

## 2 Punktskatter och EG

### 2.1 Författningar m.m.

Under denna rubrik anges de EG-förordningar, EG-direktiv, EG-beslut, EG-rekommendationer och guidelines som är gällande för de harmoniserade punktskatterna.

#### 2.1.1 Förordningar

Kommissionens förordning (EG) nr 31/96 av den 10 januari 1996 om ett intyg om befrielse från punktskatt (*EGT L 008 11.01.1996 s. 11*).

Kommissionens förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse (*EGT L 288 23.11.1993 s. 12*).

*Ändr. gm (EGT L 260 31.10.1995 s. 45)*

*Ändr. gm (EGT L 320 28.11.1998 s. 27)*

Kommissionens förordning (EEG) nr 3649/92 av den 17 december 1992 om förenklade ledsagardokument vid flyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor som redan har frisläppts för konsumtion i den avsändande medlemsstaten (*EGT L 369 18.12.1992 s. 17*).

Kommissionens förordning (EEG) nr 2719/92 av den 11 september 1992 om ledsagardokument för flyttning av varor med punktskatteuppskov (*EGT L 276 19.09.1992 s. 1*).

*Ändr. gm (EGT L 198 07.08.1993 s. 5)*

#### 2.1.2 Direktiv

Rådets direktiv 03/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (*EGT L 283 31.10.2003 s. 51*).

(Direktiv 92/81/EEG och 92/82/EEG upphör därmed att gälla efter den 31 december 2003.)

Rådets direktiv 95/60/EG av den 27 november 1995 om märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen (*EGT L 291 06.12.1995 s. 46*)

## 26 Punktskatter och EG, *Avsnitt 2*

Rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (*EGT L 291 06.12.1995 s. 40*).

*Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)*

*Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)*

Rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker (*EGT L 316 31.10.1992 s. 29*).

Rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (*EGT L 316 31.10.1992 s. 21*).

Rådets direktiv 92/82/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor (*EGT L 316 31.10.1992 s. 19*).

*Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 s. 46)*

Rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (*EGT L 316 31.10.1992 s. 12*).

*Ändr. gm (EGT L 390 31.12.1992 s. 124)*

*Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 s. 46)*

Rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter (*EGT L 316 31.10.1992 s. 10*).

*Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)*

*Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)*

Rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatt på cigaretter (*EGT L 316 31.10.1992 s. 8*).

*Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)*

*Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)*

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 L 076 23.03.1992 s. 1*).

*Ändr. gm (EGT L 161 01.07.2000 s. 82)*

*Ändr. gm (EGT L 193 29.07.2000 s. 73)*

*Ändr. gm (EGT L 390 31.12.1992 s. 124)*

*Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 s. 46)*

*Ändr. gm (EGT L 008 11.01.1997 s. 12)*

*Ändr. gm (EGT L 122 16.05.2003 s. 36)*

### **2.1.3 Beslut**

1152/2003/EG: Europaparlamentets och rådets beslut av den 16 juni 2003 om datorisering av uppgifter om förflyttningar och kontroller av punktskattepliktiga varor (*EGT L 162 01.07.2003 s. 5*).

2002/828/EG: Rådets beslut av den 8 oktober 2002 om tillåtelse, i enlighet med artikel 8.4 i direktiv 92/81/EEG, för Sverige att tillämpa en differentierad energiskattesats för alkylatbensin för tvåtaktsmotorer (*EGT L 284 22.10.2002 s. 18*).

2001/574/EG: Kommissionens beslut av den 13 juli 2001 om fastställande av den produkt som skall användas för gemensam märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen [delgivet med nr K(2001) 1728] (*EGT L 203 28.07.2001 s. 20*).

*Ändr. gm (EGT L 093 10.04.2002 s. 6)*

2001/224/EG: Rådets beslut av den 12 mars 2001 om nedsättning av punktskattesatser och befrielse från punktskatter för vissa mineraloljor som används för särskilda ändamål (*EGT L 084 23.03.2001 s. 23*).

#### **2.1.4 Rekommendationer**

2000/789/EG: Kommissionens rekommendation av den 29 november 2000 om riktlinjer för godkännande av lagerhavare enligt rådets direktiv 92/12/EEG när det gäller punktskattebelagda varor [delgivet med nr K(2000) 3355] (*EGT L 314 14.12.2000 s. 29*).

#### **2.1.5 Guidelines**

CED No. 458: Excise Committee (Article 24 of Directive 92/12/EEC) Guidelines adopted at the meeting of 12, 13 and 14 November 2003.

CED No. 372 rev.1: Excise Committee (Article 24 of Directive 92/12/EEC) Guidelines, Meeting of 26 and 27 November 2001.

CED No. 337 rev.1: Excise Committee (Article 24 of Directive 92/12/EEC) Guidelines and Communication, Meeting of 30 November 2000.

CED No. 397: Excise Committee (Article 24 of Directive 92/12/EEC) Guidelines Tax treatment of fuel in tanks of new vehicles, Meeting of 26 and 27 November 2001.

CED No. 412: Excise Committee (Article 24 of Directive 92/12/EEC) Guidelines Mineral oils: Industrial and commercial uses, Meeting of 7 and 8 November 2002.

## **2.2 Inledning**

Europeiska Gemenskapen (EG) utgör en del av den mer omfattande samverkan som numera sker inom EU. EG är, till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt. Det är endast EG som har normgivningsmakt. Det är därför riktigt att även fortsättningsvis använda EG när det gäller regelverk och rättsakter (EG-för-

ordningar, EG-beslut, EG-direktiv). I denna handledning används därför genomgående beteckningen EG.

Inom EG finns gemensamma bestämmelser för punktskatter på tobak, alkohol och mineraloljeprodukter, de s.k. *harmoniserade punktskatterna*. EG-anpassade skatteregler för alkohol- och tobaksbeskattning infördes i LAS och LTS (prop. 1994/95:56) och för energibeskattning i LSE (prop. 1994/95:54).

### 2.3 EG:s punktskatteområde

Olika regler gäller för handel mellan EG-länder respektive handel mellan ett EG-land och annat land (tredje land).

Med *EG eller EG-land* avses i punktskattesammanhang de geografiska områden som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Med *tredje land* förstås länder och områden utanför detta skatteområde.

Vid handel mellan EG-länder används termerna *införsel* och *utförsel*. Termerna *import* och *export* avser handel mellan EG-land och tredje land.

Enligt 1 § förordningen (1994:1785) om Europeiska gemenskapens punktskatteområde ska, vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE, punktskatteområdet avse gemenskapens territorium såsom detta definieras i Fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen och särskilt artikel 227 i detta, nuvarande artikel 299 i Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen.

Till EG:s punktskatteområde hör fr.o.m. den 1 januari 1995 Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tyskland och Österrike. Från den 1 maj 2004 kommer även följande stater att tillhöra EG:s punktskatteområde: Tjeckien, Estland, Cypern, Lettland, Litauen, Ungern, Malta, Polen, Slovenien och Slovakien.

Följande områden som tillhör EG-ländernas territorier räknas dock inte till EG:s punktskatteområde och likställs vid beskattningen med tredje land (Förordning (1994:1785) om Europeiska gemenskapens punktskatteområde).

*Danmark:* Grönland och Färöarna

*Finland:* Åland

*Frankrike:* de franska utomeuroepiska departementen

*Italien:* Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön

*Spanien:* Ceuta, Melilla och Kanarieöarna

*Storbritannien:* Kanalöarna och Gibraltar

*Tyskland:* ön Helgoland och territoriet Büsingen.

Andorra och Vatikanstaten räknas inte heller till EG:s punktskatteområde.

Beskattningsförfarandet när det gäller transaktioner till och från vissa områden följer inte heller medlemsländernas territoriella gränser. Således gäller att transaktioner som utgår från eller är avsedda för

- Monaco behandlas som transaktioner som har sitt ursprung i eller är avsedd för Frankrike,
- Jungholz och Mittelberg (Kleines Walsertal) behandlas som transaktioner som har sitt ursprung i eller är avsedda för Tyskland,
- Isle om Man behandlas som transaktioner som har sitt ursprung i eller är avsedda för Storbritannien och Nordirland,
- San Marino behandlas som transaktioner som har sitt ursprung i eller är avsedda för Italien.

## **2.4 EG-rättens genomslag i medlemsstaterna**

EG-rätten brukar delas in i den primära EG-rätten och den sekundära EG-rätten. Den primära EG-rätten består av de tre ursprungliga fördragen med senare gjorda ändringar och tillägg till dessa. Den sekundära EG-rätten har tillkommit genom beslut av institutionerna. De sekundära rättsakter som har betydelse inom skatteområdet är förordningar, direktiv, beslut och rekommendationer.

### **2.4.1 EG-rätt**

Vid bedömning av materiella bestämmelser inom olika punktskattelagar uppkommer ofta frågan vilken inverkan EG-rätten eller en dom från EG-domstolen ska ha på bedömningen. En djupare analys av EG-rättens förhållande till svensk lagstiftning och svensk praxis, skulle bli mycket omfattande. Den följande redogörelsen får därför närmast uppfattas som en kort beskrivning av vissa principer som kan vara till ledning vid punktskatterättsliga ställningstaganden.

På punktskattens område består EG-lagstiftningen främst av ett antal direktiv men också av förordningar, beslut, rekommendationer och guidelines. Enligt artikel 249 i EG-fördraget ska Europaparlamentet och Ministerrådet gemensamt, Ministerrådet eller kommissionen utfärda förordningar och direktiv, fatta beslut

samt avge rekommendationer. Kommissionen kan enligt punkt-skattekommitténs förfaranderegler besluta om gemensamma guidelines (CED 2 rev. 4 artikel 5)

En *förordning* ska ha allmän giltighet. Den ska till alla delar vara bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat. Förordningen används när en totalharmonisering anses önskvärd. Att förordningen är bindande innebär att en medlemsstat inte ensidigt får införa undantag från dess bestämmelser. Efter att en förordning har trätt i kraft är den omedelbart tillämplig i alla medlemsstater, dvs. det behövs inte några nationella åtgärder.

Ett *direktiv* ska med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men ska överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.

Detta hindrar dock inte att en direktivregel, trots att den riktar sig mot medlemsstaten, i vissa fall kan ha en rättslig verkan mellan medlemsstaten och en enskild. Om en direktivregel är ovillkorlig och tillräckligt klar har den s.k. direkt effekt. Direkt effekt innebär att en bestämmelse leder till en särskild rättighet för den enskilde gentemot staten. Direkt effekt medför även att en regel i ett direktiv kan ta över en regel i nationell lagstiftning. En direktivregel kan ha direkt effekt endast om den ger en enskild rätt gentemot staten. Direkt effekt kan således inte åberopas av en myndighet i skärpande syfte mot en enskild.

Det framgår av vissa EG-domar att direktivregler som har införlivats i den nationella lagstiftningen ska tolkas i enlighet med direktivreglerna så långt det är möjligt med hänsyn till den nationella rättsordningen. I Sverige brukar detta uttryckas så att LTS, LAS eller LSE ska tolkas i ljuset av EG-rätten. Det finns således en ambition att införlivade direktivregler ska tolkas på samma sätt i alla medlemsländer.

Ett *beslut* ska till alla delar vara bindande för dem som det är riktat till.

*Rekommendationer* är inte bindande. En rekommendation tillkommer i regel på den utfärdande institutionens eget initiativ. Dess syfte är att, utan att rättsligt binda adressaterna, rekommendera ett visst handlingssätt etc.

#### **2.4.2 EG:s rättspraxis**

EG-domstolens rättspraxis är en viktig rättskälla inom EG-rätten. I all sin verksamhet åligger det särskilt domstolen att se till att gemenskapsrätten tolkas och tillämpas enhetligt av institutionerna och medlemsstaterna. EG-domstolen är också rättsskapande

genom att i sina avgöranden lägga fast och utveckla det närmare innehållet i gemenskapsrätten.

När det gäller domstolens förhandsavgöranden besvarar domstolen i princip endast den nationella domstolens frågor. Vissa frågor kan dock återstå för den nationella domstolen att lösa. Domstolen kan ha klarlagt vissa principer utan att ha intagit en bestämd ståndpunkt i en enskild fråga. Innan en fråga avgörs av EG-domstolen, ska ett yttrande avges av någon av domstolens generaladvokater. Dessa yttranden, som i allmänhet är utförliga, utgör en viktig komponent när en EG-dom ska analyseras. Trots att EG-domstolens domar är in casu-avgöranden och bindande endast för den domstol som begärt förhandsavgörandet, är de viktiga rättskällor även vid tolkning av nationell rätt. Domarna är i praktiken prejudicerande.

## **2.5 EG:s principer om beskattningsland för punktskatter**

Det s.k. cirkulationsdirektivet 92/12/EEG är mycket viktigt då det är helt centralt för hur uppbörderna av skatten skall gå till vid gränsöverskridande handel. Följande beskrivning anges i prop. 2002/03:10 s. 29 ff:

### ***4.4 Cirkulationsdirektivets huvuddrag***

#### ***4.4.1 Direktivets huvudprinciper för beskattningsordningen***

Reglerna i cirkulationsdirektivet innebär i princip att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt (dvs. utan gränskontroller), att beskattningskonsekvenserna skjuts upp tills varorna når någon annan än en upplagshavare och att beskattningen skall ske i konsumtionslandet.

Syftet med suspensionsordningen är att varorna, trots att de är skattepliktiga, skall kunna bearbetas, förvaras och förflyttas mellan medlemsstaterna utan att beskattningskonsekvenser inträder. Med andra ord skall skattskyldigheten inte inträda under den tid varorna befinner sig inom suspensionsordningen. Skattskyldighet inträder först när varan blir tillgänglig för konsumtion, vilket den anses bli i och med att den upphör att omfattas av suspensionsordningen. För punktskattepliktiga varor, som inte omfattas av suspensionsordningen, gäller att skattskyldigheten inträder i samband med att varan tillverkas inom en medlemsstat eller importeras från ett land utanför gemenskapen. Omfattas varorna av något av gemenskapens tullförfarande vid införandet till EG anses dock importen äga rum först när varorna lämnar tullförfarandet.

*4.4.2 Skattskyldighet för skattepliktiga varor som omfattas av suspensionsordningen*

Vid den tidpunkt då en vara tillverkas inom en medlemsstat eller importerats till en medlemsstat från tredje land, blir varan skattepliktig (artikel 5.1).

Skattskyldighet för en skattepliktig vara inträder vid den tidpunkt då varan anses släppt för konsumtion (artikel 6.1). Tillverkningen eller importen medför att varan anses släppt för konsumtion, om varan inte omfattas av suspensionsordningen. Om varan tillverkas eller importerats av en godkänd lagerhavare på eller till dennes skatteupplag, omfattas varan av suspensionsordningen. Varje avvikelse, inklusive otillåten sådan, från suspensionsordningen medför dock att varorna anses släppta för konsumtion.

Skattskyldighet för en skattepliktig vara i ett skatteupplag kan även inträda då det uppkommer en lagerbrist (artiklarna 6.1 och 14.3).

Tillverkning, bearbetning och förvaring av skattepliktiga varor under skattesuspension måste i princip alltid ske i skatteupplag. Flyttning av skattepliktiga 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 (garantiförbindelse) för punktskattens betalning. Säkerheten skall ställas av den avsändande godkända lagerhavaren, vid behov solidariskt med transportören, och, efter medlemsstaternas bestämmande, mottagaren. De ansvariga myndigheterna i medlemsstaterna får medge att transportören eller ägaren till varorna lämnar en säkerhet i stället för den säkerhet som den avsändande lagerhavaren enligt det nyss sagda skall lämna (artiklarna 13 och 15).

En godkänd lagerhavare i en medlemsstat kan alltså sända skattepliktiga varor till ett skatteupplag i en annan medlemsstat eller till ett annat skatteupplag i det egna landet utan att det får några beskattningskonsekvenser. Mottagaren av skattepliktiga varor som sänds från ett skatteupplag är dock inte alltid en godkänd lagerhavare.

Mottagaren kan också vara en näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering i ett annat EG-land. En förflyttning till en sådan mottagare utlöser skattskyldighet. Skatt skall betalas i mottagarlandet och mottagaren är skattskyldig. Skattskyldigheten inträder i och med mottagandet. Skatten förfaller till betalning, dvs. skall betalas, samtidigt med mottagandet, om den mottagande näringsidkaren inte är



registrerad. Är han registrerad, förfaller skatten till betalning i enlighet med bestämmelser som fastställs i varje enskilt medlemsland. Den mottagande näringsidkaren skall alltid ställa säkerhet för skattens betalning. Är den mottagande näringsidkaren registrerad, skall säkerheten ställas enligt de villkor som bestäms av skattemyndigheterna i näringsidkarens medlemsstat. Är den mottagande näringsidkaren inte registrerad, skall han innan leveransen påbörjas dels ställa säkerheten, dels lämna en deklaration till skattemyndigheterna i destinationslandet (artikel 16).

En godkänd lagerhavare i ett EG-land, vilken levererar skattepliktiga varor till ett annat EG-land, får utse en skatterepresentant i det landet. En skatterepresentant måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och vara godkänd av skattemyndigheterna där. Han skall, i stället för en mottagare som inte är upplagshavare och i dennes ställe, dels garantera betalningen av punktskatt på de villkor som bestäms av skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten, dels betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten när varorna mottagits (artikel 17).

#### *4.4.3 Krav på dokument vid förflyttning av skattepliktiga varor som omfattas av suspensionsordningen*

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 samarbete mellan medlemsstaterna som är nödvändigt för en effektiv kontroll. Ledsagardokumentet skall upprättas i fyra exemplar, varav ett skall behållas av avsändaren och resten skall åtfölja varorna under transporten. Av de tre exemplar som skall åtfölja varorna skall ett exemplar behållas av mottagaren, ett återsändas till avsändaren och ett lämnas till behörig myndighet i destinationsmedlemsstaten. Myndigheterna i avsändande medlemsstaten får föreskriva att ytterligare ett exemplar skall upprättas (artiklarna 18.1, 18.2 och 19.1).

Om mottagaren varken är en godkänd lagerhavare eller en näringsidkare med punktskatteregistrering, alltså i princip en näringsidkare utan punktskatteregistrering, måste ledsagardokumentet vara åtföljt av ett intyg. Av intyget skall framgå att punktskatt har betalats i destinationsmedlemsstaten eller att något annat förfarande för uppbörd av punktskatt har följts i överensstämmelse med de villkor som fastställs av medlemsstatens behöriga myndigheter (artikel 18.3).

I avsnitt 4.4.5 redogörs för skyldigheten att i vissa fall låta beskattade varor åtföljas av ett s.k. förenklat ledsagardokument.

#### *4.4.4 Särskilt om beskattningsland vid överträdelse m.m. av suspensionsordningen*

En grundregel är att avvikelser från bestämmelserna om suspensionsordningen innebär att varorna upphör att omfattas av ordningen, dvs. att de anses släppta för konsumtion. Detta innebär i sin tur att skattskyldighet inträder (artikel 6.1).

I artikel 20 finns särskilda bestämmelser för det fall en överträdelse eller oegentlighet har begåtts i samband med en varuflyttning som berör skattskyldighetens inträde. I sådant fall skall skatten betalas i den medlemsstat där överträdelsen eller oegentligheten har begåtts och skatten skall betalas av den som, enligt vad som föreskrivs i artikel 15.3, har ställt säkerhet för skatten. Om det inte går att fastställa var överträdelsen eller oegentligheten har skett, skall den anses ha skett i den medlemsstat där felaktigheten konstaterades. I fall där inga varor når mottagaren och det inte kan konstateras var överträdelsen eller oegentligheten ägde rum skall dock beskattning alltid ske i avsändarlandet.

#### *4.4.5 Skattskyldighet för skattepliktiga varor som släppts för konsumtion*

Varor anses släppta för konsumtion när de lämnar suspensionsordningen. Det saknar betydelse om detta sker genom överträdelser av reglerna om suspensionsordningen eller genom att varorna levereras till annan än godkänd lagerhavare. Detta behandlas i avsnitt 4.4.2.

Direktivet innehåller emellertid dessutom bestämmelser om att skattskyldighet i vissa fall kan uppstå i en medlemsstat även för varor som redan har släppts för konsumtion i en annan medlemsstat. Det är alltså fråga om varor för vilka skattskyldighet redan har inträtt och för vilka skatt således redan kan ha blivit betald i den sistnämnda medlemsstaten. Denna reglering är i sin tur kopplad till regler om att den som har betalat skatten har rätt att få den återbetald.

Den nu angivna skattskyldigheten gäller skattepliktiga varor som redan har släppts för konsumtion i en medlemsstat men som förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat. I sådant fall skall punktskatt tas ut i den sistnämnda medlemsstaten.

Regleringen omfattar varor som har släppts för konsumtion i en medlemsstat men som levereras till, eller är avsedda att levereras till, en annan medlemsstat eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver en självständig verksamhet eller ett offentligrättsligt reglerat organ.

Det nu sagda innebär sammanfattningsvis följande. Då varor som redan släppts för konsumtion flyttas eller skall flyttas till en annan medlemsstat för kommersiella ändamål, skall punktskatt tas ut i den medlemsstaten. 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 (artiklarna 7.1, 7.2 och 7.3).

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 skattemyndigheten 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 (artiklarna 7.4 och 7.5).

#### *4.4.6 Införsel för personligt bruk av varor som släppts för konsumtion*

För skattepliktiga varor, som privatpersoner medför ”för eget bruk” från en medlemsstat till en annan och som transporterats av dem själva, gäller att skatten skall betalas i det land där varorna anskaffades. I direktivet sägs att det följer av principen för den inre marknaden (artikel 8). Det innebär att skatt inte får tas ut för införseln. Rådet och kommissionen har uttalat att begreppet ”eget bruk” täcker både privatpersoners egna behov och i tillämpliga fall deras familjers. Att varorna måste transporteras av privatpersonerna själva framgår av EG-domstolens dom den 2 april 1998 i mål C-296/95 *The Queen and Commissioners of Customs and Excise mot EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd och John Cunningham*, REG 1998, s. I-1605 (det s.k. *The Man in Black-fallet*). Domen har berörts närmare i prop. 1998/99:127 (s. 21–25).

Vid bedömningen av om de varor som en privatperson medför skall anses vara avsedda för eget bruk skall hänsyn tas till bl.a. olika uppräknade s.k. vägledande omständig-

heter, exempelvis varornas kvantitet. För att kunna tillämpa det kriteriet får medlemsstaterna fastställa "referensnivåer" för varukvantiteter, uteslutande till ledning för bevisningen (artikel 9.2). Direktivets bestämmelser om vägledande omständigheter behandlas närmare i avsnitt 7. ---

I artikel 9.3 ges medlemsstaterna rätt att beskatta privatinförsel av mineraloljor. Medlemsstaterna får nämligen föreskriva att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där förbrukningen sker vid förvärv av mineraloljor som redan har släppts för förbrukning i en annan medlemsstat. Det nu sagda förutsätter att produkterna transporteras "med ovanliga transportsätt av enskilda individer eller för deras räkning". I direktivet definieras vad som skall förstås med "ovanliga transportsätt". Beskattningen skiljer sig från de fall som regleras i artikel 7 (se avsnitt 4.4.5) bl.a. på så sätt att det inte finns någon rätt till återbetalning av skatt som redan betalats i ett annat EG-land. Regleringen har behandlats i prop. 1998/99:127 s. 20 f och 30 f.

#### *4.4.7 Särskilda regler för postorderhandel och annan s.k. distansförsäljning*

Distansförsäljning föreligger enligt artikel 10 om någon, som varken är en godkänd lagerhavare eller en registrerad eller oregistrerad näringsidkare, förvärvar en vara från en säljare i ett annat EG-land och varan avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning. Postorderförsäljning är ett exempel på distansförsäljning.

Vid distansförsäljning skall skatt tas ut i den medlemsstat till vilken varan anländer. Det är dock säljaren som är skyldig att betala skatten och skattskyldigheten inträder när säljaren levererar varorna. Säljaren skall ställa säkerhet för betalning av skatten innan transporten påbörjas.

Vid distansförsäljning kan varorna alltså inte transporteras under skatteuppskov. Det rör sig sålunda om varor som har släppts för konsumtion, vilket innebär att skatt redan har tagits ut i säljarens land. Säljaren har dock rätt att återfå den skatt som betalats i hemlandet (artiklarna 10.4 och 22.4).

Medlemsstaterna får införa bestämmelser om att punktskatten skall betalas av en representant. Denne måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och godkänd av skattemyndigheterna där.

## 2.6 Vissa begrepp

Regelverken för de harmoniserade punktskatterna innehåller vissa gemensamma begrepp. Nedan anges de vanligaste begreppen med dess innebörd.

*Upplagshavare alt. godkänd lagerhavare (authorized warehouse-keeper)*: En fysisk eller juridisk person som av myndigheterna i ett medlemsland fått tillstånd att som ett led i sin näringsverksamhet i ett skatteupplag skattefritt tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och leverera punktskattepliktiga varor utan att skatten förfaller till betalning (med leverans avses härvid omsättning mellan upplagshavare eller omsättning mellan en upplagshavare och en registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land). En upplagshavare ska ställa säkerhet för skattens betalning. Upplagshavare kan hantera skattepliktiga varor på annan plats än i skatteupplag, men han åtnjuter i så fall inte skattefrihet för varorna.

*Skatteupplag (tax warehouse)*: En plats där upplagshavare har tillstånd att bedriva sådan verksamhet som avses ovan under förhållanden som bestäms av myndigheterna i det land där upplaget är beläget.

*Registrerad varumottagare (registered trader)*: En fysisk eller juridisk person som, utan att vara upplagshavare, av myndigheterna i ett medlemsland fått tillstånd att under suspensionsordningen ta emot punktskattepliktiga varor från en upplagshavare i ett annat medlemsland. En registrerad varumottagare ska ställa säkerhet för skattens betalning. Skatten förfaller till betalning när den registrerade varumottagaren får varorna i sin besittning. Skatten ska betalas i enlighet med bestämmelser som fastställs av det medlemsland där varumottagaren är verksam.

*Oregistrerad varumottagare (non-registered trader)*: En fysisk eller juridisk person som inte är upplagshavare men som under suspensionsordningen får ta emot punktskattepliktiga varor från en upplagshavare i ett annat medlemsland. Skatten förfaller till betalning och ska betalas i samband med att den oregistrerade varumottagaren får varorna i sin besittning. Varumottagaren ska vidare innan leveransen till honom påbörjas dels till myndigheten anmäla leveransen, dels ställa säkerhet för skattens betalning.

*Skatterepresentant (tax representative)*: En upplagshavare som är registrerad i ett annat EG-land och som levererar skattepliktiga varor till en registrerad eller oregistrerad varumottagare i Sverige får utse en skatterepresentant i Sverige. Skatterepresentanten ska vara godkänd av SKV och svarar för betalning av punktskatten på varorna i stället för varumottagaren. Skatterepresentanten ska ställa säkerhet för betalning av skatten på de bränslen för vilka han är skyldig att betala skatt.

38 Punktskatter och EG, **Avsnitt 2**

*Distansförsäljning (distance selling):* Distansförsäljning innebär att varor säljs från säljare i ett EG-land till en privatperson i ett annat EG-land och att säljaren utför eller ansvarar för transporten, t.ex. postorderförsäljningar. Säljaren är skyldig att betala skatt för varorna i destinationslandet (köparens land) trots att skatt tagits ut i säljarens medlemsstat. Säljaren kan efter ansökan få tillbaka den skatt som han betalat i sitt eget land under förutsättning att han visar att varorna beskattats i mottagarlandet.