

## 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 förfarandereglerna för punktskatter m.m.

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

Att som experter biträda utredningen förordnades den 25 februari 1998 kammarrättsassessorn Petter Classon, departementssekreteraren Monica Falck, kammarrättsassessorn Johan Montelius, förste tullinspektören Kenneth Persson, direktören Gunnar Rabe, kanslirådet Marianne Svanberg och kammarrättsassessorn Monika Wendleby.

Till sekreterare förordnades kammarrättsassessorn Rolf Bohlin.

Utredningen, som arbetar under namnet 1998 års punktskatteutredning, överlämnar härmed delbetänkandet (SOU 1998:126) Beskattning utan taxfree.

Stockholm i oktober 1998

*Per Anders Lindgren*

*/Rolf Bohlin*

# Innehållsförteckning

<b>Förkortningar</b> .....	<b>9</b>
<b>Sammanfattning</b> .....	<b>11</b>
<b>Författningsförslag</b>	<b>17</b>
1. Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt	17
2. Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt	22
3. Förslag till lag om ändring i tullagen (1994:1550)	27
4. Förslag till lag om exportbutiker	29
5. Förslag till lag om proviantering av fartyg och luftfartyg	31
6. Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	35
7. Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.	39
<b>1 Inledning</b>	<b>41</b>
1.1 Utredningens direktiv	41
1.2 Utredningens arbete	41
1.3 Framställningar	42
<b>2 Nuvarande ordning</b>	<b>43</b>
2.1 Harmoniserade punktskatter och cirkulationsdirektivet	43
2.1.1 Inledning	43
2.1.2 Några centrala begrepp i cirkulationsdirektivet	43
2.1.3 Cirkulationsdirektivets geografiska omfattning	44
2.1.4 Huvudprinciper för beskattningsförfarandet	45
2.1.5 Framställning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor	45
2.1.6 Krav på dokument	46
2.1.7 Avvikelser från suspensionsordningen	46
2.1.8 Förflyttning av varor som släppts för konsumtion	47
2.1.9 Införsel för privat bruk	47
2.1.10 Taxfreeförsäljning	48
2.2 Huvuddragen i de svenska lagarna om skatt på alkohol och tobak	48
2.2.1 Allmänt	48

2.2.2 Upplagshavare	49
2.2.3 Varumottagare	50
2.2.4 Yrkesmässig införsel av varor som släppts för konsumtion i annat EG-land	50
2.2.5 Införsel för privat bruk	50
2.2.6 Förfarande och kontroll	51
2.3 Dagens regler om leveranser av alkohol och tobak till fartyg och flygplan samt exportbutiker	52
2.3.1 Inledning	52
2.3.2 Importerade varor	52
2.3.3 Varor från annat EG-land	54
2.3.4 Leveranser från upplagshavare till provianteringslager eller exportbutik	55
2.4 Taxfree inom mervärdesskatteområdet	56
2.4.1 Inledning	56
2.4.2 Försäljning ombord	57
2.4.3 Försäljning i exportbutik	58
2.4.4 Taxfreeförsäljning till resenärer bosatta i tredje land	59
2.4.5 Proviantering	59
2.4.6 Privat införsel av alkohol- och tobaksvaror	62
2.5 Den nordiska provianteringsöverenskommelsen	62
2.5.1 Syfte och tillämpningsområde	62
2.5.2 Vad som får provianteras	63
2.5.3 Vilka mängder som får provianteras	63
2.5.4 Var och till vem försäljning får ske ombord	64
2.5.5 Vilka turer som får proviantera obeskattade varor	64
2.5.6 Redovisning	65
2.5.7 Sanktioner	65
2.5.8 Samråd och informationsutbyte mellan länderna m.m.	65
2.6 Förordningen (1994:1694) om viss proviantering m.m.	66
2.6.1 Tillämpningsområde	66
2.6.2 Definitioner	66
2.6.3 Vad som får provianteras obeskattat	67
2.6.4 Proviantering av varor som inte är gemenskapsvaror	67
2.6.5 Vissa ytterligare generella begränsningar	68
2.6.6 Inskränkningar för resor inom Norden	68
2.6.7 Begränsningar till vissa fartyg och luftfartyg	70
2.6.8 Proviantering skall ske i skälig omfattning och kräver tillstånd	70
2.7 Proviantering av flygplan från s.k. proviantlokaler	71
2.8 Hanteringen i exportbutiker	71

<b>3 Reformbehov</b>	<b>73</b>
3.1 Den skattefria försäljningen inom EU upphör den 30 juni 1999	73
3.2 Fortsatt skattefri förbrukning ombord	73
3.3 Vilka resor är att betrakta som EU-interna?	74
3.3.1 Regler finns redan för mervärdesskatt	74
3.3.2 Kommissionens uppfattning	75
3.3.3 Utredningens slutsatser	77
3.3.4 Resor via internationellt vatten	78
3.4 Framtida taxfreelinjer	79
3.5 Försäljning ombord av beskattade varor med nuvarande cirkulationsdirektiv	80
3.5.1 När inträder skattskyldigheten?	80
3.5.2 Ett exempel på konsekvenser vid en strikt tillämpning	82
3.5.3 När sker förvaring för kommersiella ändamål?	82
3.6 Mervärdesskattereglerna vid försäljning ombord	84
3.7 Den nordiska provianteringsöverenskommelsen efter den 30 juni 1999	84
<b>4 Utredningens förslag</b>	<b>86</b>
4.1 Utgångspunkter för utredningens förslag och förslagen i sammanfattning	86
4.2 Förslag till ändringar i alkohol- och tobaksskattelagarna	87
4.2.1 Proviantering av fartyg och flygplan	87
4.2.2 Försäljning av beskattade varor på fartyg och luftfartyg	92
4.2.3 Exportbutiker	93
4.3 Förslag till ändringar på mervärdesskattens område	97
4.4 Är reglerna klara, enkla och lätta att tillämpa?	100
4.5 Åtgärder som kan underlätta för skeppshandlare m.fl.	100
4.6 Förslag till ny lag om exportbutiker	102
4.7 Förslag till ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg	104
4.7.1 Nordiska provianteringsöverenskommelsen bör sägas upp	104
4.7.2 En ny lag om proviantering bör införas	105
4.7.3 Generella förutsättningar för proviantering	106
4.7.4 Vilka fartyg och luftfartyg som skall få proviantera obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror	107
4.7.5 Tillstånd till proviantering	108
4.7.6 Tillsyn	109
4.7.7 Återkallelse av tillstånd	109
4.7.8 Överklagande	111
<b>5 Effekter</b>	<b>113</b>

<b>6 Författningskommentar</b>	<b>115</b>
6.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt	115
6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt	118
6.3 Förslaget till lag om ändring i tullagen (1994:1550)	119
6.4 Förslaget till lag om exportbutiker	119
6.5 Förslaget till lag om proviantering av fartyg och luftfartyg	120
6.6 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	125
6.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	126
Bilaga 1 Kommittédirektiv	129
Bilaga 2 Regler om proviantering, m.m.	137

## Förkortningar

Alkoholskattelagen	Lagen (1994:1564) om alkoholskatt
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	Europeiska gemenskapernas officiella tidning
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Privatinförsellagen	Lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen
Provanteringsförordningen	Förordningen (1994:1694) om viss proviantering m.m.
Sjätte direktivet	Sjätte rådsdirektivet 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt; enhetlig beräkningsgrund
SOU	Statens offentliga utredningar
SÖ	Sveriges överenskommelser med främmande makter

Tillämpningskodexen	Kommissionens förordning (EEG) 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för unionen
Tobaksskattelagen	Lagen (1994:1563) om tobaksskatt
Tullkodexen	Rådets förordning (EEG) 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för unionen

# Sammanfattning

## Utredningens uppdrag

Utredningens huvuduppgift är att se över förfarandereglererna för punktskatter m.m. och översynen skall koncentreras till förfarandet för de harmoniserade punktskatterna. Den första etapp av arbetet som enligt direktiven redovisas med förtur i detta delbetänkande rör främst frågor som aktualiseras den 1 juli 1999 då taxfreehandeln i EU-intern trafik upphör.

I denna första del har ingått att lägga fram förslag till hur försäljningen av beskattade varor ombord på transportmedel skall hanteras skattemässigt när taxfreehandeln upphör. Utredningens uppgift har också varit att överväga åtgärder för kontroll av proviantering för skattefri försäljning och förbrukning ombord på transportmedel och i det sammanhanget göra en allmän översyn av den s.k. provianteringsförordningen samt analysera EG:s regler på taxfreeområdet och bestämmelserna i den nordiska provianteringsöverenskommelsen.

## Allmänna utgångspunkter

En grundläggande utgångspunkt för utredningens arbete har varit att *taxfreeförsäljningen* kommer att upphöra på resor inom EU efter den 30 juni 1999. Däremot inträffar inga förändringar när det gäller sådan försäljning på resor till tredje land. Som resor till tredje land räknas också resor till områden som inte ingår i EG:s skatteområde, t.ex. Åland och Kanarieöarna.

En annan utgångspunkt har varit att *förbrukningen* ombord på resor inom EU även efter den 30 juni 1999 kommer att kunna ske med obeskattade varor.

## EU-interna resor

Avgörande för om skattefri försäljning skall få ske ombord är om resan skall anses som EU-intern eller inte. Om resan går direkt mellan ett medlemsland och ett tredje land är den självklart inte att anse som en



EU-intern resa. Lika klart är att en resa som går direkt mellan två medlemsländer är att anse som EU-intern.

Situationen kan dock bli annorlunda om, vid en resa mellan två medlemsländer, färjan går in i hamn eller flygplanet mellanlandar, i ett tredje land. Även dessa resor kan bli att betrakta såsom icke EU-interna. Detta förutsätter dock att passagerarna har en faktisk möjlighet att göra inköp i det landet. Det får således inte vara fråga om endast en symbolisk visit i landet.

Följande situationer bör kunna uppkomma vid färjetrafik i Östersjön. Om exemplen, som gäller både mervärdesskatt och punktskatt, skall appliceras på flygtrafiken kan Åland bytas ut mot t.ex. Kanarieöarna och Estland mot t.ex. Schweiz.

Resan *Sverige-Finland* är en EU-intern resa där skattefri försäljning ombord inte kan förekomma. Detsamma gäller för en returresa med samma sträckning.

Resan *Sverige-Åland-Finland* är i sin helhet en tredjelandresa varför skattefri försäljning kan förekomma. Detsamma gäller för en returresa med samma sträckning.

Resan *Sverige-Estland* är en tredjelandresa och skattefri försäljning är tillåten och detta gäller även vid returresan.

Resan *Sverige-Finland-Estland* är en EU-intern resa första sträckan men blir en tredjelandresa mellan Finland och Estland. Detta innebär att skattefri försäljning inte kan ske på första sträckan men väl på den andra.

Resan *Estland-Finland-Sverige* är en tredjelandresa från Estland till Finland men en EU-intern på resan från Finland och Sverige. Skattefri försäljning kan alltså ske på första sträckan men inte på den andra.

Resan *Sverige-Estland-Finland* är i sin helhet en tredjelandresa.

Enligt utredningens bedömning innebär inte folkrättsliga regler att försäljning som sker på det fria havet vid en EU-intern resa skulle vara undantagen från reglerna om beskattning.

### **Försäljning av beskattade varor på fartyg eller luftfartyg**

Beträffande mervärdesskatten finns redan EG-regler som talar om hur beskattningen skall gå till. Det är i avgångslandet som varan anses omfattas. Således gäller svensk mervärdesskatt för varor som säljs på en EU-intern resa som avgår från Sverige och den skall betalas till svenska skattemyndigheter.

För punktskatternas del är den legala situationen inte lika klar. Uredningen anser dock att beskattning skall ske senast när varorna tas ombord på ett fartyg eller luftfartyg. För varor som provianteras i Sverige gäller således svensk punktskatt. I det s.k. cirkulationsdirektivet finns regler om att skatt skall återbetalas om varorna för kommersiella ändamål förs till ett annat land. Dessa regler förutsätter emellertid en mycket omfattande administrativ hantering både för myndigheterna och företagen. Kommissionen har tillsammans med medlemsländerna kommit överens om en tolkning av direktivet som kan underlätta för de inblandade parterna. Enligt kommissionen skall varor som säljs till resenärer ombord på fartyg och luftfartyg inom EU beskattas med den punktskatt som gäller i den medlemsstat där varorna tas ut från skatteupplag och lastas ombord på färjan eller flygplanet. Om en passagerare tar en färja från Storbritannien till Frankrike eller från Tyskland till Danmark blir det inte möjligt att köpa obeskattade varor för privat bruk även om färjan måste passera internationellt vatten på ruten till destinationsmedlemsstaten. Enligt gemenskapsrätten måste varje resa till sjöss eller i luften som börjar i en medlemsstat och där den faktiska ankomstplatsen är belägen i en annan medlemsstat betraktas som en EU-intern resa.

Beträffande den skattemässiga behandlingen av varor som lastas ombord under en mellanlandning i tredje land eller på det fria havet anför kommissionen följande. Om en färja eller ett plan som går mellan två medlemsstater (t.ex. från Sverige till Finland) gör en mellanlandning i ett tredje land (t.ex. Estland) eller i ett område utanför EG:s skatteområden (t.ex. Åland) kommer reglerna för resenärer till och från tredje land att fortsätta att gälla (dvs. de kvantitativa och värdemässiga begränsningarna såsom 1 liter sprit och 200 cigaretter). Varor inköpta på Åland eller ombord på färjan kommer att bli föremål för de kvantitativa och värdemässiga begränsningar som gäller köp i länder utanför EG:s tullområde, vilket innebär att tullagstiftningens kontrollregler måste tillämpas.

Om obeskattade tredjelandsvaror lastas ombord på en färja i regelmässig trafik mellan två gemenskapshamnar medan färjan är utanför EU:s territorialvatten, kommer dessa varor att bli föremål för samma mervärdesskatt, punktskatt och tull som gäller för all import till gemenskapens territorium från tredje land. Detta gäller t.ex. om obeskattade varor av polskt ursprung lastas ombord på en färja som går från Lübeck till Helsingfors under dess passage över internationellt vatten. Under sådana omständigheter kan mervärdesskatt, punktskatt och tull tas ut av både passageraren som köpt dessa produkter ombord på färjan och rederiet. Eftersom passagerarna i sådan fall har gått ombord på skeppet i Tyskland (och inte i ett tredje land) får de inte tillämpa reglerna om skatte- och tullfri införsel för resenärer från tredje land och kan därför inte dra nytta av något skatte- eller tullundantag.

Utredningen gör samma bedömning som kommissionen när det gäller tolkningen av de gällande bestämmelserna. Däremot har utredningen svårt att instämma i kommissionens samtidigt gjorda uttalande att systemet är klart, enkelt och lätt att tillämpa. Behovet av långtgående förenklingar framstår som stort men utredningen kan endast konstatera att det saknas utrymme för Sverige att nu ensidigt förändra regelsystemet så att det blir enklare att tillämpa. I fråga om de grundläggande reglerna för den skattemässiga hanteringen av försäljningen av beskattade varor på transportmedel redovisas således inga direkta förslag. Däremot lämnar utredningen förslag på främst provianteringsområdet som tillgodoser högt ställda krav på enkla och moderna regler.

### **Utredningens förslag**

#### *Ändringar i alkohol- och tobaksskattelagarna samt mervärdesskattelagen avseende proviantering av fartyg och luftfartyg*

För resor inom EU föreslår utredningen att det införs en avdragsrätt för upplagshavaren för varor som levererats för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg till någon som fått tillstånd av tullmyndigheten att ta ombord varorna för detta ändamål. Den som på detta sätt tagit ombord obeskattade varor blir själv skattskyldig om varorna kommit att användas för annat ändamål. För att t.ex. rederier och flygbolag skall kunna få varor levererade direkt från en utländsk upplagshavare föreslås att de, som registrerade varumottagare, skall kunna göra avdrag vartför varorna förbrukas ombord.

Beträffande proviantering av fartyg och luftfartyg i trafik till tredje land införs inte några särskilda regler. För den situationen finns redan i dag regler i alkohol- och tobaksskattelagarna om att upplagshavaren får göra avdrag när varor levereras för export.

Som en konsekvens av att taxfreeförsäljningen upphör skall bestämmelsen i 3 kap. 30 c § mervärdesskattelagen upphävas. Skattefriheten för proviantering utvidgas till att även avse leverans av varor som skall användas för försäljning ombord på fartyg eller flygplan i EU-trafik.

#### *Exportbutiker*

En ny lag om exportbutiker föreslås ersätta motsvarande regler som i dag finns i tullagstiftningen. Regeringen skall enligt förslaget även för sättningsvis meddela tillstånd som bara kan ges till flygplatshållaren. Försäljningen i exportbutikerna skall endast få ske till resande till tredje land och endast avse obeskattade gemenskapsvaror.

Den som bedriver verksamheten i en exportbutik skall vara godkänd upplagshavare och exportbutiken ett godkänt skatteupplag. Avdrag skall för dessa upplagshavare medges för den försäljning som sker till resande till tredje land men försäljningen får bara avse vissa varor och vissa kvantiteter av dessa varor.

Smärre justeringar föreslås också i mervärdesskattelagen och lagen om frihet från skatt vid import m.m. med anledning av den nya lagen om exportbutiker.

#### *Ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg*

En ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg bör införas och ersätta den nuvarande provianteringsförordningen. I den nya lagen anges bl.a. under vilka förutsättningar som tullen får medge att obeskattade varor eller varor som inte är gemenskapsvaror får provianteras och vilka särskilda krav på redovisning som skall ställas på den som har varorna ombord. Vidare ges i provianteringslagen vissa beskattningsregler som tar sikte på speciella situationer kring fartygslinjer mellan Sverige och Norge och som inte bör tynga mervärdesskattelagen.

Proviaivering av obeskattade varor skall få ske för försäljning vid resor till plats utanför EG:s skatteområde och för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort. Varor som inte är gemenskapsvaror skall få provianteras för försäljning och förbrukning ombord vid resa till plats utanför EG:s tullområde. Proviaivering skall inte medges i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till resans art och varaktighet samt det antal personer som beräknas kunna komma att medfölja transportmedlet. Tullmyndigheten skall vara den myndighet som meddelar tillstånd.

Tullmyndigheten skall också utöva tillsyn enligt den nya lagen. Tillståndshavarens bokföring skall var utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig. Regeringen skall få bemyndiga Generaltullstyrelsen att i samråd med Riksskatteverket meddela föreskrifter om hur bokföringen skall vara utformad. Tillståndshavaren skall på tullmyndighetens begäran tillhandahålla bokföringshandlingar och övriga handlingar som rör verksamheten samt lämna tillträde till utrymmen som används i verksamheten.

Ett tillstånd till proviantering får återkallas om förutsättningarna för att meddela tillstånd inte längre finns eller om tillståndshavaren använder varorna för andra ändamål än vad som anges i tillståndet. Vidare får tillståndet återkallas om tillståndshavarens bokföring inte är utformad på ett tillfredsställande sätt eller om han inte medverkar vid kontrollen av verksamheten.

*Nordiska provianteringsöverenskommelsen bör sägas upp*

När det gäller den nordiska provianteringsöverenskommelsen och förhållandet mellan Danmark, Finland och Sverige är det utredningens bedömning att i vart fall de regler som gäller försäljningen ombord inte har någon giltighet efter det att taxfreeförsäljningen upphör för resor inom EU. Överenskommelsen får anses ha spelat ut sin roll och Sverige bör därför säga upp den.

För resor mellan Sverige och Norge föranleder inte beslutet inom EU att de begränsningar som följer av överenskommelsen är överspelade. Detta medför dock inte tillräckliga skäl att inte säga upp överenskommelsen. I stället bör även förhandlingar med Norge inledas för att se över vilka regler som bör gälla i framtiden. I avvaktan på vad som kan komma ut av dessa förhandlingar bör dock Sverige fortsätta att i praktiken hålla sig till överenskommelsen när det gäller fartygstrafiken till Norge.

# 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, 11, 20, 22, 32 och 33 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 31 b § samt närmast före 31 b § en ny rubrik av följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 9 §<sup>1</sup>

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,
6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,

*7. förvärvat varor för vilka ingen skatt skall tas ut när varorna används för visst ändamål, om varorna kommit att användas för annat ändamål än det som var förutsättningen för att varorna köptes utan skatt.*

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1995:612

11 §<sup>2</sup>

Upplagshavare i Sverige som säljer obeskattade varor till annan svensk upplagshavare eller till näringsidkare i ett annat EG-land skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land, innan leverans av skattepliktiga varor påbörjas. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.

Upplagshavare skall även ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år.

*Den säkerhet som anges i första stycket skall också omfatta transporter i samband med sådana leveranser som avses i 32 § första stycket e.*

## 20 §

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när
  - a) denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare eller till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare eller exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,
  - b) denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,
  - c) denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,
2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 15 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 16 §, när leverans sker,

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1997:357

6. den som är skattskyldig enligt 9 § 5, när de skattepliktiga varorna förs in till Sverige,

*7. den som är skattskyldig enligt 9 § 7, när varorna används för annat ändamål än det som var förutsättningen för att varorna köptes utan skatt.*

Skattskyldigheten inträder för den, som utan att vara upplagshavare enligt 10 §, tillverkar skattepliktiga varor, när varorna tillverkas.

### 22<sup>3</sup> §

Den som är oregistrerad varumottagare enligt 14 § skall lämna deklaration för varje mottagen leverans av skattepliktiga varor. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna togs emot.

Den som är skattskyldig enligt 9 § 5 skall lämna deklaration när skattepliktiga varor förs till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter införseln.

Den som tillverkar skattepliktiga varor utan att vara upplagshavare skall lämna deklaration när varorna tillverkas. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna tillverkades.

Den som enligt 16 § femte stycket överför en skattepliktig vara skall lämna en deklaration för varje avsänd leverans. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter avsäändandet av varorna.

*Den som är skattskyldig enligt 9 § 7, och som inte är registrerad varumottagare enligt 13 §, skall lämna deklaration när skattepliktiga varor använts för annat ändamål än det som var förutsättningen för att varorna köptes utan skatt. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna användes för annat ändamål.*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1998:512



*Inköp av varor utan skatt*

## 31 b §

*Den som har tillstånd från tullmyndigheten enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare köpa tobaksvaror utan skatt för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till annat EG-land.*

## 32 §

I deklARATION som lämnas av upplagshavare som avses i 10 § får avdrag göras för skatt på varor

- a) som har återtagits i samband med återgång av köp,
  - b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,
  - c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,
  - d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,
  - e) som har lagts upp på tulllager som inrättats för förvaring av proviant, eller
  - f) som har levererats för försäljning i exportbutik.
- d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där, eller
  - e) som har levererats för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till annat EG-land till någon som fått tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg att ta ombord varorna för detta ändamål.

*Upplagshavare, som bedriver verksamhet i exportbutik som avses i lagen (1999:000) om exportbutiker, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på varor som levererats till resande som kan uppvisa en färdhandling för resa till plats utanför EG:s punktskatteområde. Avdrag medges*

*dock högst med vad som enligt  
3 § lagen om exportbutiker får  
säljas till varje resande.*

## 33 §

I deklaration som lämnas av en registrerad eller oregistrerad varumottagare enligt 13 och 14 §§ eller en skatterepresentant enligt 15 § får avdrag göras för skatt på tobaksvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom olyckshändelse eller force majeure.

*Registrerad varumottagare  
får utöver vad som anges i  
första stycket göra avdrag för  
tobaksvaror som förbrukats om-  
bord på fartyg eller luftfartyg på  
resa till annat EG-land, om han  
fått tillstånd enligt lagen  
(1999:000) om proviantering av  
fartyg och luftfartyg att ta om-  
bord varorna för detta ändamål.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2. Skatt enligt denna lag skall betalas för obeskattade tobaksvaror som förvärvats före den 1 juli 1999 och som säljs i Sverige för annat ändamål än förbrukning ombord till resande på fartyg eller luftfartyg på resa till annat EU-land efter denna tidpunkt.

## 2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1564) om alkoholskatt dels att 8, 10, 19, 21, 31 b, 32 och 33 §§ samt rubriken närmast före 31 b § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 31 c §, av följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 8 §<sup>1</sup>

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,
6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,
7. annars i Sverige tillverkar etylalkohol,

*8. förvärvat varor för vilka ingen skatt skall tas ut när varorna används för visst ändamål, om varorna kommit att användas för annat ändamål än det som varit förutsättningen för att varorna köptes utan skatt.*

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 §.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1995:613

10 §<sup>2</sup>

Upplagshavare i Sverige som säljer obeskattade varor till annan svensk upplagshavare eller till näringsidkare i ett annat EG-land skall hos beskattningsmyndigheten ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land, innan leverans av skattepliktiga varor påbörjas. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen av medeltalet skall hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.

Upplagshavare skall även ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år.

*Den säkerhet som anges i första stycket skall också omfatta transporter i samband med sådana leveranser som avses i 32 § första stycket e.*

## 19 §

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när
  - a) denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare eller till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare eller exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,
  - b) denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,
  - c) denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,
2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 14 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 15 §, när leverans sker,

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1997:358

6. den som är skattskyldig enligt 8 § 5, när de skattepliktiga varorna förs in till Sverige,

*7. den som är skattskyldig enligt 8 § 8, när varorna används för annat ändamål än det som varit förutsättningen för att varorna köptes utan skatt.*

Skattskyldigheten inträder för den, som utan att vara upplagshavare enligt 9 §, tillverkar skattepliktiga varor, när varorna tillverkas.

#### 21 §

Den som är oregistrerad varumottagare enligt 13 § skall lämna deklaration för varje mottagen leverans av skattepliktiga varor. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag när varorna togs emot.

Den som är skattskyldig enligt 8 § 5 skall lämna deklaration när skattepliktiga varor förs till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter införseln.

Den som tillverkar skattepliktiga varor utan att vara godkänd upplagshavare skall lämna deklaration när varorna tillverkas. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna tillverkades.

*Den som är skattskyldig enligt 8 § 8, och som inte är registrerad varumottagare enligt 12 §, skall lämna deklaration när skattepliktiga varor använts för annat ändamål än det som varit förutsättningen för att varorna köptes utan skatt. Deklarationen skall ha kommit in senast fem dagar efter den dag då varorna användes för annat ändamål.*

*Inköp mot försäkran m.m.*

*Inköp av varor utan skatt*

#### 31 b §<sup>3</sup>

Den som har tillstånd från Läkemedelsverket enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m. m. att inköpa minst 25 kilogram alkohol under ett kalenderår, får från en upplagshavare köpa sådan alkohol

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1995:613

som anges i tillståndet utan alkoholskatt mot att han lämnar en försäkran till denne om att alkoholen skall användas för sådant ändamål som anges i 20 § första stycket e–j.

*Om skattepliktiga varor har levererats utan skatt enligt första stycket och varorna används för annat ändamål än som anges där, skall den som lämnat försäkran svara för skatten. Beskattning skall därvid ske i den ordning som föreskrivs för skattskyldig enligt 8 § första stycket 7.*

## 31 c §

*Den som har tillstånd från tullmyndigheten enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare köpa alkoholvaror utan skatt för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till annat EG-land.*

## 32 §

I deklARATION som lämnas av upplagshavare som avses i 9 § får avdrag göras för skatt på varor

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>a) som har återtagits i samband med återgång av köp,</li> <li>b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,</li> <li>c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,</li> <li>d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,</li> <li>e) som har lagts upp på tulllager som inrättats för förvaring av proviant, eller</li> <li>f) som har levererats för försäljning i exportbutik.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där, eller</li> <li>e) som har levererats för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till annat EG-land till någon som fått tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg att ta ombord varorna för</li> </ul> |
|---|--|

*detta ändamål.*

*Upplagshavare, som bedriver verksamhet i exportbutik som avses i lagen (1999:000) om exportbutiker, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på varor som levererats till resande som kan uppvisa en färdhandling för resa till plats utanför EG:s punkt-skatteområde. Avdrag medges dock högst med vad som enligt 3 § lagen om exportbutiker får säljas till varje resande.*

### 33 §

I deklARATION som lämnas av en registrerad eller oregistrerad varumottagare enligt 12 och 13 §§ eller en skatterepresentant enligt 14 § får avdrag göras för skatt på alkoholvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom olyckshändelse eller force majeure.

*Registrerad varumottagare får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för alkoholvaror som förbrukats ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till annat EG-land, om han fått tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg att ta ombord varorna för detta ändamål.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2. Skatt enligt denna lag skall betalas för obeskattade alkoholvaror som förvärvats före den 1 juli 1999 och som säljs i Sverige för annat ändamål än förbrukning ombord till resande på fartyg eller luftfartyg på resa till annat EU-land efter denna tidpunkt.

### 3 Förslag till lag om ändring i tullagen (1994:1550)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (1994:1550)  
*dels* att 51 § skall upphöra att gälla,  
*dels* att 45, 46, 52, 57 och 117 §§ skall ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

##### 45 §

Bestämmelser om tillfälliga lager, tullager, transitering samt frizoner och frilager finns i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 och kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93. Regeringen får meddela föreskrifter till utfyllnad och verkställighet av dessa bestämmelser.

*För försäljning av oförtullade eller obeskattade varor till flygpassagerare som avreser till utlandet får inrättas butik på flygplats (exportbutik). Om det finns särskilda skäl, får exportbutik inrättas även på någon annan plats.*

##### 46 §

Tillstånd att inrätta frizon, frilager eller *exportbutik* meddelas av regeringen.

Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

##### 52 §

Tillfälliga lager, tullager, frizoner och frilager *samt exportbutiker* är underkastade tullmyndigheternas övervakning och kontroll.

Tillfälliga lager, tullager, frizoner och frilager är underkastade tullmyndigheternas övervakning och kontroll.

Regeringen får meddela föreskrifter om redovisningsskyldighet i fråga om varor som förvaras på sådana platser.

##### 57 §

För kontroll av att deklarations- och uppgiftsskyldighet enligt tullgäststiftningen har fullgjorts riktigt och fullständigt får tullmyndigheten undersöka



1. transportmedel, containrar, lådor och andra utrymmen där varor kan förvaras,

2. områden för tillfälligt lager, tullager, frizoner, frilager och *exportbutiker*, flygplatser och bangårdar, där varor som står under tullkontroll förvaras, och även lokaler inom sådana områden, samt

2. områden för tillfälligt lager, tullager, frizoner och frilager, flygplatser och bangårdar, där varor som står under tullkontroll förvaras, och även lokaler inom sådana områden, samt

3. handresgods, såsom resväskor och portföljer, samt handväskor och liknande som medförs av resande vid inresa till eller utresa från EG:s tullområde eller av person som kan anmanas stanna enligt 58 §.

Bestämmelser om kroppsvisitation och kroppsbesiktning finns i 19 § lagen (1960:418) om straff för varusmuggling.

#### 117 §

Regeringen får föreskriva att avgifter skall betalas för

1. tillstånd till betalningsanslåt, och

2. utfärdande av särskild tullräkning, och

3. tillstånd att inneha *exportbutik*.

1. tillstånd till betalningsanslåt, och

2. utfärdande av särskild tullräkning.

Bestämmelsen i 36 § tillämpas även i fråga om avgifter enligt första stycket.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

## 4 Förslag till lag om exportbutiker

Härigenom föreskrivs följande.

1 § För försäljning av obeskattade gemenskapsvaror till flygpassagerare som avreser till plats utanför EG:s skatteområde får inrättats butik på flygplats (exportbutik).

Tillstånd att inrätta exportbutik meddelas av regeringen och kan endast ges till flygplatshållaren.

Verksamheten i en exportbutik skall bedrivas av en godkänd upplagshavare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt och lagen (1994:1564) om alkoholskatt.

2 § I denna lag förstås med

*obeskattade varor:*

a) varor som inte varit föremål för någon beskattning i Sverige, eller  
b) varor som visserligen varit föremål för beskattning men för vilka avdrag medgivits eller återbetalning skett så att varorna i praktiken inte är belastade med skatt,

*EG:s skatteområde:* det område inom vilket gemenskapens bestämmelser om en viss skatt är tillämpliga.

3 § Försäljningen får endast ske till den som avreser till plats utanför EG:s skatteområde och endast avse följande varor och i angivna fall kvantiteter av dessa varor:

1. 200 cigaretter eller 100 cigariller eller 50 cigarrer eller 250 gram röktaobak eller en proportionell blandning av dessa tobaksvaror,
2. en liter spritdryck eller två liter starkvin, två liter vin, två liter starköl, och
3. parfym, luktvatten och andra kosmetiska preparat samt choklad- och konfektyrvaror.

Till den som avreser med bestämmelseort i Norge får försäljning inte ske till större mängder än vad resande får införa tullfritt till det landet.

Vid tillämpning av första stycket 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,

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,

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

## 5 Förslag till lag om proviantering av fartyg och luftfartyg

Härigenom föreskrivs följande.

### *Inledande bestämmelser*

1 § I denna lag finns bestämmelser om proviantering med varor som inte är gemenskapsvaror och med obeskattade varor för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa till utländsk ort samt tillstånd till sådan proviantering. I lagen finns också bestämmelser om försäljning av obeskattade varor på fartygslinjer mellan Sverige och Norge.

2 § I denna lag förstås med

*obeskattade varor:*

- a) varor som inte varit föremål för någon beskattning i Sverige,
- b) varor som visserligen varit föremål för beskattning men för vilka avdrag medgivits eller återbetalning skett så att varorna i praktiken inte är belastade med skatt,

*gemenskapsvara:*

a) vara som i sin helhet framställts inom gemenskapens tullområde enligt villkoren i artikel 23 i förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen och inte innefattar varor som importerats från länder eller territorier som inte utgör en del av EG:s tullområde,

b) vara som importerats från länder eller territorier som inte utgör en del av EG:s tullområde och som övergått till fri omsättning,

c) vara som har framställts inom EG:s tullområde, antingen endast av varor enligt a eller av varor enligt a och b,

*EG:s tullområde:* de områden som anges i artikel 3 i förordning (EEG) nr 2913/92,

*EG:s skatteområde:* det område inom vilket gemenskapens bestämmelser om en viss skatt är tillämpliga.

*Proviantering*

3 § Proviantering med obeskattade gemenskapsvaror får ske för försäljning vid resa till plats utanför EG:s skatteområde och för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort.

Såvitt avser mervärdesskatt får proviantering med obeskattade gemenskapsvaror även ske för försäljning vid resa till plats inom EG:s skatteområde.

4 § Proviantering med obeskattade gemenskapsvaror och med varor som inte är gemenskapsvaror får ske för försäljning och förbrukning ombord vid resa till plats utanför EG:s tullområde.

5 § Proviantering enligt denna lag med alkoholdrycker och tobaksvaror får ske endast till

1. luftfartyg som har en högsta tillåtna startvikt som överstiger 5 700 kilogram och som är destinerat till utländsk flygplats för att lämna eller hämta passagerare eller last,

2. fartyg som går i yrkesmässig trafik, dock inte fiskefartyg, och vars bruttodräktighet är minst 75 och som skall anlöpa utländsk hamn för att lämna eller hämta passagerare eller last eller som skall företa kryssning i mer avlägsna farvatten som turistfartyg, eller

3. fartyg och luftfartyg som disponeras av Försvarmakten.

*Särskilt om linjer mellan Sverige och Norge*

6 § Proviantering med obeskattade gemenskapsvaror och med varor som inte är gemenskapsvaror för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge får endast avse spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmiddel eller choklad- eller konfektyrvaror.

7 § Proviantering med obeskattade gemenskapsvaror och med varor som inte är gemenskapsvaror får inte avse spritdrycker, vin eller starköl på fartygslinje mellan svensk hamn från norska gränsen i norr till och med Lysekil i söder och norsk hamn från och med Risör i väster till svenska gränsen i öster.

På sådan fartygslinje får obeskattad försäljning inte överstiga 20 cigaretter eller 10 cigariller eller cigarrer eller 50 gram tobaksvaror per passagerare.

*Tillstånd*

8 § Tillstånd till proviantering skall meddelas den som bedriver verksamheten på fartyget eller luftfartyget om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt bör meddelas sådant tillstånd.

Tillstånd enligt första stycket meddelas för viss tid eller för varje tillfälle som proviantering sker. Tillstånd för viss tid får meddelas den som bedriver reguljär trafik eller liknande verksamhet.

9 § Provisantering får inte ske i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till resans art och varaktighet samt det antal personer som beräknas kunna komma att medfölja transportmedlet. Därvid skall beaktas de begränsningar avseende omsättning på färdmedlet som kan föreligga och det förråd som redan finns ombord av dylika varor.

10 § Tillstånd till proviantering meddelas av tullmyndigheten.

*Tillsyn*

11 § Tillsyn över denna lag utövas av tullmyndigheten.

12 § Bokföring för den som meddelats tillstånd skall vara utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig.

Regeringen får bemyndiga Generaltullstyrelsen att i samråd med Riksskatteverket meddela föreskrifter om hur bokföring enligt första stycket skall vara utformad.

13 § Om tullmyndigheten begär det skall tillståndshavaren tillhandahålla bokföringshandlingar och övriga handlingar som rör verksamheten. Tillståndshavaren skall också lämna tillträde till utrymmen som används i verksamheten.

Bestämmelserna om handlingar och uppgifter som skall undantas i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i motsvarande mån handlingar och uppgifter som skall tillhandahållas enligt denna lag.

*Återkallande av tillstånd*

14 § Tullmyndigheten får återkalla ett tillstånd till proviantering om,

1. förutsättningarna för att meddela tillstånd inte längre finns,
2. tillståndshavaren använder varorna för andra ändamål än vad som anges i tillståndet,

3. tillståndshavaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 12 eller 13, eller

4. tillståndshavaren inte medverkar vid skatterevision enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller skattebetalningslagen (1997:484).

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte annat förordnas.

#### *Uppgiftsskyldighet*

15 § Uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för prövning och tillsyn enligt denna lag skall på tullmyndighetens begäran tillhandahållas denna.

Uppgiftsskyldighet enligt första stycket föreligger dock inte i fråga om uppgifter för vilka sekretess gäller till följd av 2 kap. 1 eller 2 § eller 3 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) eller en bestämmelse till vilken hänvisas i någon av de nämnda paragraferna.

Om sekretess gäller för uppgift enligt någon annan bestämmelse i sekretesslagen och ett utlämnande skulle medföra synnerligt men för ågot enskilt eller allmänt intresse föreligger uppgiftsskyldighet endast om regeringen på ansökan av tullmyndigheten beslutar att uppgiften skall lämnas ut.

#### *Överklagande*

16 § Beslut enligt 13 § första stycket får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Generaltullstyrelsen får överklaga beslut som avses i första stycket andra meningen.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

17 § Generaltullstyrelsen får från tullmyndigheten ta över uppgiften att i allmän förvaltningsdomstol föra det allmännas talan i ett visst ärende eller en viss grupp av ärenden. Generaltullstyrelsen för det allmännas talan i Regeringsrätten.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

## 6 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskriv i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200) dels att 3 kap. 30 c §<sup>1</sup> skall upphöra att gälla, dels att 5 kap. 9 §, 7 kap. 5 § och 10 kap. 11 och 12 §§ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **5 kap.**

#### **9 §<sup>2</sup>**

En omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

- |  |   |
|--|---|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG,</li> <li>2. direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en speditör eller fraktförare,</li> <li>3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG,</li> <li>4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk <i>ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,</i></li> <li>5. <i>varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för konsumtion ombord,</i></li> <li>6. varan levereras för försäljning i <i>exportbutik enligt 45 § tullagen (1994:1550),</i></li> <li>7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnförteckning,</li> <li>8. varan levereras för en så-</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk <i>eller omsättning ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg,</i></li> <li>5. varan levereras för försäljning <i>till eller försäljs i sådan butik som avses i lagen (1999:000) om exportbutiker,</i></li> <li>6. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnförteckning,</li> <li>7. varan levereras för en så-</li> </ol> |
|--|---|

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1996:1174

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1997:331



dan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort, eller

9. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att

a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och

b. säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänförs till ersättningen och

2. säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullkläning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

*Om en gemenskapsvara levereras för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge och leveransen görs till fartyget, gäller första stycket endast om varan består av spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfym, kosmetiska preparat, toalettmiddel eller choklad- eller konfektyrvaror.*

dan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort, eller

8. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att

a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och

b. säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

*Leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord anses som en omsättning utomlands endast i de fall som avses i 6 och 7 §§ lagen (1999:000) om proviantering av fartyg eller luftfartyg.*

## 7 kap.

5 §<sup>3</sup>

Vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter som avses i 2 kap. 7 eller 8 § utgörs beskattningsunderlaget av

1. de nedlagda kostnaderna,
2. beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt

3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

Vid uttag av tjänster som avses i 2 kap. 8 § utgörs beskattningsunderlaget, om den skattskyldige begär det, i stället av lönekostnaderna, inräknat skatter och avgifter som grundas på dessa kostnader.

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge av andra varor än sådana som *uppräknas i 5 kap. 9 § tredje stycket* utgörs beskattningsunderlaget av inköpsvärdet.

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge av andra varor än sådana som *avses i 6 § lagen (1999:000) om proviantering av fartyg eller luftfartyg* utgörs beskattningsunderlaget av inköpsvärdet.

**10 kap.**11 §<sup>4</sup>

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 1, 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 1, 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 e §, 32 § eller enligt 9c kap. 1 §.

Rätten till återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § samt 23 § 1, gäller endast under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten bedriver verksamhet utanför EG eller att tjänsten har direkt

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1994:1798

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1996:1320

samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänförs till förvärv av varor och tjänster som skall anses omsatta i ett annat EG-land. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att avdragsrätt eller återbetalningsrätt för den ingående skatten skulle ha förelegat om varan eller tjänsten hade ansetts omsatt här i landet.

#### 12 §<sup>5</sup>

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EG. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 1, 2 eller 4, 30 c § eller 30 e §.

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EG. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 1, 2 eller 4 eller 30 e §.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande i fråga om förhållanden som härför sig till tiden före ikraftträdandet

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1995:1364

## 7 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **2 kap.**

#### 4 §

*Bestämmelser om frihet från skatt för varor vilka såsom förnödenheter och proviant förs ombord på fartyg eller luftfartyg i internationell trafik finns i mervärdesskattelagen (1994:200).*

Frihet från mervärdesskatt vid import skall medges för

1. varor vilka såsom förnödenheter och proviant förs ombord på fartyg eller luftfartyg i internationell trafik för sådana ändamål som medför att skatt inte skall tas ut enligt mervärdesskattelagen (1994:200), och

2. för varor som förs in för försäljning till eller som försäljs i en sådan butik som avses i lagen (1999:000) om exportbutiker.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.



# 1 Inledning

## 1.1 Utredningens direktiv

Utredningens direktiv (dir. 1997:152) beslutades av regeringen den 18 december 1997. Direktiven återges i sin helhet *bilaga 1*.

Utredningen har inledningsvis haft i uppdrag 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. Med anledning av att taxfreehandeln i EU-intern trafik skall upphöra den 1 juli 1999 har i uppdraget vidare ingått att lägga fram förslag till hur försäljningen av beskattade varor ombord på transportmedel skall hanteras skattemässigt. De nu nämnda frågor har i enlighet med direktiven behandlats med förtur.

## 1.2 Utredningens arbete

Utgångspunkten för utredningens arbete har varit att taxfreeförsäljningen efter den 30 juni 1999 skall upphöra vid resor inom EU. Lagstiftningen när det gäller mervärdesskatt och punktskatter på alkohol och tobak är gemensam för länderna inom EU. Detta har i hög utsträckning styrt utredningens arbete.

Under arbetets gång har utredningen haft ett antal kontakter med en skilda berörda parter, bl.a. Sveriges redareförening och Sveriges skepphandlareförbund. Utredningen har besökt några intressenter och har vidare uppvaktats av Ålands redareförening. Information och sakuppgifter har under hand inhämtats från olika myndigheter, företag och organisationer men även från andra länder inom EU och från kommissionen.

## 1.3 Framställningar

Genom beslut av regeringen den 23 april 1998 har följande framställningar, som berör frågor som behandlas i detta delbetänkande, överlämnats till utredningen.

*Swedish Duty Free Association* har i en skrivelse den 13 juni 1997 hemställt att Sverige bör vara drivande för att nå en uppgörelse att avvakta med beslutet om taxfreeförsäljningens upphörande inom EU till dess harmonisering av skatterna skett inom EU.

*Sveriges Fartygsbefälsförening* har i en skrivelse den 24 april 1997 hemställt att regeringen skall verka för att undanröja alternativt uppskjuta beslutet om ett upphörande av skattefri försäljning på fartyg i trafik mellan EU-länder.

*Stena Line AB* har i skrivelser den 22 december 1997 och den 6 februari 1998 hemställt om besked om hur försäljning av varor ombord på de färjor som rederiet trafikerar efter den 30 juni 1999 kommer att mervärdesbeskattas respektive punktskattebeläggas. Bolaget har vidare hemställt att arbetet med dessa frågor i utredningen (Fi 1998:01) om översyn av förfarandereglererna för punktskatter m.m. påskyndas så att utredningen kan vara klar med detta under våren 1998 och/eller att andra åtgärder vidtas för att klarhet i frågan skall kunna fås före sommaren 1998.

Till utredningen har kommit in en skrivelse från *Inflight Service AB* den 10 juni 1998 med ett antal frågor om vilka beskattningsregler som skall gälla när taxfreeförsäljningen upphör.

Vidare har till utredningen kommit in två skrivelser den 6 och den 9 oktober 1998 från *Stena Line AB*. Bolaget gör i skrivelsen den 6 oktober gällande att kommissionens och vissa medlemsstaters tolkning av gällande mervärdes- och punktskattedirektiv (se avsnitt 3.3.2) inte är förenlig med EG-rätten. I skrivelsen den 9 oktober ger bolaget vissa kommentarer till ett avgörande från Skatterättsnämnden (se avsnitt 3.3.4).

Slutligen har till utredningen kommit in en skrivelse den 15 oktober 1998 från *Sveriges redareförening* med frågor utifrån kommissionens tolkning.

Utredningen har tagit del av framställningarna och vägt in synpunkterna tillsammans med övrigt utredningsmaterial. Framställningarna får anses besvarade med detta delbetänkande.

## 2 Nuvarande ordning

### 2.1 Harmoniserade punktskatter och cirkulationsdirektivet

#### 2.1.1 Inledning

Före den 1 januari 1993 var EG en tullunion med gemensam tullmur utåt mot tredje land och inga tullar mellan medlemsländerna. Skatter reglerades nationellt och påfördes vid gränspassering även vid passage mellan medlemsländerna. Vid årsskiftet 1992/93 genomfördes dock den inre marknaden och i samband därmed slopades gränskontrollerna mellan medlemsländerna vad avser kommersiell trafik och resandetrafik. Huvudregeln är numera att inga gränspasseringar skall förekomma enbart på grund av att en gräns mellan medlemsländer passerar.

För att fri rörlighet för varor skall uppnås är det viktigt att medlemsstaternas förfarandebestämmelser om punktskatter och beskattning för mervärdesskatt harmoniseras. För punktskatter på alkohol- och tobaksvaror samt mineraloljeprodukter 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 *bilaga 2*.

Den gemensamma beskattningsordningen för mervärdesskatt regleras i rådets sjätte direktiv 77/388 EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1, Celex 377L0388), det s.k. *sjätte direktivet*. I det följande behandlas cirkulationsdirektivet. Frågan om mervärdesbeskattningen tas upp i avsnitt 2.4.

#### 2.1.2 Några centrala begrepp i cirkulationsdirektivet



I direktivet definieras inledningsvis vissa begrepp som är centrala för förståelsen av förfarandereglerna. 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 uppskavsreglerna för skatteupplag,
- skatteupplag*: en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, mottas eller avsänds enligt uppskavsreglerna 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.

### 2.1.3 Cirkulationsdirektivets geografiska omfattning

Cirkulationsdirektivet skall enligt huvudregeln tillämpas på gemenskapens territorium, såsom detta territorium definieras i Fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen och då särskilt artikel 227 i fördraget.

Från denna huvudregel har dock dessa områden undantagits:

- *Tyskland*: ön Helgoland och området Büsingen,

- *Italien*: Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Liganosjön,
- *Spanien*: Ceuta, Melilla och Kanarieöarna,
- *Finland*: Åland, och
- Frankrikes utomeuropeiska departement.

#### 2.1.4 Huvudprinciper för beskattningsförfarandet

Förfarandereglerna i cirkulationsdirektivet innebär i princip att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt (dvs. utan gränskontroller), 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 för punktskatt 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 eller importeras från land utanför gemenskapen. Omfattas varorna av något av gemenskapens tullförfarande vid införandet till EU anses dock importen äga rum först när varorna lämnar tullförfarandet.

#### 2.1.5 Framställning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor

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 punktskattens betalning. Säkerheten skall ställas av den avsändande godkända lagerhavaren.

En godkänd lagerhavare 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 godkänd lagerhavare. Mott-

garen kan också vara en näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering i ett annat EU-land. Sådana näringsidkare skall alltid ställa säkerhet för skattens betalning och detta skall ske innan leveransen påbörjas. Skatten förfaller till betalning när varorna tas emot.

### 2.1.6 Krav på dokument

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. Ledsagardokumentet skall upprättas i fyra exemplar, varav ett skall behållas av avsändaren och resten skall medfölja under transporten. Efter leverans skall ett exemplar behållas av mottagaren och ett, returexemplaret, återsändas till avsändaren.

### 2.1.7 Avvikelser från suspensionsordningen

Avvikelser från de bestämmelser som gäller under den tid som skattepliktiga varor omfattas av suspensionsordningen innebär att varorna upphör att omfattas av ordningen, dvs. att de anses släppta för konsumtion. Detta innebär i sin tur att skatten omedelbart förfaller till betalning. Skatten skall därvid 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.

### 2.1.8 Förflyttning av varor som släppts för konsumtion

Varor anses släppta för konsumtion när de lämnar suspensionsordningen. Det saknar betydelse om detta sker genom överträdelser av uppskavsreglerna eller genom att varorna levereras till detaljistledet.

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.

### 2.1.9 Införsel för privat bruk

För skattepliktiga varor, som privatpersoner medför för eget bruk från ett EU-land till ett annat och som transporterats av dem själva, gäller att skatten skall betalas i det land där varorna anskaffades. Att varorna måste transporteras av privatpersonerna själva framgår av EG-domstolens dom i det s.k. Man in Black-fallet (C-296/95). Vid bedömningen av om de varor som en privatperson medför skall anses vara avsedda för eget bruk skall hänsyn tas till bl.a. mängden varor. Medlemsländerna får 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 röktobak, 10 liter sprit, 20 liter starkvin, 90 liter vin (inklusive högst 60 liter mousserande vin) samt 110 liter öl.

### 2.1.10 Taxfreeförsäljning

När det gäller alkohol- och tobaksvaror ombord på fartyg och flygplan skiljer cirkulationsdirektivet på varor som medtas i det personliga bagaget av den resande och varor som konsumeras ombord.

Fram till den 1 juli 1999 får medlemsstaterna skattebefria varor som tillhandahålls av skattefria butiker och som tas med i den resandes personliga bagage vid flyg- eller sjöresa från en medlemsstat till en annan. Detsamma gäller varor som tillhandahålls ombord på ett flygplan eller ett fartyg i passagerartrafik inom gemenskapen. Befrielsen omfattar dock endast vissa kvantiteter, nämligen de kvantiteter som kan föras in från tredje land utan att tull skall betalas. Medlemsstaterna skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att se till att undantaget tillämpas korrekt och utan krångel och för att förebygga skatteundandragande, skattefusk eller missbruk.

Detta undantag upphör automatiskt och skattefri försäljning av varor som tas med i bagaget kan därför inte ske i exportbutiker och ombord på fartyg och luftfartyg efter den 30 juni 1999.

För förbrukning ombord gäller andra regler. Till dess att rådet på kommissionens förslag har infört gemenskapsbestämmelser om proviantering får medlemsstaterna enligt cirkulationsdirektivet behålla sina nationella bestämmelser i detta ämne. För förbrukning ombord finns således inte något krav på att varorna efter den 30 juni 1999 skall vara beskattade.

## 2.2 Huvuddragen i de svenska lagarna om skatt på alkohol och tobak

### 2.2.1 Allmänt

Cirkulationsdirektivets bestämmelser införlivades med svensk lagstiftning genom lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. Begreppet suspensionsordning har dock inte förts in i lagarna. Det ingår i utredningens uppdrag att analysera om begreppet skall införlivas i svensk lagstiftning. Den analysen kommer att redovisas i ett senare betänkande. Suspensionsordningen har dock i praktiken införlivats med de svenska

lagarna t.ex. genom att skattskyldighet inte intäder i vissa fall.

I lagarna om skatt på tobak, alkohol och energi används termen **upplagshavare** i stället för lagerhavare. Termerna registrerad och oregistrerad varumottagare används i stället för näringsidkare med eller utan punktskatterregistrering.

Beskattningsmyndighet för punktskatter är Skattemyndigheten i ~~D~~ larnas län (från den 1 januari 1999 Skattemyndigheten i Gävle).

### 2.2.2 Upplagshavare

Upplagshavare skall vara godkända av beskattningsmyndigheten. Godkänd som upplagshavare kan den bli som avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor, bedriva yrkesmässig försäljning av skattepliktiga varor till näringsidkare eller yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor. Dessutom krävs att sökanden med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare. Även skatteupplagen måste godkännas av beskattningsmyndigheten. Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor skall äga rum i ett godkänt skatteupplag.

Upplagshavare skall ställa säkerhet för betalning i samband med transport av obeskattade varor. Det skall dessutom finnas en säkerhet för de varor som förvaras i skatteupplaget. Säkerheternas storlek beräknas enligt schablonregler. Vid transporter skall säkerheten motsvara den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. För varor i skatteupplag skall säkerheten motsvara tio procent av skatten på de varor som i medeltal förvaras i upplaget.

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas om förutsättningar för godkännande inte längre finns. Godkännande av upplagshavare får också återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar.

En upplagshavare kan leverera skattepliktiga varor till en upplagshavare i Sverige eller till en upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EU-land utan att skattskyldighet inträder. Om varor tas ut ur skatteupplaget av annan anledning utan att föras till något annat skatteupplag inträder dock skattskyldighet.

Vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EU-land skall upplagshavaren upprätta ett ledsagardokument i fyra exemplar. Tre exemplar av dokumentet skall åtfölja varorna under transport. Har en upplagshavare inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts fått tillbaka retur-exemplaret skall han utan dröjsmål underrätta beskattningsmyndigheten.

Om varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet skall varorna beskattas i Sverige om varorna finns här eller kan antas ha konsumerats här. Detsamma gäller om det inte kan utredas var varorna finns eller har konsumerats. I sådana fall är den som ställt säkerhet för transporten skattskyldig.

### 2.2.3 Varumottagare

Den som yrkesmässigt tar emot skattepliktiga varor från en godkänd upplagshavare i ett annat EU-land eller som yrkesmässigt från tredje land importerar skattepliktiga varor och som inte själv är godkänd som upplagshavare, kan hos beskattningsmyndigheten ansöka om registrering som varumottagare. En registrerad varumottagare skall ställa säkerhet för betalning av skatten på de varor som han tar emot. Säkerheten skall uppgå till tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna. Registreringen kan återkallas om säkerheten inte längre är godtagbar.

För oregistrerade varumottagare gäller delvis andra regler vad gäller ställandet av säkerhet. En oregistrerad varumottagare är dessutom skyldig att innan varorna transporteras från det andra EU-landet anmäla besvären till beskattningsmyndigheten.

För varumottagare inträder skattskyldigheten vid mottagandet av varorna. Skillnaden mellan en registrerad och en oregistrerad varumottagare är att den som regelbundet tar emot punktskattepliktiga varor kan ansöka om att bli registrerad.

### 2.2.4 Yrkesmässig införsel av varor som släppts för konsumtion i annat EG-land

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. Den som är skattskyldig i sådana fall 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.

### 2.2.5 Införsel för privat bruk

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. Dessa kvantiteter är: 1 liter spritdryck eller 3 liter starkvin, 5 liter vin, 15 liter starköl, 300 cigaretter eller 150 cigariller eller 75 cigarrer eller 400 gram röktaobak. 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. Bestämmelser beträffande 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).

I samma direktiv regleras också undantag för Danmark och Finland. 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 rådsprotokollet finns en anteckning om att rådet anser att för det fall Sverige vid sin förhandling ges ett gynnsammare datum än Danmark och Finland skall detta datum även gälla dem.

## 2.2.6 Förfarande och kontroll

Bestämmelser om förfarandet vid uttag av punktskatter finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). Kontrollen av punktskatter sker liksom annan skattekontroll genom deklara-tionsgranskning, kontrollbesök och revision. Deklarationerna innehåller endast ett fåtal uppgifter. En djupare kontroll förutsätter därför normalt revision eller fördjupad skrivbordsgranskning.

Enligt LPP får beskattningsmyndigheten besluta om skatterevision för att kontrollera att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Skatterevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) och hos annan juridisk person än dödsbo. En skatterevision



skall bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. Revisionen får verkställas hos den reviderade om han medger det. Vid skatterevision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Revisorn får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Vidare får han inventera kassan, granska varulager, inventarier, fordon, särskild räknarapparat, mät-apparat och tillverkningsprocesser. Revisorn får också prova särskild räknarapparat och mätapparat. Den reviderade skall tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Den reviderade skall också lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i verksamheten för granskning av varulager m.m. För de fall den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite och om andra tvångsåtgärder i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförordningen.

Genom lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter har tullen getts befogenheter att kontrollera vägtransporter och postförsändelser som kan innehålla alkohol- och tobaksvaror. Enligt lagen får tullen omhänderta skattepliktiga varor för att utreda om skatt skall betalas i Sverige. Tullen kan besluta om skatt på de omhändertagna varorna och varorna kan förverkas om skatten inte betalas.

Vidare har tullen enligt privatinförsellagen möjlighet att omhänderta alkoholdrycker och tobaksvaror om det finns påtaglig risk att den skattskyldige inte kommer att betala skatten och om skatten förblir obetald kan varorna förverkas.

## 2.3 Dagens regler om leveranser av alkohol och tobak till fartyg och flygplan samt exportbutiker

### 2.3.1 Inledning

I detta avsnitt redovisas hur de nuvarande reglerna är konstruerade från det att alkohol- eller tobaksvaror importeras till gemenskapen eller tillverkas där till dess de säljs utan skatt i exportbutiker och ombord på fartyg och flygplan eller förbrukas ombord utan skatt.

### 2.3.2 Importerade varor

Enligt cirkulationsdirektivet artikel 5.1 blir de varor som direktivet omfattar skattepliktiga när de tillverkas inom gemenskapens territorium eller importeras dit. I alkohol- och tobaksskattelagarna har detta uttryckts genom att skatt skall betalas för varor som tillverkas i Sverige, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importeras från tredje land.

Om varan omfattas av något gemenskapens tullförfarande vid inörrandet till gemenskapens territorium skall importen dock anses äga rum när varan lämnar gemenskapens tullförfarande (artikel 5.1 i direktivet).

Till tullförfarande räknas enligt artikel 4.16 rådets förordning 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, den s.k. *tullkodexen* bl.a. övergång till fri omsättning, lagring i tullager och export.

Alkohol- och tobaksvaror som kommer från tredje land, men som t.ex. lagras i tullager, anses således inte importerade till gemenskapen och omfattas därför inte heller av cirkulationsdirektivets bestämmelser.

Om en vara lämnar gemenskapens tullförfarande genom förfarandet ”övergång till fri omsättning” skall tull betalas och den blir en gemenskapsvara. Enligt cirkulationsdirektivets bestämmelser är den då också importerad och således även en skattepliktig vara.

#### *Import av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare*

När skattepliktiga varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare skall skatt betalas till tullmyndigheten och därvid gäller tullagen (18 § alkoholskattelagen och 19 § tobaksskattelagen).

Enligt 10 § tullagen (1994:1550) är den som är skyldig att betala import- eller exporttull för en vara, eller skulle ha varit det om varan varit tullbelagd (den tullskyldige), skyldig att betala skatt eller avgift som skall tas ut för varan vid import eller export. Skatt och avgift skall fastställas och betalas i den ordning som gäller för tull.

Någon särskild regel för när skattskyldigheten inträder för den som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare finns inte i alkohol- och tobaksskattelagarna utan detta regleras i tullagen och skattskyldigheten inträder således samtidigt med att varorna övergår till fri omsättning.

#### *Import av en registrerad varumottagare m.m.*

För den registrerade varumottagaren innebär tullförfarandet ”övergång till fri omsättning” inte i sig att skattskyldigheten inträder. I stället inträder skattskyldigheten när han tar emot varorna (19 § första stycket 2 alkoholskattelagen och 20 § första stycket 2 tobaksskattelagen). Redovisningen av skatten sker enligt reglerna i LPP.

För såväl den registrerade som oregistrerade varumottagaren finns möjlighet att undgå beskattning för skattepliktiga varor genom avdrag i deklarationen under förutsättning att varorna förstörts under transporten till dem genom olyckshändelse eller force majeure (33 § i såväl alkoholskattelagen som tobaksskattelagen). Däremot finns i dag inga möjligheter för en varumottagare att leverera alkohol- och tobaksvaror till exportbutiker eller för proviantering av fartyg och flygplan och få tillbaka den tidigare betalade skatten.

#### *Import av en upplagshavare*

Den som är upplagshavare skall inte heller betala någon skatt till tullmyndigheten. Vid transporten efter förtullningen skall ledsagardokument upprättas (23 § alkoholskattelagen och 24 § tobaksskattelagen). Regeln om ledsagardokument gäller även när varor importeras av en registrerad varumottagare. Så länge varorna förvaras i ett godkänt skatteupplag inträder i princip ingen skyldighet att betala skatt för en upplagshavare (19 § alkoholskattelagen och 20 § tobaksskattelagen).

### 2.3.3 Varor från annat EG-land

Registrerade och oregistrerade varumottagare kan visserligen ta emot varor från en upplagshavare från en annan medlemsstat men skattskyldigheten inträder alltid direkt när de tar emot varorna. Varumottagarna har inte heller någon avdragsmöjlighet som tar sikte på proviantering av fartyg och flygplan eller försäljning i exportbutik. En upplagshavare kan däremot ta emot varor från ett annat EU-land utan att beskattning aktualiseras så länge han förvarar dem på sitt skatteupplag. Det innebär att t.ex. en skotsk tillverkare av whisky i praktiken inte kan sälja sina varor direkt till en svensk exportbutik utan leveransen måste först gå genom en svensk upplagshavare och ett svenskt skatteupplag. Den skotske tillverkaren behöver i och för sig inte betala skatt i sitt hemland om han levererar till en varumottagare men varumottagaren kan inte i sin tur lyfta av den svenska skatten.

### 2.3.4 Leveranser från upplagshavare till provianteringslager eller exportbutik

Enligt artikel 6 i cirkulationsdirektivet inträder skattskyldighet när varan blir tillgänglig för konsumtion. Med tillgänglig för konsumtion avses att varan upphör att omfattas av suspensionsordningen, varan framställs utanför suspensionsordningen och vid import, såvida varorna inte är underställda suspensionsordningen. En vara upphör att omfattas av suspensionsordningen när den tas ut från ett skatteupplag och av upplagshavaren levereras till köpare som inte har rätt att ta emot varan under suspension av skatten. Vid försäljning inom Sverige innebär det att skattskyldighet inträder när leverans sker till en köpare som inte själv är godkänd upplagshavare här i landet.

Skattskyldighetens inträde för upplagshavare regleras i 19 § alkoholskattelagen respektive 20 § tobaksskattelagen. Där sägs, såvitt nu är av intresse, att skattskyldigheten inträder när upplagshavaren levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare. Om upplagshavaren levererar till en svensk varumottagare skall alltså upplagshavaren betala skatten. En leverans till ett provianteringslager innebär således att skattskyldigheten inträder.

Skattskyldigheten inträder alltså men å andra sidan uppkommer en avdragsrätt. Upplagshavaren får nämligen göra avdrag för skatt på varor ”som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant” (32 § e i både alkoholskattelagen och tobaksskattelagen).

Enligt sin ordalydelse måste regeln innebära att upplagshavaren inte kan göra sitt avdrag förrän de formaliteter som kringgärdar ”lagts upp på tullager” är slutförda. Enligt uppgift från tullen är det normalt så att upplagshavaren i sin bokföring har en uppläggningsanmälan påtecknad av tullen på den ort där uppläggningsanmälan skett på provianteringslagret. I praktiken har också de skeppshandlare som sysslar med proviantering ett skatteupplag i anslutning till sitt provianteringslager. Härigenom kan en annan upplagshavare på distans skicka varor till skeppshandlaren utan att skattskyldigheten inträder.

Som alkohol- och tobaksskattelagarna är uppbyggda är enda möjligheten att åstadkomma ”proviauteringsavdraget” att varorna först finns hos en upplagshavare. Således kan inte importerade varor skattefritt lastas ombord direkt från provianteringslagret utan måste ta vägen via ett skatteupplag och sedan föras tillbaka in i provianteringslagret. Detta gäller om fartyget går i intern EU-trafik. Om varan transiteras till ett fartyg som går i tredjelands trafik kan dock skattefrihet uppnås utan att man tar vägen via ett provianteringslager. Genom detta förfarande har varan aldrig blivit en gemenskapsvara och cirkulationsdirektivet kommer

därför inte in i bilden och därmed inte heller alkohol- och tobaksskattarna.

Även en leverans till en exportbutik innebär att skattskyldighet inträder för en upplagshavare men även här uppkommer en avdragsrätt. Upplagshavaren får nämligen göra avdrag för skatt på varor ”som har levererats för försäljning i exportbutik” (32 § f i både alkoholskattelagen och tobaksskattelagen). Skattskyldigheten och avdragsrätten uppkommer alltså vid samma tidpunkt.

## 2.4 Taxfree inom mervärdesskatteområdet

### 2.4.1 Inledning

Mervärdesskatteregler som rör taxfreefrågor finns inom fem olika områden.

- Försäljning (omsättning) på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik av varor som antingen är avsedda för konsumtion ombord eller av varor som är avsedda att tas med av resenären.
- Försäljning i exportbutik.
- Skattefri försäljning till tredjelandsresenärer.
- Proviantering av varor avsedda för fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller för exportbutik. Varor avsedda för proviantering kan anskaffas genom inhemskt köp (omsättning), genom s.k. gemenskapsinternt förvärv från annat EU-land eller genom import från tredje land.
- Privat införsel av varor som köpts ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller i utländsk exportbutik.

Nedan redovisas de olika områdena i nu nämnd ordning. Hänvisningar till artiklar i avsnitten om mervärdesskatt avser *sjätte direktivet* (77/388/EEG). För svensk del återfinns reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200), i det följande ML.

I avsnitt 2.1.3 finns en redogörelse för cirkulationsdirektivets geografiska omfattning. För mervärdesskattens del tillkommer några undantagna områden. Det är när det gäller Grekland Agio Oros, när det gäller Danmark Grönland och Färöarna och när det gäller Storbritannien Kanalöarna och Gibraltar, se 1 a § mervärdesskatteförordningen (1994:223).

## 2.4.2 Försäljning ombord

### *Försäljning på linjer som trafikerar annat EU-land*

För mervärdesbeskattningen gäller att skatteplikt föreligger för alla transaktioner som görs i yrkesmässig verksamhet och som inte uttryckligen undantagits. Det följer av 1 kap. 1 § ML. Motsvarande princip gäller i sjätte direktivet. Skatteplikten förutsätter dock att transaktionen sker inom landet. I vilka fall en omsättning skall anses ha gjorts inom landet framgår av 5 kap. ML. I vilka fall omsättningen skall anses undantagen framgår av 3 kap. ML.

Av 5 kap. 2 b § ML (motsvarar artikel 8.1.c) framgår att Sverige utgör beskattningslandet för omsättning på fartyg, flyg eller tåg under passagerartransport mellan EG-länder om avreseorten är belägen i Sverige och ankomstorten är belägen inom EU.

Med avreseort belägen i Sverige avses att första orten för påstigning av passagerare finns i Sverige beträffande den del av resan som görs inom EU. Detta gäller även om en del av transporten dessförinnan utförts utanför EU.

Med ankomstort inom EU avses sista orten för avstigning av passagerare inom EU i fråga om passagerare som steg på inom EU. Detta gäller även om resan fortsätter utanför EU.

Huvudregeln är att försäljningen skall beskattas. Tre undantag finns dock från denna huvudregel.

För det första anses en omsättning ombord som en omsättning utomlands om vid resan mellan EU-orter uppehåll gjorts i tredje land. Detta framgår av 5 kap. 1 sista stycket och 5 kap. 2 b § ML.

För det andra anses en omsättning ombord som en omsättning utomlands om varan omsatts för konsumtion ombord på fartyg eller flyg i EU-trafik. Detta framgår av 5 kap. 9 § första stycket 5 ML, vilken motsvaras av artikel 8.1 sista stycket.

Det skall i detta sammanhang uppmärksammas att möjligheten i artikel 8.1 sista stycket för ett medlemsland att undanta omsättning av varor avsedda för konsumtion ombord på EU-resor har tidsbegränsats. Tidfristen löpte ut den 31 december 1993. Enligt artikel 8.1 fjärde stycket skulle dock kommissionen senast den 30 juni 1993 ha lämnat en rapport till rådet, eventuellt med förslag till nya regler beträffande beskattning av varor som omsätts för konsumtion ombord inklusive restaurangtjänster. Så har emellertid inte skett.

Det bör även noteras att EG-domstolen i en dom från maj 1996 (C-231/94 Faaborg-Gelting linien A/S v. Finanzamt Flensburg) konstaterat att transaktioner i restaurangverksamhet skall anses som omsättning av tjänster vilka skall beskattas med stöd av artikel 9.1, dvs. i det land där

den som tillhandahåller tjänsten har sitt fasta driftställe. Domstolen ansåg i fråga om restaurangtjänster ombord på fartyg att de inte kunde anses utförda från ett fast driftställe ombord på fartyget. I stället skulle de anses utförda från tillhandahållarens permanenta driftställe.

Slutligen är viss omsättning ombord inte skattepliktig eftersom den är särskilt undantagen i 3 kap. 30 c § ML. Undantaget gäller vid försäljning av vissa varor på flyg- och båtlinjer där Sverige skall anses som beskattningsland enligt 5 kap. 2 b § ML och varan skall tas med i resenärens bagage för hans personliga bruk. Skattefriheten avser försäljning av 1 liter sprit eller 2 liter starkvin och 2 liter vin och 2 liter starköl, 200 cigaretter m.m., 50 gram parfym och 0,25 l luktvaften samt andra varor upp till maximalt 800 kr. Detta undantag baserar sig på artikel 28k i sjätte direktivet som bara gäller till den 1 juli 1999.

Undantaget är kvalificerat, dvs. återbetalning medges för ingående skatt hänförlig till verksamheten, se 10 kap. 11 § ML.

Beträffande rutten mellan Sverige och Danmark eller Finland har de kvantitativa begränsningarna i 3 kap. 30 c § ML begränsats ytterligare i 6 och 7 §§ provianteringsförordningen, se avsnitt 2.6.6. Begränsningarna bygger på ett bemyndigande i 3 kap. 30 c § sista stycket.

#### *Försäljning på linjer som trafikerar tredje land*

Försäljningen i tredjelandstrafik är skattefri enligt 5 kap. 1 § tredje stycket ML oavsett den avser varor som skall konsumeras ombord eller avser varor som skall tas med av resenären. Omsättning på fartyg eller flyg i utrikes trafik i andra fall än som avses i 5 kap. 2 b § räknas aldrig som omsättning inom landet. Försäljningen ligger i de här fallen utanför den svenska beskattningsrätten. Eller annorlunda uttryckt. Försäljning ombord på fartyg eller flyg i annan utrikes trafik än den där Sverige skall anses som beskattningsland enligt 5 kap. 2 b § utgör omsättning utomlands och skall därmed inte beskattas.

### 2.4.3 Försäljning i exportbutik

För försäljning av oförtullade eller obeskattade varor till flygpassagerare som avreser till utlandet får inrättas butik på flygplats (exportbutik). Om det finns särskilda skäl, får exportbutik inrättas även på någon annan plats. Detta framgår av 45 § tullagen. Vad som får säljas och till vilka mängder har dock begränsats i 45 § tullförordningen. De varor som kan komma i fråga är alkoholdrycker, tobaksvaror, kosmetiska preparat och choklad- och konfektyrvaror.

För resenärer med resmål inom EG:s tullområde (således även Åland) gäller i princip samma kvantitativa begränsningar som finns för den skattefria varuförsäljningen ombord enligt 3 kap. 30 c § ML.

För resande med bestämmelseort i Norge får enligt tullförordningen försäljning från exportbutik inte ske till större mängder än vad resande får tullfritt införa dit.

För resande med bestämmelseort i annat tredje land än Norge gäller i princip fri försäljning från exportbutik av sådana varor som särskilt räknas upp i 45 § tullförordningen. I praktiken kan försäljningen vara begränsad av vad som tullfritt får införas till respektive land.

Skattefriheten för försäljningar från exportbutik till EU-resenärer finns i artikel 28k.1 första stycket. Beträffande försäljningar till tredjelandsresenärer följer skattefriheten av undantaget för exportomsättningar i artikel 15.2.

#### 2.4.4 Taxfreeförsäljning till resenärer bosatta i tredje land

I 5 kap. 9 § första stycket 9 finns regler enligt vilka varuförsäljningar till personer bosatta i ett land utanför EG under vissa förutsättningar i efterhand får räknas som omsättning utomlands (exportomsättning). Förutsättningarna är att ersättningen utgör minst 200 kr (inkl. moms), att säljaren kan visa att varan förts ut ur EG och att detta skett före utgången av tredje månaden efter den månad varan levererades. För att styrka uppgifterna skall säljaren i sina räkenskaper ha antingen intyg från en av skattemyndigheten godkänd intygsgivare (f.n. Sweden Tax Free Shopping AB) om att köparen medfört varan till en plats utanför EG eller en handling påstämplad av det tullkontor där varan lämnat EG. Till grund för bestämmelsen ligger artikel 15.2 sjätte direktivet i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG (det s.k. andra förenklingsdirektivet).

För personer bosatta i Norge och på Åland gäller enligt 5 kap. 9 § andra stycket ML särskilda regler. Försäljning till sådana personer får i efterhand behandlas som exportomsättning om ersättningen utgör minst 1000 kr (exkl. moms), om det kan visas att varan i nära anslutning till leveransen (14 dagar) har införts till Norge eller Åland och att mervärdesskatt erlagts i hemlandet. Detta förutsätter att säljaren får en kopia av tullräkning eller motsvarande handling från köparen.

#### 2.4.5 Proviantering



*Varor avsedda för fartyg eller flygplan*

Huvudprincipen är att provianteringen är skattefri om försäljningen är det. Proviantering av varor inhandlade i Sverige är således skattefri i följande tre situationer.

Till att börja med gäller skattefrihet för proviantering som avser varor som skall brukas ombord på fartyg eller flyg i utrikes trafik, dvs. som trafikerar annat EU-land eller tredje land. Detta framgår av 5 kap. 9 § första stycket 4 första ledet ML. Med varor avsedda för bruk ombord förstås varor som skall brukas (konsumeras) såväl för fartygets eget behov som försäljning av varor som en resande konsumerar ombord (servering). Regeln korresponderar med 3 § 1 och 2 i provianteringsförordningen enligt vilken proviantering får ske med obeskattade varor för förbrukning ombord vid resa till plats utanför EG eller till en utländsk ort inom EG. Jämför även 7 § andra stycket provianteringsförordningen där möjligheten att proviantera skattefritt på vissa fartygslinjer mellan svensk och dansk hamn har begränsats.

Skattefri proviantering får vidare ske av varor som skall försäljas ombord på fartyg eller flyg i passagerartrafik mellan Sverige och annat EU-land om försäljningen är undantagen enligt 3 kap. 30 c § ML. Att provianteringen är skattefri framgår inte direkt av mervärdesskattelagen utan av 3 § 3 provianteringsförordningen, se avsnitt 2.6.3. Jfr även artikel 28k punkten 4 i sjätte direktivet.

Slutligen får skattefri proviantering ske av varor som skall omsättas (försäljas) ombord på fartyg eller flygplan i passagerartrafik mellan Sverige och tredje land. Detta följer av 5 kap. 9 § första stycket 4 andra ledet jämförd med 5 kap. 1 § tredje stycket och 5 kap. 2 b § ML. Provianteringen är skattefri eftersom den anses som en omsättning utom landet. Bestämmelsen avser de fall där varan skall levereras till ett fartyg eller flygplan i utrikes trafik för sådan omsättning på fartyget eller flygplanet som inte görs inom landet. Omsättning inom landet föreligger endast i de i 5 kap. 2 b § ML angivna fallen, dvs. omsättning på fartyg eller flyg under passagerartransport mellan EU-länder om avreseorten är belägen i Sverige. En mellanlandning i tredje land medför att omsättningens karaktär av EU-intern går förlorad. Regeln korresponderar med 3 § 1 i provianteringsförordningen.

Vissa begränsningar i skattefriheten för proviantering avseende tredjelandstrafik finns beträffande leveranser till fartygslinjer i norsk trafik. Enligt 6 § provianteringsförordningen får proviantering av obeskattade varor för försäljning på vissa fartygslinjer mellan svensk och norsk hamn endast ske med vissa kvantiteter, se avsnitt 2.6.6. Vidare finns i 5 kap. 9 § sista stycket ML begränsningar i skattefriheten avseende leveranser för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg

på linjer mellan Sverige och Norge. Den skattefria provianteringen får här endast avse spritdrycker, vin, starköl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel eller choklad- eller konfektyrvaror. Till denna bestämmelse hör en särskild avdragsregel i 8 kap. 9 § första stycket 3 ML och en särskild regel i 7 kap. 5 § andra stycket ML avseende beräkning av beskattningsunderlaget vid uttag i dessa fall. Innehålls i bestämmelserna beskrivs enklast med hjälp av ett exempel:

En leverantör säljer dels spritdrycker, vin och öl, dels kameror, nyckelringar, tröjor och läskedrycker till en färja som går mellan Sverige och Norge för kioskförsäljning ombord. Den förstnämnda varukategorin kan levereras mervärdesskattefritt till rederiet med stöd av 9 kap. första stycket 4 ML jämförd med 5 kap. 9 § sista stycket ML och leverantören får återbetalning av den ingående skatten enligt de allmänna reglerna i 10 kap. 12 § ML. Rederiet i sin tur skall inte ta ut mervärdesskatt vid kioskförsäljningen eftersom den avser omsättning på fartyg i tredjelandsstrafik (jfr 5 kap. 1 § tredje stycket ML). Beträffande den andra varukategorin skall leverantören däremot debitera mervärdesskatt vid leveransen till fartyget eftersom det är fråga om varor som inte omfattas av det särskilda exportundantaget i 5 kap. 9 § sista stycket ML. Rederiet får i dessa fall inte göra avdrag för den ingående mervärdesskatten enligt 8 kap. 9 § första stycket 3 ML. Därmed kan beskattning sägas ske vid leveransen till fartyget.

Leverantören säljer även varor av bägge kategorier för konsumtion ombord. Detta kan han göra mervärdesskattefritt med stöd av 5 kap. 9 § första stycket 4 ML och får återbetalningsrätt med stöd av 10 kap. 12 § ML. Rederiet i sin tur skall inte ta ut mervärdesskatt vid försäljningen för konsumtion eftersom den utgör en omsättning på fartyg i tredjelandsstrafik (jfr 5 kap. 1 § tredje stycket ML). Om rederiet inte använder alla på detta sätt inköpta varor för konsumtion ombord utan istället för skattepliktig försäljning i kiosken skall uttagsbeskattning ske med stöd av de allmänna bestämmelserna i 2 kap. ML. Detta kan endast bli aktuellt för varor ur den andra kategorin. Beskattningsunderlaget utgörs i dessa av varans inköpsvärde, se 7 kap. 5 § sista stycket ML. Det kan t.ex. vara fråga om mineralvatten som sålts utan mervärdesskatt till fartygets restaurang men som tagits ut därifrån för att i stället försäljas i fartygets kiosk. Genom uttagsbeskattningen i dessa fall blir mervärdesskattebelastningen i princip densamma som om rederiet betalat skatt redan vid förvärvet.

Om proviantering sker med varor som kommer från ett annat EU-land gäller reglerna om s.k. gemenskapsinterna förvärv, vilket innebär att förvärvet är skattepliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det, se 3 kap. 1 § tredje stycket ML. Att proviantering kan ske med varor som importerats från tredje land framgår av 2 kap. 4 § lagen

(1994:1551) om frihet från skatt vid import. Skattefri proviantering kan också ske av varor som överförts från egen verksamhet i ett annat EU-land, se 2 kap. 7 § andra stycket 1 ML.

#### *Varor avsedda för exportbutik*

En omsättning av en vara anses som omsättning utomlands om varan levereras för försäljning i exportbutik. Detta framgår av 5 kap. 9 § första stycket 6 ML. Leveransen till exportbutiken är således skattefri.

### 2.4.6 Privat införsel av alkohol- och tobaksvaror

Införsel från annat EG-land av tobaksvaror och alkoholdrycker som exempelvis köpts skattefritt i en exportbutik eller på linjer som trafikerar annat EU-land mervärdesbeskattas inte. Dock tas punktskatter ut med stöd av privatinförsellagen.

När det gäller varor som förs in från tredje land är importen fri från mervärdeskatt upp till vissa kvantiteter och belopp som regleras i 3 kap. 4-6 §§ lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import. Begränsningarna motsvarar i princip den begränsning som finns för skattefri försäljning ombord i 3 kap. 30 c § ML. Dessutom finns i lagen om frihet från skatt vid import ett krav på att inresan skall ha skett med luftfartyg i yrkesmässig trafik eller att utlandsvistelsen varat mer än 20 timmar eller att varorna beskattats på Åland eller i Norge.

## 2.5 Den nordiska provianteringsöverenskommelsen

### 2.5.1 Syfte och tillämpningsområde

Den nordiska provianteringsöverenskommelsen mellan Danmark, Finland, Norge och Sverige har gällt sedan år 1969. Syftet är att förenkla tullkontrollen av resandetrafiken med passagerarfartyg i trafik mellan hamnar i länderna utan att effektiviteten i tullkontrollen eftersätts, samt att effektivt kunna kontrollera försäljningen och serveringen av obeskattade varor på passagerarfartyg. Överenskommelsen i sin nuvarande lydelse finns återgiven *ibilaga 2*.

Överenskommelsen gäller passagerarfartyg, som i utrikes trafik utslutande går mellan hamnar i Danmark, Finland, Norge och Sverige (artikel 2). Hamnar på Färöarna och Grönland samt Svalbard och Jan

Mayen omfattas inte. Eftersom den uteslutande gäller trafik mellan nordiska hamnar torde reglerna i överenskommelsen inte kunna göras gällande på en rutt som går t.ex. Sverige – Estland – Finland.

### 2.5.2 Vad som får provianteras

Vilka obeskattade varor som får provianteras i syfte att försäljas från kiosker eller liknande försäljningsställen ombord regleras i artikel 3 och beror på om det är fråga om en kort rutt eller inte. Till korta rutter räknas rutter i Öresund och vissa rutter mellan Sverige och Norge.

På korta rutter får proviantering ske endast med tobaksvaror, choklad och konfektyrer.

På andra rutter kan proviantering ske av spritdrycker med en alkoholhalt av högst 60 volymprocent, vin, öl, tobaksvaror, cigarettpapper, choklad- och konfektyrvaror och parfymer, kosmetiska preparat och oalettmedel.

För servering till passagerare får proviantering ske med obeskattade varor med undantag av tobaksvaror och cigarettpapper.

I övrigt får proviantering ske endast med beskattade varor.

Proviaivering med spritdrycker på korta rutter får inte ske i mindre flaskstorlekar än 3/4 liter och på andra rutter 3/8 liter. Förbudet mot att proviantera småflaskor på korta rutter upprätthålls i praktiken inte längre.

### 2.5.3 Vilka mängder som får provianteras

Artikel 4 innehåller detaljerade regler om vilka kvantiteter som fartygen får provianteras med.

För försäljning till passagerare får fartyg provianteras med ett efter tullmyndighetens bedömning lämpligt lager av obeskattade varor. Kvantiteterna av de enskilda varuslagen skall anpassas efter fartygets storlek, trafikområde och förseglingsmöjligheter samt efter om fartyget går på kort rutt eller på annan rutt. Det är tullmyndigheten i det land där ruten har sin utgångspunkt som skall fastställa vad som är en lämplig storlek på lagret.

För andra än korta rutter får lagret av spritdrycker, vin, öl och tobaksvaror fyllas på med kvantiteter, som erhålls genom att det efter den senaste provianteringen befordrade antalet passagerare multipliceras med den maximala tullfrihetskvantiteten för resande, bosatt i europeiskt land, med erforderliga avdrag med hänsyn till

- a) passagerare som inte uppnått den för tullfri införsel stadgade minimiåldern,
- b) tur- och returpassagerare som inte är berättigade till fullt obeskattat inköp i båda riktningarna,
- c) passagerare som på grund av utlandsvistelsens korta varaktighet inte är berättigade till ovannämnda maximala tullfrihetskvantiteter samt,
- d) passagerare som inte alls eller inte fullt ut utnyttjar möjligheten till inköp av obeskattade varor.

För korta rutter finns liknande regler för tobaksvaror. Dessutom finns vissa särskilda regler för bl.a. cigarettpapper, choklad- och konfektyrvaror och kosmetika. Beträffande obeskattade varor för servering till passagerare får proviantering ske i den omfattning som tullmyndigheten bedömer lämplig.

#### 2.5.4 Var och till vem försäljning får ske ombord

Även här innehåller överenskommelsen detaljerade regler (artikel 5).

För det första skall försäljning till passagerare av spritdrycker och vin i flaskor samt tobaksvaror och cigarettpapper ske från kiosk eller liknande försäljningsställe och inte i samband med servering. Försäljning till ombordanställda får inte ske.

Försäljning av de nämnda varorna får dessutom endast ske till passagerare som uppvisar för resan gällande färdbiljett (även fribiljett). Biljetten skall vederbörligen ha klippts eller på annat sätt märkts vid ombordgåendet. Vid försäljningen skall biljetten av försäljaren märkas på tydligt och varaktigt sätt med uppgift om varuslag, försäljningsdatum och, om så erfordras, färdriktning. Om särskilda omständigheter föreligger får berörda länders tullmyndigheter avtala att kontrollen av försäljningen får ske på annat sätt.

Genom anslag ombord skall passagerarna uppmärksammas på gällande tullfrihetsregler i de länder som ruten omfattar. Säljaren bör begränsa de kvantiteter som säljs så att passagerarna inte i något av de länder som ruten omfattar kan föra in mer än de kvantiteter som tullfrihetsreglerna fastställer.

#### 2.5.5 Vilka turer som får proviantera obeskattade varor

Ett villkor för att proviantering med obeskattade varor skall få ske är att huvudsyftet med de enskilda turerna är att upprätthålla trafik i vanlig mening. Framgår det av omständigheterna att så inte är fallet, t.ex. om särskilda arrangemang ombord är huvudsyftet med turen, kan proviantering med obeskattade varor inte medges (artikel 6). I Generaltullstyrelsens tillämpningsföreskrifter (TFS 1968:210) till överenskommelsen anges att fartyg som går i regelbunden trafik efter en på förhand uppgjord och kungjord turlista i regel torde uppfylla villkoren i artikel 6. Dock bör man enligt Generaltullstyrelsen uppmärksamma att det i en turlista kan finnas turer inlagda som uppenbarligen har karaktär av restaurangturer, månskensturer eller liknande. Sådan turer uppfyller inte villkoren i artikel 6.

### 2.5.6 Redovisning

Regler om redovisning finns i artikel 7.

Redovisning skall ske av de kvantiteter obeskattade spritdrycker, vin, tobaksvaror och cigaretter som säljs från kiosk eller liknande försäljningsställe och av de kvantiteter obeskattade spritdrycker och vin som förbrukas vid servering. Det skall göras en separat redovisning för försäljning i kiosk och liknande försäljningsställe och en separat redovisning för servering.

Redovisningen skall avslutas en gång per dygn om inte turen varar mer än ett dygn. I annat fall skall den ske när varje tur avslutas. Redovisningen skall ske på fastställda formulär och innehålla uppgifter om antalet passagerare på varje enkel tur. I Generaltullstyrelsens tillämpningsföreskrifter sägs att inventering av förråden ombord bör ske tid efter annan och att inventeringen i första hand bör göras av den tullmyndighet där rutten har sin utgångspunkt.

### 2.5.7 Sanktioner

Den sanktion som föreskrivs i överenskommelsen är att fartyg som överträder bestämmelser i överenskommelse kan nekats tilldelningen av obeskattade varor till fartyget helt eller för viss tid. Tullmyndigheterna i de länder som berörs av rutten skall samråda om en sådan åtgärd (artikel 8).

### 2.5.8 Samråd och informationsutbyte mellan länderna m.m.

Överenskommelsen avslutas med vissa regler som rör ländernas informationsutbyte m.m. (artiklarna 9–15) Där framgår bl.a. att vid handläggning av ett ärende som behandlas i överenskommelsen skall samråd äga rum mellan tullmyndigheterna i de länder som berörs av aktuell rutt. Vidare förpliktar sig länderna att underrätta varandra om etablering av nya rutter och ändring av redan befintliga rutter samt att – efter samråd beträffande de enskilda rutterna – utväxla uppgifter rörande passagerantal och proviantmängder m.m.

För uppsägning av överenskommelsen gäller en frist av 6 månader och avvikelser från överenskommelsen får inte göras om inte samtliga länder är eniga om det.

## 2.6 Förordningen (1994:1694) om viss proviantering m.m.

### 2.6.1 Tillämpningsområde

Förordningen finns återgiven *ibilaga 2*.

I 1 § anges att det i förordningen finns bestämmelser om proviantering med varor som inte är gemenskapsvaror och med obeskattade varor för förbrukning eller försäljning ombord på transportmedel. Förordningen innehåller vidare bestämmelser om begränsningar i det undantag från skatteplikt vid viss omsättning på fartyg och luftfartyg som anges i 3 kap. 30 c § ML. Den nu angivna bestämmelsen i mervärdesskattelagen finns beskriven i avsnitt 2.4.2.

### 2.6.2 Definitioner

I 2 § finns följande definitioner.

*Gemenskapsvara:*

dels vara som i sin helhet framställts inom gemenskapens tullområde enligt villkoren i artikel 23 i förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen och inte innefattar varor som importerats från länder eller territorier som inte utgör en del av EG: s tullområde,

dels vara som importerats från länder eller territorier som inte utgör en del av EG: s tullområde och som övergått till fri omsättning,

och dels vara som har framställts inom EG: s tullområde, antingen endast av varor enligt andra satsen eller av varor enligt första och andra satsen.

*EG:s tullområde*: de områden som anges i artikel 3 i förordning (EEG) nr 2913/92.

*EG:s skatteområde*: det område inom vilket gemenskapens bestämmelser om en viss skatt är tillämpliga.

### 2.6.3 Vad som får provianteras obeskattat

Enligt 3 § i förordningen får proviantering med obeskattade varor ske i tre fall.

För det första får proviantering ske för förbrukning och försäljning ombord vid resa till plats utanför EG:s tullområde eller EG:s skatteområde i de fall där tillhandahållandet inte utgör omsättning i landet. Det rör sig således om rena exportsituationer.

För det andra får proviantering ske för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort inom EG:s tullområde eller EG:s skatteområde. Det rör sig här om förbrukning ombord på resor inom EU där några kvantitativa begränsningar för försäljningen inte följer av gemenskapsrätten.

Slutligen får proviantering ske för sådan försäljning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 c § ML.

### 2.6.4 Proviantering av varor som inte är gemenskapsvaror

Regler om proviantering av varor som inte är gemenskapsvaror finns i 4 § i förordningen.

När det gäller *förbrukning ombord* får proviantering ske vid resa till plats utanför EG:s tullområde eller EG:s skatteområde och vid resa till utländsk ort inom EG:s tullområde och EG:s skatteområde.

Regeringen har möjlighet att meddela föreskrifter om tullfrihet för förnödenheter och proviant som medförs eller tas ombord på transportmedel som går i utrikes trafik, om varorna är avsedda för transportmedlet eller för besättning eller passagerare, se 7 § lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. Detta grundar sig i sin tur på artikel 139 b i rådets förordning EEG nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättande av ett gemenskapssystem för tullbefrielse.

Regeringen har meddelat föreskrifter om tullfrihet i 6 § andra stycket förordningen (1994:1605) om tullfrihet m.m. Där framgår att tullfrihet gäller för proviant för besättningens eller passagerarnas behov då den medförts eller tagits ombord på fartyg, med undantag för fritidsfartyg, eller luftfartyg, som ankommer till eller avgår från Sveriges tullområde.



Med Sveriges tullområde avses enligt 2 § tullagen Sveriges landområde och sjöterritorium samt lufterummet däröver.

Gäller det *försäljning ombord* får proviantering endast ske vid resa till plats utanför EG:s tullområde.

### 2.6.5 Vissa ytterligare generella begränsningar

Vid resa till utländsk ort inom EG:s tull- och skatteområde skall des-utom proviantering vägras för förbrukning ombord under vissa fört-sättningar (5 § i förordningen).

För det första skall proviantering inte medges för förbrukning m-bord för tillhandahållanden där varan kan medföras av passagerare eller besättning från transportmedlet. Det skall alltså inte gå att proviantera för förbrukning ombord om förhållandena är sådana att man försöker kringgå de kvantitativa begränsningarna för vad som får säljas utan mervärdesskatt. Regeln täcker också in bestämmelsen i den nordiska provianteringsöverenskommelsen som säger att försäljning av alk-holdrycker och tobaksvaror inte får ske till ombordanställda (artikel 5 i överenskommelsen).

För det andra skall proviantering inte medges av obeskattade alk-holvaror om inte god ordning och nykterhet upprätthålls ombord eller om spritdrycker eller vin tillhandahålls passagerare som inte fyllt 18 år. Denna bestämmelsen synes ha tagits över från den numera upphävda förordningen (1961:128) om utförsel av obeskattade varor i fartygstrafik över Öresund.

### 2.6.6 Inskränkningar för resor inom Norden

I förordningens 6 och 7 §§ finns begränsningar i rätten till proviantering som hänger samman dels med det i avsnitt 2.4.2 nämnda bemyndigandet i 3 kap. 30 c § sista stycket ML, dels med den nordiska proviantering-överenskommelsen och dels med ännu äldre överenskommelse med Danmark.

Enligt 6 § första stycket i förordningen skall, på fartygs- och flyglin-jer mellan Sverige och Danmark eller Finland, undantaget enligt 3 kap. 30 c § tredje stycket ML (varor för maximalt 800 kr) avse endast stark-öl, öl samt choklad- och konfektyrvaror, kosmetiska preparat och ø-bakvaror. Detta har sin grund i den begränsning som finns i artikel 3 i nordiska provianteringsöverenskommelsen att endast vissa uppräknade varor får säljas skattefritt. Att tobaksvaror hamnat i denna bestämmelse förfaller i det förstone märkligt eftersom dessa varor uttryckligen är m-

dantagna från tredje stycket i den i ML angivna paragrafen och i stället finns i andra stycket. Med tobaksvaror måste därför rimligen i detta sammanhang avses snus och andra tobaksprodukter som man inte röker.

På vissa linjer till Danmark får, enligt 6 § andra stycket i förordningen, den skattefria försäljningen enligt ML inte avse spritdrycker, vin eller starköl och tobaksförsäljningen är begränsad till 20 cigaretter eller 10 cigariller eller cigarrer eller 50 gram tobaksvaror. De linjer som har dessa inskränkningar är följande.

1. Fartyg i trafik mellan svensk hamn i Skåne och Blekinge län eller i Kalmar län från länsgränsen i söder till och med Kalmar i norr och dansk hamn vid Öresund eller Östersjön. Detta motsvaras av den begränsning som gäller för s.k. korta rutter att endast obeskattade tobaksvaror och choklad och konfektyrer får provianteras (artikel 3 i den nordiska provianteringsöverenskommelsen).

2. Luftfartyg i trafik mellan Malmö eller Malmö-Sturup och Köpenhamn. Denna punkt skall jämföras med 46 § tullförordningen. Där sägs att på Malmö-Sturups flygplats och i Malmö flygplatsterminal får försäljning inte ske till passagerare med Köpenhamn som bestämmelseort. Denna regel har sitt ursprung i en förordning (1962:376) med vissa bestämmelser rörande försäljning av obeskattade varor på tullflygplats. Förordningen tillkom i samband med att en kommitté utsedd av kommunikationsministrarna i Danmark, Norge och Sverige såg över SAS organisation, administration och driftsformer (se prop. 1962:140).

Samma kvantitativa begränsningar gäller för proviantering av obeskattade varor på fartygslinje mellan svensk hamn från norska gränsen i norr till och med Lysekil i söder och norsk hamn från och med Risör i väster till svenska gränsen i öster. Även här är det fråga om korta rutter (artikel 3 i den nordiska provianteringsöverenskommelsen).

Regeringen kan medge att de nu angivna bestämmelserna inte skall gälla i fråga om viss fartygslinje. Detta sker genom förvaltningsbeslut och för sex linjer har regeringen medgivit sådan dispens.

Ytterligare begränsningar finns i 7 § för passagerarfartyg i trafik mellan svenska hamnar, belägna söder om Kullens fyr och norr om Falsterbo fyr samt danska hamnar från och med Gilleleje i norr till och med Köge i söder.

Här gäller beträffande försäljning att undantaget i 3 kap. 30 c § ML endast gäller för chokladvaror och 20 cigaretter eller 10 cigariller eller cigarrer eller 50 gram tobaksvaror.

För förbrukning ombord på dessa rutter får proviantering av spritdrycker och vin medges endast om dryckerna inte utskänks till passagerarna före klockan 12. Av spritdrycker får dessutom medföras högst 5 liter per 1 000 passagerare för varje enkel resa om resan går från svensk

hamn norr om Landskrona till dansk hamn norr om Vedbaek och i annat fall högst 25 liter per 1 000 passagerare för varje enkel resa.

7 § har sin motsvarighet i den tidigare nämnda förordningen (1961:128) om utförelse av obeskattade varor i fartygstrafik över Öresund. Den förordningen förgicks av förhandlingar mellan de svenska och danska finansdepartementen (se prop. 1961:157).

### 2.6.7 Begränsningar till vissa fartyg och luftfartyg

Enligt 8 § i förordningen är det endast vissa fartyg och luftfartyg som har möjlighet att proviantera obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror nämligen

1. luftfartyg som har en högsta tillåtna startvikt som överstiger 5 700 kilogram och som är destinerat till utländsk flygplats för att lämna eller hämta passagerare eller last,
2. fritidsfartyg vars bruttodräktighet inte understiger 75 som skall avgå till utländsk hamn i annat land än Danmark, Finland eller Norge,
3. annat fartyg som inte är fiskefartyg och vars bruttodräktighet är minst 75 som skall anlöpa utländsk hamn för att lämna eller hämta passagerare eller last, eller som skall företa kryssning i mer avlägsna farvatten som turistfartyg.

Ett undantag från denna regel finns beträffande försvarets fartyg. Enligt 8 § andra stycket får nämligen proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror även ske i enlighet med särskilda bestämmelser till fartyg som disponeras av försvarsmakten. De särskilda bestämmelserna som det refereras till torde vara Försvarsdepartementets ämbetsskrivelse till chefen för marinen den 27 september 1963 angående tillhandahållande av obeskattade rusdrycker och tobaksvaror på svenska örlogsfartyg och svenskt militärt luftfartyg vid utrikes resa med ändring enligt Kungl. Maj:ts brev till Överbefälhavaren den 15 mars 1968 i samma ämne (skrivelserna införda i tullverkets författningssamling TFS 1963:223 och TFS 1968:40).

### 2.6.8 Provisantering skall ske i skälig omfattning och kräver tillstånd

I förordningen anges att proviantering av obeskattade varor från tullager eller skatteupplag inte skall medges i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till resans art och varaktighet samt det antal personer som beräknas kunna komma att medfölja transportmedlet. Därvid skall beaktas de begränsningar avseende omsättning på färdmedlet som kan föreligga och det förråd som redan finns ombord av dylika varor (9§).

Proviaivering från tullager eller skatteupplag får inte heller ske utan medgivande från en tullmyndighet (10 §). Ett beslut av annan tullmyndighet än Generaltullstyrelsen får överklagas till Generaltullstyrelsen och Generaltullstyrelsens beslut kan överklagas till regeringen.

Förordningen avslutas med ett bemyndigande till Generaltullstyrelsen att meddela de närmare föreskrifter som erfordras för verkställigheten av förordningen (11 §).

## 2.7 Proviantering av flygplan från s.k. proviantlokaler

Proviaivering av obeskattade varor till flygplan sker, såvitt utredningen har uppfattat det, uteslutande via s.k. proviantlokaler. Reglerna för dessa lokaler återfinns i 13 kap. Tullordningen (TFS 1994:45). Tullordningen är föreskrifter som getts ut av Generaltullstyrelsen. Proviantlokalerna är inte skatteupplag. Däremot anses de enligt tullordningen som tullager som inrättats för förvaring av proviant. En leverans av alkohol och tobaksvaror kan således ske skattefritt till en sådan lokal eftersom en upplagshavare får göra ett avdrag i sin deklaration för det som levererats. Enligt tullordningen får proviantlokal inrättas på flygplats. I praktiken har dock proviantlokaler tillåtits att ligga mycket långt från flygplatser. Exempelvis finns en proviantlokal i Tibro i Västergötland varifrån flygplan som trafikerar Arlanda tar sina varor.

I proviantlokalerna förpackas varor för varje flygning i särskilda vagnar och det är olika vagnar för det som skall säljas ombord och det som skall serveras under flygningen. Varorna antecknas på en provianteringsanmälan som ges in till tullen. När planet återvänder fraktas de varor som finns kvar tillbaka till proviantlokalen och dessa varor skall också anmälas till tullen. Vid transportererna är såväl lastbilar som vagnar plomberade.

## 2.8 Hanteringen i exportbutiker

De grundläggande reglerna för försäljningen i exportbutiker finns i tullagen och tullförordningen. Det är regler om att exportbutiker får inrättas och vem som ger tillstånd till detta. Vidare regleras vad, till vem och vilka kvantiteter som får säljas.

Inte heller exportbutikerna är skatteupplag. Ett tillstånd att inrätta en exportbutik anses dock enligt tullordningen (TFS 1994:45) som tillstånd att inneha ett tullager.

Oförtullade varor får enligt tullförordningen säljas utan tull endast till passagerare som avreser direkt till tredje land. Vid kontakter med representanter för exportbutiker har framkommit att butikerna i praktiken uteslutande innehåller gemenskapsvaror. Huvudorsaken till detta är att varorna nästan alltid är tillverkade inom EU och därmed automatiskt är gemenskapsvaror. För den mycket begränsade mängd varor som kommer utanför EU – enligt uppgift ca 1 procent – anser butikerna att det inte är rationellt att särskilja varornas tullstatus för att kunna sälja dem tullfritt. När leveranser sker till exportbutikerna av det som ursprungligen varit icke-gemenskapsvaror har leverantören därför redan betalat den tull som belöper på varorna. Det rör sig i flertalet fall om små tullbelopp.

## 3 Reformbehov

### 3.1 Den skattefria försäljningen inom EU upphör den 30 juni 1999

Fram till den 1 juli 1999 får medlemsstaterna skattebefria varor som tillhandahålls i taxfreebutiker och som tas med den resandes personliga bagage vid flyg- eller sjöresa från en medlemsstat till en annan. Detta gäller varor som tillhandahålls ombord på ett flygplan eller ett fartyg i passagerartrafik inom gemenskapen.

Som cirkulationsdirektivet och sjätte direktivet är utformade upphör denna möjlighet automatiskt den 30 juni 1999. En fortsatt möjlighet till skattebefrielse skulle kräva dels ett förslag från kommissionen och dels att medlemsstaterna fattade ett enhälligt beslut med detta innehåll. Kommissionen och flertalet medlemsstater har emellertid avvisat tankarna på fortsatt skattebefrielse. Det har också varit en utgångspunkt i denna utrednings direktiv att taxfreeförsäljningen skall upphöra för resor inom EU.

Det bör dock påpekas att för försäljning i exportbutiker eller på fartyg och flygplan till resenärer till tredje land innebär den 30 juni 1999 ingen förändring. Även efter detta datum kan således i dessa fall skattefria försäljning ske.

### 3.2 Fortsatt skattefri förbrukning ombord

Till skillnad från försäljning i exportbutiker och ombord på fartyg och flygplan finns för förbrukning ombord inga gemenskapsbestämmelser som med automatik innebär att förbrukningen skall ske med beskattade varor. För punktskatternas vidkommande är cirkulationsdirektivet klart på denna punkt (artikel 23.5). Sjätte direktivet är något mer oklart utformat genom att upphörandet av den skattefria konsumtionen är kopplat till att kommissionen skulle ha lämnat en rapport i frågan (artikel 8.1).

Det bör i sammanhanget noteras att i EG-domstolens dom i Fa-borgmålet, se avsnitt 2.4.2, har servering av mat och dryck i restaurangverksamhet ansetts som en omsättning av restaurangtjänster och inte av

varor. Eftersom något undantag för tillhandahållande av restaurangtjänster inte finns i ML eller i sjätte direktivet kan det hävdas att sådana tjänster principiellt borde beskattas. Flertalet medlemsländer, däribland Sverige, beskattar dock för närvarande inte konsumtion ombord på EU-resor. Riksskatteverket anser i sin Handledning för mervärdesskatt 1998 (s. 311) att tjänst, t.ex. serveringstjänst, omsatt ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Den regeln i ML är enligt Riksskatteverket generell och gäller alla slag av tjänster oavsett om det sker i trafik inom unionen eller i tredjelands trafik. Utredningen finner för sin del inte anledning att förslå någon ändring i den tillämpningen. I avsaknad av klara regler på EU-nivå torde artikel 8.1 sista stycket utgöra rättslig grund för att tills vidare bibehålla skattefriheten för konsumtion ombord.

### 3.3 Vilka resor är att betrakta som EU-interna?

#### 3.3.1 Regler finns redan för mervärdesskatt

För mervärdesskattens del finns redan definierat vad som skall anses som en resa inom unionen. Definitionen finns i artikel 8.1.c i sjätte direktivet som överförts till 5 kap. 2 b § ML.

Nämnda bestämmelse i ML säger att en vara som omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under del av en passagerartransport mellan EG-länder, skall anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige.

Därefter finns följande definitioner för att avgöra om resan är sådan att omsättningen skall beskattas i Sverige.

- Med del av en passagerartransport mellan EG-länder avses den del av passagerartransporten som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avreseorten och ankomstorten.
- Med avreseorten avses den första orten för påstigning av passagerare inom EG. Detta gäller även om en del av transporten dessförinnan utförts utanför EG.
- Med ankomstorten avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EG i fråga om passagerare som steg på inom EG. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EG.
- För en resa tur och retur gäller att återresan skall anses som en fristående transport.

Definitionerna får anses, om inte lättlästa, så dock klara.

### 3.3.2 Kommissionens uppfattning

Den definition som finns i sjätte direktivet stämmer också överens med hur kommissionen ser på vad som är en EU-intern resa när det gäller punktskatter. Kommissionen har i ett pressmeddelande den 2 oktober 1998 (IP/98/858) redogjort för sin uppfattning.

I pressmeddelandet anför kommissionen inledningsvis beträffande punktskatter att skattskyldighet enligt gällande gemenskapsrätt inträder för produkter avsedda för detaljhandeln vid den tidpunkt då de lämnar ett skatteupplag. Beträffande varor som säljs till resenärer ombord på fartyg och luftfartyg inom EU innebär detta, efter den 1 juli 1999, att den punktskatt som gäller i den medlemsstat där varorna tas ut från skatteupplaget och lastas ombord på färjor och flygplan skall tillämpas. Denna medlemsstat måste vara en medlemsstat som omfattas av färje- eller flygrutten.

Exempelvis kommer ett rederi som är verksamt på linjer mellan Storbritannien och Frankrike eller mellan Tyskland och Danmark att i det första fallet kunna välja mellan att köpa varorna antingen i Frankrike eller England och i det andra fallet i antingen Tyskland eller Danmark. Rederierna kommer troligtvis att handla i medlemsstaten med den lägre skattesatsen. Varor köpta av ett rederi i Frankrike och därmed belagda med den lägre franska skatten kan säljas ombord med fransk skattesats inte bara på resor från Frankrike till Storbritannien utan också på resor från Storbritannien till Frankrike, förutsatt att försäljning inte sker på Storbritanniens territorialvatten. Detta innebär enligt kommissionen att resenärer kommer att kunna köpa varor för eget bruk – inte för kommersiella syften – såväl ombord på fartyget som i andra medlemsstater till lägre skattesatser, utan några av de kvantitativa eller värdemässiga begränsningar som för närvarande gäller för taxfreeförsäljningen.

Vidare säger kommissionen att enligt gemenskapens mervärdesskatte- och tulllagstiftning skall varor som tillhandahålls ombord på fartyg och luftfartyg från den 1 juli 1999 beskattas med den skattesats som är tillämplig i den medlemsstat varifrån resan går. Detta kommer att gälla oavsett om varorna säljs på den första eller andra medlemsstatens territorialvatten eller på internationellt vatten.

Exempelvis kommer rederier, som bedriver trafik mellan Tyskland och Danmark, att vara tvungna att registrera sig som mervärdesskattepliktiga i Tyskland och redovisa tysk mervärdesskatt för försäljning av varor under resor från Tyskland till Danmark respektive registrera sig i Danmark och redovisa dansk mervärdesskatt på resor från Danmark till Tyskland.

Enligt kommissionen är EU-interna resor sådana som börjar i en medlemsstat och slutar i en annan medlemsstat. Om en passagerare tar



en färja från Storbritannien till Frankrike eller från Tyskland till Danmark blir det inte möjligt att köpa obeskattade varor för privat bruk även om färjan måste passera internationellt vatten på rutten till destination-medlemsstaten. Enligt gemenskapsrätten måste varje resa till sjöss eller i luften som börjar i en medlemsstat och där den faktiska ankomstplatsen är belägen i en annan medlemsstat betraktas som en EU-intern resa.

Beträffande den skattemässiga behandlingen av varor som lastas ombord under en mellanlandning i tredje land eller på det fria havet anför kommissionen följande. Om en färja eller ett plan som går mellan två medlemsstater (t.ex. från Sverige till Finland) gör en mellanlandning i ett tredje land (t.ex. Estland) eller i ett område utanför EG:s skatteområden (t.ex. Åland) kommer reglerna för resenärer till och från tredje land att fortsätta att gälla (dvs. de kvantitativa och värdemässiga begränsningarna såsom 1 liter sprit och 200 cigaretter). Detta gäller bara när passagerarna har en möjlighet att stiga av och göra inköp i dessa tredje länder eller områden utanför EG:s skatteområden. Denna möjlighet är inte tillämplig om vistelsen i tredje land är av rent symbolisk natur. Det föreligger således ett krav på att passagerarna måste ha tillfälle att både gå i land och gå ombord igen.

Varor inköpta på Åland eller ombord på färjan kommer att bli föremål för de kvantitativa och värdemässiga begränsningar som gäller köp i länder utanför EG:s tullområde, vilket innebär att tullagstiftningens kontrollregler måste tillämpas. Varor som köpts av passagerare som reser från Sverige till Finland under normala skatteregler före resan beskattas inte vid ankomst till Finland förutsatt att resenären kan visa varornas EU-status. (Beträffande gällande införselbegränsningar se dock avsnitt 2.2.5.)

Om obeskattade tredjelandsvaror lastat ombord på en färja i regelbunden trafik mellan två gemenskapshamnar medan färjan är utanför EU:s territorialvatten, kommer dessa varor att bli föremål för samma mervärdesskatt, punktskatt och tull som gäller för all import till gemenskapens territorium från tredje land. Eftersom passagerarna har gått ombord på skeppet i ett EU-land får de inte tillämpa reglerna om skatte- och tullfri införsel för resenärer från tredje land och kan därför inte dra nytta av något skatte- eller tullundantag.

Avslutningsvis uttalas att reglerna för varor som säljs för omedelbar konsumtion ombord kommer att bli oförändrade efter den 1 juli 1999. Således kommer rederier och flygbolag att kunna sälja eller gratis dela ut obeskattade alkoholdrycker eller tobaksprodukter för omedelbar konsumtion ombord, förutsatt att den nationella lagstiftningen i medlemsstaten tillåter sådana skatteundantag för proviantering.

Flertalet medlemsländer, däribland Sverige, har accepterat den tilldelning som kommissionen gett uttryck för i sitt pressmeddelande. Enligt

uppgift avser kommissionen att utveckla sina tankar och publicera dem i EGT. Publiceringen kommer dock att ske vid en sådan tidpunkt att den inte kan beaktas i detta betänkande.

### 3.3.3 Utredningens slutsatser

Även utredningen ansluter sig till den tolkning som kommissionen gör beträffande vad som enligt gemenskapsrätten skall anses som en EU-intern resa. För den eventuella konflikten mellan gemenskapsrätten och folkrättsliga överenskommelser redogörs i nästa avsnitt.

Utredningens slutsatser kan enklast åskådliggöras genom några exempel på resor i Östersjön med olika länder och områden inblandade. För slutsatserna gäller som en första utgångspunkt att områden som inte omfattas av EG:s skatteområden anses vara tredje land. En andra utgångspunkt är att om en färja lägger till i ett tredje land måste resenären ha en faktisk möjlighet att göra inköp i det landet för att det skall kunna betraktas som en tredjelandsresa. Det får således inte vara fråga om att endast symboliskt angöra en hamn i tredje land. Detta framgår av två domar från EG-domstolen, Rewe-Handelsgesellschaft Nord mbH och Rewe-Markt Steff v. Hauptzollamt Kiel (C-158/80) och Rewe-Handelsgesellschaft Nord mbH och Rewe-Markt Herbert Kureit v. Hauptzollämter Flensburg, Itzehoe och Lübeck-West (C-278-82).

Följande situationer bör kunna uppkomma vid färjetrafik i Östersjön. Om exemplen, som gäller både mervärdesskatt och punktskatt, skall publiceras på flygtrafiken kan Åland bytas ut mot t.ex. Kanarieöarna och Estland mot t.ex. Schweiz.

*En resa Sverige-Finland* är en EU-intern resa där skattefri försäljning ombord inte kan förekomma. Detsamma gäller för en returresa med samma sträckning.

*En resa Sverige-Åland-Finland* är en tredjelandsresa såväl på sträckan mellan Sverige och Åland som på sträckan mellan Åland och Finland varför skattefri försäljning kan förekomma. Detsamma gäller för en returresa med samma sträckning.

*En resa Sverige-Estland* är en tredjelandsresa och skattefri försäljning är tillåten och detta gäller även vid returresan.

*En resa Sverige-Finland-Estland* är en EU-intern resa första sträckan men blir en tredjelandsresa mellan Finland och Estland. Detta innebär att skattefri försäljning inte kan ske på första sträckan men väl på den andra.

*En resa Estland-Finland-Sverige* är en tredjelandsresa från Estland till Finland men en EU-intern på resan från Finland och Sverige. Skatt-

fri försäljning kan alltså ske på första sträckan men inte på den andra.

*En resa Sverige-Estland-Finland* är en tredjelandsresa såväl på sträckan mellan Sverige och Estland som mellan Estland och Finland. Skattefri försäljning är alltså tillåten.

### 3.3.4 Resor via internationellt vatten

Frågan har uppkommit huruvida beskattning kan ske av försäljningar på internationellt vatten. Detta mot bakgrund av att såväl Sverige som EU skrivit under FN:s havsrättskonvention. Vad som då särskilt har åbeopats är artikel 89 i konventionen som säger att ingen stat kan göra anspråk på suveränitet över någon del av det fria havet.

Det kan inledningsvis vara värt att redogöra för vad som anses gälla på inkomstskatternas område. Riksskatteverket anger i sin Handledning för internationell beskattning 1998 bl.a. att några folkrättsliga eller andra regler för hur en stat skall begränsa sina interna beskattningsanspråk inte finns. Några principer tillämpas dock. Den första är hemvistprincipen som innebär att den stat där en person är bosatt beskattar all inkomst som personen uppbär inom eller utom staten. Denna princip tillämpas av Sverige. Vidare finns källskatteprincipen där beskattningen sker i den stat där inkomsten härrör ifrån oavsett var den skattskyldige är bosatt. Sverige tillämpar denna princip i vissa fall. Nationalitetsprincipen slutligen innebär att en stat beskattar sina medborgare oavsett var de uppehåller sig och oavsett varifrån inkomsten härrör. Denna princip tillämpas av USA.

För inkomstskatternas del kan således konstateras att beskattningsrätten inte är begränsad till händelser som sker på statens eget territorium.

I den proposition där riksdagen föreslogs att godkänna havsrättskonventionen ges inte någon större ledning för tolkningen av artikel 89. Där kommenteras kortfattat att i artikeln fastställs att ingen stat rättsligt får lägga någon del av det fria havet under sin suveränitet (prop. 1995/96:140, s. 85). Från doktrinen kan dock följande uttalande hämtas (Folkrätten Eek/Bring/Hjerner 1987 s. 449). "Förbudet att lägga havet eller delar därav under nationell suveränitet eller överhöghet innebär ett förbud mot maktutövning i skilda former (uppbringning och bordande av fartyg, utövande av militärt våld, avspärning genom våld eller hot därom av delar av havet m.m.). Däremot innebär principen om havets frihet inte hinder mot att en stat lagstiftar om saker och händelser på havet och, inom det egna territoriet, sätter denna lagstiftning i tillämpning."

Från praxis skall först nämnas EG-domstolens dom i målet C-168/84 Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg - Mitte - Altstadt. Målet gällde mervärdesskatt för omsättning av en tjänst på en färja som gick mellan Tyskland och Danmark. Domstolen uttalar där att sjätte direktivets territoriella tillämpningsområde sammanfaller, beträffande varje medlemsstat, med tillämpningsområdet för medlemsstatens mervärdesskattelagstiftning. Direktivets artikel 9 om var en tjänst skall anses vara tillhållad hindrar inte medlemsstaten från att beskatta tjänster utanför deras territoriella jurisdiktion ombord på fartyg som staten har jurisdiktion över. Slutligen skall ett förhandsbesked angående mervärdesskatt från Skatterättsnämnden den 7 oktober 1998 (Dnr 27-98/I) nämnas. I förhandsbeskedet uttalar nämnden att varor som omsätts under passagerartransport mellan Göteborg och Kiel respektive Göteborg och Fredrikshamn på fartyg som är registrerade i Sverige skall anses omsätta i Sverige oavsett om omsättningen äger rum på svenskt sjöterritorium, internationellt vatten eller tyskt respektive danskt sjöterritorium. Nämnden uttalar vidare att det inte har någon betydelse om ett fartyg skulle var registrerat i ett annat EG-land eller i ett tredje land.

Jämförelsen med vad som gäller på inkomstskattens område och vad som uttalats i doktrin och praxis leder utredningen till slutsatsen att några folkrättsliga begränsningar inte finns att beskatta försäljningar som sker utanför Sveriges territorium, t.ex. på det fria havet.

### 3.4 Framtida taxfreelinjer

Av betänkandet Konsekvenser av att taxfreeförsäljningen avvecklas inom EU (SOU 1998:49) framgår att ca 90 procent av färjetrafiken till och från Sverige – baserat på passagerare och lastbilar – sker med länder där taxfreeförsäljning inte kommer att finnas kvar. I betänkandet anges dock också att vissa linjer kan komma att ändra sin sträckning så att fartygen även fortsättningsvis kan ägna sig åt taxfreeförsäljning. Sålunda kan linjer som i dag går direkt från Stockholm till hamn på finska fastlandet efter den 30 juni 1999 tänkas lägga till på Åland. Vidare antas i betänkandet att trafiken på Norge kommer att öka delvis beroende på att existerande linjer mellan Sverige och England kommer att ”mellanlanda” i Norge.

Även om en stor del av färjetrafiken berörs av att möjligheterna till skattefri försäljning upphör kommer således ändå en inte oväsentlig taxfreeförsäljning att ske även fortsättningsvis. Inte minst Ålands särställning när det gäller skatter bidrar till detta.

För flygtrafikens del framgår av en rapport från Luftfartsverket att, beräknat på antalet passagerare, trafiken med destinationsorter inom EU

svarar för knappt 80 procent av den internationella trafiken (LVF 1997-2999-163).

## 3.5 Försäljning ombord av beskattade varor med nuvarande cirkulationsdirektiv

### 3.5.1 När inträder skattskyldigheten?

För resor, som går direkt mellan EU-länder utan att tredje land eller område som står utanför EG:s punktskatteområde är inblandade, får efter den 30 juni 1999 försäljning av alkoholdrycker och tobaksvaror endast ske med beskattade varor i de fall varorna är avsedda att tas med i den resandes bagage.

Som framgår av avsnitt 2.1.4 inträder skattskyldighet för de varor som direktivet omfattar när varorna släpps för konsumtion. Varorna anses släppta för konsumtion när de lämnar suspensionsordningen, vilket i normalfallet är när de levereras till detaljistledet. I alkohol- och tobaksskattelagarna motsvaras detta av att skattskyldigheten inträder för en upplagshavare när varorna levereras till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare. Detta innebär att när alkohol- och tobaksvaror levereras från ett skatteupplag till en båt eller ett flygplan i EU-trafik så skall skatt tas ut.

Beskattningsögonblicket skulle kunna tänkas skjutas ytterligare framåt för det fall att rederiet eller flygbolaget skulle uppträda som upplagshavare och deras skatteupplag befinna sig ombord på båten eller flygplanet.

Ett skatteupplag är enligt artikel 4 i cirkulationsdirektivet en plats där upplagshavaren, utan att skatten förfaller till betalning, inom ramen för sin näringsverksamhet tillverkar, bearbetar, förvarar, mottar eller avsänder varor som är belagda med punktskatt under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget.

Även om ordalydelsen i bestämmelsen inte helt utesluter att ett skatteupplag skulle kunna vara mobilt kan det knappast ha varit tanken. Att villkoren för skatteupplaget skall fastställas av myndigheten i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget talar också mot en sådan tolkning. Skulle den svenska beskattningsmyndigheten tillåta att skatteupplag fick finnas ombord på fartyg eller flygplan kan detta tillstånd knappast gälla när transportmedlet kommer in på ett annat medlemslands territorium. I vart fall skulle det kräva att det andra medlemslandets myndigheter gett sitt tillstånd. Det skall emellertid nämnas att skatteupplag finns på färjor

mellan Tyskland och Danmark. Bakgrund-en till att man i dessa länder tillåtit skatteupplagen torde vara att försäljningen ombord är skattefri.

När det gäller fartyg skulle det möjligen gå för beskattningsmyndigheten att hantera skatteupplag ombord. Däremot synes det uteslutet att beskattningsmyndigheten skulle kunna hantera och kontrollera skatteupplag på flygplan. Ingenting hindrar visserligen rederier och flygbolag från att ansöka om att bli upplagshavare men slutsatsen blir att deras skatteupplag inte kan befinna sig på fartyget eller flygplanet.

Detta innebär att fartyget eller flygplanet som köper alkohol- eller tobaksvaror i Sverige gör det med svensk punktskatt på varorna. Frågan är då vad som händer när fartyget kommer till ett annat EU-land och vad som händer när det återvänder till Sverige. Om försäljning sker under hela resan är det klart att följande gäller enligt artikel 7 i cirkulationsdirektivet.

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 enligt reglerna i artikel 22. Dessa regler innebär att återbetalningen förutsätter att en ansökan om återbetalning skall ske innan varorna förs ut ur den första medlemsstaten. Bevis krävs också om att skatten tagits ut. Vidare skall returexemplaret av det förenklade ledsagardokument som skall åtfölja varorna under transporten ges in till myndigheten n-dertecknat av mottagaren. Slutligen skall den som ansöker om återbetalning förete ett dokument som visar att skatten har betalats eller att säkerhet ställts för skatten i mottagarlandet.

Artikel 7 och 22 motsvaras i alkoholskattelagen av 8 § första stycket 6, 16 §, 19 § första stycket 5, 21 §, 25 § och 28 § tredje stycket och av 9 § första stycket 5, 17 §, 20 § första stycket 6, 22 §, 25 § och 28 § tredje stycket i tobaksskattelagen.

### 3.5.2 Ett exempel på konsekvenser vid en strikt tillämpning

Följande exempel med en färjelinje som trafikerar Sverige – Tyskland kan tjäna som en illustration.

Rederiet köper alkohol- och tobaksvaror i Sverige. Svensk skatt har då tagits ut på varorna. En del av varorna kommer också att finnas kvar ombord när färjan kommer till Tyskland. Rederiet skall därför innan resan påbörjas lämna en deklaration till de tyska myndigheterna, ställa säkerhet för betalning av skatten i Tyskland och upprätta ett s.k. förenklat ledsagardokument som skall åtfölja varorna. Rederiet skall således redan när resan startar veta hur stora mängder som kommer att föras in till Tyskland.

Samtidigt skall rederiet innan varorna förs ut ur Sverige ansöka om återbetalning av den skatt som påförts i Sverige och visa att skatt betalats för varorna i Sverige. Återbetalningen sker först när rederiet gett in dokument som visar att skatt betalats för varorna i Tyskland eller att säkerhet ställts för den tyska skatten. Vidare krävs för återbetalning att ett av mottagaren undertecknat exemplar av det förenklade ledsagardokumentet (returexemplaret) ges in.

Innan återresan köper rederiet ytterligare varor, nu med tysk skatt. Även här kommer en del av varorna att komma in till Sverige och en liknande procedur tar vid med begäran om återbetalning av skatt i Tyskland, ställande av säkerhet för svensk skatt osv. Proceduren omfattar inte bara de varor som köpts i Tyskland utan också de som inhandlats i Sverige men som på grund av att de förts in till Tyskland belagts med tysk skatt. När färjan kommer till Sverige skall rederiet deklarera och betala skatt för de alkohol- och tobaksvaror som finns ombord inom fem dagar. Mycket talar för att vissa av dessa varor redan behandlas av beskattningsmyndigheten, nämligen med anledning av den ansökan om återbetalning som rederiet gjorde innan färjan avgick till Tyskland.

Exemplet talar för sig självt.

### 3.5.3 När sker förvaring för kommersiella ändamål?

Enligt artikel 7 i cirkulationsdirektivet skall, om en vara redan beskattats i en medlemsstat men förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, punktskatt tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras. Frågan är då vad som menas med att varorna förvaras för kommersiella ändamål. Av det tidigare refererade pressmeddelandet från kommissionen framgår att kommissionen inte anser att så är fallet om en färja som går mellan två länder stänger butikerna i det land där man inte har po-

vianterat varorna. Ett tänkbart exempel är en färjelinje mellan Tyskland och Sverige, där provianteringen av varor för försäljning med all sannolikhet kommer att ske i Tyskland eftersom de tyska punktskatterna är betydligt lägre än de svenska. Om varorna inte säljs under den tid färjan befinner sig på svenskt territorium skulle enligt kommissionens tolkning inte heller svensk skatt komma i fråga.

Enligt utredningens uppfattning måste begreppet förvaras för kommersiella ändamål tolkas utifrån vad som kan vara syftet med bestämmelsen i artikel 7.

Rådet och kommissionen har i en protokollsanteckning till bl.a. artikel 7 förklarat att flyttning av varor inom gemenskapen för kommersiella ändamål i allmänhet kommer att ske mellan skatteupplag. Inom ramen för den inre marknaden bör emellertid flyttning inom gemenskapen för kommersiella ändamål kunna ske av produkter som redan släppts för konsumtion. I sådana fall kommer kommersiella förfaranden som innefattar punktskattepliktiga varor och som sker för kommersiella ändamål att ge upphov till betalning av punktskatt i destinationslandet. Artikel 7 reglerar skatteuttaget för dessa fall.

Syftet med artikel 7 bör enligt utredningens mening vara att även om en vara släppts för konsumtion i ett land skall den kunna säljas till konsumenter i ett annat medlemsland under samma skattemässiga förutsättningar som om varan släppts i det landet. Utgångspunkten för artikel 7 bör således ha varit att reglera det förhållandet att varan faktiskt skall säljas i destinationslandet. En annan tolkning av artikeln skulle också kunna leda till en omfattande administrativ hantering vid alla transporter som sker inom EU av redan beskattade varor. Utredningen ställer sig därför bakom den tolkning som kommissionen gett uttryck för i pressmeddelandet.

Således bör varor som tagits ombord i ett annat medlemsland och som endast finns ombord utan att försäljning sker på svenskt territorium inte bli föremål för beskattning i Sverige när de förs in hit. Detta gäller dock endast för varor som tagits ombord i ett EU-land som omfattas av färje- eller flygplansrutten. Om varorna tagits ombord i ett annat EU-land och förs till avgångslandet för att där börja försäljas ombord kommer de att förvaras för kommersiella ändamål i avgångslandet och därför skall avgångslandets skatt gälla i enlighet med artikel 7 i cirkulationsdirektivet. En liknande situation gäller för det fall varorna tagits ombord i ett tredje land. Då blir varorna skattepliktiga i och med att de förs in till EG. För ett flygplan som provianterat varor i Norge och går via Sverige till Danmark innebär införseln till Sverige att svensk skatt skall utgå på varorna.

För rederier och flygbolag som bedriver EU-intern trafik finns således två alternativ att välja mellan. Om försäljning sker endast i det land



där varorna tagits ombord och på territorium som inte omfattas av någon annan medlemsstat, kan försäljning ske till den skatt som gäller i landet för ombordtagandet. För flygtrafiken bör det räcka med att försäljning inte sker på destinationslandets territorium. Alternativet är att försäljning sker på hela resan. I så fall gäller reglerna i artikel 7 och det tidigare beskrivna förfarandet med ställande av säkerhet, ansökning om återbetalning m.m. måste tillämpas.

Det senare alternativet är naturligtvis mycket besvärligt för rederier och flygbolag att hantera. Mot detta står dock att det likställer dem med andra näringsidkare på en väsentlig punkt, nämligen att svensk skatt skall betalas när varor säljs i Sverige.

### 3.6 Mervärdesskattereglerna vid försäljning ombord

Som behandlats i avsnitt 2.4.2 finns redan klara regler för när en försäljning ombord på ett fartyg eller luftfartyg skall beskattas i Sverige. Av 5 kap. 2 b § ML framgår att beskattning skall ske i Sverige för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under passagerartransport mellan EGländer utan uppehåll i tredje land om avreseorten är belägen i Sverige och ankomstorten är belägen inom EU.

Det är således avreseorten som styr vilket lands mervärdesskatt som skall tas ut på omsättningen och till vilket land som skatten skall redovisas. Även för varor som tagits ombord i annat land men som säljs på resa från Sverige gäller svensk mervärdesskatt. Det motsvarande gäller för varor som tagits ombord i Sverige men som säljs på en resa från ett annat medlemsland till Sverige. Detta innebär att rederier och flygbolag i många fall måste registrera sig som skattskyldiga för mervärdesskatt i ett flertal medlemsländer.

Eftersom den skattefria försäljningen upphör den 30 juni 1999 kommer den begränsning som i dag gäller för skattefri försäljning vid resor inom EU att sakna grund. Bestämmelsen i 3 kap. 30 c § ML skall således upphävas.

### 3.7 Den nordiska provianteringsöverenskommelsen efter den 30 juni 1999

Ett huvudsyfte med överenskommelsen är att effektivisera kontrollen av försäljningen och serveringen av obeskattade varor på passagerarfartyg. I praktiken handlar dock artiklarna i överenskommelsen i stort sett bara om försäljning. Endast i artikel 3 finns en regel som specifikt tar sikte på vad som får provianteras för servering. Enligt nämnda artikel får proviantering för servering till passagerare ske med obeskattade varor med undantag av tobaksvaror och cigarettpapper. Övriga begränsningar av provianteringen gäller försäljning.

Efter den 30 juni 1999 skall någon skattefri försäljning inte längre ske på EU-interna resor. Detta innebär att överenskommelsen har spelat ut sin roll när det gäller att begränsa den skattefria försäljningen på resor mellan å ena sidan Sverige och Danmark och å andra sidan Sverige och Finland.

Möjligen kan det hävdas att överenskommelsen fortfarande skulle äga aktualitet såvitt gäller Åland, eftersom detta landskap ligger utanför EG:s skatteområde. Härvid är dock att märka att Finland, utan att formellt ha sagt upp överenskommelsen, i praktiken ensidigt har gått ifrån den. Detta visar sig bl.a. genom att de finska tullmyndigheterna inte längre ger sina svenska kollegor uppgifter om vilka mängder som provianteras i Finland. Vidare har rederierna, genom en ändring i den finska mervärdesskattelagstiftningen, kunnat utöka sitt skattefria sortiment till praktiskt taget vilka varor som helst, t.ex. kläder och elektronikvaror. Detta strider mot överenskommelsen eftersom den säger att endast alkoholdrycker, tobaksvaror, parfym och kosmetika får provianteras skattefritt. Någon officiell förklaring varför Finland på detta sätt frångått överenskommelsen har inte lämnats. Den troliga förklaringen är att Finland anser att överenskommelsen inte längre gäller mellan de länder som blivit medlemmar i EU.

Slutsatsen blir att i förhållandet mellan Danmark, Finland och Sverige har överenskommelsen spelat ut sin roll efter den 30 juni 1999. Där emot påverkar nämnda datum inte i sig passagerartrafiken till Norge. I avsnitt 4.7.1 återkommer utredningen med sina förslag beträffande den fortsatta hanteringen av överenskommelsen.

## 4 Utredningens förslag

### 4.1 Utgångspunkter för utredningens förslag och förslagen i sammanfattning

Utgångspunkterna för utredningens förslag kan sammanfattas enligt följande.

- Taxfreeförsäljningen upphör den 30 juni 1999 på resor inom EU.
- Taxfreeförsäljningen kan fortsätta vid resor till tredje land vilket även innefattar resor till t.ex. Åland och Kanarieöarna.
- Förbrukningen ombord kommer även fortsättningsvis att kunna ske med obeskattade varor.
- Alkohol- och tobaksvaror lämnar suspensionsordningen senast när de levereras för att tas ombord på ett fartyg eller flygplan. Detta innebär att svensk skatt skall tas ut senast när varorna tas ombord i Sverige.
- Stora delar av den nordiska provianteringsöverenskommelsen ~~skär~~ relevans efter den 30 juni 1999.

Utredningens förslag kan sammanfattas enligt följande.

- Den nuvarande konstruktionen i alkohol- och tobaksskattelagarna med ett avdrag för skatten när varorna levereras till ett tullager ~~so-~~pas. I stället införs ett avdrag för leveranser från en upplagshavare till ett fartyg eller flygplan i EU-intern trafik under förutsättning att varorna är avsedda för förbrukning ombord och tullen har medgivit att varorna får tas ombord.
- Den som förvärvat varorna under de förutsättningar som nyss angivits men som använder varorna för annat ändamål än förbrukning ombord blir själv skattskyldig för denna användning.
- Rederier och flygbolag som är registrerade varumottagare, ges möjlighet att göra avdrag för förbrukning ombord vid reguljär trafik.
- För leveranser för försäljning och förbrukning ombord vid tredj-landsresor gäller den avdragsrätt som redan i dagens regler finns för export.

- Den nuvarande möjligheten för upplagshavare att göra avdrag för leveranser till en exportbutik slopas. I stället förutsätts att innehavarna av exportbutikerna blir godkända upplagshavare och att exportbutikerna blir skatteupplag. Särskilda skatteregler för försäljningen i exportbutikerna införs.
- När det gäller mervärdesskatt upphävs den bestämmelse i ML som reglerar taxfreeförsäljningen på resor inom EU. Skattefriheten för proviantering utvidgas till att även avse leverans av varor som skall användas för försäljning ombord på fartyg eller flygplan i EU-trafik.
- En ny lag om exportbutiker införs med regler om bl.a. vad som får säljas i butikerna och till vem.
- Den nordiska provianteringsöverenskommelsen bör sägas upp.
- En ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg införs och ersätter den nuvarande provianteringsförordningen. I den nya lagen skall bl.a. anges under vilka förutsättningar som tullen får medge att obeskattade gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror får tas ombord och vilka särskilda krav på redovisning som kan ställas på den som har varorna ombord.

## 4.2 Förslag till ändringar i alkohol- och tobaksskattelagarna

### 4.2.1 Provantering av fartyg och flygplan

#### *Inledning*

Det är i två situationer som varor ombord på fartyg och flygplan inte skall beläggas med alkohol- eller tobaksskatt.

För det första kan förbrukning ombord vid EU-interna resor ske med obeskattade varor. För det andra är såväl förbrukning som försäljning skattefri när det rör sig om en tredjehandsresa. Däremot skall försäljning, som medför att den resande tar med sig varorna, ske med beskattade varor vid resor inom EU. Reglerna för proviantering skall spegla förhållandet ombord. Med andra ord skall lagstiftningen vara utformad så att varor får tas ombord utan skatt endast i de fall som de kan hanteras skattefritt ombord.

*Förbrukning ombord på resor inom EU*

**Utredningens förslag:** Det nuvarande avdraget för varor som levereras till ett tullager slopas. Upplagshavaren får i stället göra avdrag för varor som levererats för förbrukning ombord under förutsättning att tullen medgivit att varorna får tas ombord för detta ändamål.

Om den som köpt varorna från upplagshavaren använder dem för annat ändamål än förbrukning ombord blir han skattskyldig för detta.

Ett nytt avdrag införs för rederier och flygbolag som innebär att de som registrerade varumottagare får göra avdrag för skatten vartefter varorna förbrukas ombord.

Som framgår av avsnitt 2.3.4 åstadkoms skattefriheten i dagens system genom att upplagshavaren får göra ett avdrag för skatten på de varor som levereras till ett tullager som är inrättat för förvaring av proviant. Skeppshandlarna, som i praktiken är dem som rederierna vänder sig till, har både ett tullager och ett skatteupplag. Behovet av både skatteupplag och tullager är dock med nuvarande system mer av skatteteknisk karaktär, på så sätt att varorna måste ta vägen via ett skatteupplag där skatten sedan kan lyftas av när varorna går in på tullagret. Detta innebär att det i tullagren finns stora mängder gemenskapsvaror, vilket inte är meningen enligt EU:s tullagstiftning. Några skäl varför denna konstruktion har valts redovisas inte i förarbetena till alkohol- och tobaksskattelagarna utan den synes mer ha tagits över från den lagstiftning som gällde innan Sveriges inträde i EU.

Rågången bör så långt möjligt vara klar mellan varor som är gemenskapsvaror, och därmed omfattas av cirkulationsdirektivets regler, och varor som är inte är gemenskapsvaror och således inte heller faller inom ramen för direktivet. För gemenskapsvaror innebär detta att reglerna om beskattning bör finnas i alkohol- och tobaksskattelagarna utan den inblandning av tullagstiftning som nuvarande avdragsregel medför. Här genom bör också ansvarsfördelningen mellan tullmyndigheten och skattningsmyndigheten bli tydligare.

Utredningen anser därför att den nuvarande regeln om att en upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som levererats till ett tullager bör tas bort. Skattefriheten för varor som förbrukas ombord bör i stället utformas på ett sätt som tar direkt sikte på den situationen.

Enligt utredningens mening bör detta ske genom att upplagshavaren får göra ett avdrag i sin deklaration för varor som levereras för förbrukning ombord på exempelvis en färja, dock under förutsättning att tullmyndigheten gett färjan tillstånd att ta ombord varorna för detta ändamål. De närmare reglerna för dessa tillstånd skall finnas i den nya a-

gen om proviantering av fartyg och luftfartyg, se avsnitt 4.7. För transporter som sker vid dessa leveranser skall säkerhet ställas. Förslaget innebär att de proviantlokaler som i dag betjänar flygtrafiken måste innehåsa av godkända upplagshavare och att lokalerna måste vara godkända skatteupplag.

När varorna levereras till färjan är de i praktiken obeskattade. Upplagshavaren har visserligen tagit upp dem till beskattning i sin deklARATION men har samtidigt fått göra avdrag med motsvarande belopp. Skattefriheten är dock inte tänkt att gälla annat än förbrukningen. Om varorna exempelvis säljs i en butik ombord eller stjäls från ett lager skall skatt betalas för varorna. Ansvaret för detta kan emellertid inte läggas på upplagshavaren utan måste ligga på den som förvärvat varorna utan skatt. En regel bör därför införas som innebär att den som förvärvat varorna utan skatt blir skyldig att betala skatt för varorna om de inte används för förbrukning. Skattskyldigheten gäller om varorna kommit att användas för annat ändamål än det som var förutsättningen för att varorna fick köpas utan skatt. Det innebär att skattskyldighet skall uppkomma vid varje situation som inte täcks av det skattefria ändamålet. Att varan säljs för att den resande skall ta den med sig innebär således att skattskyldighet uppkommer men bestämmelsen skall även omfatta svinn, stöld eller att varorna förstörs. Skattskyldigheten skall inträda samtidigt med att varorna används på annat än avsett sätt.

Beträffande frågan när skatten skall redovisas i dessa fall bör det framhållas att enligt cirkulationsdirektivets bestämmelser inträder skattskyldigheten direkt vid varje avvikelse från suspensionsordningen. Detta talar för att redovisning av skatten skall ske i nära anslutning till att skattskyldigheten inträder. För oregistrerade varumottagare, den som för in eller tar emot varor från annat EG-land utan att vara upplagshavare eller registrerad varumottagare samt för den som tillverkar alkohol- eller tobaksvaror utan att vara godkänd upplagshavare, finns i dag en regel som säger att redovisning av skatten skall ske senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. Utredningen anser att denna femdagarsregel även bör omfatta det nu aktuella fallet.

Alternativet till vad som nu föreslagits är att upplagshavaren inte får göra avdrag vid leveransen utan måste leverera varorna beskattade. Köparen får sedan ansöka om återbetalning vartefter varorna förbrukas ombord. Liknande återbetalningar finns redan i dag för t.ex. beskattade varor som exporteras till tredje land. De ansökningar som görs för dessa återbetalningar skall omfatta en period av ett kalenderkvartal. Problemet med en sådan lösning när det gäller proviantering är att det rör sig om mycket stora belopp som t.ex. ett rederi skulle få ligga ute med innan återbetalning sker. Även om återbetalningsperioden begränsas till en månad skulle likviditetsproblemen bli betydande. Detta skulle också med

stor sannolikhet få till följd att proviantering för förbrukning ombord skulle upphöra i Sverige. Ett system med återbetalning anser utredningen därför inte lämpligt. Det finns visserligen risker förknippade med att varorna kan köpas obeskattade. Beskattningsmyndigheten har dock möjlighet att kontrollera köparen eftersom han är skattskyldig i de fall varorna används felaktigt. Dessutom bör det verka avhållande att tullen kan vägra att ge tillstånd till proviantering eller återkalla ett sådant tillstånd om köparen inte sköter sig, se avsnitt 4.7.7.

Den nu föreslagna avdragsrätten för upplagshavare kan endast utnyttjas av svenska upplagshavare. Det är något osäkert om, och i så fall i vilken utsträckning, rederier och flygbolag önskar att få varor levererade direkt från en utländsk upplagshavare. En möjlighet bör dock öppnas för detta för att inte utländska upplagshavare skall missgynnas. Detta kan ske genom att rederier och flygbolag, som registrerade varumottagare, får göra avdrag vartefter varorna förbrukas ombord. En annan lösning vore att låta rederier och flygbolag få avdrag som skatterepresentant. Rederier och flygbolag kan dock inte själva välja att bli skatterepresentanter utan måste utses till representant av en utländsk upplagshavare. Att använda bestämmelserna om skatterepresentant för att uppnå skattefrihet i nu aktuella fall skulle dessutom kräva att rederier och flygbolag utsågs till skatterepresentanter av samtliga utländska upplagshavare som de vill köpa varor ifrån. Med hänsyn till dessa omständigheter har utredningen valt att låta rederier och flygbolag få avdrag som registrerade varumottagare.

Som framgår av avsnitt 2.2.3 inträder skattskyldigheten för en registrerad varumottagare när han tar emot varorna. I praktiken behöver han dock betala skatten först i och med att den skall deklarerats. För den registrerade varumottagaren innebär detta att det han tar emot en månad skall redovisas och betalas den tjugonde, månaden efter. Det som under redovisningsperioden har förbrukats ombord får avräknas i deklarationen. Det kan naturligtvis tänkas att varorna inte hinner förbrukas under samma redovisningsperiod som de tagits emot från den utländske upplagshavaren. I så fall får den registrerade varumottagaren ändå göra ett avdrag i sin deklaration för det som förbrukas senare och om det avdraget överstiger vad han har att betala in sker en återbetalning. Reglerna för deklaration, betalning och återbetalning av skatt finns i 2 kap. och 5 kap. LPP.

Det avdrag som här föreslås bör endast gälla registrerade varumottagare. Beskattningsmyndigheten har nämligen möjlighet att avregistrera den som har åsidosatt vad som åligger honom enligt gällande föreskrifter. Någon motsvarande möjlighet finns inte för den oregistrerade varumottagaren. Den registrerade varumottagaren är dessutom skyldig att varje månad lämna en deklaration, vilket inte gäller för den oregistrerade

de. Med tanke på de stora skattebelopp som det kan röra sig om bör därför den föreslagna avdragsrätten bara komma i fråga för den som är registrerad varumottagare. Även här bör avdragsrätten förutsätta att tullen medgivit att varorna får tas ombord för förbrukning där.

#### *Resor till tredje land*

**Utredningens förslag:** Några särskilda regler för proviantering av fartyg och flygplan i trafik till tredje land införs inte. För denna proviantering gäller den nuvarande regeln för upplagshavare om avdrag för skatt på varor som exporteras.

Olika uppgifter har framkommit om huruvida proviantering av fartyg och flygplan redovisas som export eller inte när det gäller skatterna på alkohol och tobak. Däremot verkar det genomgående vara så att man på mervärdesskattesidan redovisar det som export.

Enligt utredningens uppfattning skall leveransen till fartyg och flygplan i trafik till tredje land anses som export. För denna situation finns redan i dag regler i alkohol- och tobaksskattelagarna (32 § d i båda lagarna). Där framgår att en upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som exporterats till tredje land.

För att avdrag skall medges krävs att den skattskyldige upplagshavaren iakttagit den ordning som finns i 25 § alkoholskattelagen och 24 § tobaksskattelagen (se prop. 1994/95:56 s. 104). Där framgår att avsändaren skall upprätta ett ledsagardokument i fyra exemplar. Tre exemplar av dokumentet skall åtfölja varorna under transporten. Uffarts-tullkontoret skall attestera att varorna lämnat gemenskapen och återlämna det attesterade exemplaret av ledsagardokumentet till avsändaren inom 15 dagar.

Parallellt sker i grova drag följande inom tullprocedurens ram. Vid export skall enligt tullkodexen exportdeklaration som huvudregel lämnas till det tullkontor som är ansvarigt för övervakningen av den plats där exportören är etablerad eller den plats där varorna packas eller lastas för exportsändning. Sker utförseln vid annat tullkontor skall detta förvissa sig om att det presenterade godset motsvarar det som tulldeklarerats och övervaka utförseln.

Leveransen från upplagshavaren skall alltså åtföljas av ett ledsagardokument och upplagshavaren slipper ifrån sitt ansvar genom att tullen bekräftar att varorna lämnar gemenskapen. För hanteringen och kontrollen av varorna därefter gäller tullreglerna, vilket bl.a. innebär att om varorna senare skall tas i land i Sverige måste de anmälas till tullen.



Även om t.ex. Åland ligger inom EG:s tullområde skall proviantering av fartyg dit anses som export eftersom Åland inte tillhör EG:s skatteområde. Enligt 9 § tullagen är den som till Sverige för in eller låter föra in en vara från ett område som ligger inom EG:s tullområde men utanför EG:s skatteområde, skyldig att anmäla införseln till tullmyndigheten. Motsvarande gäller den som för ut eller låter föra ut en vara till ett ådant område. Således gäller tullens kontrollmöjligheter enligt tullagstiftningen även varor som provianteras för resor till Åland.

#### 4.2.2 Försäljning av beskattade varor på fartyg och luftfartyg

**Utredningens bedömning:** Några ändring i alkohol- och tobaksskattelagarna krävs inte med anledning av att försäljningen ombord efter den 30 juni 1999 skall ske med beskattade varor på EU-interna resor.

I avsnitt 3.5 har utredningen redogjort för hur cirkulationsdirektivets bestämmelser skall tolkas om alkohol- och tobaksvaror säljs ombord på fartyg och luftfartyg efter den 30 juni 1999. I korthet innebär tolkningen att för varor som tas ombord i Sverige utgår svensk skatt. För varor som tas ombord i ett annat medlemsland gäller det landets skatt. Om varorna i det senare fallet säljs på svenskt territorium skall svensk skatt tas ut men om sådan försäljning inte sker utlöses ingen beskattning i Sverige.

De bestämmelse som motsvarar artikel 7 i cirkulationsdirektivet är 8 § första stycket 5 i alkoholskattelagen och 9 § första stycket 5 tobaksskattelagen. Där stadgas att den som från ett annat EG-land för in eller tar emot skattepliktiga varor är skyldig att betala skatt om varorna skall användas för annat än privat bruk. I de fall varor, som tagits ombord i ett annat medlemsland, säljs i Sverige är det ingen tvekan om att regeln blir tillämplig. När varorna inte säljs skulle uttrycket ”om varorna skall användas för annat än privat bruk” möjligen kunna tolkas som att beskattning skall ske. Utredningen anser dock att bestämmelsen måste läsas i ljuset av cirkulationsdirektivets artikel 7 som talar om att varor förvaras för kommersiella ändamål. Om varorna inte säljs bör det inte vara fråga om att de förvaras för kommersiella ändamål och inte heller att varorna används för annat än privat bruk. Slutsaten blir således att någon förändring av den nuvarande lydelsen inte krävs.

Även om försäljning inte sker i destinationslandet innebär förflyttningen av varorna ett krav på att ledsagardokument skall upprättas. Av punkten 7 i artikel 7 framgår nämligen att 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 ett förenklat ledsagardokument. I punkten 8 finns ytterligare krav som skall uppfyllas vid dessa leveranser bl.a. krav på deklaration från avsändaren och intyg.

Emellertid finns i punkten 9 en möjlighet att underlätta hanteringen i nu angivna fall. Där föreskrivs att om punktskattepliktiga varor ofta och regelbundet flyttas på det sätt som anges i punkten 7 kan medlemsstaterna, genom bilaterala avtal, tillåta förenklingar som avviker från punkterna 7 och 8. Det förefaller naturligt att regeringen överväger denna möjlighet och tar kontakt med i vart fall de medlemsländer dit en mer omfattande trafik förekommer för att nå sådana bilaterala avtal.

### 4.2.3 Exportbutiker

**Utredningens förslag:** Försäljning i exportbutiker får endast ske till resande till tredje land och endast avse obeskattade gemenskapsvaror. Innehavarna av exportbutiker får kompensation för att de inte har möjlighet att sälja varor tullfritt genom att den nuvarande avgiften som betalas till Tullverket slopas.

Den nuvarande avdragsregeln för leveranser till exportbutiker slopas. I stället förutsätts innehavarna av exportbutiker vara godkända upplagshavare och exportbutikerna skatteupplag.

Avdrag medges för den försäljning som sker till resande till tredje land men den skattefria försäljningen begränsas till vissa kvantiteter.

*Till vem skall försäljning få ske?*

Den 30 juni 1999 upphör möjligheterna till skattefri försäljning i exportbutiker till den som reser inom EU. Däremot kommer resenärer till tredje land fortfarande att ha möjlighet att köpa obeskattade varor. Enligt alkohollagen (1994:1738) gäller ett detaljhandelsmonopol i Sverige såvitt avser spritdrycker, vin och starköl, dvs. detaljhandel av dessa varor får endast bedrivas av Systembolaget (se 5 kap. alkohollagen). Från denna regel finns ett undantag när det gäller exportbutiker. Enligt 3 kap. 2 § alkohollagen inskränker nämligen inte lagen exportbutikernas rätt till försäljning av *obeskattade varor*. Att skattefri försäljning inte kan ske till resanden inom EU efter den 30 juni 1999 innebär således också att det enligt alkohollagen blir förbjudet att till dessa resanden idka sådan försäljning i exportbutik.

I 45 § tullagen anges att för försäljning av oförtullade eller obeskattade varor till flygpasagerare som avreser till utlandet får inrättas butik

på flygplats (exportbutik). Även i tullagstiftningen förutsätts således att exportbutikerna endast skall sälja obeskattade eller oförtullade varor.

Utredningen anser sig inte ha anledning att överväga några förändringar i alkohollagstiftningen utan konstaterar vad gäller alkoholdrycker att försäljning till den som reser inom EU kommer att vara förbjuden i exportbutiker efter den 30 juni 1999. Vidare anser utredningen att det ligger i sakens natur att exportbutikerna är avsedda för skattefria varor. Det skulle bl.a. försvåra kontrollen av verksamheten om försäljning i en exportbutik skulle kunna ske av såväl beskattade som obeskattade varor. Utredningen anser att försäljning i exportbutiker, även beträffande andra varor än alkoholdrycker, endast skall få omfatta obeskattade varor. Det innebär med andra ord att försäljning i exportbutik bara får ske till den som reser till tredje land. En uttrycklig regel som anger detta bör införas i en ny lag om exportbutiker, se avsnitt 4.6.

#### *Exportbutikerna bör vara skatteupplag*

Som regelverket ser ut i dag blir varorna befriade från punktskatt genom att upplagshavaren får avdrag när han levererar varor till en exportbutik. För vad som därefter händer med varorna finns inga regler i alkohol- och tobaksskattelagarna utan tullagstiftning tar vid.

Av avsnitt 2.8 framgår att innehavarna av exportbutiker inte ansett sig ha haft anledning att hålla isär olika varors tullstatus. Även det som en gång varit icke-gemenskapsvaror har av praktiska skäl förtullats. Detta innebär att det i exportbutikerna, som har status som tullager, i praktiken bara finns gemenskapsvaror.

Som utredningen tidigare uttalat beträffande proviantering av fartyg och flygplan (avsnitt 4.2.1) bör rågången så långt möjligt vara klar mellan varor som är gemenskapsvaror, och därmed omfattas av cirkulationsdirektivets regler, och varor som är inte är gemenskapsvaror och således inte heller faller inom ramen för direktivet. I enlighet med vad som föreslås beträffande proviantering bör därför reglerna för beskattning av gemenskapsvaror i en exportbutik återfinnas i alkohol- och tobaksskattelagarna. En lämplig lösning är enligt utredningens uppfattning att innehavarna av exportbutiker förutsätts vara upplagshavare och exportbutikerna skatteupplag. Samtidigt slopas det nuvarande avdraget för leveranser till exportbutiker. För leveranser till exportbutiker gäller i stället de vanliga reglerna om leveranser mellan upplagshavare, dvs. leveranserna utlöser ingen beskattning. Det kan här vara värt att nämna att skattskyldighet inträder för en upplagshavare om varorna tas ut ur skatteupplaget utan att föras till ett annat godkänt skatteupplag. Detta innebär att t.ex. svinn utlöser beskattning.

*Endast gemenskapsvaror bör få säljas i exportbutikerna*

Som redan framgått är det i praktiken så att endast gemenskapsvaror säljs i exportbutikerna. De nuvarande reglerna tillåter dock att även icke-gemenskapsvaror säljs om det sker till dem som skall resa till tredje land. Kontrollskäl talar starkt för att alla varor i en exportbutik bör lyda under samma regler. Det finns således från kontrollsynpunkt anledning att inte ha ett regelverk för gemenskapsvaror och ett annat för icke-gemenskapsvaror i butikerna. Det finns enligt utredningens bedömning ingen möjlighet att med den nuvarande EG-lagstiftningen omvandla en icke-gemenskapsvara till en gemenskapsvara och samtidigt medge tullfrihet för varan bara av det skälet att varan skall säljas i en exportbutik.

Som också framgår i avsnitt 2.8 är det en mycket liten andel, ca 1 procent, av exportbutikernas varor som inte redan från början är gemenskapsvaror. Den tull det är fråga om uppgår som regel till små belopp. Exempelvis utgör tullen för en liter amerikansk whisky mindre än 1 kr och för vin i genomsnitt ca 1:50 kr per liter. Tullen för tobaksvaror är högre och kan för en limpa cigaretter beräknas till ca 40 kr. Det bör således inte medföra allt för negativa konsekvenser för butiksinnehavarna om det införs en regel som innebär att det endast är gemenskapsvaror som får säljas i butikerna. Detta skapar också en enkelhet i systemet och kontrollmöjligheterna bör underlättas. Utredningen förslår därför att en sådan regel skall införas i en ny lag om exportbutiker, se avsnitt 4.6.

I tullagen och tullförordningen finns regler om avgifter för innehavarna av exportbutiker. Enligt 78 § tullförordningen skall innehavare av exportbutik på flygplats betala en årlig avgift till Tullverket om 75 000 kr för en butik som under närmast föregående kalenderår hade en omsättning av minst 10 miljoner kronor. För att kompensera innehavarna av exportbutikerna för att de legala möjligheterna att sälja icke-gemenskapsvaror utan tull försvinner, anser utredningen det skäligt att denna avgift tas bort. Enligt uppgift från Generaltullstyrelsen inbringade avgiften 1 125 000 kr år 1997.

*En avdragsregel för exportbutiker med kvantitativa begränsningar*

För exportbutikerna som skatteupplag behövs en avdragsregel som tar sikte på det specifika syftet med butikerna. Efter den 30 juni 1999 är syftet att skattefria varor skall kunna säljas till resenärer till tredje land.

En sådan regel bör utformas så att en upplagshavare, som bedriver sin verksamhet i en exportbutik, får göra avdrag för skatt på varor som levererats till resenär som kan uppvisa en färdhandling för resa till plats utanför EG:s punktskatteområde.

Om denna försäljning får ske utan begränsningar finns det dock risk att EU-resenärer ber tredjelandsresenärer att bistå dem med en lämplig ranson. Chansen att EU-resenären hittar någon som är villig att stå till tjänst är också sannolikt stor. För att systemet skall kunna fungera i praktiken måste det därför finnas några kvantitativa begränsningar i avdragsreglerna. En obegränsad försäljning till tredjelandsresenärer kan rent faktiskt innebära att taxfreeförsäljningen skulle ske även till resanden inom unionen. Vidare torde flertalet länder, om inte samtliga, tillämpa importrestriktioner för i vart fall alkohol- och tobaksvaror. Även detta faktum talar för att försäljningen bör begränsas.

De begränsningar som i dag finns i 45 § tullförordningen beträffande resenärer inom EU bör därför gälla som en gräns för avdragsrätten enligt alkohol- och tobaksskattelagarna men nu avse resande till tredje land. Själva begränsningen förs in i den nya lagen om exportbutiker.

Dessa begränsningar är för alkohol en liter spritdryck eller två liter starkvin, två liter vin och två liter starköl och för tobak 200 cigaretter eller 100 cigariller eller 50 cigarrer eller 250 gram röktobak eller en proportionell blandning av dessa tobaksvaror.

Vidare bör från 45 § tullförordningen till den nya lagen om exportbutiker också föras över den begränsning som gäller försäljning till resenärer till Norge, nämligen att inte större mängder får säljas än vad som den resande får föra in tullfritt till det landet.

### 4.3 Förslag till ändringar på mervärdesskattens område

**Utredningens förslag:** Bestämmelsen i 3 kap. 30 c § ML upphävs.

Skattefriheten för proviantering utvidgas till att även avse leverans av varor som skall användas för försäljning ombord på fartyg eller flygplan i EU-trafik.

Justeringar görs i ML och lagen om frihet från skatt vid import med anledning av den föreslagna lagen om exportbutiker.

Begränsningarna i ML för försäljning ombord på fartygsresor mellan Sverige och Norge kopplas till den föreslagna lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

#### *Försäljningar ombord*

I 3 kap. 30 c § ML finns vissa kvantitativa begränsningar för hur mycket som får säljas skattefritt ombord vid resor inom EU. Eftersom den skattefria försäljningen upphör efter den 30 juni 1999 skall bestämmelsen upphävas. Ändringen kräver följdändringar i 10 kap. 11 och 12 §§ ML.

#### *Försäljning i exportbutik*

Som framgår av avsnitt 4.2.3 och 4.6 föreslår utredningen i en ny lag om exportbutiker att försäljning i exportbutiker endast skall få omfatta gemenskapsvaror för försäljning till tredjelandsresenärer. Eftersom detta innebär att varorna måste förtullas gäller att skatt måste betalas vid förtullningen om inte undantag görs i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import. För att inte försvåra för exportbutikerna att ha importerade varor i sina butiker bör en ändring göras i nämnda lag så att frihet från mervärdesskatt medges vid import av varor som förs in för försäljning till eller som försäljs i en exportbutik. Det kan i detta sammanhang nämnas att motsvarande problem inte uppstår på punktskattesidan eftersom innehavarna av exportbutiker skall vara godkända upplagshavare och därmed kan importera punktskattepliktiga varor utan att skatt tas ut vid själva importen. Att försäljning i exportbutiker till tredjelandsresenärer skall ske mervärdesskattefritt bör framgå klart av ML. Utredningen föreslår därför en justering av 5 kap. 9 § första stycket 6 ML i enlighet härmed. Av den nya lagen om exportbutiker framgår att försäljningen i exportbutik är begränsad till vissa varor och vissa angivna kvantiteter.

### *Taxfreeförsäljningen till tredjelandsresenärer*

Taxfreeförsäljningen till resenärer bosatta i tredje land (se avsnitt 2.4.4) är i dag EG-reglerad. Särregleringen i 5 kap. 9 § andra stycket ML för personer bosatta i Norge och på Åland grundar sig på en nordisk överenskommelse av den 26 mars 1980 (SÖ 1980:81, senast ändrad genom SÖ 1988:34) om beskattning av resgods i resetrafiken mellan Danmark, Finland, Norge och Sverige samt om skattefri försäljning till den som är bosatt i ett annat nordiskt land. Överenskommelsen går ut på att skattefri försäljning till den som är bosatt i ett annat nordiskt land endast skall kunna ske om det visas att skatt betalas i hemlandet. Utredningen anser att det finns skäl att kontakter tas med berörda länder för att undersöka lämpligheten av att bibehålla denna särreglering.

### *Proviantering*

Enligt vad utredningen erfarit har nuvarande mervärdesskatteregler för proviantering av fartyg och flygplan inneburit stora tillämpningsproblem för skeppshandeln. Sveriges Skeppshandlareförbund har i en skrivelse till Finansdepartementet den 11 april 1996 framhållit att det är mycket svårt för att inte säga nästan omöjligt för skeppshandlare att vid beställning av en vara veta om den skall användas för bruk ombord och därmed levereras mervärdesskattefritt eller för skattepliktig omsättning ombord och därmed levereras med mervärdesskatt. I vissa fall uppges konsekvenserna bli särskilt besvärande, exempelvis då en flaska mineralvatten kan säljas mervärdesskattefritt i fartygets restaurang men skall säljas med mervärdesskatt i fartygets butiker och kiosker.

I sjätte direktivet finns i artikel 15.4 och 15.7 regler som undantar proviantering från beskattning. Skattefriheten omfattar leverans av varor avsedda som bränsle eller proviantering dels för fartyg som används ”on the high seas” (utanför territorialgränsen) för passagerarbefordran mot betalning, dels för luftfartyg som används av flygföretag som mot betalning flyger på huvudsakligen utrikes trafik.

Medlemsstaterna har rätt att inskränka undantaget avseende fartyg till dess att gemenskapsregler antagits som specificerar tillämpningsområdet för och de praktiska arrangemangen kring undantaget.

Direktivets bestämmelser har i Sverige tillämpats så att med varor avsedda för proviantering endast avsetts varor som skall användas för bruk eller skattefri försäljning ombord på fartyg eller flygplan. En utvidgning av undantagsregeln för proviantering till att avse även varor som skall användas för skattepliktig försäljning ombord strider mot principen om beskattning av varje led i varuhandeln. Det kan ifrågasättas om

detta varit avsikten när undantaget för proviantering infördes i sjätte direktivet.

Ett generellt undantag för leveranser av varor som skall användas för bruk eller försäljning ombord på fartyg och flygplan i utrikes trafik skulle emellertid kunna lösa de tillämpningsproblem som Sveriges Skeppshandlareförbund pekat på och som utredningen under hand har fått bekräftade. Problemen kommer med all sannolikhet att accentueras efter den 30 juni 1999 då den skattepliktiga försäljningen på fartyg och flyg till andra EU-länder kommer att utökas med ett varusortiment som är till stora delar identiskt med det som kan säljas skattefritt för konsumtion ombord. Det främsta problemet för dem som levererar varor till flyget kommer sannolikt bli svårigheten att – med hänsyn till mellanlandningar m.m. – skilja ut de varor som skall levereras skattefritt för försäljning och konsumtion på linjer i tredjelandstrafik och de varor som skall beskattas därför att de skall användas för skattepliktig försäljning på linjer i EU-trafik.

Mot bakgrund av de tillämpningsproblem som den nuvarande lagstiftningen leder till redan i dag och i än högre grad kan förmodas leda till när taxfreehandeln avskaffas väljer utredningen att lägga fram ett förslag om generellt undantag för proviantering. Ett undantag av detta slag strider visserligen inte mot ordalydelsen i direktivet men kan ändå anses principiellt tveksamt. Sannolikt är detta därför inte en på sikt hållbar lösning. Den bör dock kunna godtas i avvaktan på att klarhet skapas på gemenskapsnivå. Av betydelse för frågan är också hur de länder som svensk skeppshandel konkurrerar med kommer att tillämpa direktivet i nu aktuellt avseende. Om Sverige har en striktare tolkning än exempelvis Finland innebär det att svensk skeppshandel kommer i konkurrensunderläge i förhållande till de finska leverantörerna. Om Sverige har en vidsträcktare tolkning än exempelvis Danmark kommer den danska skeppshandeln i motsvarande konkurrensunderläge. En samsyn på EU-nivå torde således på sikt vara nödvändig. Enligt vad utredningen erfarit kommer den skattemässiga hanteringen av proviantering att bli föremål för diskussioner inom EU i höst. Den slutliga lösningen på denna fråga måste därför hållas öppen.

I 5 kap. 9 § sista stycket ML finns i dag en bestämmelse som innebär att om en gemenskapsvara levereras för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge och leveransen görs till fartyget, skall omsättningen anses som en omsättning utomlands endast om varan består av spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmiddel eller choklad- eller konfektyrvaror. Med andra ord kan skattefri försäljning på resor mellan Sverige och Norge endast ske i begränsad omfattning. Bestämmelserna härrör från den numer upphävda förordningen



(1968:591) om mervärdesskatt i vissa fall vid utförsel, som i sin tur baseras på artikel 3 i den nordiska provianteringsöverenskommelsen. Bestämmelsen kan ses som en sätt att beskattningsvägen reglera införselbegränsningarna. Lämpligheten av den valda metoden kan ifrågasättas. Enligt utredningens uppfattning bör det i samband med att den nordiska provianteringsöverenskommelsen omförhandlas kunna övervägas att släppa detta tämligen komplicerade regelsystem (se exempel, avsnitt 2.4.5) och eventuellt ersätta det med annan reglering. För den händelse man finner att reglerna ändå skall vara kvar bör frågan om kioskförsäljningen på färjetrafiken till och från Åland närmare övervägas (jfr prop. 1996/97:81 s. 19). I avvaktan på ett sådant ställningstagande bör bestämmelsen lämpligen kopplas till den föreslagna lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Samtidigt krävs en följdändring i 7 kap. 5 § ML.

#### 4.4 Är reglerna klara, enkla och lätta att tillämpa?

I det tidigare nämnda pressmeddelandet från kommissionen sägs att det skattesystem som gäller efter den 30 juni 1999 är klart, enkelt och lätt att tillämpa. Av utredningens beskrivningar av vilka regler som kommer att gälla för såväl punktskatter som för mervärdesskatt framgår att detta verkligen kan ifrågasättas. Frågan om hur situationen skulle se ut när taxfreehandeln upphörde har med all sannolikhet inte varit föremål för några närmare överväganden när t.ex. cirkulationsdirektivet togs fram. Klart är dock att de svårigheter som kan föreligga för de aktörer som berörs måste hanteras på EU-nivå. Det får hållas för troligt diskussionerna kring beskattningen av försäljningen ombord på fartyg och luftfartyg kommer att fortsätta. Möjligen är också kommissionen mer benägen att aktivt delta i ett sådant förändringsarbete när väl sloandet av taxfreeförsäljningen är ett faktum. Detsamma kan gälla för rederier, flygbolag och andra berörda aktörer.

Utredningen kan för sin del bara konstatera att kommissionen och medlemsländerna bör fortsätta att diskutera frågan och försöka finna lösningar som tillfredsställer kraven på enkelhet och som samtidigt inte strider mot principerna för den inre marknaden.

#### 4.5 Åtgärder som kan underlätta för skeppshandlare m.fl.

Att taxfreeförsäljningen upphör kan få mycket negativa konsekvenser för svenska skeppshandlare och deras motsvarighet på flygsidan eftersom de svenska punktskatterna är väsentligt högre än andra medlemsstater. För exempelvis en liter 40-procentig sprit är den svenska skatten 200 kr. I Tyskland är den runt 50 kr och i Spanien runt 25 kr. Det är egentligen bara Finland som har någorlunda jämförbara punktskatter. Det förefaller därför högst troligt att varor som skall säljas ombord i mycket liten utsträckning kommer att provianteras i Sverige. För de skeppshandlare som betjänar Östersjötrafiken kommer dock situationen förmodligen att bli i stort sett densamma i och med att färjerederierna kan förutsättas lägga om sina rutter så att resorna blir tredjelandsresor.

En möjlig åtgärd för dem som på detta sätt drabbas av skillnaderna i punktskatter är att använda sig av möjligheten att utse skatterepresenteranter i andra medlemsländer. Dessa representanter regleras i artikel 17 i cirkulationsdirektivet. Skatterepresentant får utses av den avsändande upplagshavaren och skatterepresentant måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och vara godkänd av skattemyndigheterna där. Han skall i upplagshavarens ställe garantera betalningen av punktskatt på de villkor som bestäms av skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten. Vidare skall han betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten när varorna mottagits. I alkohol- och tobaksskattelagarna regleras skatterepresentanten i 14 § respektive 15 §.

En svensk skeppshandlare kan således, i egenskap av upplagshavare, utse en skatterepresentant i ett annat medlemsland. Varorna kan, åtföljda av ett ledsagardokument, sändas obeskattade och skattskyldigheten inträder när varorna tas emot i det andra medlemslandet och det medlemslandets skatt kommer att gälla.

En annan möjlig åtgärd är att skeppshandlaren etablerar ett samarbete med en registrerad varumottagare i ett annat medlemsland. Enligt artikel 16 i cirkulationsdirektivet får en registrerad varumottagare inom ramen för sin affärsverksamhet ta emot punktskattebelagda varor från andra medlemsstater enligt reglerna om uppskov. Han får däremot väken förvara eller avsända sådana varor. Även för den registrerade varumottagaren inträder skattskyldigheten när varorna tas emot. Registrerade varumottagare regleras i alkohol- och tobaksskattelagarna i 12 § respektive 13 §.

Skeppshandlaren kan på samma sätt som gäller för en skatterepresentant sända varor tillsammans med ett ledsagardokument till en registrerad varumottagare i ett annat medlemsland och det landets punktskatt kommer att gälla.

Reglerna för den oregistrerade varumottagaren liknar dem för en registrerad. Eftersom en oregistrerad varumottagare endast mera undan-

tagsvis antas ta emot varor torde han inte vara av intresse i nu aktuella fall.

Slutsatsen blir att det finns möjligheter för skeppshandlarna och de som provianterar luftfartyg att från Sverige sända varor till ett annat medlemsland på ett sätt som gör att det andra medlemslandets punktskatt kommer att tas ut. Cirkulationsdirektivet innehåller i sig inga regler som hindrar att varorna transporteras med samma fartyg eller luftfartyg som sedan använder varorna ombord för försäljning. De nu berörda aktörerna bör dock undersöka vilka regler som gäller i de länder där man har anledning att utse en skatterepresentant eller etablera ett samarbete med en registrerad varumottagare.

## 4.6 Förslag till ny lag om exportbutiker

**Utredningens förslag:** En ny lag om exportbutiker införs. Den nya lagen skall reglera frågan om tillstånd att inrätta en exportbutik och vilka varor som får säljas i butiken. Den nya lagen ersätter motsvarande regler som i dag finns i tullagstiftningen.

Utredningen har i avsnitt 4.2.3 föreslagit att endast obeskattade gemenskap svaror skall få säljas i exportbutikerna. I och med detta kommer verksamheten i exportbutikerna inte att ha någon anknytning till tullagstiftningen. Det finns därför inte heller någon anledning att ha kvar några regler om exportbutikerna i den lagstiftningen. I stället anser utredningen att frågan om tillstånd att inrätta exportbutiker och vad som skall få säljas där bör regleras i en särskild lag. Förslaget får också till följd att bestämmelsen i 45 § tullförordningen kan upphävas.

I dag är det regeringen som ger tillstånd till att inrätta exportbutiker. Denna tillståndsgivning är i huvudsak av näringspolitisk art och en central myndighet bör avgöra var det i landet är lämpligt att låta sådana butiker finnas. Utredningen anser att regeringen även i fortsättningen är mest lämpad att svara för dessa tillstånd.

Regeringen har på senare tid meddelat tillstånd till flygplatshållaren. Detta framstår som den naturliga lösningen och den bör regleras i lag. Utredningen föreslår således att ett tillstånd till att inrätta exportbutiker skall ges till flygplatshållaren. Det betyder inte att det är flygplatshållaren som måste bedriva själva verksamheten i butiken utan verksamheten kan t.ex. upplåtas efter en offentlig upphandling.

Enligt nuvarande lydelse av 45 § tullagen får exportbutiker inrättas på flygplats men även, om det finns särskilda skäl, på någon annan plats. I praktiken finns bara ett fall där en exportbutik finns på en annan plats

och det är SAS flygpassagerarterminal i Malmö. Utredningen kan för sin del inte se några skäl till varför exportbutiker skulle inrättas någon annanstans än på flygplatser med internationell lufttrafik. Med de rutiner som gäller på flygplatserna får det anses mindre troligt att de varor som köpts i en exportbutik inte också lämnar landet. Att tillåta sådana butiker på andra platser bör rimligen leda till betydande kontrollproblem. I den nya lagen om exportbutiker saknas därför möjligheten att inrätta exportbutiker på annan plats än flygplats. Beträffande SAS flygterminal i Malmö är den klassad som internationell flygplats. Samtliga tillstånd till exportbutiker löper emellertid ut den 30 juni 1999. Det blir således regeringen som får bedöma om den terminalen även fortsättningsvis skall få ha en exportbutik.

Verksamheten i en exportbutik skall bedrivas av en godkänd upplagshavare. Om denne inte sköter sin verksamhet på ett tillfredsställande sätt kan godkännandet återkallas. Detta sker i enlighet med punktskattelagarna men inverkar inte på det tillstånd som ges enligt den föreslagna lagen om exportbutiker. Utredningen förutsätter att flygplatshållarna, vid utformningen av avtalen med de som skall bedriva verksamheten, villkorrar avtalen med att ett godkännande som upplagshavare kommer att erhållas och att avtalet upphör att gälla om godkännandet återkallas.

I 45 § tullförordningen finns vissa begränsningar när det gäller vilka varor som får säljas i en exportbutik. För resenärer med bestämmelseort inom EG:s tullområde gäller dessutom vissa kvantitativa restriktioner. Varusortimentet är, förutom alkohol- och tobaksvaror, bl.a. parfymer och chokladvaror, alltså sådana varor som enligt äldre punktskattelagar varit belagda med s.k. lyxskatt. Utredningen anser sig inte ha anledning att överväga om det varusortiment som skall få finnas i butikerna bör förändras. De nuvarande reglerna från tullförordningen förs därför över till den nya lagen om exportbutiker. I fråga om resande till tredje land står det medlemsstaterna fritt att föreskriva om begränsningar. Enligt tullförordningen finns i dag endast begränsningar beträffande försäljningar till resenärer som skall till länder inom tullområdet ( däribland Åland) och till Norge (se nedan). Utredningen föreslår emellertid att kvantiteterna bör motsvara vad som i dag gäller för resenärer med bestämmelseort inom EU. Skälen till detta förslag finns angivna i avsnitt 4.2.3. En viss modifiering bör göras genom att de kvantitativa begränsningarna för parfymer och luktvatten tas bort.

Begränsningen i tullförordningen för försäljning till resande med bestämmelseort i Norge till att avse inte större mängder än vad resande får tullfritt införa dit grundas med vissa justeringar på särskilda restriktioner som antogs i nordiskt samförstånd i början av 1960-talet för försäljning till den som avreser till Danmark, Finland eller Norge (se prop. 1962:140). I sammanhanget kan noteras den särskilda överenskomme

sen (SÖ 1980:81, senast ändrad genom SÖ 1988:34) mellan Danmark, Finland, Norge och Sverige om skattefri försäljning på flygplats i dessa länder. Enligt överenskommelsen gäller att på flygplats får till resande som är bosatt i något av länderna skattefritt säljas endast alkoholhaltiga drycker, tobaksvaror, choklad- och konfektyrvaror, parfymer, kosmetiska preparat och toalettmiddel

Det kan ifrågasättas om det finns skäl att upprätthålla denna särreglering som i dag endast gäller i förhållande till Norge.

## 4.7 Förslag till ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg

### 4.7.1 Nordiska provianteringsöverenskommelsen bör sägas upp

**Utredningens förslag:** Sverige bör säga upp den nordiska provianteringsöverenskommelsen.

Vissa begränsningar i förhållande till Norge som följer av överenskommelsen förs över till den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Som framgår av avsnitt 3.7 reglerar överenskommelsen i stort sett bara försäljning av obeskattade varor. Beträffande servering säger den endast att provianteringen inte får ske av obeskattade tobaksvaror och cigarettpaper. Eftersom någon försäljning av obeskattade varor inte får ske i trafiken mellan de tre länder som ingår i EU måste överenskommelsen i praktiken anses ha spelat ut sin roll efter den 30 juni 1999. Detta gäller i vart fall i förhållandet mellan dessa tre länder. Som framgår av avsnitt 3.7 har Finland redan frångått överenskommelsen. Från dansk sida anser man att överenskommelsen gäller i dag men har också framfört önskemål om att länderna skall diskutera vad som skall gälla efter taxfreeförsäljningens avskaffande. Även Danmark synes således anse att överenskommelsen inte gäller efter den 30 juni 1999.

Det är också utredningens bedömning att i vart fall de regler som gäller försäljningen ombord inte har någon giltighet efter nämnda datum. Överenskommelsen får anses ha spelat ut sin roll och Sverige bör därför säga upp den. Det kan finnas anledning för de berörda länderna att komma överens om utbyte av upplysningar m.m. som kan underlätta kontrollen av verksamheten. Detta kan ske exempelvis genom bilaterala

avtal. Utformningen av sådana eventuella avtal anser sig utredningen dock inte ha anledning att lämna några förslag om.

När det däremot gäller Norge föranleder inte beslutet inom EU att de begränsningar som följer av överenskommelsen är överspelade. Detta medför dock inte tillräckliga skäl att inte säga upp överenskommelsen. I stället bör även förhandlingar med Norge inledas för att se över vilka regler som bör gälla i framtiden. I avvaktan på vad som kan komma ut av dessa förhandlingar bör dock Sverige fortsätta att i praktiken hålla sig till överenskommelsen när det gäller fartygstrafiken till Norge. Utredningen lämnar därför förslag på regler som medför att överenskommelsens begränsningar även gäller efter den 30 juni 1999. Eftersom det är mycket speciella särlösningar och det är osäkert vad som skall gälla efter förhandlingar mellan länderna bör dessa begränsningar föras in i den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

#### 4.7.2 En ny lag om proviantering bör införas

**Utredningens förslag:** En ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg införs och ersätter den nuvarande provianteringsförordningen. I den nya lagen anges bl.a. under vilka förutsättningar som tullen får medge att obeskattade gemenskapsvaror eller varor som inte är gemenskapsvaror får provianteras och vilka särskilda krav på redovisning som skall ställas på den som har varorna ombord. Vidare ges i provianteringslagen vissa regler som tar sikte på speciella situationer kring fartygslinjer mellan Sverige och Norge.

I avsnitt 2.6 finns en genomgång av provianteringsförordningen. Av genomgången framgår att förordningen innehåller regler av olika slag. Den innehåller t.ex. regler om vad som får tas ombord i obeskattat skick, tillståndsregler, överklaganderegler men också rena ordningsregler. En stor del av dessa bestämmelser är av en sådan ingripande karaktär att de bör ges i lag.

Flertalet av de bestämmelser som finns i förordningen bör därför översättas över till en lag om proviantering av fartyg och luftfartyg. Det gäller vad som får provianteras och av vem, vem som skall ge tillstånd till provianteringen och hur kontrollen skall vara utformad. Vidare när tillstånd får återkallas och regler för överklagande av beslut m.m.

En utgångspunkt för förslaget till den nya lagen är att den nordiska provianteringsöverenskommelsen skall sägas upp. Detta innebär att de nuvarande reglerna som tar sikte på särskilda rutter mellan Sverige och Danmark inte förs över till den nya lagen. Däremot återfinns den b-

stämmelse som gäller vissa korta rutter mellan Sverige och Norge i den nya lagen och, som framgår av avsnitt 4.3, även en regel om mervärdebeskattning för fartygslinjer mellan dessa båda länder kopplad till ML. Som framgår av avsnitt 4.2.1 kommer en upplaghavares avdrag att kopplas till att tullen medgivit tillstånd till proviantering. En viktig riktledning att införa regler om sådana tillstånd är således att stärka den fiskala kontrollen över provianteringen.

#### 4.7.3 Generella förutsättningar för proviantering

**Utredningens förslag:** Proviantering med obeskattade gemenskapsvaror skall få ske för försäljning vid resa till plats utanför EG:s skatteområde och för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort. När det gäller mervärdesskatt får proviantering av obeskattade gemenskapsvaror dock även få ske för försäljning vid resa till plats inom EG:s skatteområde.

Proviantering med obeskattade gemenskapsvaror och varor som inte är gemenskapsvaror skall få ske för försäljning och förbrukning ombord vid resa till plats utanför EG:s tullområde.

Reglerna för proviantering skall spegla de skatte- och tullrättsliga möjligheterna till försäljning och förbrukning ombord av obeskattade varor eller icke-gemenskapsvaror.

När det gäller obeskattade gemenskapsvaror måste man efter den 30 juni 1999 skilja på försäljning och förbrukning ombord. Den skattefria försäljningen upphör när det gäller resor inom EU men kvarstår vid resa till tredje land. Förbrukning ombord kommer dock även fortsättningsvis att kunna ske med obeskattade varor. Således får när det gäller varor som skall säljas ombord proviantering endast ske om resan sker till plats utanför EG:s skatteområde. Som framgår av avsnitt 4.3 föreslår dock utredningen att all proviantering, alltså även den som avser försäljning ombord, skall kunna ske utan mervärdesskatt. För förbrukning ombord gäller endast kravet på att resan skall ske till en utländsk ort.

För icke-gemenskapsvaror bör gälla att sådana får provianteras endast om resan sker till plats utanför EG:s tullområde. Detta oavsett om varorna är avsedda för försäljning eller förbrukning. För förbrukning ombord på EU-interna resor gäller visserligen att den kan ske med varor som är tullfria. Detta bör dock inte ske genom att icke-gemenskapsvaror får tas ombord utan genom den möjlighet till tullfri proviantering som regleras i lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. och förordningen (1994:1605) om tullfrihet m.m.

#### 4.7.4 Vilka fartyg och luftfartyg som skall få proviantera obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror

**Utredningens förslag:** De nuvarande begränsningarna att endast vissa fartyg och luftfartyg får proviantera obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror behålls till stora delar i den nya lagen. Dock skall endast provianteringen tillåtas för fartyg i yrkesmässig trafik, utom fiskefartyg, och inte som i dag kunna ske till fritidsfartyg.

Proviafteringen av försvarsmaktens fartyg och luftfartyg skall regleras direkt i lagen.

Proviaftering av obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror får enligt 8 § provianteringsförordningen ske endast till:

- luftfartyg som har en högsta tillåtna startvikt som överstiger 5 700 kilogram och som är destinerat till utländsk flygplats för att lämna eller hämta passagerare eller last,
- fritidsfartyg vars bruttodräktighet inte understiger 75 som skall avgå till utländsk hamn i annat land än Danmark, Finland eller Norge,
- annat fartyg som inte är fiskefartyg och vars bruttodräktighet är minst 75 som skall anlöpa utländsk hamn för att lämna eller hämta passagerare eller last, eller som skall företa kryssning i mer avlägsna farvatten som turistfartyg.

Enligt förordningen får dessutom proviantering av dessa varor ske, i enlighet med särskilda bestämmelser, till fartyg som disponeras av Försvarsmakten.

Med tanke på den risk för skattefusk som alltid föreligger när det gäller obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror bör endast fartyg och luftfartyg av viss storlek komma i fråga för proviantering av sådana varor. Enligt utredningens bedömning finns inte anledning att frångå de begränsningar i detta hänseende som gäller i dag. Risken för skattefusk är dock skäl att göra en förändring mot dagens regler på så sätt att fritidsfartyg inte bör få proviantera de nu aktuella varorna obeskattade. Enligt utredningens mening är det rimligt att begränsa denna proviantering till fartyg som går i yrkesmässig trafik.

Att Försvarsmaktens fartyg och luftfartyg skall få proviantera obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror bör framgå direkt av den nya lagen. För dessa fartyg synes några begränsningar till viss storlek inte vara nödvändig.



#### 4.7.5 Tillstånd till proviantering

**Utredningens förslag:** Tillstånd till proviantering skall meddelas den som bedriver verksamheten på fartyget eller luftfartyget om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt bör meddelas sådant tillstånd. Tillstånd skall meddelas för viss tid eller för varje tillfälle som proviantering sker.

Proviaivering skall inte medges i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till resans art och varaktighet samt det antal personer som beräknas kunna komma att medfölja transportmedlet.

Tillstånd till proviantering meddelas av tullmyndigheten.

Även om försäljning av obeskattade varor inte skall förekomma vid resor inom EU kommer det ändå av vara avsevärda mängder obeskattade varor som tas ombord för förbrukning ombord. Vid resor till tredje land tillkommer varor för försäljning. Det är således klart att det måste ställas stora krav på den som på detta sätt får hantera obeskattade varor. Den som får ett tillstånd till proviantering är i mycket att jämföras med den som är upplagshavare enligt alkohol- och tobaksskattelagarna. I dessa lagar finns ett krav på att endast den, som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig, får godkännas som upplagshavare. Samma krav bör gälla för den som skall ges tillstånd till proviantering.

Tillstånd till proviantering bör kunna vara av mer permanent art eller gälla endast för varje proviantering. Det skulle bli en mycket omfattande hantering om exempelvis ett rederi som bedriver reguljär färjetrafik skulle behöva tillstånd varje gång som varor provianteras. I andra fall, t.ex. lastfartyg som endast enstaka gånger angör svenska hamnar, är det naturligt att ett tillstånd bara gäller varje proviantering för sig. Således bör både tillstånd för viss tid och tillstånd för varje proviantering förekomma. Tillstånd för viss tid bör endast komma i fråga för den som bedriver reguljär trafik eller liknande verksamhet.

Proviaivering bör inte få ske i större utsträckning än nödvändigt. Därför bör, liksom i dag, proviantering inte få ske i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till resans art och varaktighet. Hänsyn skall också tas till hur många passagerare som kan antas medfölja transportmedlet.

Tillstånd till proviantering meddelas i dag av tullmyndigheten. Inte minst tullens närvaro vid flygplatser och hamnar, vilket i sig ger större möjligheter till att upptäcka missförhållanden, talar för att tullen behåller denna funktion även i den nya lagen. Utredningen föreslår därför att tullen även skall vara tillståndsmyndighet enligt den nya lagen.

#### 4.7.6 Tillsyn

**Utredningens förslag:** Tullmyndigheten skall utöva tillsyn enligt den nya lagen.

Tillståndshavarens bokföring skall var utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig. Regeringen skall få bemyndiga Generaltullstyrelsen att i samråd med Riksskatteverket meddela föreskrifter om hur bokföringen skall vara utformad.

Tillståndshavaren skall på tullmyndighetens begäran tillhandahålla bokföringshandlingar och övriga handlingar som rör verksamheten samt lämna tillträde till utrymmen som används i verksamheten.

Av samma skäl som tullmyndigheten bör vara tillståndsmyndighet bör den även vara tillsynsmyndighet enligt den nya lagen. För att kontrollen skall kunna genomföras på ett meningsfullt sätt krävs att tillståndshavarens bokföring är utformad så att kontrollen är möjlig. Exempelvis bör en lagerbokföring finnas som gör det möjligt att kontrollera vad som ägts ombord på olika platser samt vad som förbrukats ombord och vad som eventuellt har använts för försäljning ombord. De närmare föreskrifterna för hur denna bokföring skall vara utformad bör, efter bemyndigande av regeringen, meddelas av Generaltullstyrelsen i samråd med Riksskatteverket.

Därutöver krävs för en fungerande kontroll att tullmyndigheten har möjlighet att rent fysiskt kontrollera verksamhet. Tillståndshavaren skall därför vara tvungen att lämna tillträde till utrymmen som han använder i sin verksamhet.

Efter förebild i 3 kap. 6 a § LPP bör det i den nya lagen införas en bestämmelse om att en uppgift som en myndighet förfogar över och som behövs för tillsynen skall tillhandahållas tullmyndigheten på begäran.

#### 4.7.7 Återkallelse av tillstånd

**Utredningens förslag:** Ett tillstånd till proviantering får återkallas om förutsättningarna för att meddela tillstånd inte längre finns eller om tillståndshavaren använder varorna för andra ändamål än vad som anges i tillståndet. Vidare får tillståndet återkallas om tillståndshavarens bokföring inte är utformad på ett tillfredsställande sätt eller om han inte medverkar vid kontrollen av verksamheten.

Återkallelse av tillstånd bör som regel bli aktuellt vid tillstånd som gäller för viss tid, även om det inte kan uteslutas att det även kan förekomma när tillstånd getts för ett enstaka tillfälle.

En första återkallelsegrund bör vara att förutsättningarna för att meddela tillstånd inte längre finns. Detta innebär att tillståndet skall återkallas om de ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är sådana att tillstånd inte skulle ha medgivits.

Tillståndet bör också återkallas om varorna används på annat sätt än vad som gäller enligt tillståndet, t.ex. om varor som provianterats för förbrukning ombord säljs på en EU-intern resa. Härvid bör dock tullmyndigheten ta hänsyn till om den som fått tillståndet deklarerat sin försäljning och vid inte allt för omfattande försäljning vid enstaka tillfällen bör återkallelse inte tillgripas. Om däremot en mer regelmässig försäljning sker bör tillståndet återkallas eftersom i dessa fall proviantering skall ske med beskattade varor. Detsamma gäller vid omfattande svinn.

Slutligen bör återkallelse ske när tillståndshavaren inte uppfyller kraven på hur bokföringen skall vara utformad eller om han försöker försvåra kontrollen av verksamheten. Med tanke på de stora skattebelopp som kan belöpa på varorna bör återkallelse även komma i fråga om tillståndshavaren inte medverkar vid skattemyndigheternas kontroll.

#### 4.7.8 Överklagande

**Utredningens förslag:** Beslut om att utföra kontroll skall inte få överklagas. Övriga beslut skall överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Generaltullstyrelsen ges rätt att överklaga beslut och att från tullmyndigheten ta över uppgiften att föra det allmännas talan. Generaltullstyrelsen skall föra det allmännas talan i Regeringsrätten.

Prövningstillstånd skall krävas för överklagande till kammarrätten.

För närvarande överklagas beslut om proviantering till Generaltullstyrelsen, vars beslut kan överklagas till regeringen. Numera förekommer i mycket ringa utsträckning att ärenden överklagas till regeringen. Vidare är det numera också i få fall som förvaltningsärenden inte överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Enligt utredningens bedömning bör överklagande enligt den nya lagen om proviantering inordnas i det system som nu företrädesvis gäller. Överklagande skall således ske till allmän förvaltningsdomstol, dvs. i första instans länsrätten. Om ett mål överklagas till kammarrätten är den myndighet vars beslut har överklagats också part i målet i kammarrätten. Om ett mål om tillstånd eller återkallelse av tillstånd enligt den nya lagen förs i kammarrätten är alltså tullmyndigheten motpart.

Ett beslut om skatterevision enligt LPP får inte överklagas. En tullmyndighets beslut att kontrollera en verksamhet enligt den nya lagen om proviantering bör inte heller gå att överklaga.

Förutom tillståndshavaren skall också Generaltullstyrelsen få överklaga ett beslut om proviantering. För att Generaltullstyrelsen skall ha möjlighet att driva mer principiella ärenden bör den få överta tullmyndighetens uppgift att vara motpart. Generaltullstyrelsen bör också vara det allmännas företrädare om ett ärende går till Regeringsrätten.

I samband med instansordningsreformen 1994 infördes regler om prövningstillstånd i kammarrätten. Sådant tillstånd får meddelas om det är av vikt för ledningen av rättstillämpningen, om anledning förekommer att ändra länsrättens beslut eller om det finns synnerliga skäl att ändå pröva överklagandet. Regler om när prövningstillstånd krävs finns i de materiella författningarna.

Krav på prövningstillstånd får numera betraktas som huvudregel. Utredningen kan inte finna någon anledning att frångå denna huvudregel. Prövningstillstånd bör därför krävas vid överklagande till kammarrätten.



## 5 Effekter

Utredningens förslag innebär att en klar rågång skapas mellan gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror. För gemenskapsvaror gäller skattelagstiftningen och skattemyndigheten ansvar för kontroll m.m. För icke-gemenskapsvaror gäller tulllagstiftningen och dessa varor är tullmyndighetens ansvarsområde. Den sammanblandning av dessa båda regelverk som i dag finns när det gäller provianteringen och exportbütker och därmed också oklarheten beträffande ansvarsfördelningen mellan myndigheterna bör försvinna. Härigenom bör också kontrollen av verksamheten underlättas. Även för de företag som bedriver verksamhet kring proviantering bör förslagen innebära större klarhet och därmed underlätta t.ex. redovisningen.

Genom att obeskattade varor får tas ombord på fartyg och luftfartyg öppnas en möjlighet till fusk. Mot detta står dock de tillstånds- och tillsynsregler som föreslås i den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Inte minst risken för att inte få ett tillstånd eller få tillståndet återkallat bör verka återhållande. Ur ett brottsförebyggande perspektiv bör förslagen därför inte medföra några negativa konsekvenser.

Mycket talar för att fartyg och luftfartyg i större utsträckning kommer att proviantera varor avsedda för försäljning i länder med lägre punktskatter. Detta gäller främst flygtrafiken men också den färjetrafik som går till Tyskland och Storbritannien. För färjetrafiken på Östersjön bör däremot situationen bli i stort sett som i dag, eftersom rederierna med all sannolikhet kommer att anpassa sina rutter så att de blir attrakta som tredjelandsresor. Punktskatterna i Finland och Sverige ligger också ungefär på samma nivå. De som provianterar fartyg som går till Tyskland och Storbritannien samt de som provianterar luftfartyg kommer dock att få konkurrensnackdelar i förhållande till dem som är verksamma i länder med lägre punktskatter. Detta är emellertid en konsekvens av hur reglerna inom EU är utformade och av att Sverige har betydligt högre punktskatter än flertalet andra medlemsländer.

Redan i dag gäller att tullmyndigheten skall ge tillstånd till proviantering. Den föreslagna lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg bör därför inte medföra några ytterligare kostnader för tullen. Lagen innebär också att de allmänna förvaltningsdomstolarna får en ny måltyp. Det är utredningens bedömning att ett mycket begränsat antal mål kommer att

prövas i domstol. Den eventuella merkostnad som kan uppkomma bör därför kunna finansieras genom omfördelning av anslaget för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslaget till ny lag om exportbutiker innebär att kontrollen av verksamheten skall ligga på beskattningsmyndigheten i stället för på tullmyndigheten. Med tanke på de fåtal butiker det rör sig om bör det ha endast marginella effekter på myndigheternas kostnader. Förslaget om att slopa den nuvarande avgiften för exportbutiker har mycket ringa finansiell effekt, i storleksordningen 1 miljon kr. Den kan dock uppvägas genom att exportbutikerna inte har möjlighet att sälja varor utan tull. Vilken effekt det har på statens finanser är dock mycket svår att uppskatta. Vidare bör det faktum att taxfreehandeln slopas inom EU innebära en ökad försäljning av punktskattepliktiga varor i Sverige. Dessutom kommer den försäljning som sker på EU-resor med Sverige som avgångsland att mervärdesbeskattas i Sverige. Sammantaget bör utredningens förslag tillsammans med att taxfreehandeln upphör innebära ökade inkomster för staten.

För samtliga kommittéer och särskilda utredare gäller att förslagets effekter på regionalpolitiken och jämställdhetspolitiken skall redovisas (dir 1992:50 och dir 1994:124). Enligt utredningens uppfattning påverkar inte förslagen dessa områden.

## 6 Författningskommentar

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

#### 9 §

Den nya punkten 7 i första stycket innebär att den som förvärvat tobaksvaror utan skatt på grund av att de skall användas för ett skattefritt ändamål blir skattskyldig om varorna används för ett annat ändamål. Bestämmelsen har en generell lydelse men kommer för tobaksskattens del för närvarande endast att gälla den som provianterat varor efter tillstånd enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg, jämför kommentaren till 31 b §.

Skattskyldigheten gäller om varorna kommit att användas för annat ändamål än det som var förutsättningen för att varorna fick köpas utan skatt. Det innebär att skattskyldighet uppkommer vid varje situation som inte täcks av det skattefria ändamålet, dvs. allt annat än förbrukning ombord. Om varan säljs för att den resande skall ta den med sig uppkommer skattskyldighet men också svinn, stöld eller att varorna förstörs har denna effekt.

I avsnitt 2.7 finns en beskrivning av hur provianteringen av flygplan går till från de s.k. proviantlokalerna. I proviantlokalerna, som med utredningens förslag måste vara skatteupplag, packas varor för förbrukning ombord i särskilda vagnar. När planet återvänder fraktas de varor som finns kvar tillbaka till proviantlokalen. Om varorna förs tillbaka till skatteupplaget i direkt anslutning till att flygplanet återvänder skall inte skattskyldighet enligt den nya punkten uppkomma. För det fall närmare regler behövs för dessa situationer bör de kunna ges av Riksskatteverket i form av föreskrifter.

#### 11 §

När leveranser sker från/till ett skatteupplag till/från någon som fått tillstånd enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg kommer det att vara obeskattade varor som transporteras. För dessa



transporter skall säkerhet ställas enligt det nya sista stycket. Detta sker genom att den transportsäkerhet som skall ställas enligt första stycket även skall omfatta transporter i samband med proviantering.

#### **20 §**

En ny punkt 7 har tillkommit som reglerar när skattskyldigheten skall anses inträda i de fall som regleras i 9 § 7. Skattskyldigheten inträder när varorna används för annat ändamål än det som varit förutsättningen för skattefriheten.

#### **22 §**

Det nya sista stycket innebär som huvudregel att om skattskyldighet föreligger enligt 9 § 7 skall deklaration lämnas och därmed även betalning av skatten ske senast fem dagar efter skattskyldighetens inträde.

Detta gäller dock inte den som är registrerad varumottagare. Av förslaget till 33 § framgår att den som fått tillstånd till proviantering enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg kan göra avdrag för tobaksvaror vartefter de förbrukas. Om en sådan registrerad varumottagare även blir skattskyldig enligt 9 § 7 behöver han inte deklarera den skattepliktiga händelsen separat inom fem dagar utan redovisningen skall i stället göras i deklarationen för den ordinarie redovisningsperioden.

#### **31 b §**

Bestämmelsen är i huvudsak av upplysande karaktär och anger att den som fått tillstånd till proviantering enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg har möjlighet att köpa varor utan skatt i enlighet med vad som anges i tillståndet.

#### **32 §**

##### *Första stycket*

För närvarande uppnås skattefrihet vid all proviantering genom att avdrag medges för varor som lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant, första stycket e.

Denna regel försvinner. I stället kan avdrag vid proviantering av transportmedel som går till tredje land medges enligt den regel som redan i dag finns i första stycket d, nämligen att avdrag medges för varor som har exporterats till tredje land.

För varor som levereras för förbrukning ombord vid EU-interna resor kan avdrag medges enligt den nya lydelsen av första stycket e. Avdraget förutsätter att ett tillstånd enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg har getts och att tillståndet omfattar de varor som levereras. Upplagshavaren bör spara en kopia på tillståndet för att kunna styrka sin rätt till avdrag.

#### *Andra stycket*

Verksamheten i exportbutikerna skall bedrivas av godkända upplagshavare och butikerna förutsätts bli godkända skatteupplag. I alkohol- och tobaksskattelagarna finns regler om att den som yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor får godkännas som upplagshavare. Enligt 2 § förordningen (1994:1614) om alkoholskatt är kravet på lagringshållning uppfyllt om den som söker om att få bli upplagshavare disponerar över en lagerkapacitet för skattepliktiga varor om minst 5000 liter. Det bör i nu nämnda förordning men även i förordningen (1994:1613) om tobaksskatt anges att den som bedriver verksamhet i exportbutik kan godkännas som upplagshavare oavsett lagringskapacitet.

Avdrag enligt andra stycket kan göras för varor som levererats till den som uppvisar en färdhandling för resa till plats utanför EG:s punktskatteområde. För kontroll av att inte försäljning sker till EU-resenärer bör någon form av registrering förekomma. Exempelvis kan vid varje försäljning numret på resenärens flygrutt registreras. Utredningen lämnar till Riksskatteverket att bedöma i vad mån särskilda föreskrifter behövs i denna del.

Även om försäljning sker till en resenär till tredje land medges avdrag bara upp till vissa kvantiteter. Dessa kvantiteter återfinns i lagen om exportbutiker.

Slutligen bör påpekas att ett godkännande som upplagshavare kan återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns. Om ett tillstånd återkallas innebär det att försäljningen inte längre kan ske i exportbutiken och att skattskyldighet inträder för de varor som finns i butiken. Däremot inverkar det inte på det tillstånd som finns enligt lagen om exportbutiker att inrätta exportbutik. I praktiken måste dock i sådana fall en ny upplagshavare bedriva verksamheten för att butiken skall kunna fungera som tänkt.

### **33 §**

Regeln i det nya andra stycket är avsedd för att den som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg skall kunna köpa sina varor direkt från en utländsk upplagshavare. Skattskyldigheten för

en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med den nu föreslagna regeln kan avdrag göras för dessa varor vartefter de förbrukas ombord på resa till annat EG-land.

### **Övergångsbestämmelser**

I samband med att de nya reglerna träder i kraft den 1 juli 1999 lär det på transportmedlen finnas obeskattade varor som provianterats före detta datum. För det fall dessa varor säljs efter detta datum och det inte gäller förbrukning ombord skall skatt tas ut enligt punkten 2.

## **6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt**

### **8 §**

Den nya punkten 8 i första stycket motsvaras av 9 § första stycket 7 i tobaksskattelagen. Den kommer för alkoholskattens del att omfatta såväl den som fått tillstånd att proviantera enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg som den som enligt 31 b § har möjlighet att köpa alkohol utan skatt mot lämnande av försäkran. I övrigt hänvisas till kommentaren till 9 § tobaksskattelagen.

### **10 §**

Se kommentaren till 11 § tobaksskattelagen.

### **19 §**

Se kommentaren till 20 § tobaksskattelagen.

### **21 §**

Se kommentaren till 22 § tobaksskattelagen.

### **31 b §**

I nuvarande andra stycket regleras skattskyldigheten för den som köpt alkohol utan skatt mot försäkran men använder varorna för annat än avsett ändamål. Denna bestämmelse ersätts nu av den generella regeln i 8 § första stycket 8. Det är emellertid inte fråga om någon ändring i sak.

**31 c §**

Se kommentaren till 31 b § tobaksskattelagen.

**32 §**

Se kommentaren till 32 § tobaksskattelagen.

**33 §**

Se kommentaren till 33 § tobaksskattelagen.

## 6.3 Förslaget till lag om ändring i tullagen (1994:1550)

Samtliga ändringar är föranledda av att exportbutikerna föreslås regleras i en särskild lag.

Beträffande övergången till de nya reglerna har utredningen inhämtat att samtliga tillstånd som getts med stöd av tullagen har tidsbegränsats så att de löper ut den 30 juni 1999.

## 6.4 Förslaget till lag om exportbutiker

**1 §**

*Första stycket* innebär att försäljningen i exportbutiker bara får ske av obeskattade gemenskapsvaror. Beskattade varor och icke-gemenskapsvaror får alltså inte säljas i butikerna. Mot bakgrund av att den skattefria försäljningen upphör för resande inom EU får försäljningen bara ske till den som reser till tredje land. Exportbutiker skall dessutom bara kunna inrättas på flygplatser.

Tillstånd att inrätta exportbutiker skall enligt *andra stycket* liksom i dag meddelas av regeringen. Tillstånd skall också bara kunna ges till flygplatshållaren. Detta överensstämmer med den praxis som regeringen i dag tillämpar. Utredningen utgår ifrån att regeringen följer sin nuvarande praxis och tidsbegränsar tillstånden. Tillstånden bör som regel förlängas om inte sådana omständigheter inträffar som medför att flyg-

platsen inte skall ha tillstånd. Det kan t.ex. vara fallet när det på flygplatsen inte längre förekommer trafik till tredje land. Någon bestämmelse om återkallelse av tillstånd behövs därför inte.

*Tredje stycket* upplyser om att verksamheten i en exportbutik skall bedrivas av en som är godkänd som upplagshavare enligt alkohol- och tobaksskattelagarna.

## 2 §

Paragrafen innehåller definitioner av vad som enligt lagen skall avses med obeskattade varor och EG:s skatteområde.

## 3 §

Försäljningen i exportbutikerna får bara ske av vissa varor och när det gäller alkohol- och tobaksvaror bara upp till vissa kvantiteter per resenär. Detta regleras i *första och andra stycket*. En försäljning av andra varor eller utöver angivna kvantiteter är alltså inte tillåten och en sådan försäljning innebär också att mervärdesskatt och punktskatt skall tas ut.

I *tredje stycket* ges en definition av vad som enligt lagen skall avses med vissa alkoholdrycker och tobaksvaror.

## 6.5 Förslaget till lag om proviantering av fartyg och luftfartyg

### 1 §

Lagen är avsedd att reglera provianteringen av obeskattade varor och icke-gemenskapsvaror för förbrukning och försäljning ombord på fartyg och luftfartyg när dessa reser till utländsk ort.

### 2 §

I bestämmelsen finns vissa definitioner av begrepp som sedan används i lagen.

### 3 §

*Första stycket* reglerar proviantering av obeskattade gemenskapsvaror för försäljning vid resa till plats utanför EG:s skatteområde och för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort.

Eftersom den skattefria försäljningen upphör vid resor inom EU skall någon proviantering av obeskattade varor inte förekomma för detta ändamål utan sådan proviantering får bara ske med beskattade varor.

Förbrukningen ombord kan dock även fortsättningsvis ske med obeskattade varor vilket innebär att även proviantering då kan ske av sådana varor. Här bör dock särskilt uppmärksammas att icke-gemenskaps-varor inte får provianteras för förbrukning vid resa till plats inom EG:s tullområde. Varor som kommer från tredje land måste således förtullas innan de kan tas ombord. Provanteringen kan dock ske tullfritt enligt reglerna i lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. och förordningen (1994:1605) om tullfrihet m.m.

Som framgår av avsnitt 4.3 föreslår utredningen att all proviantering av fartyg och luftfartyg i utrikes trafik skall kunna ske utan att mervärdesskatt skall tas ut. Detta förhållande speglas i paragrafens *andra stycke*.

### 4 §

När det gäller resa till plats utanför EG:s tullområde kan proviantering ske med såväl obeskattade gemenskapsvaror som icke-gemenskaps-varor och avse såväl försäljning som förbrukning ombord.

### 5 §

Paragrafen överensstämmer i stort med motsvarande bestämmelse i den nuvarande provianteringsförordningen dock att proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror för fritidsfartyg inte längre skall vara tillåten utan endast kan komma i fråga för fartyg i yrkesmässig trafik. Vidare regleras nu direkt i lagen att Försvarmaktens fartyg och luftfartyg kan proviantera obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror.

### 6 och 7 §§

I 6 och 7 §§ ges särskilda regler som tar sikte på fartygstrafik mellan Sverige och Norge och som bygger på överenskommelser mellan länderna. I paragraferna begränsas det varusortiment som får provianteras på

sådana linjer. I 7 § andra stycket finns också en begränsning av hur mycket som får säljas ombord på vissa linjer mellan Sverige och Norge.

De begränsningar som ges i dessa paragrafer korresponderar med ML på så sätt att provianteringen är skattefri endast om den håller sig inom angivna gränser.

## 8 §

Enligt *första stycket* skall tillstånd till proviantering ges till den som ~~b~~ driver verksamheten på fartyget eller luftfartyget om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt ~~bör med~~ ~~del~~ las tillstånd.

Vad först gäller de ekonomiska förhållandena och omständigheterna i övrigt måste detta ställas i relation till att det i flertalet fall rör sig om proviantering av varor på vilka det i vanliga fall utgår betydande skattebelopp. De risker som är förknippade med den skattefria provianteringen får således betydelse för vilka krav som skall ställas på tillståndshavaren.

När det sedan gäller vem som skall ges tillståndet bör det som huvudregel vara den som bedriver verksamheten på transportmedlen i vid ~~b~~ märkelse. Enligt vad som framkommit sköts försäljningsverksamheten och restaurangverksamheten på de stora färjorna uteslutande av rederierna själva. Det är således rederierna som skall ges tillstånd till proviantering och tillstånden bör normalt ges för varje fartyg för sig. För flygtrafikens del förekommer, i vart fall när det gäller chartertrafiken, att den som har rätten att sälja inte är samma person som flygbolaget. I sådana fall kan den som har rätt att sköta försäljningen ges tillståndet i stället för flygbolaget. Vidare gäller för flygtrafiken att flygbolagen förfogar över en mängd flygplan och även hyr in plan under längre eller kortare tid. Det får ankomma på tullmyndigheten att avgöra om det bör ges mer generella tillstånd till ett flygbolag eller om det skall ske för varje plan för sig.

Tillstånd skall enligt *andra stycket* kunna ges för viss tid eller endast för varje proviantering. Tillstånd för viss tid bör som regel endast ~~fö~~ komma vid reguljär trafik.

## 9 §

Bestämmelsen innebär att proviantering inte får ske i större omfattning än vad som kan anses behövas för resan. Bestämmelsen riktar sig både till tullmyndigheten vid dess tillståndsgivning och till den som getts ~~h~~ ~~l~~ stand till proviantering.

## 10 och 11 §§

Tullmyndigheten är såväl tillstånds- som tillsynsmyndighet. Det bör vara den tullmyndighet där varorna tas ombord som svarar för tillståndsgivning och tillsyn.

## 12 §

Enligt paragrafen skall tillståndshavarens bokföring vara utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig. Det kan t.ex. innebära att det klart skall gå att skilja vad som förbrukats ombord från det som sålts på annat sätt. Vidare bör det också framgå vad som provianterats i andra länder. Det bör ankomma på Generaltullstyrelsen efter bemyndigande av regeringen och i samråd med Riksskatteverket att meddela föreskrift om hur bokföringen skall vara utformad.

## 13 §

För att tullmyndigheten skall kunna utöva sin tillsyn på ett tillfredsställande sätt måste tillståndshavaren på begäran av tullmyndigheten tillhandahålla bokföring och andra handlingar som rör verksamheten och lämna tillträden till utrymmen som används i verksamheten. Som framgår av kommentaren till 8 § förutsätter utredningen att ett tillstånd ges till ett rederi eller flygbolag. För det fall den som har tillståndet låter någon annan sköta själva verksamheten får det ankomma på tillståndshavaren att även i dessa fall se till att tullmyndigheten får tillgång till handlingar och tillträde till utrymmen. Uppfylls inte detta krav bör tillståndet återkallas.

I 3 kap. 15 -15 d §§ LPP finns bestämmelser om handlingar och uppgifter som skall undantas vid revision och föreläggande enligt den lagen. Enligt *andra stycket* skall LPP:s regler i denna del gälla också de handlingar och uppgifter som skall tillhandahållas enligt den nu föreslagna lagen. Om någon begär undantag av handling skall det prövas i den ordning som anges i LPP. Så länge domstolsprövningen är aktuell kan tillståndet inte återkallas enligt 14 § 3.

## 14 §

I *första stycket* anges fyra situationer då ett tillstånd får återkallas.

Enligt *första punkten* får tillståndet återkallas om förutsättningarna för att meddela tillstånd inte längre finns. Det är således fråga om att de ekonomiska förhållandena och omständigheterna i övrigt för den som fått tillstånd förändrats på ett sådant sätt att han inte skulle ha medgivits til-



stånd vid tidpunkten för återkallandet. Det kan också vara så att tillståndshavaren inte längre bedriver trafik till utländsk ort.

I *andra punkten* anges att tillståndet får återkallas om varorna används för annat ändamål än vad som anges i tillståndet. Om exempelvis varor provianterats för förbrukning ombord men säljs i en butik på en färja i EU-intern trafik kan alltså tillståndet återkallas. För det fall denna försäljning inte har deklarerats på sätt anges i alkohol- och tobaksskatelagarna bör tillståndet som regel återkallas. Även i de fall sådan deklaration lämnas bör återkallelse komma i fråga om försäljning sker i större omfattning. Detta mot bakgrund av att provianteringen för försäljning ombord skall ske med beskattade varor. Detsamma gäller vid omfattande svinn.

Återkallelse får också ske *enligt tredje punkten* om tillståndshavaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 12 eller 13 §, dvs. om hans bokföring inte är utformad så att kontroll är möjlig eller han inte tillhandahåller begärda handlingar eller lämnar tillträde till utrymmen.

Slutligen utgör det faktum att tillståndshavaren inte medverkar vid en eventuell revision av verksamheten en grund att återkalla tillståndet enligt *fjärde punkten*.

Enligt *andra stycket* gäller ett beslut om återkallelse omedelbart, dvs. även om återkallelsebeslutet överklagas.

## 15 §

Bestämmelsen har utformats med ledning av 3 kap. 6 a § LPP.

## 16 §

I *första stycket* första meningen anges att beslut enligt 13 § inte får överklagas, alltså beslut om att begära tillgång till handlingar eller tillträde till utrymmen. Övriga beslut får överklagas till allmän förvaltningsdomstol, dvs. länsrätt.

Även Generaltullstyrelsen ges i *andra stycket* rätt att överklaga. Av *tredje stycket* framgår att prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätt.

## 17 §

I paragrafen regleras Generaltullstyrelsens möjlighet att överta tullmyndighetens uppgift att föra det allmännas talan. I de flesta fall kommer tullmyndigheten att vara den enskildes motpart när denne har överklagat till länsrätten eller kammarrätten. Att tullmyndigheten är den enskildes motpart följer av 7 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291). Genera-

tullstyrelsen kan dock alltid överta tullmyndighetens roll som part. Det gäller både när tullmyndigheten har överklagat och när myndigheten är den enskildes motpart. Ett övertagande kan t.ex. ske i mål av principiell betydelse. När Generaltullstyrelsen inträder i målet förlorar tullmyndigheten sin partsroll. Generaltullstyrelsen har också möjlighet att överklaga i tullmyndighetens ställe.

Slutligen anges i paragrafen att Generaltullstyrelsen skall föra det allmännas talan i Regeringsrätten.

## 6.6 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

### 3 kap. 30 c §

Paragrafen skall upphöra att gälla.

### 5 kap. 9 §

De tidigare punkterna 4 och 5 i *första stycket* har förts samman. Den nya lydelsen av punkten 4 innebär att proviantering av fartyg och luftfartyg i utrikes trafik kan ske utan mervärdesskatt för såväl EU-interna resor som tredjelandsresor och omfatta såväl förbrukning som försäljning ombord.

Den nya punkten 5 motsvaras i första stycket av tidigare punkten 6 och innebär att leveranser till och försäljning i exportbutiker kan ske utan mervärdesskatt.

I *tredje stycket* har mervärdesbeskattningen av omsättningen ombord på fartygslinjer mellan Sverige och Norge kopplats till vad som får provianteras och försäljas enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

### 7 kap. 5 §

Ändringen i tredje stycket är föranledd av ändringen i 5 kap. 9 § tredje stycket.

### 10 kap. 11 och 12 §§

Ändringarna är föranledda av att 3 kap. 30 c § upphör att gälla.

## 6.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

I den nuvarande lydelsen av 2 kap. 4 § hänvisas till att bestämmelser om frihet från skatt vid proviantering finns i ML. Den bestämmelse som avses är 3 kap. 30 § ML som säger att från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen om frihet från skatt vid import. Paragraferna hänvisas således till varandra. Genom den nu föreslagna *första punkten* blir sambandet mellan lagarna klarare.

Eftersom det inte skall vara tillåtet att sälja icke-gemenskapsvaror i exportbutikerna måste varor som importeras för försäljning i sådan butik förtullas. För att inte mervärdesskatt skall behöva tas ut vid denna förtullning ges i *andra punkten* en möjlighet att importera dessa varor utan att sådan skatt tas ut vid förtullningen.

# Kommittédirektiv

Översyn av förfarandereglererna för punktskatter, m.m.

**Dir.**  
**1997:152**

Beslut vid regeringssammanträde den 18 december 1997

## Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas för att se över förfarandereglererna för punktskatter, m.m. Översynen skall koncentreras till förfarandet för de harmoniserade punktskatterna. Utredaren skall bl.a. kartlägga hur lagstiftningen har tillämpats sedan den 1 januari 1995 då Sverige blev medlem i Europeiska unionen (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 införlivas 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 försäkringen,
- om kraven på säkerhet för transporter bör utvidgas.

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

Utredaren skall också 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. Vidare skall utredaren 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. Sistnämnda frågor skall behandlas med förtur och redovisas senast den

1 oktober 1998. Utredningsarbetet i övrigt skall vara avslutat senast den 1 december 1999.

## Bakgrund

### *Förfarandereglerna för punktskatter*

Bestämmelser om förfarandet vid uttag av punktskatter och prisregleringsavgifter finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). Av 1 kap. 1 § första stycket 1 LPP framgår vilka olika punktskattereförfattningar LPP är tillämplig på. I LPP regleras sådant som skatteredovisning, skattekontroll, beskattningsbeslut, betalning av skatt m.m. Vem som är skattskyldig och tidpunkten för skattskyldighetens inträde regleras däremot inte i LPP utan i respektive skatteförfattning.

Inför anslutningen till EU var det nödvändigt att anpassa förfarandereglerna för skatterna på alkohol, tobak och mineraloljor till EG:s förfaranderegler på området. EG:s förfaranderegler finns i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s 1, Celex 392L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. Anpassningen till EG:s förfaranderegler krävde omfattande förändringar av förfarandet vid uttag av skatt på alkohol, tobak och mineraloljor. Mot den bakgrunden beslutades hösten 1994 att tre nya lagar skulle införas där de EG-anpassade förfarandereglerna togs in, nämligen lagen (1994:1563) om skatt på tobak, lagen (1994:1564) om skatt på alkohol (prop. 1994/95:56, bet. 1994/95:SkU6, rskr. 1994/95:95) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (prop. 1994/95:54, bet. 1994/95:SkU4, rskr. 1994/95:152). Propositionerna föregicks av ett delbetänkande från Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna (SOU 1994:74) och ett betänkande från Energiskatteutredningen (SOU 1994:85).

Såväl betänkandena som propositionerna arbetades fram under stor tidpress. Det fanns därför inte någon möjlighet att utreda samtliga frågor så noggrant som hade varit önskvärt. Det har nu gått nästan tre år sedan Sverige blev medlem i EU och de EG-anpassade förfarandereglerna började tillämpas. Med utgångspunkt från de erfarenheter som vunnits under denna tid och de problem som uppmärksammats är det nu lämpligt att göra en översyn av förfarandereglerna i lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi.

Förfarandereglerna i LPP gäller även vid uttag av skatt på alkohol, tobak och energi. Vid arbetet med att EG-anpassa förfarandet för nämnda skatter utgick man ifrån att förfarandereglerna i LPP i stort sett inte alls berördes av reglerna i cirkulationsdirektivet och att LPP därför utan väsen-

liga ändringar kunde tillämpas på de nya lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi. Erfarenheterna av nästan tre års tillämpning av LPP på de harmoniserade punktskatterna gör att det nu är möjligt att utvärdera anslaget att LPP inte behövde anpassas till EG:s förfaranderegler. I samband därmed är det lämpligt att även göra en allmän översyn av LPP.

#### *Provantering, taxfree, m.m.*

I tilläggsdirektiv (dir. Fi 1995:04) fick Skatteflyktskommittén i uppdrag att bl.a. lägga fram förslag till åtgärder för kontroll av proviantering för försäljning av skattefria alkohol- och tobaksvaror ombord på färjor mellan länder inom EU. I sitt slutbetänkande uttalade kommittén att problemen på provianteringsområdet inte bara omfattade punktskattefrågor utan även frågor rörande mervärdesskatt m.m. Kommittén ansåg därför att frågan om kontroll av proviantering av skattefria alkohol- och tobaksvaror på färjor i EU-intern trafik borde behandlas i ett större sammanhang (SOU 1997:86 s. 545). Denna fråga har i flera avseenden kopplingar till lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi och bör därför utredas i det här sammanhanget.

Den första juli 1999 slopas nuvarande möjligheter att ombord på transportmedel och vid resa mellan EU-länderna skattefritt sälja varor som är avsedda att tas med i resenärernas bagage för personligt bruk. Avskaffandet av taxfreehandeln i EU-intern trafik kan leda till en ökad försäljning av beskattade varor på färjor och då särskilt på färjor mellan länder med stora skatteskillnader. Eftersom det är oklart hur sådan försäljning skall behandlas skattemässigt, framförallt vad gäller punktskatt, är det lämpligt att i det här sammanhanget ta fram förslag till hur beskattning skall ske.

### **Uppdraget**

#### *Förfarandereglerna för punktskatter*

Utredaren skall göra en allmän översyn av de EG-anpassade förfarandereglerna i lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi samt LPP och lämna förslag till de ändringar som kan visa sig behövliga från såväl sakliga som språkliga och redaktionella utgångspunkter. I detta sammanhang skall utredaren också undersöka om punktskatterna i stället kan inordnas i skattekontosystemet och utarbeta förslag till de lagändringar som då blir nödvändiga.

För de varor som omfattas av cirkulationsdirektivet uppkommer skyldighet att betala skatt i och med att de framställs inom EU eller importeras till EU från tredje land. Omfattas varorna av den s.k. suspensionsordningen gäller dock i stället att skatten förfaller till betalning först när varan blir

tillgänglig för konsumtion. Syftet med suspensionsordningen är att varorna trots att de är skattepliktiga skall kunna bearbetas, lagras samt förflyttas mellan medlemsländerna i ett tidigare led än detaljistledet utan att det medför några beskattningskonsekvenser. Enligt cirkulationsdirektivet skall framställning, bearbetning och tillverkning av skattepliktiga varor under skattesuspension alltid ske av en godkänd upplagshavare i ett godkänt skatteupplag. Flyttning av skattepliktiga varor under skattesuspension får, med vissa undantag, endast ske mellan skatteupplag.

Termerna upplagshavare och skatteupplag har förts in i lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi. Däremot har inte begreppet suspensionsordning förts in i aktuella lagar. Suspensionsordningen har dock i praktiken införlivats i de svenska lagarna t.ex. genom att skattskyldighet inte inträder i vissa fall. Utredaren bör särskilt överväga om den valda lagtekniska lösningen är lämplig.

För upplagshavare inträder skattskyldigheten enligt den svenska lagstiftningen bl.a. när denne levererar skattepliktiga varor till en köpare som inte kan ta emot varorna under skattesuspension. En vara anses normalt levererad vid samma tidpunkt som den enligt köplagen (1990:931) anses avlämnad. Detta leder i vissa fall till att skattskyldigheten inträder först när varorna avlämnats på annan ort. Det innebär i praktiken att varorna transporteras under skattesuspension trots att köparen inte kan ta emot varorna under sådan suspension. Utredaren bör analysera om en sådan ordning är förenlig med cirkulationsdirektivet.

Enligt lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi prövar beskattningssmyndigheten frågor om godkännande av upplagshavare och skatteupplag. Utredaren bör analysera tillämpningen av bestämmelserna om godkännande av upplagshavare och skatteupplag i syfte att klargöra om det krävs ändringar av lagstiftningen i skärpande riktning samt om beskattningssmyndigheten bör få möjlighet att besiktiga lokaler m.m.

I lagarna om skatt på alkohol och energi ges möjligheter att köpa alkohol respektive bränsle utan skatt eller enligt en reducerad skattesats mot försäkran att användning skall ske för i lagarna särskilt angivna ändamål. Energiskatteutredningen redogjorde i sitt betänkande (SOU 1994:85) för olika problem vid tillämpningen av bestämmelser om inköp av bränsle mot försäkran. Möjligheterna till inköp mot försäkran har dock utvidgats efter det att Energiskatteutredningen lämnade sitt betänkande. En annan skillnad mot då är att förfarandereglerna för skatterna på alkohol och mineraloljor har anpassats till EG:s förfaranderegler på området. Utredaren bör därför kartlägga hur försäkranssystemen i lagarna om skatt på alkohol och energi tillämpas i dag och huruvida erfarenheterna från tillämpningen visar att ändringar behövs på vissa punkter och då särskilt vad gäller kontrollen av systemen, systemens förenlighet med EG-rätten samt möjligheterna att ta ut

skatt i de fall produkterna använts för ändamål som inte medför skattebefrielse eller reducerad skatt.

Enligt lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi skall upplagshavare ställa säkerhet för betalning av skatt i samband med transport av obeskattade varor. Kravet på säkerhet för transporter har sin grund i cirkulationsdirektivet. De svenska bestämmelserna omfattar endast transport av varor som sålts inom EU och inte varor som importerats eller skall exporteras. Utredaren skall därför lägga fram förslag till en lagändring som utvidgar kraven på säkerhet. Vid utformningen av lagförslagen bör utgångspunkten vara att kraven på säkerhet skall täcka samtliga de fall som inte täcks av de krav på säkerhet som finns i EG:s tullagstiftning.

Enligt cirkulationsdirektivet skall skatten anses vilande om varorna omfattas av vissa särskilt angivna tulluppskovsförfaranden eller om de placeras i en frizon eller i ett frilager. Detsamma gäller när skattepliktiga varor sänds mellan medlemsstater via EFTA-länder eller mellan en medlemsstat och ett EFTA-land enligt gemenskapens interna transiteringsförfarande, eller via ett eller flera tredje länder utanför EFTA med användning av TIR- eller ATA-carnet. Utredaren bör analysera hur dessa bestämmelser förhåller sig till lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi.

LPP:s tillämpningsområde regleras på så sätt att det i 1 kap. 1 § anges vilka skatter och avgifter LPP gäller för, den s.k. uppräkningsmetoden. Även tillämpningsområdet för skattebrottslagen (1971:69) reglerades tidigare enligt uppräkningsmetoden. Genom en nyligen beslutad lagändring har uppräkningsmetoden i skattebrottslagen av de skatter och avgifter som lagen var tillämplig på upphävt och ersatts med en bestämmelse som föreskriver att skattebrottslagen är generellt tillämplig på skatter (se prop. 1995/96:170, bet. 1995/96:JuU23, rskr. 1995/96:277). Med ledning av ändringen skattebrottslagen slopades även uppräkningsprincipen i lag (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och lag (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. De skäl som anfördes för att frånga uppräkningsmetoden i skattebrottslagen är i viss utsträckning även giltiga vad gäller LPP. Utredaren bör därför överväga om LPP:s tillämpningsområde kan anges på något annat sätt än genom en uppräkningsmetod av de skatter och avgifter som lagen gäller för.

#### *Provantering, taxfree, m.m.*

Den första juli 1999 slopas nuvarande möjligheter att ombord på transportmedel och vid resa mellan EU-länderna skattefritt sälja varor som är avsedda att tas med i resenärernas bagage för personligt bruk. Däremot kan alltså skattefrihet förekomma i fråga om konsumtion som sker ombord på transportmedlen, och generellt när det gäller försäljning under transporter



till icke-EU länder. I den nya situationen erfordras således regler som medger att viss försäljning ombord beskattas enligt samma huvudprinciper som dem som gäller för handel inom landet, medan annan försäljning kan undantas från beskattning. I mervärdesskattelagstiftningen finns redan regler som i princip är konstruerade på detta sätt. På punktskatteområdet uppnås nuvarande skattefrihet genom provianteringsregler. Det bör övervägas vilken teknik som är lämplig för att åstadkomma skattefrihet, och särskilt då om provianteringsregler är lämpliga för att åstadkomma frihet från punktskatter eller om andra lösningar är att föredra. Utredaren skall lägga fram förslag till en lagreglering i dessa hänseenden.

Utredaren bör särskilt belysa vilka möjligheter till skattefria tillhandhållanden ombord på transportmedel som är möjliga till följd av EG-rätten och till följd av andra internationella överenskommelser på området, särskilt då mellan de Nordiska länderna (den nordiska provianteringsöverenskommelsen). Utredaren bör beakta dessa begränsningar vid utformningen av lagförslagen.

Utredaren bör vidare överväga hur kontrollen av den beskattade försäljningen ombord på transportmedel i utrikes trafik skall utformas.

I denna del omfattar uppdraget även de administrativa och kontrollmässiga aspekterna på mervärdesskatten.

#### *Gemensamma riktlinjer för uppdraget*

I uppdraget ingår att kartlägga hur lagstiftningen har tillämpats sedan EU-inträdet och huruvida erfarenheterna från tillämpningen visar att ändringar behövs på särskilda punkter. Det står vidare utredaren fritt att ta upp även andra frågeställningar som kan vara av intresse i sammanhanget och som aktualiseras under utredningsarbetet.

Som ett underlag för sina överväganden bör utredaren undersöka motsvarande lagstiftning i några jämförbara medlemsländer.

**Redovisning av uppdraget m.m.**

För utredarens arbete gäller regeringens generella direktiv om att redovisa de regionalpolitiska konsekvenserna av framlagda förslag (dir. 1992:50), om att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23), om att redovisa jämställdhetspolitiska konsekvenser (dir. 1994:124) samt om att redovisa konsekvenserna för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir. 1996:49). Utredningen bör först överväga frågorna om proviantering, taxfreeförsäljning och därmed sammanhängande frågor samt redovisa förslag i dessa delar senast den 1 oktober 1998. Övriga delar av uppdraget skall redovisas senast den 1 december 1999.



## Regler om proviantering, m.m.

### 1. Förordning (1994:1694) om viss proviantering m.m.

**1 §** I denna förordning finns bestämmelser om proviantering med varor som inte är gemenskapsvaror och med obeskattade varor för förbrukning eller försäljning ombord på transportmedel. Förordningen innehåller även bestämmelser om begränsningar i det undantag från skatteplikt vid viss omsättning på fartyg och luftfartyg som anges i 3 kap. 30 c § mervärdesskattelagen (1994:200).

**2 §** I denna förordning förstås med

**gemenskapsvara:**

*dels* vara som i sin helhet framställts inom gemenskapens tullområde enligt villkoren i artikel 23 i förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen och inte innefattar varor som importerats från länder eller territorier som inte utgör en del av EG:s tullområde,

*dels* vara som importerats från länder eller territorier som inte utgör en del av EG:s tullområde och som övergått till fri omsättning,

*dels* vara som har framställts inom EG:s tullområde, antingen endast av varor enligt andra satsen eller av varor enligt första och andra satsen,

**EG:s tullområde:** de områden som anges i artikel 3 i förordning (EEG) nr 2913/92,

**EG:s skatteområde:** det område inom vilket gemenskapens bestämmelser om en viss skatt är tillämpliga.

**3 §** Provantering med obeskattade varor får ske

1. för förbrukning och försäljning vid resa till plats utanför EG:s tullområde eller EG:s skatteområde i fall där tillhandahållandet inte utgör omsättning i landet,

2. för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort inom EG:s tullområde och EG:s skatteområde, eller

3. för sådan försäljning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 c § mervärdesskattelagen (1994:200).

**4 §** Provantering med varor som inte utgör gemenskapsvaror får ske för förbrukning ombord i fall som avses i 3 § 1 och 2 samt för försäljning vid resa till plats utanför EG:s tullområde. För sådan proviantering gäller i övrigt vad som gäller för proviantering med obeskattade varor.

**5 §** Provantering för ändamål som avses i 3 § 2 skall inte medges

1. för tillhandahållanden där varan kan medföras av passagerare eller besättning från transportmedlet,
2. av obeskattade alkoholvaror om inte god ordning och nykterhet upprätthålls ombord eller om spritdrycker eller vin tillhandahålls passagerare som inte fyllt 18 år.

**6 §** På fartygs- och flyglinjer mellan Sverige och Danmark eller Finland skall undantaget enligt 3 kap. 30 c § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200) avse endast starköl, öl samt choklad- och konfektyrvaror, kosmetiska preparat och tobaksvaror.

På sådana fartygs- och flyglinjer mellan Sverige och Danmark som anges i tredje stycket skall undantaget enligt 3 kap. 30 c § mervärdesskattelagen (1994:200) inte avse spritdrycker, vin eller starköl och inte mer än 20 cigaretter eller 10 cigariller eller cigarrer eller 50 gram tobaksvaror.

Inskränkningen enligt andra stycket gäller försäljning på

1. fartyg i trafik mellan svensk hamn i Skåne och Blekinge län eller i Kalmar län från länsgränsen i söder till och med Kalmar i norr och dansk hamn vid Öresund eller Östersjön eller

2. luftfartyg i trafik mellan Malmö eller Malmö-Sturup och Köpenhamn.

På fartygslinje mellan svensk hamn från norska gränsen i norr till och med Lysekil i söder och norsk hamn från och med Risör i väster till svenska gränsen i öster skall motsvarande begränsningar som följer av andra stycket gälla för proviantering av obeskattade varor.

Regeringen kan medge att bestämmelserna i andra–fjärde styckena inte skall gälla i fråga om viss fartygslinje.

**7 §** På passagerarfartyg i trafik mellan svenska hamnar, belägna söder om Kullens fyr och norr om Falsterbo fyr samt danska hamnar från och med Gilleleje i norr till och med Köge i söder skall undantaget enligt 3 kap. 30 c § mervärdesskattelagen (1994:200) endast avse chokladvaror och 20 cigaretter eller 10 cigariller eller cigarrer eller 50 gram tobaksvaror.

Till passagerarfartyg i trafik enligt första stycket får proviantering av spritdrycker och vin enligt 3 § 2 medges endast om sådana drycker inte utskänks till passagerarna före klockan 12. Av spritdrycker får i sådan trafik medföras högst 5 liter per 1 000 passagerare för varje enkel resa om resan går från svensk hamn norr om Landskrona till dansk hamn norr om Vedbaek och i annat fall högst 25 liter per 1 000 passagerare för varje enkel resa.

**8 §** Proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror får ske endast till

1. luftfartyg som har en högsta tillåtna startvikt som överstiger 5700 kilogram och som är destinerat till utländsk flygplats för att lämna eller hämta passagerare eller last,

2. fritidsfartyg vars bruttodräktighet inte understiger 75 som skall avgå till utländsk hamn i annat land än Danmark, Finland eller Norge,

3. annat fartyg som inte är fiskefartyg och vars bruttodräktighet är minst 75 som skall anlöpa utländsk hamn för att lämna eller hämta passagerare eller last, *eller som* skall företa kryssning i mer avlägsna farvatten som turistfartyg.

Utän hinder av vad som sägs i första stycket får proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror även ske i enlighet med så skilda bestämmelser till fartyg som disponeras av Försvarmakten.

**9 §** Proviantering av obeskattade varor från tullager eller skatteupplag skall inte medges i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till resans art och varaktighet samt det antal personer som beräknas kunna komma att medfölja transportmedlet. Därvid skall beaktas de begränsningar avseende omsättning på färdmedlet som kan föreligga och det förråd som redan finns ombord av dylika varor.

**10 §** Proviantering från tullager eller skatteupplag får endast ske efter medgivande från en tullmyndighet. Ett beslut av annan tullmyndighet än Generaltullstyrelsen får överklagas till Generaltullstyrelsen.

Generaltullstyrelsens beslut kan överklagas till regeringen.

**11 §** Generaltullstyrelsen meddelar de närmare föreskrifter som erfordras för verkställigheten av denna förordning.

## 2. Nordisk provianteringsöverenskommelse

Överenskommelse angående proviantering av passagerarfartyg i trafik mellan hamnar i Danmark, Finland, Norge och Sverige

Regeringen i Finland och tulladministrationerna i Danmark, Norge och Sverige (det danska finansministeriet, det norska tolldirektoratet och den svenska generaltullstyrelsen) har,

i syfte att förenkla tullkontrollen av resandetraffiken med passagerarfartyg i trafik mellan hamnar i sagda länder utan att effektiviteten i tullkontrollen eftersättes, samt

för att effektivt kunna kontrollera försäljningen och serveringen av obeskattade varor på passagerarfartyg,

träffat följande överenskommelse om proviantering m.m. av passagerarfartyg i trafik mellan ovannämnda hamnar (nordisk proviantering-överenskommelse):

### Artikel 1

I denna överenskommelse förstås med

*proviaivering*: ombordtagande på ett fartyg av varor för försäljning eller servering till de ombordvarande passagerarna,

*beskattade varor*: varor, som vid ombordtagandet är tull-, skatte- och avgiftsbelagda enligt samma regler som vid försäljning till förbrukning i det nordiska land där de inlastas, härvid förutsättes, att det ej i samband med varornas utförelse åtnjutes restitution eller avkortning av tull, skatter eller avgifter och ej heller statssubvention, samt

*obeskattade varor*: andra varor än ovan nämnda.

### Artikel 2

Överenskommelsen gäller passagerarfartyg, som i utrikes trafik utestående går mellan hamnar i Danmark (med undantag av Färöarna och Grönland), Finland, Norge (med undantag av Svalbard och Jan Mayen) och Sverige.

### Artikel 3

Proviaivering får ske med följande obeskattade varor för försäljning till passagerare från kiosker eller liknande försäljningsställen ombord, nämligen

a) på rutter, som enligt tullfrihetsreglerna för resande anses som korta:

tobaksvaror samt  
choklad och konfektyrer,

b) på andra rutter:

spritdrycker med en alkoholhalt av högst 60 volymprocent,  
vin,  
öl,  
tobaksvaror,  
cigarrettpapper,  
choklad- och konfektyrvaror,  
parfymer, kosmetiska preparat och toalettmedel.

För servering till passagerare får proviantering ske med obeskattade varor med undantag av tobaksvaror och cigarrettpapper.

I övrigt får proviantering ske endast med beskattade varor.

Provanterning med spritdrycker på korta rutter får icke ske i mindre flaskstorlekar än 3/4 liter och på andra rutter 3/8 liter.

#### Artikel 4

För försäljning till passagerare får fartyg provianteras med ett efter tullmyndighetens bedömande lämpligt lager av obeskattade varor. Kvantiteterna av de enskilda varuslagen avpassas efter fartygets storlek, trafikområde och förseglingsmöjligheter. Vidare skall hänsyn tagas till om fartyget går på kort rutt eller på annan rutt.

För andra än korta rutter får lagret av spritdrycker, vin, öl och tobaksvaror fyllas på med kvantiteter, som erhålles genom att det efter den senaste provianteringen befordrade antalet passagerare multipliceras med den maximala tullfrihetskvantiteten för resande, bosatt i europeiskt land, med erforderliga avdrag med hänsyn till

- a) passagerare, som ej uppnått den för tullfri införsel stadgade minimifördern,
- b) tur- och returpassagerare, som ej är berättigade till fullt obeskattat inköp i båda riktningarna,
- c) passagerare, som på grund av utlandsvistelsens korta varaktighet ej är berättigade till ovannämnda maximala tullfrihetskvantiteter samt,
- d) passagerare, som icke alls eller icke fullt ut utnyttjar möjligheten till inköp av obeskattade varor.

För korta rutter får lagret av tobaksvaror fyllas på med kvantiteter, som erhålles genom att det efter den senaste provianteringen befordrade antalet passagerare multipliceras med den maximala tullfrihetskvantiteten för varor inköpta på korta rutter, med erforderliga avdrag med hänsyn till de under a), b) och d) nämnda passagerarna.

Storleken av det i första stycket omnämnda lagret fastställles av tullmyndigheten i den hamn, där rutten har sin utgångspunkt.

Avdrag bestämmes för varje rutt av berörda länders tullmyndigheter.

Provanterning med obeskattat cigarettpapper får ske till en myckenhet, som högst motsvarar tilldelad kvantitet finskuren tobak (cigaretto).

Provanterning med obeskattade choklad- och konfektyrvaror, parfumer, kosmetiska preparat och toalettmiddel samt obeskattade varor för servering till passagerare får ske i en efter tullmyndighetens bedömande lämplig omfattning.



### Artikel 5

Försäljning till passagerare av spritdrycker och vin i flaskor samt tobaksvaror och cigarettpapper skall ske från kiosk eller liknande försäljningsställe och ej i samband med servering. Försäljning till ombordställda får ej ske.

Sådan försäljning av varor som avses i föregående stycke får endast ske till passagerare, som uppvisar för resan gällande färdbiljett (även fribiljett), som vederbörligen klippts eller på annat sätt märkts vid ombordgåendet. Vid försäljningen skall biljetten av försäljaren märkas på tydligt och varaktigt sätt med uppgift om varuslag, försäljningsdatum och, om så erfordras, färdriktning. Då särskilda omständigheter föreligger, äger berörda länders tullmyndigheter avtala, att kontrollen av försäljningen får ske på annat sätt.

Passagerarna skall genom anslag ombord göras uppmärksamma på gällande tullfrihetsregler i de länder som rutten omfattar.

Försäljningskvantiteterna bör av säljaren begränsas så, att passagerarna icke i något av de länder som rutten omfattar kan införa mer än de i tullfrihetsreglerna fastställda kvantiteterna.

### Artikel 6

Såsom villkor för proviantering med obeskattade varor gäller, att huvdsyftet med de enskilda turerna är att upprätthålla trafik i vanlig mening. Framgår av omständigheterna, att detta icke är fallet, t.ex. om särskilda arrangemang ombord är huvdsyftet med turen, kan proviantering med obeskattade varor ej medges.

### Artikel 7

Redovisning skall ske beträffande de kvantiteter obeskattade spritdrycker, vin, tobaksvaror och cigarettpapper som försäljes från kiosk eller liknande försäljningsställe samt i fråga om de kvantiteter obeskattade spritdrycker och vin som förbrukas vid servering.

Redovisning skall ske särskilt för försäljning i kiosk och liknande försäljningsställe och särskilt för servering. Redovisningen, som skall avslutas en gång per dygn eller, om turen varar mer än 1 dygn, vid avslutningen av varje tur, skall innehålla uppgifter om antalet passagerare på varje enkel tur och skall föras på formulär enligt bilagor till denna överenskommelse.

**Artikel 8**

Överträder fartyg bestämmelser i denna överenskommelse kan tilldelningen av obeskattade varor till fartyget, efter samråd mellan tullmyndigheterna i de länder som beröres av ruten, nekas helt eller för viss tid.

**Artikel 9**

Vid handläggning av ärende, som behandlas i denna överenskommelse, skall samråd äga rum mellan tullmyndigheterna i de länder som beröres av den rutt, varom fråga är.

**Artikel 10**

De kontraherande parterna förpliktar sig att underrätta varandra om etablering av nya rutter och ändring av redan befintliga rutter samt att – efter samråd beträffande de enskilda rutternas – utväxla uppgifter rörande passagerarantal och proviantmängder m.m.

**Artikel 11**

Kontraherande part äger uppsäga denna överenskommelse med en frist av 6 månader.

**Artikel 12**

Bestämmelserna i denna överenskommelse bör i största möjliga utsträckning tillämpas i fråga om passagerarfartyg som också anlöper hamnar utanför Danmark, Finland, Norge och Sverige samt hamnar på Färöarna, Grönland, Svalbard och Jan Mayen.

**Artikel 13**

Avvikelser från denna överenskommelse får ej göras, såvida ej samtliga kontrahenter är eniga därom.

**Artikel 14**

Överenskommelsen träder i kraft den 1 januari 1969 för Danmark, Norge och Sverige. För Finlands del träder överenskommelsen i kraft 30 dagar räknat från den dag då man från finskt håll meddelat de andra kontraherande parterna, att Finlands regering uppfyllt de konstitutionella åtgärder, som ikraftträdandet förutsätter.

### 3 Vissa artiklar i cirkulationsdirektivet

I artiklarna anges endast de punkter som är av intresse för detta delbetänkande.

#### 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:

- a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna,
- b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådan varor utom ramen för uppskovsreglerna,
- c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor som inte omfattas av uppskovsreglerna.

#### 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 offentligrättsligt reglerat 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 offentligrättsliga 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:

- a) Han skall innan varorna avsänds göra en deklaration till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten och garantera betalning av punktskatten.
- b) Han skall betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som fastställts i denna medlemsstat.
- c) 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 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 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 16

1. Utan hinder av artikel 15.1 får mottagaren vara näringsidkare utan ställning som godkänd lagerhavare. Denne får inom ramen för sin försöksverksamhet ta emot punktskattebelagda varor från andra medlemsstater enligt reglerna om uppskov. Han får däremot varken förvara eller avsända sådana varor.

Med förbehåll för vad som föreskrivs i gemenskapsrätten får medlemsstater fastställa särskilda regler för tillämpningen av denna bestämmelse på punktskattebelagda varor som omfattas av särskilda nationella distributionsregler som är förenliga med fördraget.

2. Nyssnämnda näringsidkare får innan han har mottagit varorna ansöka om att bli registrerad för punktskatt hos skattemyndigheten i sin medlemsstat.

En näringsidkare med punktskatteregistrering skall

- a) garantera betalning av punktskatt på de villkor som fastställs av skattemyndigheterna i hans medlemsstat, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 15.4
- b) föra bok över varuleveranser,
- c) förete varorna närhelst det begärs,
- d) samtycka till all övervakning och alla varulagerinventeringar.

För denna typ av näringsidkare skall punktskatt tas ut när varorna mottagits och skall betalas i enlighet med det förfarande som fastställs av varje medlemsstat.

### Artikel 17

En skatterepresentant får utses av den avsändande godkända lagerhavaren. Denne skatterepresentant måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och godkänd av skattemyndigheterna där. Han skall, i stället för en mottagare utan ställning som godkänd lagerhavare och i dennes ställe,

- a) garantera betalningen av punktskatt på de villkor som bestäms av skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten, utan att tillämpningen av artikel 15.4 påverkas,
- b) betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten när varorna mottagits i enlighet med det förfarande som fastställs av destinationsmedlemsstaterna,
- c) föra bok över varuleveranser och meddela skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaterna vart varorna levererats.

### Artikel 22

1. På begäran av en näringsidkare inom ramen för dennes affärsverksamhet kan i tillämpliga fall punktskattebelagda varor som har släppts för konsumtion komma i fråga för återbetalning av punktskatt från skattemyndigheterna i den medlemsstat där de släpptes för konsumtion, då de inte är avsedda att förbrukas i den medlemsstaten.

Medlemsstaten får dock avslå en sådan begäran om återbetalning om den inte uppfyller de kvar på korrekthet som de lägger fast.

2. Vid tillämpningen av punkt 1 skall följande bestämmelser tillämpas: Innan varorna avsänds måste avsändaren anhålla om återbetalning från de behöriga myndigheterna i sin medlemsstat och förete bevis på att punktskatten har erlagts. De behöriga myndigheterna får dock inte vägra återbetalning enbart på den grunden att det dokument som har utfärdats av samma myndigheter och som intygar att den ursprungliga betalningen blivit gjord inte företetts.

Sådana varuförflyttningar som avses under punkt a skall ske ”i överensstämmelse med bestämmelserna i avdelning III”.

Avsändaren skall till de behöriga myndigheterna i sin medlemsstat lämna returexemplaret av det dokument som avses i punkt b, vederbörligen påtecknat av mottagaren. Detta måste antingen åtföljas av en handling som intygar att punktskatten kommer att betalas i konsumtionslandet eller förses med följande uppgifter:

- adressen till det berörda skattekontoret hos skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten,
- datum för detta skattekontors godkännande av deklarationen tillsammans med hänvisningsnumret på denna deklaration.

Punktskattebelagda varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och således bär den statens skattemärke eller identifieringsmärke kan komma i fråga för återbetalning av punktskatt från den skattemyndighet som utfärdat skattemärkena eller identifieringsmärkena, förutsatt att dessa skattemyndigheter har konstaterat att märkena har maktulerats.

3. I de fall som avses i artikel 7 är avsändarmedlemsstaten skyldig att återbetala den erlagda punktskatten endast om punktskatten tidigare har erlagts i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som fastställs i artikel 7.5.

5. Skattemyndigheterna i varje medlemsstat skall bestämma de metoder och övervakningsförfaranden som gäller återbetalning på deras territorium. Medlemsstaterna skall se till att återbetalningen av punktskatt inte överstiger det belopp som verkligen har erlagts.

### **Artikel 23**

5. Till dess rådet enhälligt på kommissionens förslag har infört gemenskapsbestämmelser om furnering av fartyg och luftfartyg får medlemsstaterna bibehålla sina nationella bestämmelser i detta ämne.

### **Artikel 28**

Följande bestämmelser gäller för den period som slutar den 30 juni 1999.

1. Medlemsstaterna får skattebefria varor som tillhandahålls av skattefria butiker och som medtas i det personliga bagaget av resande vid flyg- eller sjöresa från en medlemsstat till en annan.

I denna bestämmelse används följande beteckningar i den betydelse som anges här

- a) *skattefria butik*: inrättning belägen inom en flygplats eller hamn som uppfyller de villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna bl.a. i punkt 3 i denna artikel,
- b) *resande till en annan medlemsstat*: passagerare som innehar en färdhandling för flyg eller sjöresa som ange att den omedelbara destinationen är en flygplats eller hamn i en annan medlemsstat,
- c) *flyg- eller sjöresa inom gemenskapen*: resa med flyg eller till sjöss som börjar inom en medlemsstat och har den faktiska ankomstorten i en annan medlemsstat,

Varor som tillhandahålls ombord på ett flygplan eller fartyg i passagerartrafik inom gemenskapen skall behandlas på samma sätt som varor som tillhandahålls av skattefria butiker.

Denna bestämmelse skall också tillämpas på varor som tillhandahålls av skattefria butiker som är belägna inom någon av de två terminalerna för Kanaltunneln till passagerare med färdhandlingar som är giltiga för resan mellan de två terminalerna.