tillämpningen av 1 kap. 6 § första stycket LPK eller 4 kap. 1 § samma lag. Felaktiga referensnummer ansågs inte utgöra smärre brister och bolaget som disponerade lokalen hade därför inte uppfyllt sin skyldighet att tillhandahålla Tullverket förenklade ledsagardokument. Det fanns därmed grund att påföra bolaget transporttillägg. I det aktuella fallet konstaterade HFD dock att det var oskäligt att ta ut transporttillägget. Detta eftersom bolaget hade lämnat fullständigt ifyllda ledsagardokument som först vid närmare granskning befunnits innehålla felaktiga referensnummer. Det hade inte heller framkommit att det funnits anledning för bolaget att ifrågasätta riktigheten av de ifyllda uppgifterna.

Frågan vad som gäller om en aktör vid en transport av punktskattepliktiga varor presenterar de dokument som krävs enligt den aktuella lagstiftningen, men dokumenten innehåller felaktiga uppgifter

får således anses ha klargjorts i rättspraxis. Ett ledsagardokument som är behäftat med mer än smärre brister utgör inte ett ledsagardokument vid tillämpningen av 1 kap. 6 § första stycket LPK eller 4 kap. 1 § samma lag. Att det i just det specifika fallet bedömdes oskäligt att påföra transporttillägget var kopplat till omständigheterna i det fallet. Att det generellt skulle vara oskäligt att påföra lokalinnehavare transporttillägg är inte lagstiftningens syfte. Något ytterligare behov av att förtydliga lagstiftningen i denna del anses inte föreligga i nuläget.

### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar av 4 kap. 1 § LPK.

## 2.3 Transporttillägg och Europakonventionen

**Promemorians bedömning:** Några förändringar av reglerna för transporttillägg behöver inte göras med anledning av förändringar i synen på skattetillägg i förhållande till Europakonventionen.

**Skälen för bedömningen:** Den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) behandlar ett antal fri- och rättigheter. Bland dessa finns rätten till domstolsprövning och en rättvis rättegång i artikel 6 samt rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Hur dessa rättigheter förhåller sig till de svenska systemen med bl.a. skattetillägg och transporttillägg har diskuterats vid flera tillfällen. När det gäller skattetillägg har det över tid skett förändringar i hur de betraktas, vilket slutligen ledde till att Högsta domstolen i NJA 2013 s. 502 konstaterade att det svenska systemet vid oriktiga uppgifter i skatteförfarandet med dubbla sanktioner (skattetillägg och brottspåföljd) i två olika förfaranden mot en och samma person är oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott. Högsta förvaltningsdomstolen instämde i HFD 2013 ref. 71 i Högsta domstolens bedömning. Med anledning av dessa domar, och Europadomstolens praxis, genomfördes vissa förändringar av reglerna för skattetillägg och skattebrott (se prop. 2014/15:131). Fråga uppkommer därför om liknande förändringar behöver göras vad gäller transporttillägg.

Prövningen av om ett nationellt förfarande strider mot någon av de aktuella rättigheterna görs i flera steg. För att någon av artiklarna ska bli tillämplig krävs, såvitt nu är aktuellt, först att det nationella förfarandet kan ses som ett ”straff”. När det gäller skattetillägg konstaterade Europadomstolen i två domar den 23 juli 2002 (Janosevic mot Sverige respektive Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige) att det svenska systemet med skattetillägg är att se som ett straff i Europakonventionens mening. Med anledning av dessa domar föreslogs i proposition 2002/03:106 (bet. 2002/03:SkU16, rskr. 2002/03:167) vissa förändringar av reglerna för skattetillägg för att uppfylla kraven i Europakonventionens artikel 6. I propositionen analyseras även transporttilläggets förhållande till Europakonventionen. Regeringen

gjorde då bedömningen att transporttillägg inte omfattas av anklagelse för brott enligt artikel 6 i Europakonventionen (och därmed inte heller ansågs vara ett straff). Som skäl anfördes att transporttillägg utgör en sanktion med ett mycket speciellt syfte och snävt tillämpningsområde som närmast får anses rikta sig mot ett särskilt slags ordningsföreseelser samt att de till största delen också fyller en närmast vitesliknande funktion så till vida att tillägget skall undanröjas om de handlingar som saknats företes inom viss tid (prop. 2002/03:106 s. 221).

Bedömningen av om skattetillägg utgör ett straff enligt Europakonventionen har inte ändrats sedan juli 2002, utan har i stället fastställts i flera domar från Europadomstolen. Förändringen avseende skattetillägg i NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71 (och efterföljande lagändringar) beror i stället på en ändrad syn av hur de två förfarandena avseende skattebrott och skattetillägg förhåller sig till varandra. Det finns därför inte skäl att göra någon annan bedömning angående om transporttillägg kan anses vara ett straff än den som gjordes i prop. 2002/03:106. Några förändringar av reglerna för transporttillägg behöver därför inte göras med anledning av förändringarna i synen på skattetillägg.

## 2.4 Konsekvensanalys

### 2.4.1 Inledning

Den ändring som föreslås i denna promemoria är en höjning av nivån för transporttillägg. I vilka situationer transporttillägg påförs och förfarandet kring transporttillägget påverkas inte av förändringen. För de allra flesta aktörer på området kommer därför förslaget inte att medföra några skillnader gentemot nuvarande regler. De aktörer som kan bli aktuella för transporttillägg är avsändaren eller säljaren, föraren, lokalägaren eller lokal innehavaren samt mottagaren eller köparen. Avsändaren eller säljaren kommer i princip uteslutande att vara företag eller näringsidkare. Föraren är en enskild person, men agerar oftast utifrån ett anställningsförhållande. Lokalägaren eller lokal innehavaren kommer sannolikt i de allra flesta fall att vara företag eller näringsidkare. Mottagaren eller köparen kommer dock, i de fall det kan bli aktuellt att ta ut transporttillägg av denna aktör, i många fall att vara en privatperson.

### 2.4.2 Syftet med förslaget

Syftet med förslaget är att öka efterlevnaden av reglerna kring flyttning av punktskattepliktiga varor och minska vinsterna i att medvetet inte betala korrekt skatt.

### 2.4.3 Alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd

I avsnitt 2.2 diskuteras alternativa utformningar av förslaget, som att införa olika nivåer för transporttillägg utifrån situationer, aktörer, typ av

skatt eller allvarlighetsgrad. Den bedömning som görs är dock att det inte är ändamålsenligt. Om ingen förändring av reglerna kommer till stånd riskeras att fler aktörer medvetet låter bli att betala skatt, ställa säkerhet eller i övrigt inte följa reglerna för flyttning av punktskattepliktiga varor och räknar med att den ”vinst” de gör när detta inte upptäcks betalar för de transporttillägg som påförs när de upptäcks.

#### **2.4.4 Förslagets överensstämmelse med EU-rätten**

I punktskattedirektivet finns regler om flyttning av punktskattepliktiga varor. Det finns dock inga harmoniserade regler om sanktioner för de fall förfarandereglerna inte följs, utan sådan reglering ankommer på de enskilda medlemsstaterna (se vidare avsnitt 2.1). Den föreslagna regleringen är således i överensstämmelse med EU-rätten och är även nödvändig för att de EU-rättsliga reglerna ska respekteras. Nivån på transporttillägg kan inte heller anses bryta mot generella principer om proportionalitet (se avsnitt 2.2).

#### **2.4.5 Särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser**

Som nämns i avsnitt 2.2 har förhållandena när det gäller flyttningar av punktskattepliktiga varor ändrats på ett sådant sätt att den nuvarande nivån på transporttillägg inte längre ter sig tillräcklig. Den nya nivån för transporttillägg bör därför tillämpas så snart som möjligt. Informationsinsatser kommer att krävas för att ändringen ska få den eftersträvade effekten att öka efterlevnaden av reglerna kring flyttning av punktskattepliktiga varor. De insatser som krävs kommer dock att vara begränsade, då det enbart är nivån på transporttillägget som ändras. Kostnaderna för dessa bedöms kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

#### **2.4.6 Offentligfinansiella konsekvenser**

Hur mycket transporttillägg som debiteras per år varierar, men i genomsnitt har det uppgått till ca en miljon kronor de senaste åtta åren. En fördubbling av transporttillägget bedöms innebära att intäkterna från transporttillägget ökar med ca en miljon kronor, dvs. en fördubbling av intäkterna sker från dagens i genomsnitt en miljon kronor per år till två miljoner kronor. Den beräkningen förutsätter att ingenting i övrigt ändras. Syftet med förslaget är dock att öka regelefterlevnaden, varmed behovet av att debitera transporttillägg minskar. Detta talar för att den offentligfinansiella effekten blir mindre än en miljon kronor. Det är emellertid fråga om svårbedömda och små effekter. Det finns också skäl att tro att förslaget medför att intäkterna, särskilt från alkoholskatt, ökar om fler faktiskt väljer att följa reglerna och betala skatt. Sammantaget bedöms den offentligfinansiella effekten av förslaget bli en miljon kronor 2018, liksom för åren därefter.



#### **2.4.7 Berörda företag utifrån antal, storlek och bransch**

Som tidigare nämnts påverkar inte den föreslagna ändringen i vilka situationer transporttillägg påförs, utan enbart nivån på transporttillägget. De företag som i dag följer de regler som finns kring flyttning av punktskattepliktiga varor och därmed inte påförs transporttillägg kommer inte heller efter ändringen att påföras transporttillägg. De företag som påverkas är således enbart sådana som på något sätt inte följer gällande regler för flyttning av punktskattepliktiga varor.

#### **2.4.8 Påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet**

I den mån företag inte följer reglerna för flyttning av punktskattepliktiga varor och transporttillägg påförs kommer företagens kostnader för detta att fördubblas. I övrigt påverkas inte kostnaderna. Tidsåtgången bedöms inte påverkas. Ändringens syfte är att påverka företags verksamhet, likväl som privatpersoners beteende, på så sätt att man väljer att följa reglerna kring flyttning av punktskattepliktiga varor i större mån.

#### **2.4.9 Påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag**

Eftersom ändringen enbart direkt påverkar företag som inte följer gällande regler kring flyttningar av punktskattepliktiga varor, kommer sådana företag att få en större nackdel än i dag jämfört med företag som följer reglerna. Om alternativet att köpa varor från ett utländskt företag och inte betala svensk skatt blir mindre attraktivt innebär det även att jämförelsen mellan svenska och utländska företag blir mer rättvisande, vilket gynnar företag som följer reglerna, oavsett om företagen är svenska eller utländska. Detta leder till en sundare konkurrenssituation.

#### **2.4.10 Påverkan på företagen i andra avseenden**

Utöver de konsekvenser som nämnts ovan bedöms den föreslagna ändringen inte påverka företagen.

#### **2.4.11 Särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning**

Att alla aktörer i en bransch följer de regler som gäller är viktigt för såväl stora som små företag. Mindre företag kan dock vara mer känsliga för osund konkurrens från företag som inte betalar skatt, då de i typfallet kan antas ha mindre marginaler än stora företag. Ur den aspekten är den föreslagna regleringen positiv för små företag. I övrigt har några särskilda hänsyn inte tagits till småföretagen.

#### **2.4.12 Påverkan på enskilda**

För enskilda blir transporttillägg främst aktuellt i situationer då de beställer punktskattepliktiga varor från en säljare i utlandet och ordnar transporten till Sverige utan att själva frakta varorna. Det är då deras ansvar att anmäla flyttningen till Skatteverket och ställa säkerhet. Om så inte sker ska transporttillägg påföras. En ökad nivå på transporttillägget gör det mindre attraktivt för enskilda att låta bli att anmäla flyttningen till Skatteverket och ”chansa” på att den inte upptäcks.

#### **2.4.13 Påverkan på myndigheter och domstolar**

Eftersom den föreslagna ändringen inte påverkar i vilka situationer transporttillägg påförs utan enbart nivån på transporttillägget, bedöms den föreslagna ändringen inte ha någon direkt påverkan på beskattningsmyndigheterna. Om fler aktörer väljer att följa reglerna kring flyttning av punktskattepliktiga varor kommer detta initialt att medföra en viss ökad administration för Skatteverket. På sikt kommer dock en ökad efterlevnad av reglerna att leda till färre beslut om transporttillägg för både Skatteverket och Tullverket. Den samlade bedömningen är att det rör sig om mindre förändringar och att dessa ryms inom myndigheternas befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget bedöms inte påverka antalet mål eller på annat sätt påverka arbetsbelastningen i förvaltningsdomstolarna och inte heller medföra några ökade kostnader för andra myndigheter.

#### **2.4.14 Effekter för jämställdheten mellan kvinnor och män**

Förslaget bedöms inte påverka jämställdheten mellan kvinnor och män.

### **3 Deklarationstidpunkt för mervärdesskatt när skattebefrielse upphör genom beslut**

#### **3.1 Bakgrund**

Av förenklings-skäl infördes den 1 januari 2017 nya regler i 9 d kap. mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, om befrielse från mervärdesskatt för beskattningsbara personer med en omsättning som inte överstiger 30 000 kronor per år. Den som har en lägre omsättning behöver därmed inte ta ut och deklarerat mervärdesskatt. Den beskattningsbara personen har dock möjlighet att ändå bli skattskyldig och därmed också få rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på sina inköp. För att bli skattskyldig behövs i sådant fall en anmälan och ett

beslut av Skatteverket. Ansökan kan göras under hela beskattningsåret efter det år som mervärdesskatten avser.

Bestämmelser om när en skattedeclaration senast ska lämnas finns i 26 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Den som har en skattepliktig omsättning som inte överstiger 1 000 000 kronor får ha beskattningsår som redovisningsperiod och därmed deklarerar mervärdesskatt en gång per år. Som utgångspunkt ska en sådan deklARATION lämnas den 26 i andra månaden efter redovisningsperioden utgång, dvs. den 26 februari för den som har kalenderår som beskattningsår. Den som lämnar inkomstdeklaration och saknar EU-handel har dock möjlighet att lämna deklARATIONEN senare. Exempelvis ska en fysisk person i sådant fall ha lämnat mervärdesskattedeklARATIONEN senast den 12 maj året efter beskattningsåret.

Beslutet om skattskyldighet för den som har låg omsättning kan således fattas efter den tidpunkt mervärdesskatten skulle ha deklarerats. Det kan därför uppkomma situationer där det inte är möjligt att lämna deklARATIONEN i rätt tid efter ett sådant beslut. Reglerna bör därför ses över.

## 3.2 Överväganden och förslag

**Förslag:** Deklarationstidpunkten skjuts fram om det inte är möjligt att lämna en mervärdesskattedeklARATION i rätt tid efter ett beslut om beskattning för någon som har rätt till skattebefrielse enligt mervärdesskattelagen pga. låg omsättning.

De nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2018.

**Skälen för förslagen:** Som framgår ovan innebär reglerna i 9 d kap. mervärdesskattelagen att den som inte omsätter mer än 30 000 kronor per år kan omfattas av skattebefrielse från mervärdesskatt. Den som omfattas av skattebefrielse kan dock bli skattskyldig efter ansökan och beslut av Skatteverket. Tidsgränsen i 9 d kap. 6 § ML för att ansöka om sådan beskattning medför att ansökan kan göras och beslut fattas efter den tidpunkt då den aktuella skatten skulle ha deklarerats. Det kan därför uppkomma situationer där det inte blir möjligt att lämna mervärdesskattedeklARATIONEN i rätt tid. Tidpunkten för när deklARATIONEN senast skulle ha lämnats kan påverka tillämpningen av andra bestämmelser i skatteförfarandelagen. Om deklARATIONER inte lämnas i rätt tid aktualiseras reglerna om förseningsavgifter i 48 kap. 1 § SFL. Vidare är den tidpunkt då skatten ska vara betald kopplad till när deklARATIONEN senast skulle ha kommit in till Skatteverket (62 kap. 3 § SFL). Den tidpunkten har betydelse för reglerna om uttag av kostnadsränta. Betalas inte skatten i rätt tid beräknas kostnadsränta fr.o.m. den dag då beloppet senast skulle ha betalats. Räntesatsen motsvarar i sådant fall basräntan plus 15 procentenheter (65 kap. 13 § SFL). Tidpunkten för när deklARATIONEN ska lämnas påverkar också när överskjutande ingående mervärdesskatt ska registreras på skattekontot, vilket har betydelse vid beräkning av intäktsränta (61 kap. 4 § och 65 kap. 2 § SFL). Intäktsräntan är för närvarande 0.

I skatteförfarandelagen finns regler för liknande situationer där det inte är möjligt att lämna mervärdesskatten vid den ordinarie deklarationstidpunkten. En sådan situation framgår av 26 kap. 29 § SFL och avser när det inte är möjligt att lämna deklaration i tid för att redovisningsperiodens längd har ändrats (t.ex. från beskattningsår till kvartal). Ett annat fall som framgår av 26 kap. 33 e § avser när Skatteverket har beslutat att den som redovisar mervärdesskatt för redovisningsperioden beskattningsår inte längre ska använda den senarelagda deklarationstidpunkten, vilket t.ex. kan medföra att en enskild näringsidkare ska deklarera mervärdesskatten den 26 februari i stället för den 12 maj (jfr 26 kap. 33 och 33 c §§). I de fallen finns särskilt reglerat att deklarationen ska lämnas vid en annan tidpunkt än den ordinarie deklarationstidpunkten om det inte är möjligt att lämna deklarationen i rätt tid. Motsvarande bör också gälla i fall då det inte är möjligt att lämna deklarationen i tid efter ett beslut om beskattning enligt 9 d kap. 6 § ML. Ett tillägg med denna innebörd föreslås därför i 26 kap. 33 e § SFL. Förändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar av 26 kap. 33 e § SFL.

## **3.3 Konsekvenser av förslaget om deklarationstidpunkt**

### **3.3.1 Syfte och alternativa lösningar**

Förslaget syftar till att det ska bli möjligt att lämna en deklaration till mervärdesskatt i rätt tid om ett beslut om beskattning har fattats enligt 9 d kap. 6 § ML efter den ordinarie deklarationstidpunkten. Därmed undviks följder i form av bl.a. kostnadsränta för den som blir skattskyldig genom beslutet (se vidare avsnitt 3.2.).

Alternativ till ändringen saknas om det ska vara möjligt att lämna deklarationen i rätt tid. Eventuella alternativ skulle kunna vara att införa regler om att kostnadsränta och förseningsavgift inte ska tas ut. Den föreslagna lösningen bedöms dock vara ändamålsenlig och ansluter till redan befintliga regler i situationer där deklaration inte kan lämnas i rätt tid. Om ingen ändring görs finns det risk att det uppkommer situationer där deklarationen inte kan lämnas i rätt tid, vilket bl.a. kan få som konsekvens att det tas ut hög kostnadsränta trots att det inte har varit möjligt att lämna deklarationen i rätt tid.

### **3.3.2 Förslagets förenlighet med EU-rätten**

Bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) ger medlemsstaterna möjlighet att införa regler om befrielse från mervärdesskatt för små företag och att undanta dessa från bl.a. skyldigheter att lämna deklaration

(se artikel 287 och 272). Beskattningsbara personer som kan skattebefrias ska dock ha rätt att välja att istället tillämpa de normala mervärdesskattereglerna (artikel 290). De närmare villkoren för att utnyttja möjligheten i artikel 290 har inte reglerats i direktivet. Medlemsstaterna bör därför ha ett visst utrymme vid utformningen av dessa. De EU-rättsliga principerna som bl.a. proportionalitetsprincipen och effektivitetsprincipen bör dock beaktas. Med hänsyn till det bör reglerna inte vara utformade så att deklARATIONEN i dessa fall inte kan lämnas i rätt tid. En sådan ordning innebär att det uppställs ett formellt krav som det är omöjligt för den beskattningsbara personen att uppfylla, vilket dessutom riskerar att medföra konsekvenser såsom hög kostnadsränta. Förslaget bör mot denna bakgrund vara förenligt med EU-rätten.

### **3.3.3 Offentligfinansiell effekt**

De personer som skulle beröras av den föreslagna lagändringen hade varit skattskyldiga enligt de regler som gällde före den 1 januari 2017, dvs. innan det fanns en omsättningsgräns. Det betyder att det inte hade varit aktuellt med en frivillig beskattning, och därmed heller ingen förseningsavgift, om inte reglerna hade ändrats. I beräkningen av de offentligfinansiella effekterna av införandet av omsättningsgränsen ingår inte förseningsavgifter för den aktuella gruppen, därmed är det heller inte relevant att tala om en offentligfinansiell effekt av den föreslagna justeringen. När det gäller de offentliga finanserna är det mer motiverat att se lagändringen den 1 januari 2017 och den föreslagna justeringen som en enhet, där avsikten aldrig varit att den aktuella gruppen ska påföras någon förseningsavgift.

### **3.3.4 Effekter för företagen**

Förslaget bedöms gynna företagen. Förslaget åtgärdar en inkonsekvens i lagstiftningen och innebär att potentiellt negativa effekter för företag kan undvikas. Framför allt undviks kostnadsränta för den som blir skattskyldig. De potentiellt drabbade företagen återfinns i teorin bland de ca 73 000 företag som bedöms påverkas av införandet av en omsättningsgräns. Förslaget bedöms främst beröra företag nära omsättningsgränsen. Den kostnadsränta som skulle kunna bli påförd om inte förslaget genomförs bedöms vara särskilt problematisk för små företag, eftersom dessa bedöms både ha sämre kunskap om regelverket och riskerar att drabbas hårdare av likviditetseffekter av påförd kostnadsränta. Någon alternativ lösning till förslaget har inte utretts.

Förslaget berör mindre företag som har en låg omsättning eller som är nystartade och ännu inte hunnit få igång verksamheten. Antalet företag som kommer att registrera sig till mervärdesskatt frivilligt, vid en tidpunkt där kostnadsränta och förseningsavgift hade påförts utan lagändring, är svårt att beräkna med någon exakthet. Det som kan konstateras är dock att det rör sig om ett mindre antal som inte bör överstiga 1 000 under ett år.

Förslaget har inte någon särskild betydelse för någon viss bransch. De företag som är aktuella för anmälan om skattskyldighet kan finnas representerade i de flesta branscher.

Den som har begärt att bli skattskyldig och fått ett beslut enligt 9 d kap. 6 § ML kan inte återigen omfattas av skattebefrielse förrän tidigast från ingången av det tredje beskattningsåret efter beslutsåret. Den situation där detta kan uppkomma har således karaktären av en engångsföreteelse och är inget som förekommer regelbundet. Förslaget bedöms därför inte få några större konsekvenser för företagens kostnader, tidsåtgång och verksamhet. För de som berörs medför dock förslaget att det blir möjligt att lämna deklarationen i rätt tid och att eventuella konsekvenser avseende exempelvis kostnadsränta undviks. Mot bakgrund av ovanstående bedöms förslaget inte heller få någon påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag eller påverkan på företagen i andra avseenden. Eftersom förslaget endast påverkar företag med en omsättning som inte överstiger 30 000 kronor är det små företag som berörs. Några andra hänsyn till små företag bör därför inte bli aktuella.

Reglerna om skattebefrielse för företag med omsättning som inte överstiger 30 000 kronor trädde i kraft den 1 januari 2017. Eftersom de befintliga reglerna kan medföra att det uppkommer situationer där deklarationen inte kan lämnas i rätt tid är det önskvärt att den föreslagna ändringen kan träda i kraft relativt snabbt. Ett ikraftträdande den 1 januari 2018 kan därför anses lämpligt.

Förslaget avser en mindre företeelse och åtgärdar en inkonsekvens i lagstiftningen. Förslaget bedöms därför inte vara av sådan beskaffenhet att det finns behov av särskilda informationsinsatser.

### **3.3.5 Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna**

Effekterna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms vara försumbara. Eventuella kostnader till följd av ändringen ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

### **3.3.6 Övrigt**

Den situation som förslaget avser bedöms inte bli vanlig. Det gäller speciella situationer av engångskaraktär. Förslaget bedöms därför inte få några nämnvärda konsekvenser för vare sig jämställdheten eller sysselsättningen.

## 4 Författningskommentar

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

#### **4 kap.**

##### *1 §*

En ändring görs i *femte stycket* som innebär att nivån för transporttillägg ändras från 20 till 40 procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på de varor för vilka aktuella bestämmelser inte har iakttagits.

Förslaget behandlas i avsnitt 2.2.

##### *Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser*

Den nya nivån för transporttillägg bör tillämpas så snart som möjligt. Det föreslås därför att de nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2018. Äldre bestämmelser ska gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Det innebär att om den händelse som har utlöst att transporttillägg påförs skedde innan den 1 januari 2018 ska den äldre nivån för transporttillägget tillämpas, oavsett när prövningen sker.

### 4.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

#### **26 kap.**

##### *33 e §*

Ett tillägg görs i paragrafen. Tillägget avser tidpunkten för att lämna deklaration om det inte längre är möjligt att lämna deklarationen vid den ordinarie deklarationstidpunkten efter ett beslut om beskattning enligt 9 d kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Förslaget behandlas i avsnitt 3.2.

##### *Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser*

De nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2018.