

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 18 december 1997 bemyndigade regeringen statsrådet Thomas Östros att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över förfarandereglererna för punktskatter m.m.

Till särskild utredare förordnades den 20 januari 1998 kammarrättslagmannen Per Anders Lindgren.

Sakkunnig i utredningen är ekonomiska rådet Carl Gustav Fernlund (från december 1998).

Experter är skatterevisorn Olof Andréén (från december 1998), kammarrättsassessorn Petter Classon, departementssekreteraren Monica Falck, kanslirådet Johan Montelius, förste tullinspektören Kenneth Persson (till januari 1999), direktören Gunnar Rabe, kanslirådet Marianne Svanberg (till december 1998), kammarrättsassessorn Monika Wendleby och kanslirådet Susanne Åkerfeldt (från december 1998).

Kammarrättsassessorn Rolf Bohlin är utredningens sekreterare.

Utredningen, som arbetar under namnet 1998 års punktskatteutredning, överlämnar härmed delbetänkandet Införsel av beskattade varor (SOU 1999:26).

Stockholm i mars 1999

Per Anders Lindgren

/Rolf Bohlin

Innehåll

Förkortningar	7
Sammanfattning	9
Författningsförslag	11
1 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt	11
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt.....	14
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi..	17
4 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1665) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i europeiska unionen	22
1 Inledning	25
1.1 Utredningens direktiv	25
1.2 Frågor som behandlas i delbetänkandet.....	26
2 Införsel av beskattade varor	27
2.1 Huvuddragen i cirkulationsdirektivet och svensk lagstiftning	27
2.1.1 Inledning	27
2.1.2 Centrala begrepp i cirkulationsdirektivet.....	27
2.1.3 Huvudprinciper för beskattningsförfarandet.....	28
2.1.4 Avvikelser från suspensionsordningen	29
2.2 Införsel av beskattade varor för kommersiellt bruk.....	30
2.3 Privat införsel av beskattade alkohol- och tobaksvaror	30
2.3.1 Cirkulationsdirektivets bestämmelser	30
2.3.2 Den svenska privatinförsellagen	31
2.4 Privat införsel av beskattade mineraloljeprodukter	33
2.4.1 Cirkulationsdirektivets bestämmelser	33
2.4.2 Privat införsel enligt svensk lagstiftning	33
2.5 Distansförsäljning	34
2.6 The Man in Black	34
2.6.1 Inledning	34
2.6.2 Bakgrund.....	34
2.6.3 Frågorna till EG-domstolen	35
2.6.4 EG-domstolens resonemang	36
2.6.5 EG-domstolens svar på frågorna.....	38

2.6.6 Kommentar	39
2.7 Skattefri införsel i några andra EG-länder	39
3 Överväganden och förslag	41
3.1 Behov av ändringar på alkohol- och tobaksskatteområdet	41
3.1.1 Försök till kringgående	41
3.1.2 Tydligare skillnad mellan privat och kommersiell införsel	41
3.1.3 Införsel av alkohol- och tobaksvaror i form av gåvor.....	42
3.2 Behov av ändringar på mineraloljeområdet.....	44
4 Författningskommentar	47
4.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt ..	47
4.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1654) om alkoholskatt.	48
4.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	49
4.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen.....	51
 Bilaga Vissa artiklar i cirkulationsdirektivet samt uttalanden i rådsprotokoll	 53

Förkortningar

Cirkulationsdirektivet	Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 392L0012)
EGT	Europeiska gemenskapernas officiella tidning
LAS	Lagen (1994:1564) om alkoholskatt
LSE	Lagen (1994:1776) om skatt på energi
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LTS	Lagen (1994:1463) om tobaksskatt
Privatinförsellagen	Lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen
SOU	Statens offentliga utredningar
The Man in Black	EG-domstolens dom C-296/95 The Queen och Commissioners of Customs and Excise v. EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd och John Cunningham

Sammanfattning

Införsel av beskattade alkohol- och tobaksvaror

Inom EG-rätten görs skillnad mellan införsel som sker för kommersiella ändamål och sådan införsel där varorna är avsedda för privat bruk. Varor som förs in för kommersiella ändamål skall beskattas i konsumtionslandet. Däremot skall privatpersoners inköp för privat bruk i princip beskattas i inköpslandet. Sverige fick dock vid anslutningen till EU ett undantag från sistnämnda regel. Undantaget innebär att Sverige får beskatta privat införsel över vissa angivna kvantiteter. Detta regleras i privatinförsellagen, som tar sikte på resandes införsel för privat bruk.

Riksskatteverket har uppmärksammat utredningen på olika förfaranden som har till syfte att föra in tobak och alkohol till Sverige utan att svensk skatt tas ut. Det handlar om försök att kringgå dels reglerna för kommersiell införsel i alkohol- och tobaksskattelagarna, dels reglerna om resandeförsel.

I korthet går det ut på att en privatperson i Sverige kontaktar en näringsidkare i ett annat medlemsland och beställer tobaks- eller alkoholvaror. Därefter vidtalas en transportör, som påstås sakna samband med den utländske näringsidkaren, för själva transporten till Sverige. Tanken är att reglerna i alkohol- och tobaksskattelagarna inte skall vara tillämpliga eftersom det hävdas att varorna skall användas för privat bruk. Inte heller privatinförsellagen skall kunna tillämpas eftersom det inte är fråga om införsel i samband med resa. Erbjudande om att handla på det nu beskrivna sättet finns också på Internet.

I en dom från EG-domstolen i april 1998, känd under beteckningen *The Man in Black*, har det klargjorts att regeln om att beskattning skall ske i inköpslandet endast kan komma i fråga om den som för in varorna själv transporterar dem.

Utredningen föreslår ändringar i alkohol- och tobaksskattelagarna i syfte att göra reglerna tydligare samt mer i överensstämmelse med ordalydelsen i EG-rätten och den praxis som nu finns genom *The Man in Black*. Av lagarna skall uttryckligen framgå att införsel för privat bruk endast kan komma i fråga för varor som personen själv transporterar in i landet.

Införsel av alkohol- och tobaksvaror i form av gåvor

Utredningen lämnar också förslag på den skattemässiga regleringen av gåvoförsändelser i form av alkohol- och tobaksvaror från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige. Utredningen konstaterar att någon beskattningsrätt i princip inte föreligger för gåvor men anser samtidigt att en rätt till införsel av gåvor utan restriktioner skulle kunna leda till missbruk. Vissa regler ställs därför upp som skall tjäna till ledning för vad som skall betraktas som gåva. För att skattefrihet skall föreligga skall det röra sig om enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran och dessutom skall varorna vara avsedda för mottagarens eget personliga bruk.

Införsel av mineraloljor

Vad utredningen erfarit så fungerar reglerna kring införsel av mineraloljor utan större problem. Beträffande energiskattelagen lämnas därför bara förslag på lagtekniska ändringar.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1563) om tobaksskatt dels att 9 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 9 a §, med följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §¹

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplagshavare enligt 10 § eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor,

2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 13 eller 14 §,

3. har godkänts som skatterepresentant enligt 15 §,

4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 16 §,

5. i annat fall än som avses i 1–3, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor, *om varorna skall användas för annat än privat bruk,*

5. i annat fall än som avses i 1–4, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor,

6. från tredje land importerar skattepliktiga varor.

Skattskyldighet föreligger inte för varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 a §.

¹ Senast lydelse 1995:612

9 a §

Skattskyldighet enligt 9 § första stycket 5 föreligger inte för varor som förs in till Sverige

1. under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d §,

2. av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

3. som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

4. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk, och

5. som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige om varorna är avsedda för mottagarens eller mottagarens familjs personliga bruk.

Regler om beskattning i vissa fall av införsel enligt första stycket 2 finns i lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1564) om alkoholskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1564) om alkoholskatt *dels* att 8 § skall ha följande lydelse, *dels* att det i lagen skall införas en ny paragraf, 8 a §, med följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplagshavare enligt 9 § eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor,

2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 12 och 13 §§,

3. har godkänts som skatterepresentant enligt 14 §,

4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 15 §,

5. i annat fall än som avses i 1–3, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor, *om varorna skall användas för annat än privat bruk,*

5. i annat fall än som avses i 1–4, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor,

6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,

7. annars i Sverige tillverkar etylalkohol.

Skattskyldighet föreligger inte för varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 a §.

¹ Senaste lydelse 1995:613

8 a §

Skattskyldighet enligt 8 § första stycket 5 föreligger inte för varor som förs in till Sverige

1. under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d §,

2. av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

3. som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

4. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk, och

5. som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige om varorna är avsedda för mottagarens eller mottagarens familjs personliga bruk.

Regler om beskattning i vissa fall av införsel enligt första stycket 2 finns i lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1776) om skatt på energi

dels att 4 kap. 1 och 11 §§, 5 kap. 2 och 3 §§ och 6 kap. 2 § samt rubriken närmast före 4 kap. 11 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 4 kap. 1 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap

1 §¹

Skyldig att betala energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt (skattskyldig) för bränslen som avses i 1 kap. 3 a § är

1. den som i Sverige tillverkar eller bearbetar bränsle eller annan som godkänts som upplagshavare enligt 3 §,

2. varumottagare som avses i 6 eller 7 §,

3. skatterepresentant enligt vad som anges i 8 §,

4. den som i annat fall än som avses i 1-3 från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle, *om bränslet skall användas för annat än privat ändamål,*

5. den som från ett annat EG-land säljer och levererar bränsle till en köpare i Sverige genom distansförsäljning enligt 9 §,

6. annan än upplagshavare som importerar bränsle från tredje land,

7. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för ett visst ändamål men som säljer eller förbrukar

4. den som från ett annat EG-land säljer och levererar bränsle till en köpare i Sverige genom distansförsäljning enligt 9 §,

5. den som i annat fall än som avses i 1-4 från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle,

6. annan än upplagshavare som importerar bränsle från tredje land, *och*

7. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för ett visst ändamål men som säljer eller förbrukar

¹ Senaste lydelse 1997:1130

bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp, *och*

8. den som för privat ändamål för in bränsle till Sverige enligt vad som anges i 11 §.

Vad som sägs i första stycket 7 tillämpas även i fråga om bränsle för vilket antingen ingen skatt har betalats eller skatt har betalats enligt 2 kap. 1 § första stycket 3 a, och som förbrukas

a) i skepp, när skeppet används för privat ändamål, eller

b) i båt för vilken fartygstillstånd meddelats enligt fiskelagen (1993:787), när båten används för privat ändamål.

Skattskyldighet föreligger inte för bränsle som förs in till Sverige

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

2. under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 9 kap. 1 §.

Den som är skattskyldig enligt första stycket 4 skall, innan transporten av bränslet från det andra EG-landet påbörjas, lämna en redovisning över bränslet till beskattningsmyndigheten samt hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av skatten.

bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp.

1 a §

Skattskyldighet enligt 1 § första stycket 5 och 6 föreligger inte för

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

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

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

Privat införsel

Den som för privat ändamål för in bränsle till Sverige från ett annat EG-land är skyldig att betala skatt för bränslet, om han inte visar att skatt har betalats för det i Sverige, när det är fråga om

1. flytande bränsle som är avsett för uppvärmning och som förs in på annat sätt än genom

Övriga skattskyldiga11 §²

Den som är skattskyldig enligt 1 § första stycket 5 skall, innan bränslet transporteras från det andra EG-landet, anmäla bränslet till beskattningsmyndigheten och ställa säkerhet för betalning av skatten.

² Senaste lydelse 1995:1525

distansförsäljning enligt 9 §, eller

2. motorbränsle som förs in på annat sätt än i fordonstank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter.

Första stycket gäller även den för vars räkning införseln äger rum.

5 kap.

2 §

Skattskyldigheten inträder

1. för varumottagare som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 2, när han tar emot leverans av bränsle,

2. för skatterepresentant som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 3, när köparen tar emot leverans av bränsle, och

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 4 eller 12 § första stycket 3 b, när bränslet förs in till Sverige.

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 5 eller 12 § första stycket 3 b, när bränslet förs in till Sverige.

3 §

Skattskyldigheten inträder

1. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 5, när bränslet av honom levereras till köpare,

2. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 7 eller andra stycket eller enligt 4 kap. 12 § första stycket 4 eller andra stycket, när bränslet levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp,

3. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 8, när bränslet förs in till Sverige, och

4. för den som är skattskyldig

1. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 4, när bränslet av honom levereras till köpare,

2. för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 7 eller andra stycket eller enligt 4 kap. 12 § första stycket 4 eller andra stycket, när bränslet levereras till en köpare eller tas i anspråk för det ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp, *och*

3. för den som är skattskyldig

enligt 4 kap. 12 § första stycket 1 eller 2 när

a) bränsle av honom levereras till en köpare som inte är registrerad eller till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, eller

b) han upphör att vara registrerad, varvid han är skyldig att betala skatt för det bränsle som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats.

6 kap.

2 §³

Oregistrerad varumottagare skall lämna deklARATION för varje leverans av bränsle som han tagit emot och för vilket han är skyldig att betala skatt. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då han tog emot leveransen av bränslet.

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 4 eller 8 skall lämna deklARATION när bränslet förs in till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då bränslet fördes in till Sverige.

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 5 skall lämna deklARATION när bränslet förs in till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då bränslet fördes in till Sverige.

Den som tillverkar eller bearbetar bränslen som avses i 1 kap. 3 a § utan att vara godkänd upplagshavare skall lämna deklARATION när bränslet tillverkas eller bearbetas. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag varan tillverkades eller bearbetades.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

³ Senaste lydelse 1995:611

4 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen

dels att rubriken till lagen skall lyda "Lag om beskattning av privatinförsel",

dels att 1 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Resande som till Sverige för privatbruk för in nedan angivna alkoholdrycker och tobaksvaror från ett annat land som är medlem i Europeiska unionen skall, om inte annat följer av 2 §, betala skatt med

196 kronor/liter för spritdryck,
45 kronor/liter för starkvin,
27 kronor/liter för vin,
8 kronor/liter för starköl,
88 öre/styck för cigaretter,
56 öre/styck för cigariller och cigarrer och
630 kronor/kg för röktobak.

I denna lag förstås med

spritdryck: alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent,

starkvin: alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 15 men inte 22 volymprocent, samt mousserande vin,

Föreslagen lydelse

1 §¹

En enskild person som har förvärvat nedan angivna alkoholdrycker och tobaksvaror för sitt eller sin familjs personliga bruk och som själv transporterar dem till Sverige från ett annat EG-land skall, om inte annat följer av 2 §, betala skatt med

¹ Senaste lydelse 1998:1683

vin: annat vin än starkvin samt annan alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 3,5 men inte 15 volymprocent och som inte är starköl,

starköl: öl med en alkoholhalt som överstiger 3,5 volymprocent och

cigarill: cigarrer med en högsta vikt av 3 gram per styck.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

1 Inledning

1.1 Utredningens direktiv

Utredningen har enligt sina direktiv (dir. 1997:152) till uppgift att se över förfarandereglerna för punktskatter och översynen skall koncentreras till förfarandet för de harmoniserade punktskatterna. Bland annat skall utredningen kartlägga hur lagstiftningen har tillämpats sedan den 1 januari 1995, då Sverige blev medlem i EU, och mot bakgrund av erfarenheterna från tillämpningen överväga

- om det behövs ändringar i lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi,
- om cirkulationsdirektivets begrepp suspensionsordning bör införas i de svenska lagarna,
- om bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är förenliga med cirkulationsdirektivet,
- om bestämmelserna om godkännande av upplagshavare och skatteupplag behöver ändras i skärpande riktning,
- om det finns behov av att ändra bestämmelserna om inköp mot försäkrar,
- om kraven på säkerhet för transporter bör utvidgas.

I uppdraget ingår även att göra en allmän översyn av lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter och att i detta sammanhang undersöka om punktskatterna kan inordnas i skattekontosystemet och i sådant fall föreslå nödvändiga lagändringar.

Enligt direktiven står det vidare utredningen fritt att ta upp även andra frågeställningar som kan vara av intresse i sammanhanget och som aktualiseras under utredningsarbetet.

I uppdraget ingick också att lägga fram förslag till åtgärder för kontroll av proviantering för skattefri försäljning och förbrukning ombord på transportmedel och i det sammanhanget göra en allmän översyn av provianteringsförordningen samt analysera EG:s regler på taxfreeområdet och bestämmelserna i den nordiska provianteringsöverenskommelsen samt att, med anledning av att taxfreehandeln i EU-intern trafik skall upphöra den 1 juli 1999, lägga fram förslag till hur försäljningen av beskattade varor ombord på transportmedel skall

hanteras skattemässigt. Uppdraget i denna del redovisades i oktober 1998 i betänkandet Beskattning utan taxfree (SOU 1998:126).

1.2 Frågor som behandlas i delbetänkandet

Som framgått står det utredningen fritt att ta upp även andra frågeställningar som kan vara av intresse i sammanhanget och som aktualiseras under utredningsarbetet.

Riksskatteverket har uppmärksammat utredningen på olika förfaranden som har till syfte att föra in tobak och alkohol till Sverige utan att svensk skatt tas ut. Det handlar om försök att kringgå såväl reglerna för kommersiell införsel i alkohol- och tobaksskattelagarna som reglerna om resandeförsel.

I delbetänkandet föreslås ändringar i reglerna för de harmoniserade punktskatterna beträffande införsel av varor som redan beskattats i andra medlemsländer. Ändringarna gör att reglerna blir enklare för myndigheterna att tillämpa och att reglerna står i bättre överensstämmelse med ordalydelsen i cirkulationsdirektivet och den praxis som utbildats på området.

I december 1998 lämnade Alkoholutredningen, i sitt delbetänkande Alkoholpolitikens medel (SOU 1998:156), förslag som innebär att det blir tillåtet att föra in gåvor i form av alkoholdrycker till Sverige. Här föreslås regler för hur gåvor från enskilda personer i andra EG-länder till personer i Sverige skall hanteras skattemässigt.

2 Införsel av beskattade varor

2.1 Huvuddragen i cirkulationsdirektivet och svensk lagstiftning

2.1.1 Inledning

För punktskatter på alkohol- och tobaksvaror samt mineralolja-produkter har gemensamma förfaranderegler införts genom rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 392L0012), det s.k. *cirkulationsdirektivet*. Direktivet är ändrat genom direktiv 92/108/EEG och 94/74/EEG. Vissa artiklar i direktivet finns återgivna i *bilagan*.

Cirkulationsdirektivets bestämmelser införlivades i svensk lagstiftning genom lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).

2.1.2 Centrala begrepp i cirkulationsdirektivet

I direktivets artikel 4 definieras inledningsvis vissa begrepp som är centrala för förståelsen av förfarandereglererna. Dessa begrepp är:

godkänd lagerhavare: fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att tillverka, bearbeta, förvara, ta emot och avsända punktskattebelagda varor inom ramen för sin affärsverksamhet, varvid punktskatten är vilande enligt uppskovsreglerna för skatteupplag,

skatteupplag: en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, mottas eller avsänds enligt uppskovsreglerna av en godkänd lagerhavare inom ramen för hans affärsverksamhet, under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget,

uppskavsregler: en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring och flyttning av varor, varvid punktskatten är vilande (suspensionsordningen),

näringsidkare med punktskatteregistrering: fysisk eller juridisk person utan ställning som godkänd lagerhavare, som av behöriga myndigheter i en medlemsstat fått tillstånd att, inom ramen för sin affärsverksamhet, ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat enligt uppskavsreglerna; denna typ av näringsidkare skall ställa säkerhet för skatten och får varken förvara eller avsända sådana punktskattebelagda varor enligt uppskavsreglerna,

näringsidkare utan punktskatteregistrering: fysisk eller juridisk person utan ställning som godkänd lagerhavare, som har rätt att inom ramen för sin affärsverksamhet tillfälligtvis ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat enligt uppskavsreglerna; denna typ av näringsidkare får varken förvara eller avsända sådana varor enligt uppskavsreglerna och måste garantera betalningen av punktskatt till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaterna innan varorna avsänds.

I lagarna om skatt på tobak, alkohol och energi används termen upplagshavare i stället för lagerhavare och registrerad och oregistrerad varumottagare används i stället för näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering. Termerna upplagshavare och varumottagare kommer att användas i detta betänkande.

2.1.3 Huvudprinciper för beskattningsförfarandet

Förfaranderegler i cirkulationsdirektivet innebär i princip att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt, att beskattningskonsekvenserna skjuts upp tills varorna når den slutgiltiga konsumenten och att beskattningen skall ske i konsumtionslandet.

Syftet med suspensionsordningen är att varorna, trots att de är skattepliktiga, skall kunna bearbetas, lagras och förflyttas mellan medlemsländerna i tidigare led än detaljistledet utan att beskattningskonsekvenser inträder. Skatten förfaller med andra ord inte till betalning under den tid varorna befinner sig inom suspensionsordningen. Betalningsskyldighet inträder först när varan blir tillgänglig för konsumtion, vilket den anses vara när den upphör att omfattas av suspensionsordningen. För punktskattepliktiga varor, som inte omfattas av suspensionsordningen, gäller att punktskatten förfaller till betalning i samband med att varan framställs inom gemenskapen eller importeras från land utanför gemenskapen.

Begreppet suspensionsordning har inte förts in i de svenska lagarna. Suspensionsordningen har dock i praktiken införlivats, t.ex. genom att skattskyldighet inte inträder i vissa fall.

Framställning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor skall i princip alltid ske i skatteupplag om skatten inte är betald. Flyttning av punktskattepliktiga varor under skatteuppskov skall enligt huvudregeln ske från ett skatteupplag till ett annat. De risker som är förknippade med sådan flyttning skall täckas av en säkerhet för skattens betalning. Säkerheten skall ställas av den avsändande upplagshavaren.

En upplagshavare i ett medlemsland kan alltså sända skattepliktiga varor till ett skatteupplag i ett annat medlemsland eller till ett annat skatteupplag i det egna landet utan att det får några beskattningskonsekvenser.

Mottagaren av skattepliktiga varor som sänds från ett skatteupplag under skatteuppskov är dock inte alltid en upplagshavare. Mottagaren kan också vara en registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EU-land. Sådana varumottagare skall alltid ställa säkerhet för skattens betalning och detta skall ske innan leveransen påbörjas. Skatten förfaller till betalning när varorna tas emot.

Vid förflyttning mellan medlemsstater av skattepliktiga varor, som omfattas av suspensionsordningen, skall varorna åtföljas av ett ledsagardokument som upprättas av avsändaren. Syftet med dokumentet är att underlätta skattekontrollen och det för en effektiv kontroll nödvändiga samarbetet mellan medlemsländerna.

2.1.4 Avvikelser från suspensionsordningen

Alla avvikelser från suspensionsordningens regler innebär att varorna upphör att omfattas av ordningen, dvs. att de anses släppta för konsumtion. Detta gäller inte bara när varorna levereras till detaljistledet utan också vid t.ex. stöld och svinn ur skatteupplag. Avvikelser från suspensionsordningen innebär att skatten omedelbart förfaller till betalning. Skatten skall betalas i det land där överträdelsen har skett av den som har ställt säkerhet för betalning av skatten. Om det inte går att fastställa var överträdelsen har skett, anses den ha skett i den medlemsstat där felaktigheten konstaterades. Om en punktskattepliktig vara inte når fram till mottagaren och det inte är möjligt att fastställa var varan finns, skall skatten betalas i det land varifrån varan levererades.

2.2 Införsel av beskattade varor för kommersiellt bruk

Av artikel 7 i cirkulationsdirektivet framgår att då punktskattepliktiga varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat skall punktskatt tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras. Detta innebär att då varor som redan släppts för konsumtion flyttas till en annan medlemsstat för kommersiella ändamål skall punktskatt tas ut i denna andra medlemsstat.

Beroende på omständigheterna skall skatten betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans eller av den som tar emot varorna för användning. När varor som släppts för konsumtion flyttas mellan olika medlemsstater skall de åtföljas av ett förenklat ledsagardokument.

Den som skall betala skatten på varorna skall innan varorna avsänds lämna en deklARATION till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten och ställa säkerhet för betalning av skatten. Han skall vidare samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens myndigheter att förvissa sig om att varorna faktiskt har mottagits och att utgående punktskatt har betalats. Den punktskatt som betalats i den första medlemsstaten skall återbetalas.

I de svenska lagarna har artikel 7 kommit till uttryck genom att den som utan att vara upplagshavare eller varumottagare från ett annat EU-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor skall betala skatt i Sverige om varorna skall användas för annat än privat bruk (9 § första stycket 5 LTS, 8 § första stycket 5 LAS och 4 kap. 1 § första stycket 4 LSE).

Den som på detta sätt är skattskyldig skall, innan varorna transporteras från det andra EU-landet, anmäla varorna till beskattningsmyndigheten och ställa säkerhet för skattens betalning. Skattskyldigheten inträder vid införseln till Sverige.

2.3 Privat införsel av beskattade alkohol- och tobaksvaror

2.3.1 Cirkulationsdirektivets bestämmelser

I artikel 8 i cirkulationsdirektivet uttalas att vad beträffar varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats

av dem själva följer av principen för den inre marknaden att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats.

Enligt artikel 9.2 måste medlemsstaterna, för att fastställa om de varor som avses i artikel 8 är avsedda för kommersiella ändamål, bl.a. ta hänsyn till

- innehavarens kommersiella status och dennes skäl att inneha dem,
- den plats där varorna finns eller, i förekommande fall, det använda transportsättet,
- alla handlingar som hänför sig till varorna,
- varornas beskaffenhet, och
- varornas kvantitet.

Enligt samma artikel får medlemsländerna utfärda vägledande anvisningar om vilken mängd som därvid bör godtas. Det förhållandet att en person medför större mängder än vad som anges i anvisningarna får emellertid inte ensamt medföra att varorna anses avsedda för annat än eget bruk. Andra omständigheter som talar för motsatsen skall alltså beaktas. Mängdangivelserna i sådana eventuella vägledande anvisningar får inte understiga 800 cigaretter, 400 cigariller, 200 cigarrer, 1 kg röktaobak, 10 liter sprit, 20 liter starkvin, 90 liter vin (inklusive högst 60 liter mousserande vin) samt 110 liter öl.

2.3.2 Den svenska privatinförsellagen

Sverige fick vid anslutningen till EU ett undantag från huvudregeln i cirkulationsdirektivet att privatpersoners inköp av alkohol- och tobaksvaror endast skall beskattas i inköpslandet. Undantaget innebär att Sverige får beskatta privat införsel över vissa angivna kvantiteter. Enligt rådets direktiv 96/99/EG får Sverige, till och med den 30 juni 2000 och underkastat en översyn, fortsätta att tillämpa dessa kvantitativa begränsningar. Sveriges uppfattning är att undantaget förlängs automatiskt såvida inte ett enigt rådsbeslut om motsatsen fattas. Enligt nämnda direktiv får Sverige utföra nödvändiga kontroller med avseende på de varor som omfattas av direktivet.

Det kan även nämnas att Danmark och Finland har undantag för privat införsel som i stort liknar det svenska undantaget. Dessa medlemsländers begränsningar gäller till och med den 31 december 2003 och skall enligt direktivet successivt avskaffas. För Finland handlar det om samma kvantitativa begränsningar som för Sverige förutom att man efter en lagändring numera får föra in 1 liter sprit och 3 liter starkvin. De danska begränsningarna är lika vad beträffar

tobaksvaror men gäller på alkoholsidan endast 1,5 liter sprit. I rådsprotokoll till direktivet finns en anteckning om att rådet anser att för det fall Sverige vid sin omförhandling ges ett gynnsammare datum än Danmark och Finland skall detta datum även gälla dem.

Bestämmelser om beskattningen av resandes införsel för privat bruk av alkoholdrycker och tobaksvaror och vilka kvantiteter som får föras in i landet utan att punktskatt skall betalas finns i lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen (privatinförsellagen).

Enligt privatinförsellagen skall resande som till Sverige för privatbruk för in alkoholdrycker och tobaksvaror från ett annat land som är medlem i Europeiska unionen betala skatt med:

- 196 kronor/liter för spritdryck,
- 45 kronor/liter för starkvin,
- 27 kronor/liter för vin,
- 8 kronor/liter för starköl,
- 88 öre/styck för cigaretter,
- 56 öre/styck för cigariller och cigarrer och
- 630 kronor/kg för röktobak.

För resande som är bosatt i annat land än Sverige, eller är bosatt i Sverige och där inresan sker med luftfartyg i yrkesmässig trafik eller utlandsvistelsen har varat längre än 20 timmar eller där varorna beskattats i annat land som är medlem i Europeiska unionen, skall dock skatt inte tas ut till den del införseln uppgår till högst följande kvantiteter:

- 1 liter spritdryck eller 3 liter starkvin,
- 5 liter vin,
- 15 liter starköl och
- 300 cigaretter eller 150 cigariller eller 75 cigarrer eller 400 gram röktobak.

Det som gäller för resande som är bosatt i Sverige gäller även den som utför arbete på det fartyg eller luftfartyg som inresan sker med, även om denne är bosatt i annat land.

Den som för in en vara för vilken skatt skall betalas enligt lagen skall självmant deklarerera detta. Deklarationen skall lämnas på heder och samvete. Sker införseln på bemannad tullplats skall deklARATIONEN lämnas till tulltjänsteman. I andra fall skall deklARATIONEN lämnas till Skattemyndigheten i Gävle och deklARATIONEN skall ha kommit in senast

fem dagar efter det att införseln gjordes. Skatten skall betalas senast två veckor efter det att beslut om att påföra skatt har fattats.

Resande som inte deklarerar sin införsel eller som lämnar oriktiga uppgifter i deklarationen kan påföras en särskild avgift på femtio procent av det skattepliktiga beloppet och kan också dömas till böter.

Lagen innehåller också möjligheter för Tullverket att omhänderta varor om det finns en påtaglig risk för att skatt inte kommer att betalas. Om inte skatten betalas för de varor som omhändertagits kan Tullverket besluta att de skall förverkas.

2.4 Privat införsel av beskattade mineraloljeproductor

2.4.1 Cirkulationsdirektivets bestämmelser

Regeln i artikel 8 i cirkulationsdirektivet, att beskattning sker i förvärvslandet om varorna förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva, gäller i princip även för mineraloljeproductor.

Enligt artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet får dock medlemsstaterna föreskriva att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där förbrukningen sker vid förvärv av mineraloljor som redan släppts för förbrukning i en annan medlemsstat, om dessa produkter transporteras med ovanliga transportsätt av enskilda individer eller för deras räkning. Med ovanliga transportsätt avses enligt direktivet transport av bränslen på annat sätt än i fordons tankar eller lämpliga reservdunkar liksom transport av eldningsbränsle på annat sätt än med tankar som används vid yrkesmässig handel. Någon bestämmelse om återbetalning av den skatt som påförts i den medlemsstat där bränslet släpptes för förbrukning finns inte.

2.4.2 Privat införsel enligt svensk lagstiftning

Artikel 9.3 har införlivats med svensk lagstiftning genom 4 kap. 11 § LSE. Enligt denna bestämmelse är den som för privat ändamål för in bränsle till Sverige från ett annat EU-land skyldig att betala skatt för bränslet, om han inte visar att skatt har betalats för bränslet i Sverige, när det är fråga om flytande bränsle som är avsett för uppvärmning och som förs in på annat sätt än genom distansförsäljning. Detsamma gäller om motorbränsle förs in på annat sätt än i fordonstank, bränsletank på

fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter. Bestämmelsen gäller också den för vars räkning införseln äger rum.

2.5 Distansförsäljning

Distansförsäljning föreligger enligt artikel 10 i cirkulationsdirektivet om annan än upplagshavare eller varumottagare förvärvar en skattepliktig vara från en säljare i ett annat EU-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning. Postorderförsäljning är ett exempel på distansförsäljning. Vid distansförsäljning skall skatt tas ut i det land där köparen finns. Det är dock säljaren som är skyldig att betala skatten och skattskyldigheten inträder när säljaren levererar varorna. Säljaren skall ställa säkerhet för betalning av skatten innan transporten påbörjas. Vid distansförsäljning kan inte varorna transporteras under skatteuppskov. Det rör sig alltså om varor som släppts för konsumtion, vilket innebär att skatt redan har tagits ut i säljarens land. Säljaren har dock rätt att återfå den skatt som erlagts i hemlandet.

2.6 The Man in Black

2.6.1 Inledning

Av central betydelse för gränsdragningen mellan privat införsel och införsel av kommersiell natur är EG-domstolens avgörande i målet C-296/95 *The Queen och Commissioners of Customs and Excise v. EMU Tabac SARL, The Man in Black och John Cunningham*. Domen meddelades den 2 april 1998 och är känd under beteckningen ”The Man in Black”.

2.6.2 Bakgrund

I rättsfallet är tre bolag inblandade: EMU Tabac SARL (EMU), The Man in Black Ltd (MBL) och The Enlightened Tobacco Co (ETC). Både EMU och MBL var dotterbolag till ETC.

EMU hade specialiserat sig på att sälja tobaksvaror i Luxemburg.

MBL vände sig till enskilda personer bosatta i Storbritannien och erbjöd dem att beställa cigaretter och tobak hos EMU. Personerna gjorde dessa beställningar för eget bruk på grundval av priser i luxemburgska franc. Mot provision köpte MBL in varorna och ombesörjde införseln till Storbritannien via en fristående transportör i de

enskilda personernas namn och för deras räkning. Kunderna fick köpa högst 800 cigaretter per gång.

Villkoren för transaktionerna fanns i ett avtal mellan EMU och MBL. Bland annat föreskrevs att EMU skulle öppna och upprätthålla ett kreditkonto för inköp i MBL:s namn avseende alla inköp som enskilda gjorde via MBL. MBL hade åtagit sig att direkt inbetala de summor som erhållits av kunderna till bankkonton i London eller Luxemburg. MBL hade dessutom åtagit sig att, genom att höja eller sänka provisionen, kompensera alla prisändringar till följd av ändringar i växelkurserna. Avtalen om inköp och försäljning skulle ingås i Luxemburg, som även var det land där äganderätten övergick.

Efter det att de brittiska skattemyndigheterna beslagtagit vissa kvantiteter tobaksvaror i samband med införsel till Storbritannien, väckte EMU, MBL och en privatperson talan mot detta beslut. De yrkade att den nationella domstolen skulle *dels* fastställa att brittisk punktskatt inte behövde betalas och att beslaget av tobaksvarorna i fråga var olagligt, *dels* förbjuda skattemyndigheterna att upprätthålla beslaget av de produkter som importerats inom ramen för sökandenas system. EMU m.fl. ansåg att punktskatt skulle tas ut i Luxemburg och att produkterna i fråga därför var undantagna från punktskatt i Storbritannien.

2.6.3 Frågorna till EG-domstolen

The Court of Appeal i London begärde att EG-domstolen skulle meddela ett förhandsavgörande beträffande följande frågor:

1. Följer det av rådets direktiv 92/12/EEG och i synnerhet av artikel 8 i detta direktiv, att varor inte får beläggas med punktskatt i medlemsstat A om

- a) varorna förvärvats för en enskild individs personliga bruk i medlemsstat A,
- b) varorna förvärvats i medlemsstat B av ett ombud som agerar på den enskildes vägnar,
- c) ombudet har ombesörjt transporten av varorna från medlemsstat B till medlemsstat A, och
- d) den enskilde inte själv har rest med varorna från medlemsstat B till medlemsstat A?

2. Då en plan har utarbetats och marknadsförts kommersiellt och enligt detta system inköp har skett genom ombud i medlemsstat B för en enskild individs personliga bruk i medlemsstat A, och det inköpta genom ombudets försorg transporterats från medlemsstat B till medlemsstat A, följer det då av direktiv 92/12/EEG att punktskatt inte skall tas ut på dessa varor i medlemsstat A?

Enligt EG-domstolen syftade de två frågorna huvudsakligen till att få klarhet i om direktivet skall tolkas så, att det utgör hinder för att det i medlemsstat A tas ut en punktskatt på varor som har släppts för konsumtion i medlemsstat B, där de har förvärvats av bolag X för att tillfredsställa behoven hos enskilda individer i medlemsstat A via bolag Y, som handlar som ombud för enskilda individer och mot arvode, med vetskap om att transporten av varorna från medlemsstat B till medlemsstat A även har ombesörjts av bolag Y för de enskilda individernas räkning och genomförs av en yrkesmässig transportör mot ersättning.

2.6.4 EG-domstolens resonemang

Domstolen uttalade inledningsvis att det av direktivet framgår att det syftar till att fastställa ett visst antal regler vad gäller innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, i synnerhet för att säkerställa att punktskatt tas ut på samma sätt i alla medlemsstater. Direktivet föreskriver en skillnad mellan å ena sidan varor som innehas i kommersiellt syfte och som under transporten skall åtföljas av ledsagardokument och å andra sidan varor som innehas för personligt bruk.

Vad gäller de sistnämnda varorna påpekade domstolen att det, i den utsträckning som artikel 8 föreskriver att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där varorna har förvärvats, inte krävs något ledsagardokument då de transporterats till en annan medlemsstat. Tillämpningen av artikel 8 förutsätter emellertid att flera villkor är uppfyllda. De punktskattebelagda varorna skall ha förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och skall ha transporterats av dem själva. Dessa villkor bör göra det möjligt att fastställa att de punktskattebelagda varor som har förvärvats i en medlemsstat och sedan transporterats till en annan medlemsstat uteslutande skall innehas personligen.

EMU m.fl. hävdade i första hand att artikel 8 skulle tillämpas när inköp av punktskattebelagda varor gjorts genom ett ombud som även ombesörjt transporten av varorna. De anförde att som en allmän

rättsgrundsats gäller att en person som handlar genom ombud skall behandlas på samma sätt som om han själv hade handlat.

Domstolen konstaterade att artikel 8 i direktivet inte är avsedd att tillämpas då inköp och/eller transport av punktskattebelagda varor sker genom ombud. Villkoren i artikel 8 var således inte uppfyllda i det aktuella fallet.

EMU m.fl. hade också påpekat att rättssäkerhetsprincipen förutsätter att alla oklarheter i direktivet bör tolkas till de enskildas fördel i den mån bestämmelserna kan ha ekonomiska återverkningar.

Med anledning av detta anförde domstolen att det klart framgår av direktivet att gemenskapslagstiftaren inte vid någon tidpunkt har avsett att även ett ombud skall omfattas av artikel 8. Bestämmelsen är inte på något sätt otydlig.

I andra hand hävdade EMU m.fl. att om inte artikel 8 är tillämplig i ett fall då ett ombud anlitas, så är artikel 6 tillämplig. Det skulle innebära att punktskatt enbart tas ut i Luxemburg eftersom varorna släppts för konsumtion där.

På detta svarade domstolen att även om det i artikel 6 föreskrivs att skattskyldigheten för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion i en medlemsstat, utesluter det inte att punktskatt sedan tas ut i en annan medlemsstat med stöd av artiklarna 7, 9 och 10, varvid de punktskatter som eventuellt har erlagts i den första staten skall återbetalas.

Den situation som beskrivits av den nationella domstolen verkade enligt EG-domstolen falla under såväl artikel 7 som artikel 10 i direktivet.

Av artikel 10.2 framgår att punktskatt skall tas ut i destinationsmedlemsstaten när punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat levereras till någon som varken är upplagshavare eller varumottagare och varorna avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning. Bestämmelsen har enligt EG-domstolen avfattats så, att den inte enbart täcker det fallet att säljaren själv transporterar eller avsänder varorna utan på ett mycket mer omfattande sätt även täcker alla de fall där varorna avsänds eller transporteras för säljarens räkning. Dessutom framgår det klart av den formulering som har använts att gemenskapslagstiftaren snarare är intresserad av transaktionernas objektiva beskaffenhet än av deras rättsliga form.

Domstolen påpekade att EMU och MBL var dotterbolag till ett och samma bolag och att de i den egenskapen kunde anses höra till en och samma ekonomiska enhet, trots att de var skilda juridiska personer. Dessutom framgick det att MBL inte handlade på initiativ av de enskilda individer som det företrädde utan att bolaget erbjöd dessa

enskilda individer att beställa tobak och cigaretter. Beställningarna lämnades sedan utslutande till EMU, som var säljaren. MBL och EMU hade slutligen på ett allmänt sätt definierat ramarna för sitt samarbete i ett avtal, av vilket det bland annat framgick att det var MBL och inte köparna själva som skulle bära riskerna för förändringar i växelkurserna. Följaktligen skulle varorna, även om MBL enligt engelsk rätt handlade som köparnas ombud, anses avsända eller transporterade direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning i den mening som avses i artikel 10 i direktivet. Punktskatt skulle därför tas ut i Storbritannien.

Beträffande artikel 7 påpekade domstolen att artikel 7.1 föreskriver att om punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat, förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, skall punktskatten tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras. Artikel 7.2 anger att då dessa varor antingen levereras till, är avsedda att levereras till eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet eller av ett offentligrättsligt reglerat organ, skall punktskatten tas ut i denna andra medlemsstat. I ett fall som det aktuella, där varor som härrörde från en medlemsstat transporterades till en annan medlemsstat av en näringsidkare som handlade mot ersättning och som först ingått avtal med kunderna i den sistnämnda staten och ombesörjt importen av varorna, tas punktskatten ut i den sistnämnda medlemsstaten.

2.6.5 EG-domstolens svar på frågorna

Domstolens resonemang ledde fram till följande svar:

”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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992, skall tolkas så, att det inte utgör hinder för att det i medlemsstat A tas ut en punktskatt på varor som har släppts för konsumtion i medlemsstat B, där de har förvärvats av bolag X för att tillfredsställa behoven hos enskilda individer i medlemsstat A via bolag Y, som handlar som ombud för enskilda individer och mot ersättning, med vetskap om att transporten av varorna från medlemsstat B till medlemsstat A även har ombesörjts av bolag Y för de enskilda individernas räkning och genomförts av en yrkesmässig transportör mot ersättning.”

2.6.6 Kommentar

Domen ger ett entydigt svar på frågan när artikel 8 kan bli tillämplig. Artikeln kan endast tillämpas om den enskilde själv transporterar varorna.

När det gäller artiklarna 7 och 10 kan, enligt EG-domstolen, båda artiklarna tillämpas på bolagens förfarande.

Beträffande distansförsäljning, artikel 10, framgår av domen att man skall titta på de objektiva faktorerna och inte på de formella när man avgör om en transport sker för säljarens räkning. Med de nu inblandade bolagen var de objektiva faktorerna mycket klara så det var inte svårt för domstolen att komma fram till att det var fråga om en distansförsäljning för vilken således EMU skulle vara skattskyldig i Storbritannien.

Även artikel 7 skulle emellertid kunna tillämpas, då med MBL som skattskyldig. Detta eftersom MBL hade agerat mot ersättning, ingått avtal med personer i Storbritannien och ombesörjt transporten dit. Även här är frågan om vem som rent fysiskt utfört transporten av underordnad betydelse. De objektiva faktorerna visar att MBL fört in varorna på ett sådant sätt att artikel 7 är tillämplig.

2.7 Skattefri införsel i några andra EG-länder

Det kan vara av intresse att jämföra hur lagstiftningen beträffande skattefri införsel av tobaks- och alkoholvaror är utformad i vissa andra medlemsländer.

I tysk lagstiftning anges att varor, som en privatpersoner för eget bruk köpt i en annan medlemsstat och *själv* fört in, är skattefria (t.ex. 145 § BranntweinMonopolGesetz). För att avgöra om införseln är för privat eller kommersiellt ändamål skall vissa omständigheter beaktas. Dessa är desamma som anges i artikel 9.2 i cirkulationsdirektivet, alltså bl.a. innehavarens kommersiella status och varornas beskaffenhet och kvantitet.

Enligt brittisk lagstiftningen är införseln skattefri om varorna har beskattats i EG och en person har anskaffat dem för privat bruk och han har transporterat dem (Excise Duties – Personal Reliefs – Order 1992; SI 1992/3155). Även i den brittiska lagstiftningen finns de omständigheter som anges i artikel 9.2 i cirkulationsdirektivet samt några ytterligare för att avgöra införseln kommersiella status.

För både den tyska och den brittiska lagstiftningen gäller således att de ligger mycket nära ordalydelsen av cirkulationsdirektivet såväl när

det gäller artikel 8 som artikel 9.2. I båda fallen gäller också att ordalydelsen ger uttryck för att införseln av varorna rent fysiskt måste ske av personen själv för att skattefrihet skall komma i fråga.

I finsk lagstiftning anges att en privatperson som anländer till Finland från en annan medlemsstat får skattefritt för eget bruk föra med sig en viss angiven mängd tobaks- och alkoholvaror (18 § lagen om påförande av accis). Även den finska lagstiftningen ger alltså uttryck för ett klart samband mellan den skattefria införseln och att varan fysiskt tas in i landet av privatpersonen själv.

3 Överväganden och förslag

3.1 Behov av ändringar på alkohol- och tobaksskatteområdet

3.1.1 Försök till kringgående

Enligt 9 § första stycket 5 LTS och 8 § första stycket 5 LAS är den skattskyldig som från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor, om varorna skall användas för *annat än privat bruk*. Privatinförsellagen säger å sin sida att varor över en viss kvantitet som *resande* för med sig skall beskattas.

Riksskatteverket har uppmärksammat utredningen på olika förfaranden som har till syfte att föra in tobak och alkohol till Sverige utan att svensk skatt tas ut. Tanken är att kringgå såväl reglerna för kommersiell införsel i LTS och LAS som reglerna för resandeförsel.

I korthet går det ut på att en privatperson i Sverige kontaktar en näringsidkare i Sverige eller ett annat medlemsland och beställer tobaks- eller alkoholvaror. Därefter vidtalas en transportör, som påstås sakna samband med näringsidkaren, för själva transporten till Sverige. Tanken är att reglerna i LTS och LAS inte skall vara tillämpliga eftersom det hävdas att varorna skall användas för privat bruk. Inte heller privatinförsellagen skall kunna tillämpas eftersom det inte är fråga om införsel i samband med resa. Erbjudande om att handla på det nu beskrivna sättet finns också på Internet.

3.1.2 Tydligare skillnad mellan privat och kommersiell införsel

Utredningens förslag: LTS och LAS förtydligas så att skillnaden mellan privat införsel och kommersiell införsel framgår bättre. Att flyttgods och arvegods avsett för personligt bruk kan föras in utan beskattningseksekvenser anges direkt i LTS och LAS.

Genom avgörandet i fallet ”The Man in Black” är det nu helt klarlagt att de förfaranden som beskrivits ovan inte kan komma i fråga för att undgå skatt i det land där varorna konsumeras. Det finns dock anledning att göra reglerna i LTS och LAS tydligare och i bättre överensstämmelse med cirkulationsdirektivets ordalydelse och den praxis som nu finns genom ”The Man in Black”. Enligt utredningens mening bör detta åstadkommas genom att förutsättningen för skattefrihet i artikel 8 i cirkulationsdirektivet – att den som köpt varorna i ett annat medlemsland också måste transportera dem själv – kommer till klart uttryck i LTS och LAS.

Lagtekniskt bör detta ske genom att rekvisitet ”om varorna skall användas för annat än privat bruk” tas bort från 9 § första stycket 5 LTS och 8 § första stycket 5 LAS. Samtidigt anges i lagarna att skattskyldighet inte inträder för varor som förs in för privat bruk av en person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, alltså i enlighet med artikel 8.

Privatinförsellagen reglerar också beskattningen av varor som en person själv för in i Sverige från ett annat EG-land. En smärre justering bör göras i 1 § privatinförsellagen så att ordalydelseerna i den lagen och i LTS och LAS stämmer bättre överens. Det finns även anledning att korta ned lagens rubrik.

Genom de nu föreslagna ändringarna i LTS och LAS skulle den i dag skattefria införseln av flytt- och arvegods avsett för privat bruk komma att omfattas av skattskyldighet. Dessa situationer bör därför uttryckligen undantas i lagarna.

3.1.3 Införsel av alkohol- och tobaksvaror i form av gåvor

Utredningens förslag: Skattefrihet enligt LTS och LAS skall gälla för varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelser under yrkesmässig befordran om det är fråga om gåvor mellan enskilda avsedda för personligt bruk.

I prop. 1997/98:100 Förbättrade möjligheter till punktskattekontroll m.m. uttalade regeringen att det undantag för resandeförsel som Sverige fick i anslutningsfördraget inte kan anses omfatta rätt att beskatta införsel av gåvoförsändelser i form av alkohol- och tobaksvaror. Enligt regeringen borde dock försändelser av tobaksvaror från ett annat medlemsland till privatpersoner beskattas i Sverige även om

avsändaren inte gör någon ekonomisk vinst på transaktionen, såvida det inte är fråga om gåvoförsändelser. Rådet och kommissionen har i rådsprotokoll till cirkulationsdirektivet förklarat att medlemsländerna kan föreskriva sådana regler. Eftersom det inte var tillåtet för privatpersoner att införa alkoholvaror via distansförsäljning eller som gåvoförsändelser, ansåg regeringen en motsvarande bestämmelse avseende alkoholvaror vara onödig (s 115). LTS ändrades i enlighet med regeringens förslag (SFS 1998:512).

I propositionen uttalades också att när det gäller gåvoförsändelser av alkoholdrycker så måste dessa, om införsel av sådana skall tillåtas, regleras på ett sådant sätt att en skattefrihet för gåvoförsändelser inte missbrukas. Att sända paket med alkoholinnehåll får inte utnyttjas för postorderförsäljning eller marknadsföring under täckmantel av gåva. Frågan om gåvoförsändelser överlämnades för ytterligare utredning till Alkoholutredningen (s. 113).

Alkoholutredningen har i sitt delbetänkande Alkoholpolitikens medel (SOU 1998:156) föreslagit att införsel av spritdrycker, vin och starköl i form av gåvoförsändelser skall tillåtas. Rätten till införsel skall endast gälla enstaka gåvoförsändelser från en enskild person under yrkesmässig befordran till en annan enskild person som har fyllt 20 år. Dessutom skall försändelsen vara avsedd för mottagarens eller dennes familjs personliga bruk. Däremot skall distansförsäljning fortfarande vara förbjudet.

Som framgått av uttalandena i propositionen om punktskattekontroll skall gåvoförsändelser från andra medlemsländer av tobaks- och alkoholvaror i princip inte beskattas. Med dagens regler kan denna skattefrihet sägas regleras genom att skattskyldigheten i 9 § 5 LTS och 8 § 5 LAS endast gäller varor som skall användas för annat än privat bruk. Detta rekvisit föreslås nu tas bort och i likhet med flytt- och arvegoods måste därför gåvofallet anges uttryckligen i lagarna.

En rätt till införsel av gåvor utan restriktioner skulle dock kunna leda till missbruk. Exempelvis skulle postorderförsäljning kunna förekomma under sken av gåva för att undvika beskattning enligt reglerna för distansförsäljning. Vidare skulle den som kommer resande från ett annat medlemsland kunna hävda att en del av de varor han medför är gåva från en person i det andra medlemslandet till en tredje person i Sverige.

Enligt utredningens bedömning bör därför, efter förebild i Alkoholutredningens betänkande, en skattefri gåva förutsätta att den sker mellan enskilda personer. Härigenom blir det svårare att hävda att en postorderförsäljning, under täckmantel av gåva, inte skall beskattas enligt reglerna för distansförsäljning. Dessutom bör försändelsen ske

under yrkesmässig befordran för att hindra försök till kringgående av begränsningarna för den skattefria resandeförseln.

I Alkoholutredningens förslag finns även ett krav på att det skall röra sig om enstaka gåvoförsändelser. Härigenom markeras enligt utredningen att det i fall av regelbundna försändelser till en och samma mottagare finns anledning att ifrågasätta den aktuella försändelsens status.

Det finns även från beskattningssynpunkt anledning att införa en sådan begränsning. Det kan allmänt sättas ifråga om regelbundna försändelser verkligen är gåvor. Det kan snarare i flertalet fall antas vara fråga om försändelser där avsändaren visserligen inte gör någon ekonomisk vinst på transaktionen, men det ändå inte är fråga om gåva, t.ex. att en i Sverige bosatt person får sig tillskickat varor mot att han ersätter avsändaren för dennes kostnader. Begreppet enstaka gåvoförsändelser är vagt och kan således leda till problem vid rättstillämpningen. Men det markerar ändå en gräns för vad som i normala fall är att betrakta som gåvor. Möjligheterna att kringgå skattelagstiftningen bör därför minska.

De regler som nu föreslås bör gälla såväl alkohol- som tobaksvaror.

3.2 Behov av ändringar på mineraloljeområdet

Utredningens förslag: Endast lagtekniska ändringar görs i LSE.

De regler som finns i dag för privat införsel av mineraloljor fungerar, såvitt framkommit, utan större problem. Något behov av ändringar i sak i LSE föreligger därför inte. Däremot bör vissa lagtekniska ändringar göras för att bl.a. få större samstämmighet mellan LSE, LTS och LAS.

Utformningen av gällande svensk rätt samt bakomliggande gemenskapsrätt har närmare redovisats i avsnitt 2.4. Vad gäller mineraloljor som redan beskattats i ett annat EG-land och därefter förts in till Sverige för privat ändamål innehåller gemenskapsrätten tvingande regler om att svensk skatt skall tas ut om införseln sker i form av distansförsäljning. Vidare har Sverige utnyttjat den möjlighet som ges i artikel 9.3 i cirkulationsdirektivet att även ta ut skatt om mineraloljorna förs in på annat sätt än genom distansförsäljning. Sammantaget innebär den nuvarande regleringen att det inte under några omständigheter är möjligt att skattefritt för privat ändamål föra in bränsle för uppvärmning till Sverige. Detta är endast möjligt beträffande motorbränsle som finns i bränsletank på transportmedel

eller i reservdunk. Utredningen föreslår vissa justeringar av lagtexten, som innebär att detta framgår på ett klarare sätt.

4 Författningskommentar

4.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

9 §

I cirkulationsdirektivet finns fyra typiska skattskyldiga när varor levereras mellan medlemsländer; upplagshavare, registrerade och oregistrerade varumottagare samt distansförsäljare. Genom att i *första stycket* 5 ange att skattskyldighet föreligger i annat fall än som avses enligt 1–4 framgår tydligare att skattskyldighet enligt 5 föreligger i alla de fall då inte någon av de tidigare nämnda aktörerna är inblandade i leveranser.

I första stycket 5 har också rekvisitet ”om varorna skall användas för annat än privat bruk” tagits bort. Härigenom blir all införsel av tobaksvaror från ett annat EG-land skattepliktig om inte någon av förutsättningarna för skattefrihet enligt 9 a § föreligger.

Andra stycket, som i dag reglerar skattefri införsel för bl.a. diplomater, flyttas till den nya 9 a §.

9 a §

I *första stycket* anges de fall då införsel av varor enligt 9 § första stycket 5 är skattefri.

Första stycket 1 behandlar den skattefria införseln för diplomater m.fl. och som i dag återfinns i 9 § andra stycket. Det är således inte fråga om någon ändring i sak.

Punkten 2 överensstämmer i stort sett med ordalydelsen av artikel 8 i cirkulationsdirektivet. Den behandlar den situation då en enskild person förvärvat - genom köp, byte eller gåva - en skattepliktig vara på plats i ett annat EG-land. För att skattefrihet enligt tobaksskattelagen skall kunna komma i fråga när varan förs in till Sverige krävs dels att varan är avsedd för personens eller hans familjs personliga bruk, dels att han själv transporterar varan in i landet. Rättsläget för den nu

beskrivna situationen är klarlagt genom EG-domstolens avgörande i ”The Man in Black”, se avsnitt 2.6.

Som beskrivits i avsnitt 3.1.2 gäller i dag skattefrihet för flytt- och arvegods som förs in till Sverige. Genom den föreslagna ändringen av 9 § första stycket 5 måste dock dessa fall nu uttryckligen anges i lagen, vilket sker i punkterna 3 och 4. Punkterna är utformade efter förebild i 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738).

I punkten 5 regleras skattefrihet för gåvoförsändelser från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige. För att försändelser skall undgå beskattning måste det vara fråga om en enstaka gåvoförsändelse och den skall ske under yrkesmässig befordran. Någon klar gräns för vad som skall anses med enstaka gåvoförsändelse kan inte anges utan den frågan måste avgöras från fall till fall. Mer regelbundna försändelser mellan samma personer ger dock anledning att starkt ifrågasätta om det verkligen är fråga om gåvor. Det är inte heller möjligt att ange hur stora kvantiteter en försändelse kan omfatta för att kunna betraktas som en gåva och därmed vara skattefri. Större kvantiteter än vad som får föras in enligt privatinförsellagen (se avsnitt 2.3.2) bör dock normalt inte betraktas som gåva. Med uttrycket yrkesmässig befordran avses postbefordran eller annan liknande befordran, t.ex. genom transportföretag.

I *andra stycket* ges en hänvisning till privatinförsellagen eftersom beskattning enligt den lagen kan förekomma även om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2.

4.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1654) om alkoholskatt

8 §

Se kommentar till 9 § LTS.

8 a §

Se kommentar till 9 a § LTS.

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

4 kap.

1 §

I *första stycket* har punkterna 4 och 5 utformats för att uppnå enhetlighet med motsvarande bestämmelser i LTS och LAS. Att rekvisitet "om bränslet skall användas för annat än privat ändamål" tagits bort från den nya lydelsen av punkten 5 innebär att skattskyldighet föreligger för all införsel av mineraloljor från annat EG-land om inte någon av förutsättningarna i 1 a § föreligger.

Genom den nu föreslagna ändringen saknas behov av en särskild bestämmelse om skattskyldighet för bränsle som förs in till Sverige för privat bruk. Den nuvarande regeln i 4 kap. 11 § behövs därför inte. Det innebär också att första stycket 8 kan utgå.

Nuvarande tredje stycket reglerar skattefrihet för viss införsel av bränsle i yrkesmässig verksamhet samt den skattefria införsel för diplomater m.fl. Dessa bestämmelser flyttas till en ny paragraf, 4 kap. 1 a §.

1 § avser att beskriva vem som kan bli att betrakta som skattskyldig enligt lagen. *Nuvarande fjärde stycket* behandlar inte själva skattskyldighetsbegreppet utan avser redovisning och ställande av säkerhet för vissa skattskyldiga. Redaktionellt bör därför denna bestämmelse flyttas till annan plats i lagen.

1 a §

I den nya paragrafen samlas de fall då införsel skall vara skattefri trots att den sker enligt 4 kap. 1 § första stycket 5 och 6. Tidigare fanns dessa fall angivna i 4 kap. 1 § tredje stycket och 4 kap. 11 § första stycket 2.

Till punkten 1 har flyttats den skattefria införsel för diplomater m.fl. som tidigare reglerades i 4 kap. 1 § tredje stycket 2.

Punkten 2 motsvarar tidigare 4 kap. 1 § tredje stycket 1. I den nya punkten 2 görs den skillnaden mot tidigare att det, för att uppnå språklig samstämmighet med följande punkt avseende gränspassage av privatpersoner, uttryckligen anges att punkten avser motorbränsle.

Eftersom punkten behandlar bränsle som förs in i bränsletankar på motorfordon och liknande innebär dock justeringen ingen ändring i sak.

I punkten 3 finns skattefriheten för motorbränsle som för privat bruk förs in i bl.a. fordonstanken på en bil eller i en reservdunk. Denna skattefrihet reglerades tidigare i 4 kap. 11 § första stycket 2. I likhet med punkten 2 är dock ingen saklig ändring avsedd.

Enligt nuvarande 4 kap. 11 § första stycket 1 är den som för privat ändamål för in bränsle till Sverige från ett annat EG-land skyldig att betala skatt för bränslet, om han inte visar att skatt har betalats för bränslet i Sverige, när det är fråga om flytande bränsle som är avsett för uppvärmning och som förs in på annat sätt än genom distansförsäljning. I samband med en justering av utformningen av lagtexten uttalades i prop. 1995/96:57 bl.a. att om flytande bränsle som är avsett för uppvärmning förs in till Sverige, antingen direkt av en privatperson eller av någon som agerar på dennes uppdrag, medför bestämmelsen att privatpersonen blir skyldig att betala svensk skatt för bränslet. I det fall säljaren i det andra EG-landet ansvarar för transporten av bränslet gäller i stället reglerna för distansförsäljning (prop.1995/96:57 s. 44). Av detta uttalande framgår således att det i praktiken inte är möjligt att föra in bränsle för uppvärmning till Sverige utan att skatt tas ut här i landet. Det saknas därför behov av bestämmelsen i nuvarande 4 kap. 11 § första stycket 1 och utredningen föreslår därför ingen motsvarighet till den vid den nu företagna omstruktureringen av lagtexten. Det finns inte heller anledning att särskilt ange att skattskyldighet gäller för det fall det inte visas att skatt redan har betalats för bränslet. Skulle någon föra in bränsle till Sverige från ett annat EG-land och hävda att bränslet redan beskattats här följer det av allmänna principer att han också har att visa detta.

11 §

Till 11 § har flyttats den bestämmelse som tidigare fanns i 4 kap. 1 § fjärde stycket. Vissa redaktionella ändringar har gjorts för att få enhetlighet med motsvarande bestämmelser i 17 § LTS och 16 § LAS.

5 kap. 2 och 3 §§ och 6 kap. 2 §

Det rör sig i samtliga fall om rena följdändringar med anledning av att punkterna 4 och 5 i 4 kap. 1 § första stycket byter plats samt att 4 kap. 1 § första stycket 8 försvinner.

4.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen

1 §

1 § avser samma situationer som behandlas i 9 a § första stycket 5 LTS och 8 a § första stycket 5 LAS, dvs. enskilda personers införsel för personligt bruk där de enskilda själva transporterar varorna. 1 § har därför ändrats för att ordalydelseerna skall stämma bättre överens mellan lagarna. Där är således inte fråga om någon ändring i sak.

Vissa artiklar i cirkulationsdirektivet samt uttalanden i rådsprotokoll

Artikel 6

1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 måste beläggas med punktskatt.

Frisläppande av punktskattepliktiga varor för konsumtion skall utgöras av:

varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna, all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådan varor utom ramen för uppskovsreglerna,

all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor som inte omfattas av uppskovsreglerna.

2. De villkor för skatteuttag och punktskattesats som skall tillämpas skall vara de som är i kraft den dag då skatten skall tas ut i den medlemsstat där varan släpps för konsumtion eller lagerbrister registreras. Punktskatt skall påföras och uppbäras enligt det förfarande som fastställs av varje medlemsstat, varvid medlemsstaterna skall tillämpa samma förfarande för skatteuttag och uppbörd på inhemska varor som sådana som kommer från andra medlemsstater.

Artikel 7

1. Då punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, skall punktskatten tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6 skall därför, då varor som redan släppts för konsumtion enligt definitionen i artikel 6 antingen levereras till, är avsedda att levereras till eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet eller ett offentligtreglerat organ, punktskatten tas ut i den andra medlemsstaten.

3. Beroende på omständigheterna skall skatten betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans, av den som tar emot varorna för användning i en annan medlemsstat än den där de redan blivit släppta för konsumtion eller av näringsidkaren eller det offentligtreglerade organet.

4. De varor som avses i punkt 1 som flyttas mellan olika medlemsstaters territorier skall åtföljas av ett ledsagardokument som upptar de väsentliga uppgifterna från den handling som avses i artikel 18.1. Ledsagardokumentets form och innehåll skall fastställas i överensstämmelse med det förfarande som fastställs i artikel 24 i detta direktiv.

5. För den person, den näringsidkare eller det organ som avses i punkt 3 gäller följande:

Han skall innan varorna avsänds göra en deklaration till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten och garantera betalning av punktskatten.

Han skall betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som fastställts av denna medlemsstat.

Han skall samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens myndigheter att förvissa sig om att varorna faktiskt har mottagits och att utgående punktskatt har erlagts.

6. Den punktskatt som erlagts i den första medlemsstat som avses i punkt 1 skall återbetalas i enlighet med artikel 22.3.

7. När punktskattepliktiga varor som redan frisläppts för konsumtion i en medlemsstat skall flyttas till en bestämmelseort i samma medlemsstat via en annan medlemsstats territorium skall de åtföljas av ledsagardokument enligt punkt 4 och en lämplig väg skall väljas för transporten.

8. I de fall som avses i punkt 7 skall

a) avsändaren, innan varorna sänds iväg, lämna en deklaration till den skattemyndighet på avsändningsorten som ansvarar för punktskattekontrollen,

b) mottagaren intyga mottagandet av varorna i enlighet med de föreskrifter som givits av den skattemyndighet på bestämmelseorten som ansvarar för punktskattekontrollen,

c) avsändaren och mottagaren samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för deras respektive skattemyndigheter att förvissa sig om att varorna verkligen har tagits emot.

9. Om punktskattepliktiga varor ofta och regelbundet flyttas på det sätt som anges i punkt 7 kan medlemsstaterna, genom bilaterala avtal, tillåta förenklingar som avviker från punkterna 7 och 8.

Artikel 8

Vad beträffar varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva följer av principen för den inre marknaden att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats.

Artikel 9

1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6-8, inträder skattskyldighet för punktskatt då varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål.

I detta fall skall skatten förfalla till betalning i den medlemsstat där varorna finns och påföras innehavaren.

2. För att fastställa att de varor som avses i artikel 8 är avsedda för kommersiella ändamål måste medlemsstaterna bl.a. ta hänsyn till följande:

- innehavarens kommersiella status och dennes skäl för att inneha dem,
- den plats där varorna finns eller, i förekommande fall, det använda transportsättet,
- alla handlingar som hänför sig till varorna,
- varorna beskaffenhet,
- varorna kvantitet.

För att