

## 4 Tobaksskatt

### 4.1 Författningar m.m.

**Lag (1994:1563) om tobaksskatt, prop. 1994/95:56, SkU 1994/95:6**

#### *Lagändringar*

SFS 1995:612	ändr. 9, 11, 21, 23 och 42 §§, nya 23a, 26a och 31a §§; prop. 1994/95:213, SkU 1994/95:29
SFS 1995:916	ändr. 42 §; prop. 1994/95:203, SkU 1994/95:28
SFS 1995:1530	ändr. punkt 4 i överg. best. prop. 1995/96:57, SkU 1995/96:17
SFS 1996:836	ändr. 2, 8, 37 och 42 §§; prop. 1995/96:222, FiU 1995/96:15
SFS 1996:1225	ändr. 2, 8 och 37 §§; prop. 1996/97:1, FiU 1996/97:1
SFS 1996:1322	ändr. 31 a §; prop. 1995/96:232, SkU 1996/97:5
SFS 1997:357	ändr. 11, 13, 15, och 35 §§ ny 15 a § och ny rubrik före 15 a § prop. 1996/97:116, SkU 1996/97:19
SFS 1997:443	ändr. 2, 8, 37, och 42 §§ prop. 1996/97:150, FiU 1996/97:20
SFS 1998:512	ändr. 16, 22 §§ prop. 1997/98:100, SkU 1997/98:28
SFS 1998:596	upph. 42 §, rubr. före 42 §; ändr. 2 § prop. 1997/98:150, FiU 1997/98:20

102 *Tobaksskatt, Avsnitt 4*

SFS 1998:1678	31 a § betecknas 31 d §; ändr. 31, 35 §§; nya 31 a, 31 b, 31 c §§ prop. 1998/99:18, SkU 1998/99:6
SFS 1999:428	upph. 24, 25 §§; ändr. 19, 23, 23 a, 26, 41 §§ prop. 1998/99:79, SkU 1998/99:19
SFS 1999:447	ändr. 9, 10, 20, 22, 32, 33, 38, 39, 40 §§; nya 31 e §, rubr. före 31 e § prop. 1998/99:86, 1998/99:79, SkU 1998/99:21
SFS 1999:1004	ändr. 12, 13 §§ prop. 1998/99:134, SoU 1999/2000:4
SFS 1999:1068	ändr. 9 §; ny 9 a § prop. 1998/99:127, SkU 1999/2000:3
SFS 1999:1107	ändr. 31 a § prop. 1998/99:130, LU 1999/2000:2
SFS 1999:1327	upph. 26 a §; ändr. 26 § prop. 1999/2000:9, SkU 1999/2000:8
SFS 2000:480	ändr. 4, 31 c, 35 §§; ny 9 b § prop. 1999/2000:105, SkU 1999/2000:22
SFS 2000:1297	ändr. 19, 41 §§ prop. 1999/2000:126, SkU 2000/01:3
SFS 2000:1424	ändr. 9, 9 b, 20, 22, 38, 39, 40 §§; nya 9 c, 38 a §§ prop. 2000/01:31, SkU 2000/01:11, SkU 2000/01:13
SFS 2001:195	upph. 36 § prop. 2000/01:33, SkU 2000/01:20
SFS 2001:516	ändr. 1, 9, 9 b, 10, 11, 12, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 32, 33, 34, 39 §§; nya 1 a, 1 b, 1 c, 1 d, 1 e, 10 a, §§ prop. 2000/01:118, SkU 2000/01:26
SFS 2001:521	ändr. 15 a § SkU 2000/01:25

- SFS 2001:899      ändr. 34 §  
prop. 2001/02:29, SkU 2001/02:9
- SFS 2002:419      upph. 18, 22, 31, 31 a, 31 b, 31 c §§;  
nuvarande 35, 37, 38, 39, 40, 41 §§ betecknas  
41, 35, 36, 37, 38, 39, 40 §§, rubr. före 37 §  
sätts före 35 §; ändr. 1 b, 11, 13, 14, 15, 16,  
17, 19, 34, nya 36, 38, 39, 40, 41 §§; ny rubr.  
före nya 41 §  
prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27
- SFS 2002:888      ändr. 16 § i 2002:419  
prop. 2002/03:10, SkU 2002/03:3
- SFS 2002:1001     ändr. 2 §  
prop. 2002/03:1, FiU 2002/03:1
- SFS 2003:709      ändr. 2 §  
prop. 2002/03:99, SkU 2003/04:2
- SFS 2003:807      ändr. 9 a §  
prop. 2003/04:1, FiU 2003/04:1

**Förordning (1994:1613) om tobaksskatt**

*Författningsändringar*

- SFS 1995:655      ny 9 §
- SFS 1997:589      ändr. 6 §
- SFS 1998:521      ny 10 §
- SFS 1999:109      ny 11 §
- SFS 1999:461      nuvarande 9, 10 11 §§ betecknas 10, 17  
18 §§; ändr. 6 §, de nya 10, 17 §§; nya 9, 11,  
12, 13, 14, 15, 16 §§
- SFS 1999:1219     ny 19 §
- SFS 1999:1333     ändr. 13 §; ny 13 a §
- SFS 2000:1274     ändr. 7 §
- SFS 2001:584      upph. 1, 2, 3, 4, 5 §§; nuvarande 6, 7, 8, 9, 10,  
11, 12, 13, 13 a, 14, 15, 16, 17, 18, 19 §§  
betecknas 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12,  
13, 14, 15 §§; ändr. nya 1, 4, 5, 7, 11, 12 §§;  
nya 16, 17 §§
- SFS 2001:730      upph. 13 §; ändr. 1, 5, 10, 11, 15 §§

SFS 2002:828	ändr. 4, 5, 6, 7, 8, 15, 16 §§
SFS 2002:882	ändr. 2 §
SFS 2003:973	ändr. 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 16, 17 §§

*Skatteverkets författningssamling*

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:10) om märkning av cigarettförpackningar enligt 4 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändrad och omtryckt genom Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:13) om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:18) om godkännande av skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1997:5) om säkerhet enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2000:11) om information om avtal den 22 mars 2000 om användande av förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2000:12) om förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Danmark.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:7) om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:20) om förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Finland.

Riksskatteverkets information (RSV M 2002:21) om avtal den 30 april 2001 om användande av förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar mellan Sverige och Finland.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:27) om uppgiftslämnande avseende försäljning av cigaretter.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:29) om beskattningsmyndighetens tillsyn över universitets, högskolors, sjukhus, apoteks och skattebefriade förbrukares förstöring av skattepliktiga alkoholvaror och upplagshavares förstöring av skattepliktiga tobaks- och alkoholvaror.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:45) om upplagshavares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

#### *EG-direktiv*

Rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av cigarettskatt (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 8).

Rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra former av bearbetad tobak än cigaretter (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 10).

Rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (ur EGT nr L 291, 6.12.1995, s. 40).

Direktiv m.m. avseende det generella beskattningsförfarandet, se kapitel 2.

## **4.2 Allmänt**

Enligt 1 § LTS ska skatt betalas för tobaksvaror som tillverkas här i landet, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importeras från tredje land.

Tobaksskatt ska betalas för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak. Dessa tobaksvaror är så kallade harmoniserade tobaksvaror, vilket innebär att samtliga EG-länder följer samma förfarandebestämmelser vid beskattningen.

Tobaksskatt ska även betalas för snus och tuggtobak. Snus och tuggtobak omfattas inte av EG-direktiven om tobaksbeskattning utan skatt tas ut enligt nationella regler. Om skattskyldighet m.m. för snus och tuggtobak, se avsnitt 4.18.

Skatteverket är beskattningsmyndighet. När skattepliktiga varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare (harmoniserade tobaksvaror) respektive någon som inte är godkänd lagerhållare (snus och tuggtobak) ska skatten betalas till Tullverket.

### 4.3 Skattepliktiga varor

#### 4.3.1 Allmänt

De varor som är skattepliktiga enligt LTS delas in i olika kategorier av skattepliktiga produkter

- cigaretter,
- cigarrer/cigariller,
- röktobak,
- snus, och
- tuggtobak.

Beskattningen av cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak omfattas av EG:s harmoniserade regler om punktskatt på tobaksvaror. De olika kategorierna definieras i 1 a–1 e §§ LTS.

LTS innehåller också ett avsnitt (35–40 §§ LTS) om beskattning av snus och tuggtobak som hänförs till KN-nr 2403 enligt den Kombinerade nomenklaturen enligt rådets förordning (EEG) 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan. Denna beskattning är en nationell svensk angelägenhet då snus och tuggtobak inte omfattas av EG-direktiven om tobaksbeskattning.

För var och en av kategorierna gäller särskilda skattesatser och tekniken för hur skatten beräknas skiljer sig också något mellan dem.

#### 4.3.2 Cigaretter

Vad som avses med begreppet cigaretter definieras i 1 a och 1 e §§ LTS.

Enligt 1 a § LTS avses med cigaretter

1. tobaksrullar som går att röka som de är och som inte är cigarrer eller cigariller enligt definitionen i 1 b § LTS,
2. tobaksrullar som genom enkel, icke-industriell hantering kan införas i cigarettpappersrör, eller
3. tobaksrullar som genom enkel, icke-industriell hantering kan rullas in i cigarettpapper.

Av 1 e § LTS följer att produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 a § LTS ska behandlas som cigaretter.

Skatten för cigaretter tas som huvudregel ut i två delar dels en styckeskatt, dels en värderelaterad skatt, se avsnitt 4.3.7.2.

### 4.3.3 Cigarrer och cigariller

Cigarrer och cigariller definieras med ledning av bl.a. tobakspartiklarnas storlek samt det material med och det sätt på vilket tobaken rullas. Vad som avses med begreppen cigarrer och cigariller definieras i 1 b och 1 d §§ LTS.

Av 1 b § LTS följer att med cigarrer och cigariller avses, om de kan rökas som de är

1. tobaksrullar gjorda enbart av naturtobak,
2. tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak,
3. tobaksrullar fyllda med en riven blandning och med både ett yttre täckblad och ett omblad av homogeniserad tobak, om
  - a) det yttre täckbladet har cigarrers normala färg och täcker produkten helt och i förekommande fall inkluderar filtret men, ifråga om cigarrer med munstycke, inte munstycket,
  - b) styckevikten utan filter eller munstycke är minst 1,2 gram, och
  - c) täckbladet är anbringat i spiralform med en spetsig vinkel på minst 30 grader mot cigarrens längdaxel,
4. tobaksrullar fyllda med en riven blandning och med ett yttre täckblad som har cigarrers normala färg, gjort av homogeniserad tobak, om
  - a) det yttre täckbladet täcker produkten helt och i förekommande fall inkluderar filtret men, i fråga om cigarrer med munstycke, inte munstycket,
  - b) styckevikten utan filter eller munstycke är minst 2,3 gram, och
  - c) omkretsen är minst 34 millimeter på minst en tredjedel av längden.

Av 1 d § LTS följer att produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 b § LTS behandlas som cigarrer och cigariller, förutsatt att de har

1. täckblad av naturtobak,
2. täckblad och omblad av tobak, som båda är gjorda av homogeniserad tobak, eller
3. täckblad av homogeniserad tobak.

Skatten på cigarrer och cigariller tas ut som en styckeskatt (se avsnitt 4.3.7.3).

#### **4.3.4 Röktobak**

Vad som avses med begreppet röktobak definieras i 1 c och 1 e §§ LTS.

Av 1 c § LTS följer att med röktobak avses

1. tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor som går att röka utan ytterligare industriell beredning,
2. tobaksavfall som bjuds ut till detaljhandelsförsäljning, som inte omfattas av 1 a eller 1 b §§ LTS och som går att röka.

Av 1 e § LTS följer att produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 c § LTS behandlas som röktobak.

RR har i RÅ 1996 not 297 bedömt två tobaksprodukter vara skattepliktig röktobak. I målet var fråga om två tobaksprodukter som utgjordes av inplastade kakor av sammanpressad, sönderdelad tobak. Tobakskakorna tillhandahölls i två olika sorters satser. Den ena satsen innehöll en 200 grams tobakskaka tillsammans med i huvudsak en cirka 20 x 10 cm stor skärapparat och en flaska flavourextrakt och den andra satsen innehöll tre tobakskakor om vardera 600 gram och flavourextrakt. Tobaken bereddades genom att tobakskakan tillsattes utspätt flavourextrakt och fick torka cirka 20 timmar. Tobakskakan snittades därefter i skärapparaten. Sedan tobaken eftertorkats i cirka fem timmar var den färdig att rökas.

RR uttalar i målet att tolkning av vad som ska avses med skattepliktig röktobak ska ske i enlighet med bestämmelsen i 3 § FTS (denna bestämmelse återfinns numera i 1 c § LTS). RR gör sedan följande bedömning där man kommer fram till att de båda produkterna är skattepliktiga som röktobak:

Av utredningen i målet framgår att de ifrågavarande produkterna är avsedda för köparens personliga konsumtion. Den behandling som produkterna skall genomgå för att kunna rökas är av enkel beskaffenhet och kan inte hänföras till industriell beredning, varmed måste avses en beredning i industriell produktion. Den får i stället anses som konsumentens tillredning för eget privat bruk. Någon ytterligare industriell beredning utöver den sammanpressning, inplastning m.m. som redan skett är det därför inte fråga om. Mot bakgrund härav och övriga förhållanden i målet får aktuella tobaksprodukter anses vara skattepliktig röktobak.

RR har i RÅ 1999 not 36 bedömt att en tobaksprodukt inte var skattepliktig som röktobak och inte heller i övrigt en tobaksvara för vilken skatt är föreskriven enligt LTS. I målet var fråga om en



tobaksprodukt, i form av torkade tobaksblad, i huvudsak mer eller mindre sönderbrutna, sammanpressade för att säkerställa hållbarheten och såsade med en vätska för att förhindra mögelsbildning och torkning. RR fastställde i domen Skatterättsnämndens förhandsbesked i ärendet. Skatterättsnämnden gjorde bland annat följande uttalande i sitt förhandsbesked:

Den aktuella tobaksprodukten är inte skuren, strimlad eller tvinnad. Den är inte heller sammanpressad till kakor utan emballerad i plast och faller isär när emballaget öppnas. Produkten har således inte beretts på ett sådant sätt som avses i första ledet i bestämmelsen.

Skatt på röktnobak tas ut i förhållande till tobakens vikt (se avsnitt 4.3.7.3)

#### **4.3.5 Snus**

Skatt ska betalas för snus som hänförs till KN-nr 2403. Skatten tas ut i förhållande till vikten på snuset (se avsnitt 4.3.7.4).

#### **4.3.6 Tuggtobak**

Skatt ska betalas för tuggtobak som hänförs till KN-nr 2403. Skatten tas ut i förhållande till vikten på tuggtobaken (se avsnitt 4.3.7.4).

#### **4.3.7 Skattesatser**

##### **4.3.7.1 Allmänt**

Nedanstående skattesatser är angivna i 2, 8 och 35 §§ LTS och avser de skattesatser som gäller den 1 januari 2004.

Tekniken för att räkna ut skatten skiljer sig något åt mellan de olika kategorierna av skattepliktiga tobaksvaror.

Skattesatserna för tobaksvaror bestäms självständigt av varje EG-land, dock ställer EG-reglerna, vad avser cigaretter, cigarrer, cigariller och röktnobak, krav på minimiskattesatser och dessutom krav på att det inom respektive kategori tillämpas samma skattesats för alla produkter, se dir. 92/79/EEG och dir. 92/80/EEG.

För cigaretter ställer EG-reglerna även krav på att skatten ska bestå av två delar, en styckeskatt och en värderelaterad skatt. Den totala punktskatten på cigaretter ska uppgå till viss nivå av maximalt detaljhandelspris (se prop. 1994/95:56 s. 78–79). EG-reglerna ger också möjlighet för medlemsländerna att ta ut en minimiskattesats på cigaretter som säljs till ett lägre pris än detaljhandelspriset på cigaretter i den mest efterfrågade priskategorin. Sverige har utnyttjat denna möjlighet och infört en minimiskattesats för cigaretter.

#### 4.3.7.2 Cigaretter

##### Huvudregel

Som huvudregel gäller enligt 2 § LTS att skatt på cigaretter tas ut med 20 öre per styck och 39,2 procent av detaljhandelspriset.

Med *detaljhandelspris* avses, enligt 3 § LTS, varje cigarettprodukts högsta tillåtna detaljhandelspris, inklusive tobaksskatt och annan statlig skatt eller avgift. Detaljhandelspriset fastställs av tillverkaren eller hans representant eller i fråga om cigaretter som importeras från tredje land av importören.

##### Kompletterande bestämmelse

Som komplement till huvudregeln gäller enligt 2 § LTS att skatt på cigaretter lägst ska tas ut med ett visst fastställt belopp per cigarett, vilket i praktiken innebär en minimiskattesats för cigaretter.

Senast den 30 november varje år fastställer regeringen vilket belopp som ska gälla som minimiskattesats för det nästkommande året.

För år 2004 är detta belopp fastställt till 86 öre per cigarett, vilket meddelats i förordningen (2003:816) om fastställande av minimipunktskatt på cigaretter för år 2004.

##### Gemensamma bestämmelser

Enligt 2 § andra stycket LTS ska cigaretter med en längd som överstiger 9 cm men inte 18 cm anses som två cigaretter. Överstiger längden 18 cm men inte 27 cm anses den som tre cigaretter osv. Om längden är t.ex. 17 cm ska således dubbel styckeskatt tas ut, värdeskattedelens procentsats ska däremot inte fördubblas.

Cigaretter får inte säljas till högre pris än detaljhandelspriset. Cigaretter får inte heller tillhandahållas för försäljning annat än i originalförpackning försedd med särskild märkning med uppgift om detaljhandelspriset (4 § LTS). Enligt 2 § RSFS 1996:10 ska priset tryckas direkt på förpackningen eller anges med prisetikett på förpackningen innanför det genomskinliga omslaget, så att det är väl synligt för konsumenten före köp. Priset ska vidare anges klart och tydligt med lätt läsbara siffror.

#### 4.3.7.3 Cigarrer, cigariller och rökto bak

Skatt på cigarrer och cigariller tas, enligt 8 § LTS, ut med 56 öre per styck och för rökto bak med 630 kr per kg.

#### 4.3.7.4 Snus och tuggto bak

Skatt på snus tas, enligt 35 § LTS, ut med 123 kr per kg och på tuggto bak med 201 kr per kg.

## 4.4 Skattskyldighet m.m.

### 4.4.1 Allmänt

Följande personer är skattskyldiga för tobaksskatt för de harmoniserade punktskattepliktiga varorna, vilket framgår av 9, 9 c och 27 §§ LTS:

- upplagshavare (9 § första stycket 1 LTS), se avsnitt 4.4.2,
- varumottagare (9 § första stycket 2 LTS), se avsnitt 4.4.3,
- skatterepresentant (9 § första stycket 3 LTS), se avsnitt 4.4.4,
- distansförsäljare (9 § första stycket 4 LTS), se avsnitt 4.4.5,
- den som från ett annat EG-land för in eller tar emot skattepliktiga varor (9 § första stycket 5 LTS), se avsnitt 4.4.6.1,
- den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag (9 § första stycket 6 LTS), se avsnitt 4.4.6.2,
- den som använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten (8 § första stycket 7 LTS), såvida inte annat följer av 9 b § LTS, se avsnitt 4.4.6.3,
- den som importerar varor från tredje land (9 c och 19 §§ LTS), se avsnitt 4.4.6.4, och
- den som ställt säkerhet för en transport av obeskattade varor som sänts iväg av en upplagshavare i ett annat EG-land och som inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet (27 § LTS), se avsnitt 4.4.6.5.

Observera att särskilda bestämmelser gäller avseende skattskyldighet m.m. för snus och tuggtobak, se avsnitt 4.18.

### 4.4.2 Upplagshavare

Den som har godkänts som upplagshavare är skattskyldig (9 § första stycket 1 LTS).

En godkänd upplagshavare är en fysisk eller juridisk person som av behörig myndighet i sitt hemland fått tillstånd att som ett led i sin näringsutövning i ett godkänt skatteupplag tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och avsända skattepliktiga varor under suspension, dvs. utan att skatten förfaller till betalning (se prop. 1994/95:56 s. 85).

Den som i Sverige godkänts som upplagshavare har således rätt att under suspension av skatten ta emot skattepliktiga varor i ett skatteupplag (se avsnitt 4.4.2.2). Vidare har upplagshavaren rätt att

från ett skatteupplag avsända skattepliktiga varor under suspension av skatten till andra skatteupplag i Sverige eller i ett annat EG-land, samt till registrerade eller oregistrerade varumottagare i ett annat EG-land än Sverige. Däremot kan en i Sverige godkänd upplagshavare inte leverera skattepliktiga varor under suspension till svenska registrerade eller oregistrerade varumottagare (se avsnitt 4.4.3).

Vid leverans av obeskattade varor åvilar ansvaret att förvissa sig om att mottagaren har rätt att ta emot obeskattade varor den avsändande upplagshavaren. Då det är fråga om leverans till annan upplagshavare eller registrerad varumottagare kan kontroll av mottagarens punktskattenummer göras i det register, det s.k. SEED-registret, över personer som har godkänts som upplagshavare eller som är registrerade varumottagare (se avsnitt 4.17). Alternativt begär avsändaren att mottagaren kan förete ett intyg om att han är godkänd som upplagshavare eller registrerad som varumottagare. Före leverans av obeskattade varor till en oregistrerad varumottagare ska mottagaren förete dokumentation för upplagshavaren som visar att säkerhet ställts för betalning av skatten i destinationslandet.

#### **4.4.2.1 Förutsättningar för godkännande**

Förutsättningarna för godkännande framgår av 10 § LTS. Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av SKV efter särskild ansökan. Ett godkännande som upplagshavare förutsätter dels att sökanden bedriver eller avser att bedriva verksamhet av viss art, dels att sökanden disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag och att han är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

#### **Verksamhetens art**

Som upplagshavare får godkännas den som

1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,
2. avser att för yrkesmässig försäljning till näringsidkare ta emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige,
3. avser att för yrkesmässig försäljning till näringsidkare inom EG importera skattepliktiga varor från tredje land,
4. avser att yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor, eller
5. avser att bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

Vad som avses med ”yrkesmässigt” framgår inte av bestämmelsen. Av definitionen av upplagshavare i prop. 1994/95:56 s. 85 framgår dock att verksamheten ska vara ett led i personens ”näringsutövning”.

För godkännande enligt *punkten 2* ska det vara fråga om mottagande av varor för försäljning till näringsidkare. Detaljhandlare m.fl. som säljer direkt till konsument kan således inte bli godkänd som upplagshavare, såvida inte det rör sig om en detaljhandlare som bedriver lagerhållning i sådan skala att *punkten 4* kan bli tillämplig. En detaljhandlare kan däremot ha ställning som oregistrerad eller registrerad varumottagare och ta emot varor under suspension från upplagshavare i andra EG-länder (se avsnitt 4.4.3).

För godkännande enligt *punkten 3* ska det vara fråga om att importera varor för försäljning till näringsidkare inom EG, vilket innebär att den som endast avser att importera varor för försäljning till tredje land (export) inte kan bli godkänd som upplagshavare, se prop. 2000/01:118 s. 118.

För godkännande enligt *punkten 5* gäller följande. Med exportbutik förstås sådana butiker som inrättas på flygplatser där flygpassagerare som reser till en plats utanför EG:s skatteområde har möjlighet att köpa vissa kvantiteter obeskattade varor. Regeringen beviljar flygplatshållare särskilt tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Flygplatshållare som givits sådant tillstånd kan antingen själv bedriva verksamheten i den så kallade exportbutiken eller avtala med någon annan att bedriva verksamheten. Den som avser att bedriva verksamheten kan ansöka om att bli godkänd upplagshavare enligt *punkten 5*. Utan sådant godkännande får han inte sälja tobaksvaror i exportbutiken. För att få sälja tobaksvaror i exportbutiken krävs det nämligen att den som bedriver verksamheten är godkänd som upplagshavare enligt LTS. Exportbutiken ska i sådant fall vara ett godkänt skatteupplag, se 1 § lagen (1999:445) om exportbutiker.

#### Lämplighet

Sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt ska vara sådana att sökanden kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att hantera skattepliktiga varor under skattesuspension, se prop. 1994/95:56 s. 86. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet ska godkännandet återkallas (se avsnitt 4.4.2.3).

Kammarrätten i Sundsvall har i ett antal avgöranden prövat frågan om upplagshavares lämplighet. Avgörandena avser både återkallelse av godkännande som upplagshavare samt ansökan om godkännande som upplagshavare. Domarna avser lämplighetsprövning enligt LAS men har betydelse även för tillämpningen av LTS. En av de refererade domarna avser varumottagare men

lämplighetsprövningen är densamma som för upplagshavare.

KR i Sundsvall anförde i dom 2000-09-27, mål nr 3511-1999, att vad som förekommit i målet inte föranleder KR att göra en annan bedömning än länsrätten. Länsrätten uttalade att en förutsättning för godkännande som upplagshavare får anses vara att en upplagshavare har en ekonomisk reserv. Av handlingarna i målet framgår att de ekonomiska reserver som krävs saknas. Med hänsyn härtill fann LR att de ekonomiska förhållandena inte är tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare. Regeringsrätten beslutade den 8 februari 2001 att inte meddela prövningstillstånd.

I mål nr 51-2000 hade ett bolag under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter. I dom 2001-11-14 fann KR i Sundsvall att RSV haft grund att återkalla godkännandet. KR uttalade att ett godkännande som upplagshavare förutsätter att sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är sådana att han kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att lagra skattepliktiga varor under suspension av skatten.

Fråga i målet var prövning av registrering som varumottagare enligt LAS. Bolaget fick avslag på sin ansökan om registrering som varumottagare. Som skäl anfördes att bolaget vid tre tillfällen fört in öl utan att rätt redovisa och betala den skatt som belöper på leveranserna. I dom 2001-12-18 gjorde KR i Sundsvall, mål nr 3676-1999, samma bedömning som länsrätten som uttalat att bolaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registreras som varumottagare.

I målet avslog RSV ett bolags ansökan om godkännande som upplagshavare enligt LAS. I dom 2001-12-21 gjorde KR i Sundsvall, mål nr 790-2001, den bedömningen att sökanden inte förmått förebringa en sådan utredning, i form av t.ex. budgetfinansiering – och andra ekonomiska kalkyler rörande sin verksamhet, som i tillräcklig grad ansågs visa att förutsättningar fanns för att sökanden kunde anförtros uppgiften att hantera skattepliktiga alkoholvaror under suspension.

I mål 84-2002 har KR i Sundsvall i dom 2002-11-22 konstaterat att även om det inte finns en uttrycklig bestämmelse i LAS så kan KR inte finna annat än att i de fall sökanden är en juridisk person ska lämplighetskravet även omfatta den eller de fysiska personer som har bestämmande inflytande i bolaget. I målet var fråga om att den person som var bolagets VD och tillika styrelseledamot gjort sig skyldig till försvårande av skattekontroll. KR ansåg att det brott

som personen befunnits ha gjort sig skyldig till var av sådan art att det – mot bakgrund av angivna lämplighetskrav – bör förflyta relativt lång tid innan denne kan anförtros det ansvar som åvilar innehavare av skatteupplag.

I målet hade ett bolag under redovisningsperioderna januari 2000–januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen. KR i Sundsvall fann i dom 2003-01-03, mål nr 2163-2002, bolagets regelmässiga betalningsförsummelser och brister i att deklarerera alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse. Regeringsrätten beslutade den 17 september 2002 att inte meddela prövningstillstånd.

KR i Sundsvall uttalade i dom 2003-09-19, mål nr 1766-03, att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med deklARATIONER och med inbetalning av skatten utgör ett mycket starkt skäl för återkallelse såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Enligt vad som framkommit i målet har bolaget, trots att RSV redan 2001 övervägde att återkalla godkännandet, vid upprepade tillfällen därefter inte förmått sköta sina åligganden vad gäller att i rätt tid ge in deklARATIONER och betala skatten. Dessutom har bolaget restförts vid två tillfällen för skatt som inte betalats i rätt tid till skattekontot. KR fann att sammantaget kan vid sådana förhållanden återkallelse av bolagets godkännande som upplagshavare inte underlåtas oavsett vad bolaget anfört om följderna av en sådan återkallelse.

#### 4.4.2.2 Skatteupplag

Bestämmelser om skatteupplag finns i 10 § andra stycket LTS och föreskrifter om godkännande av dessa finns i RSFS 1996:18. Frågan om godkännande av skatteupplag prövas av SKV efter särskild ansökan.

Skatteupplag är en plats där en godkänd upplagshavare har givits rätt att tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och avsända skattepliktiga varor under suspension. Upplagshavaren bär skatteansvaret för samtliga varor i för honom godkänt skatteupplag, oavsett om han har äganderätt till dem eller inte, se prop. 2000/01:118 s. 65 ff.

Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:18) får godkännande av skatteupplag meddelas för visst utrymme, t.ex. tillverkningslokal, lagerlokal, byggnad eller anläggning. Godkännande kan även ges för en del av t.ex. en lagerlokal. Varje upplagshavares hantering av varor ska ske i avskilt utrymme. Varor får dock hanteras i samma utrymme utan att vara avskilda, om det vid varje tidpunkt kan kontrolleras vilka varor som tillhör respektive upplagshavare.

Varor som hanteras på skatteupplaget ska skyddas mot tillgrepp. I princip krävs godkänt lås och inbrottslarm, eller att upplags-

havaren kan visa annat fullgott skydd.

All tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor under suspension måste alltså ske i ett godkänt skatteupplag. Varorna kan också förflyttas under suspension mellan godkända skatteupplag.

Om en upplagshavare önskar lagra skattepliktig vara på annat ställe än i ett godkänt skatteupplag är detta naturligtvis möjligt. Detta kan denne dock inte göra såsom upplagshavare och det kan inte ske under suspension av skatten (prop. 1994/95:56 s. 87).

#### **4.4.2.3 Återkallelse av godkännande**

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får enligt 12 § LTS återkallas av SKV, om

- förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
- ställd säkerhet inte längre är godtagbar (se avsnitt 4.5.1), eller
- upplagshavaren begär det.

Om ett godkännande som upplagshavare återkallas omfattar beslutet även godkännandet av dennes skatteupplag.

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

#### **4.4.3 Varumottagare**

##### **4.4.3.1 Registrerad varumottagare**

Bestämmelser om registrerad varumottagare finns i 13 § LTS.

Den som yrkesmässigt tar emot skattepliktiga varor från en godkänd upplagshavare i ett annat EG-land eller som yrkesmässigt importerar skattepliktiga varor från tredje land utan att vara godkänd som upplagshavare, kan ansöka hos SKV om att bli registrerad som varumottagare.

#### **Lämplighet**

Registrering får meddelas den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som registrerad varumottagare, vilket innebär att SKV har att pröva om sökanden kan anförtros ställning att ta emot varor under skattesuspension. Av prop. 1998/99:134 s. 102 framgår att lämplighetsprövningen av den som ansöker om registrering som varumottagare ska motsvara den lämplighetsprövning som gäller vid ansökan om godkännande som upplagshavare. Se avsnitt 4.4.2.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare.

Den som i Sverige är registrerad varumottagare kan ta emot varor under suspension från upplagshavare i ett annat EG-land. Säkerhet



ska ställas för betalning av punktskatten (se avsnitt 4.5.2). En registrerad varumottagare kan inte skattefritt lagra varor eller sända dem vidare.

En registrering som varumottagare kan återkallas under samma förutsättningar som för en upplagshavare, se avsnitt 4.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

#### **4.4.3.2 Oregistrerad varumottagare**

Bestämmelser om oregistrerad varumottagare finns i 14 § LTS.

Den som i sin näringsverksamhet undantagsvis tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land behöver inte vara godkänd som upplagshavare eller registrerad varumottagare för att få ta emot dessa varor under suspension. Det finns nämligen möjlighet för den som uppfyller kraven för oregistrerad varumottagare att ta emot en leverans av varor under suspension från upplagshavare i annat EG-land. Statusen som oregistrerad varumottagare uppnås genom att näringsidkaren till SKV anmäler att han avser att ta emot en leverans av varor under suspension från upplagshavare i annat EG-land och ställer säkerhet för betalning av den svenska tobaksskatt som ska betalas för de ifrågavarande varorna. Anmälan ska ske, och säkerhet ska ställas, innan varorna transporterats från det andra EG-landet. Jämför prop. 1994/95:56 s. 88–89.

När anmälan och säkerhet kommit in till SKV utfärdar SKV ett bevis om att säkerhet är ställd för den aktuella leveransen. Beviset ska av den oregistrerade varumottagaren sändas till den utländske leverantören. Beviset ska sedan tillsammans med ledsagar-dokumentet följa med varorna under transporten till den oregistrerade varumottagaren i Sverige (jämför avsnitt 4.12.2.1).

RSV har fastställt blankett för anmälan om leverans (RSV 5268) och blankett för bevis om ställande av säkerhet (RSV 5269).

#### **4.4.4 Skatterepresentant**

Bestämmelser om skatterepresentant finns i 15 § LTS.

En i ett annat EG-land godkänd upplagshavare som levererar alkoholvaror till registrerade eller oregistrerade varumottagare i Sverige kan utse en s.k. skatterepresentant. Skatterepresentanten ska godkännas av SKV.

Skatterepresentanten blir istället för varumottagaren skattskyldig för leveranser under suspension från upplagshavare. Skatterepresentanten övertar således varumottagarens ansvar vad gäller ställande av säkerhet och betalning av skatten. I de fall där det är fråga om leverans till oregistrerad varumottagare gäller dock

kraven på anmälan och ställande av säkerhet för varje leverans enligt vad som beskrivits i föregående avsnitt.

Enligt 3 § FTS ska skatterepresentanten föra bok över de varor som denne ansvarar för. Skatterepresentanten ska också föra bok över de adresser som varorna levererats till.

Skatterepresentantens godkännande kan återkallas av SKV på samma sätt som för en upplagshavare, se avsnitt 4.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

#### 4.4.5 Distansförsäljning till Sverige

Bestämmelser om distansförsäljning till Sverige finns i 16 § LTS.

I de fall då varor levereras från ett annat EG-land till annan än upplagshavare eller varumottagare i Sverige och varan transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning är den utländske säljaren skattskyldig. Regeln avser framför allt försäljning till privatpersoner eller till andra som inte är näringsidkare, se prop. 1994/95:56 s. 90. Som exempel kan nämnas postorderförsäljning.

Säljaren ska ställa *säkerhet* för betalning av skatten innan transport från det andra EG-landet påbörjas (se avsnitt 4.5.3).

Vid distansförsäljning ska säljaren företrädas av en *representant* som är godkänd av SKV. Representanten ska enligt fullmakt från säljaren som ombud för denne svara för redovisning av tobaksskatt. Representanten ska också företräda säljaren i övriga frågor som gäller tobaksskatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgänglig hos representanten.

Möjlighet finns för avsändande näringsidkare att erhålla återbetalning av den skatt som erlagts i avsändarlandet.

Representantens godkännande kan återkallas av SKV på samma sätt som för en upplagshavare, se avsnitt 4.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

#### 4.4.6 Övriga skattskyldiga

##### 4.4.6.1 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

Bestämmelser om den som för in eller tar emot skattepliktiga varor finns i 9 § första stycket 5 och 17 § LTS.

Skyldig att betala skatt är den som i annat fall än som avses i 9 § första stycket 1–4 LAS från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor. Observera att skattskyldighet enligt denna regel förutsätter att varorna lämnat suspensions-

ordningen innan de förs in i Sverige. Bestämmelsen har sitt ursprung i att varor som lämnat suspensionsordningen i ett EG-land och som därefter flyttas till ett annat EG-land för annat än privat ändamål, ska beskattas på nytt.

Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor enligt ovan ska, enligt 17 § LTS, innan varorna transporteras från det andra EG-landet, *anmäla* varorna till SKV och ställa *säkerhet* för betalning av skatten. Angående säkerhet, se avsnitt 4.5.3.

RSV har fastställt blankett för anmälan om leverans (RSV 5268).

För avsändande näringsidkare finns möjlighet till återbetalning av den skatt som betalats i avsändarlandet. Jämför vad som gäller för återbetalning av svensk tobaksskatt då tobaksvaror som beskattats i Sverige transporteras till annat EG-land, se avsnitt 4.14.3.

Kammarrätten i Sundsvall har i ett antal ärenden avseende tobaksskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt 9 § första stycket 5 i LTS.

I mål nr 1067-2000 var förutsättningarna att NN vid två tillfällen låtit föra in 20 000 cigaretter respektive 27 400 cigaretter från Spanien, för vidarebefordran till olika privatpersoner i Sverige. Flera olika transportföretag hade varit inblandade vid införseln av de ifrågavarande cigaretterna, däribland AB X. Vid utredning hade framkommit att NN hade tagit initiativ till AB X:s hantering av tobaksvaror och att vissa försändelser av cigaretter skett för NN:s räkning. AB X hade ombesörjt att cigaretterna transporterades från Spanien till Sverige. AB X hade i sin tur anlitat AB Y som i sin tur anlitade Z (ett spanskt transportföretag). Utredningen visade också att AB X/NN haft korrespondens med AB Y/Z om transporten. AB X skulle fakturera NN för dessa transporter. NN hade själv tagit emot cigaretterna på Arlanda.

I dom 2000-11-03 instämde KR i Sundsvall i länsrättens bedömning och fastställde länsrättens dom. LR gjorde följande bedömning. Eftersom NN inte själv transporterat tobaksvarorna över gränsen från Spanien till Sverige kan införseln, skatterättsligt, inte betraktas som privatinförsel. LR konstaterade att införseln därför är skattepliktig enligt 9 § 5 LTS. När det gäller frågan om det var NN som skulle påföras skatten för införseln gjorde LR mot bakgrund av de omständigheter som redovisats ovan den bedömningen att cigaretterna hade transporterats till Sverige för NN:s räkning. LR uttalade att utredningen i målet visar att NN måste ses som ansvarig för att cigaretterna fördes in i landet och att beslutet om att påföra NN tobaksskatt för aktuella partier cigaretter därför var riktigt.

I mål nr 2573-2000 var förutsättningarna att NN drev en jourbutik där han sålde cigaretter och röktaobak som köpts in från en finsk grossist och en finsk livsmedelsbutik, vilka inte var godkända som upplagshavare i Finland. NN var varken godkänd upplagshavare eller registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare. Tobaksvarorna som NN köpt i Finland hade han med hjälp av en finsk transportör fört in till Sverige för försäljning i sin jourbutik i Sverige. NN yrkade att han inte skulle bli påförd ytterligare tobaksskatt utöver den han erlagt i Finland eftersom den finska tobaksskatten inte kommer att återbetalas, och med tanke på att svensk tobaksskatt inte lagts på priset (vid försäljningen till kunder i hans jourbutik). NN anförde att han hela tiden gått på grossistens uppgifter om hur handeln skulle ske. Om riktiga uppgifter erhållits från början, att svensk tobaksskatt skulle erläggas, hade ingen handel blivit av.

KR i Sundsvall anförde i dom 2002-09-16 att vad som förekommit i målet inte föranleder till annan bedömning än vad länsrätten har gjort. LR gjorde följande bedömning.

Såväl EU-reglerna som svensk och finsk lagstiftning innebär i förevarande fall, att varor som är beskattade i Finland och som levererats till Sverige skall beskattas i Sverige. För att dubbelbeskattning inte skall ske, skall skatten återbetalas i Finland till den finske säljaren om han kan visa att skatten är betald både i Finland och i Sverige. Vidare krävs att övriga krav enligt Finlands och Sveriges lagar och regler har iaktagits såsom att anmälan i förväg görs till svensk beskattningsmyndighet, att ställande av säkerhet sker för skatten, att varorna åtföljs av förenklat ledsagardokument, att införseln deklarerats och att betalning av skatten sker inom fem dagar.

NN är varken registrerad upplagshavare eller registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare för tobaksskatt. De tobaksvaror NN köpt i Finland, och med hjälp av en finsk transportör fört in till Sverige för yrkesmässig försäljning, medför att NN är skattskyldig i enlighet med 9 § 5 LTS.

I mål nr 2951-2000 var förutsättningarna att NN tagit emot beställningar på cigaretter från privatpersoner i Sverige. På sitt postgirokonto hade han även tagit emot pengar från beställarna. Pengarna hade sedan förts över till NN i Spanien, där han lämnat pengar och beställningar till en tobakshandlare, som via post skickat cigaretter till beställarna i Sverige. För varje limpa cigaretter som inköpts på detta sätt hade NN erhållit ett visst belopp i provision. NN hade marknadsfört sin verksamhet både på Internet och via annonser och reklamblad.

NN hade i målet i första hand anfört att det var privatpersonerna själva som köpt cigaretterna i Spanien och ombesörjt transporten av dem till Sverige. KR i Sundsvall uttalade i dom 2003-03-18 att det i ett fall som det förevarande aldrig kan bli fråga om privatinförsel, då detta förutsätter att privatpersonerna själva transporterat cigaretterna över gränsen till Sverige. KR konstaterade att det i målet således var fråga om sådan kommersiell införsel som regleras i LTS. KR ansåg att NN genom det ovan beskrivna förfarandet fört in skattepliktiga tobaksvaror från Spanien till Sverige och att han var skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS.

NN hade i målet i andra hand anfört att han skulle deklarerat för den aktuella verksamheten i Spanien, eftersom han vistats i Spanien under den tid som verksamheten bedrevs. KR uttalade att tobaksskatt, vid annat än privatinförsel understigande vissa kvantiteter, skall betalas i det land där tobaksvarorna förs in. Var NN haft sin hemvist saknar således betydelse för hans skyldighet att betala tobaksskatt i Sverige med anledning av den i målet aktuella införseln.

I mål nr 2997-2000, 2998-2000 var förutsättningarna att NN tagit emot beställningar på cigaretter från privatpersoner i Sverige. På sitt postgirokonto hade han även tagit emot pengar från beställarna. Pengarna hade sedan förts över till en annan person i Spanien, där denne lämnat pengar och beställningar till en tobakshandlare, som via post skickat cigaretter till beställarna i Sverige. För varje limpa cigaretter som inköpts på detta sätt hade NN erhållit ett visst belopp i provision. NN hade marknadsfört sin verksamhet både på Internet och via annonser och reklamblad.

NN hade i målet anfört att det var privatpersonerna själva som köpt cigaretterna i Spanien och ombesörjt transporten av dem till Sverige. KR i Sundsvall uttalade i dom 2003-03-18 att det i ett fall som det förevarande aldrig kan bli fråga om privatinförsel, då detta förutsätter att privatpersonerna själva transporterat cigaretterna över gränsen till Sverige. KR konstaterade att det i målet således var fråga om sådan kommersiell införsel som regleras i LTS. KR ansåg att NN genom det ovan beskrivna förfarandet fört in skattepliktiga tobaksvaror från Spanien till Sverige och att han är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS.

**Undantag från  
skattskyldighet i  
vissa fall**

Bestämmelsen om skattskyldighet för den som för in eller tar emot varor som lämnat suspensionsordningen gäller inte i alla situationer. Av en kompletterande bestämmelse (9 a § LTS) följer nämligen att skattskyldighet enligt 9 § första stycket 5 LTS inte föreligger för varor som förs in till Sverige i följande fall, numrerade 1–5:

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LTS. Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige, jämför avsnitt 4.14.7, förvärvat varor från leverantör i annat EG-land.
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Att sådan införsel ska vara skattebefriad framgår uttryckligen av artikel 8 i dir. 92/12/EEG.
3. Varor som förs in till Sverige som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
4. Varor som förs in till Sverige av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
5. Varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

**Kommersiell användning av varor som inte beskattats vid införseln**

Notera att de undantag från skattskyldighet som följer av 9 a § LTS förutsätter att varorna kommer till viss användning. Detta innebär att varorna ska beskattas enligt 9 § första stycket 5 LTS i de fall där varorna sedermera blir föremål för försäljning eller på annat sätt används för kommersiellt bruk i Sverige (se prop. 1994/95:56 s. 85).

**4.4.6.2 Den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag**

Skyldig att betala skatt är den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag (9 § första stycket 6 LTS). Om sådan tillverkning sker inträder skattskyldighet genast vid tillverkningstillfället, se avsnitt 4.8.7. Här är fråga om så kallad händelseskattskyldighet. Skatten ska redovisas för varje händelse, och deklaration ska lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. Betalning ska ske senast samma dag som deklaration ska vara lämnad.

#### **4.4.6.3 Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål**

LTS innehåller bestämmelser om skattefria inköp av tobaksvaror att använda för vissa angivna skattebefriade ändamål, se avsnitt 4.15. Den som använder skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten är skyldig att betala skatt (9 § första stycket 7 LTS). Att varor används för annat än avsett ändamål ska, enligt 9 § andra stycket LTS, likställas med att de går förlorade.

#### **Undantag från skattskyldighet i vissa fall**

I vissa fall föreligger dock inte skattskyldighet trots att varor som köpts in skattefritt har använts till annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

Enligt 9 b § LTS föreligger inte skattskyldighet för varor som förvärvats skattefritt enligt 31 e § LTS (se avsnitt 4.15.1) och som förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure.

#### **4.4.6.4 Den som importerar varor från tredje land**

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av varor från tredje land finns i 9 c § och 19 § LTS.

Av 19 § LTS framgår att när varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare ska skatten betalas till Tullverket, se avsnitt 4.7. Skattskyldigheten för sådan import regleras i 9 c § LTS. Av denna bestämmelse följer att skattskyldig är:

1. om varorna förs in från ett område som ligger utanför EG:s tullområde, den som med anledning av importen är skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen eller skulle ha varit skyldig att göra detta om varorna varit tullbelagda,
2. om varorna förs in från ett område som ligger inom EG:s tullområde men utanför dess punktskatteområde, den som skulle ha varit skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen om varorna hade varit tullbelagda och förts in från ett område som ligger utanför EG:s tullområde.

#### **4.4.6.5 Den som ska betala skatt för transportförluster i vissa fall**

Av 27 § LTS följer att skatt ska betalas i Sverige i vissa fall för varor som sänts iväg under suspension av en upplagshavare i annat EG-land och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, se avsnitt 4.12.4.

Varorna ska beskattas i Sverige om varorna inte når mottagaren på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i

artikel 20 i dir. 92/12/EEG, och

1. oegentligheten eller överträdelsen har begåtts i Sverige, eller
2. oegentligheten eller överträdelsen har upptäckts i Sverige, och
  - a) det inte går att fastställa var oegentligheten eller överträdelsen har begåtts, och
  - b) det endast är en del av varorna som försvunnit.

Skattskyldig är den eller de som i avsändarlandet ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3. i dir. 92/12/EEG (s.k. transportsäkerhet). För det fall att flera skulle ha ställt säkerhet är de solidariskt ansvariga för betalning av skatten, se prop. 2000/01:118 s. 123. Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då varorna sändes iväg. Av 7 § FTS följer att SKV ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS.

## **4.5 Ställande av säkerhet**

### **4.5.1 Upplagshavare**

#### **4.5.1.1 Transportsäkerhet**

Av 11 § första och andra stycket LTS följer att upplagshavare i Sverige som sänder varor under suspension, dvs. till annan svensk upplagshavare eller till upplagshavare, registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land, ska ställa säkerhet hos SKV för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land (s.k. transportsäkerhet). Säkerhet ska vara ställd innan leveransen av de obeskattade skattepliktiga varorna påbörjas, och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.

En upplagshavare som aldrig sänder iväg varor under suspension behöver således inte ställa någon transportsäkerhet.

Transportsäkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EG-land. Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1997:5) ska det framgå av säkerheten att den är giltig i samtliga EG-länder.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.4 nedan.

Den transportsäkerhet som upplagshavaren ska ställa vid transport av varor under suspension är avsedd att täcka de risker som är förknippade med förflyttning av varor under suspension och kan endast tas i anspråk för skattskyldighet som uppkommit på grund



av att en transport av skattepliktiga varor under suspension inte kommit fram till mottagaren.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om påford skatt inte betalas i rätt tid. Upplagshavare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. För en svensk skattefordran innebär det att en säkerhet får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 200.

Säkerheten ska ställas hos SKV, vilket innebär att det är SKV som bestämmer om säkerheten får tas i anspråk. Detta gäller även i fråga om andra EG-länders skattefordringar. Har en upplagshavare påförts skatt i ett annat EG-land får säkerheten tas i anspråk om skattefordran är befogad och skatten inte betalas i rätt tid. Ett annat EG-land som påfört en svensk upplagshavare skatt och som vill ta säkerheten i anspråk måste alltså vända sig till SKV, som avgör om säkerheten får tas i anspråk, se prop. 2001/02:127 s. 200. SKV kan i sådant fall vägra att säkerheten får tas i anspråk i de fall där SKV anser att det andra EG-landets skattefordran inte är befogad, exempelvis kan det vara fråga om oenighet avseende i vilket land beskattning ska ske när varor som transporteras under suspension har försvunnit under transporten.

När det gäller annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påford skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EG-landets regler om betalningstider, se prop. 2000/01:127 s. 200.

#### **4.5.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.**

Av 11 § tredje stycket LTS följer en generell skyldighet för upplagshavare att ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor (s.k. lagringssäkerhet), se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar på skatteupplaget under ett år.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.4 nedan.

Det föreligger en generell skyldighet för samtliga upplagshavare att ställa lagringssäkerhet. Detta innebär att den som ansöker om att bli upplagshavare normalt inte kan godkännas förrän en godtagbar lagringssäkerhet ställts, se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Därmed prövas frågan om säkerhet är ställd med rätt belopp och i godtagbar form redan i samband med prövningen av en ansökan om att bli godkänd upplagshavare.

Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att upplagshavaren blivit godkänd,

är denne enligt 15 § FTS skyldig att underrätta SKV om detta och ställa ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet. Upplagshavaren är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 11 § tredje stycket LTS. Av 12 § LTS framgår att ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar. Om upplagshavaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att godkännandet som upplagshavare återkallas.

Lagringssäkerhet ska ställas för att täcka de risker som är förknippade med att en upplagshavare hanterar skattepliktiga varor under suspension i skatteupplag. I prop. 2001/02:127 s. 201 uttalas att en s.k. lagringssäkerhet endast får tas i anspråk för betalning av skatt för sådana lagerbrister som avses i 20 § första stycket d LTS. Med lagerbrister förstås svinn, stöld m.m. Vidare uttalas i nämnda prop. att för lagerbrister som uppkommit till följd av oföretsedda händelser eller force majeure medges avdrag enligt 32 § första stycket 2 LTS och att detta innebär att en säkerhet aldrig behöver tas i anspråk för sådana lagerbrister.

En lagringssäkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Upplagshavare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

#### **4.5.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp**

Av 15 a § LTS följer att SKV får medge att säkerhet inte behöver ställas alls eller att säkerheten får uppgå till lägre belopp än vad som anges i 11 § tredje stycket LTS om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter. Jämkning kan alltså endast ske av den säkerhet som upplagshavaren ska ställa i samband med lagring m.m. och inte av den säkerhet som upplagshavare ska ställa i samband med transporter.

Enligt uttalande i prop. 1996/97:116 s. 72 bör upplagshavare med goda ekonomiska förhållanden kunna få säkerhetsbeloppet jämkat. Bedömningen bör grundas på om den ekonomiska situationen är sådan att det regelmässigt finns utrymme för att betala tobaksskatt till följd av stölder m.m. Som utgångspunkt bör här gälla vad som är normalt för respektive bransch vad avser stölder och svinn.

Med andra särskilda omständigheter förstås, enligt prop. 1996/97:116 s. 72, bl.a. förhållandena vid upplagshavarens skatte-

upplag. Jämkning kan ske om risken för stöld eller svinn bedöms som liten. Även det förhållandet att upplagshavaren nästan enbart säljer varor som ska användas för skattefria ändamål kan utgöra skäl för att jämka säkerhetsbeloppet.

#### **4.5.2 Registrerad varumottagare och skatterepresentant**

I 13 § andra stycket respektive 15 § andra stycket LTS finns bestämmelser som innebär en generell skyldighet för registrerad varumottagare och skatterepresentant att ställa säkerhet för betalning av den svenska skatten på de varor som tas emot. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna.

Den som ansöker om registrering respektive godkännande kan alltså normalt inte registreras/godkännas förrän en godtagbar säkerhet ställts, se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Därmed prövas frågan om säkerhet är ställd med rätt belopp och i godtagbar form redan i samband med prövningen av ansökan om att bli registrerad/godkänd.

Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att registrering som varumottagare har meddelats, är den registrerade varumottagaren enligt 15 § FTS skyldig att underrätta SKV om detta och ställa ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet. Registrerad varumottagare är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 13 § andra stycket LTS. Av 13 § tredje stycket LTS framgår att bestämmelserna om återkallelse i 12 § första och tredje stycket LTS tillämpas även på registrerad varumottagare. Om den registrerade varumottagaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att registreringen som varumottagare återkallas.

Motsvarande skyldighet att inkomma med ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet gäller för skatterepresentant enligt 15 § FTS. Skatterepresentanten är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 15 § andra stycket LTS. Av 15 § tredje stycket LTS framgår att bestämmelserna om återkallelse i 12 § första och tredje stycket LTS tillämpas även på skatterepresentant. Om skatterepresentanten inte inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att hans godkännande som skatterepresentant återkallas.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Registrerad varumottagare och skatterepresentant ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.4 nedan.

Även det säkerhetsbelopp som ska ställas av registrerad varumottagare respektive skatterepresentant kan jämkas enligt 15 a § LAS. Beloppen kan jämkas under samma förutsättningar som gäller för jämkning av upplagshavares lagringssäkerhet (se föregående avsnitt).

#### **4.5.3 Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare och den som för in eller tar emot skattepliktiga varor**

Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare och den som för in eller tar emot skattepliktiga varor ska, enligt 14 §, 16 § första stycket och 17 § LTS, innan varorna transporteras från det andra EG-landet ställa säkerhet för betalning av den tobaksskatt som ska betalas i Sverige för de ifrågavarande varorna. Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor som transporten avser.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid. Den skattskyldige ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. Säkerheten får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av nästa avsnitt.

#### **4.5.4 Former för säkerheten**

RSV har i RSFS 1997:5 meddelat föreskrifter om säkerhet. Enligt dessa kan säkerheten bestå av

1. borgen som är utfäst av
  - banker,
  - försäkringsföretag,
  - aktiebolag som är noterat på A-listan vid Stockholms fondbörs eller av annan likvärdig juridisk person,
  - staten eller
  - kommun, eller
2. försäkring hos vissa försäkringsföretag eller
3. belopp som sätts in på pantförskrivet spärrat bankkonto.

I vissa fall godtas även förtida insättning av pengar på SKV:s särskilda konto som säkerhet. Så är fallet med den säkerhet som ska ställas enligt 14 § (oregistrerad varumottagare), 16 § första stycket (distansförsäljning) och 17 § (skattskyldig enligt 9 § första stycket 5) LTS. Detta gäller även i det fall då säkerhet, enligt 15 § tredje stycket LTS, ska ställas av en skatterepresentant i stället för av den oregistrerade varumottagaren.

## **4.6 Registrering**

Godkänd upplagshavare, registrerad varumottagare, skatterepresentant för en upplagshavare i ett annat EG-land samt utländsk säljare vid distansförsäljning ska vara registrerade enligt bestämmelserna i 3 kap. 1 § SBL.

Avseende registrering i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 4.17.

## **4.7 Import från tredje land i vissa fall**

När skattepliktiga varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare ska skatten betalas till Tullverket. (19 § LTS). Vem som i sådant fall är skattskyldig har beskrivits i avsnitt 4.4.6.4.

## **4.8 Skattskyldighetens inträde**

### **4.8.1 Allmänt**

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde finns i 20 § LTS. Bestämmelserna har i huvudsak sitt ursprung i dir. 92/12/EEG. Av dir. 92/12/EEG följer att beskattningen skjuts upp så länge varorna hanteras inom den så kallade suspensionsordningen och att skattskyldigheten för varorna inträder då varan blir ”tillgänglig för konsumtion”. Med tillgänglig för konsumtion förstås enligt dir. 92/12/EEG att varan upphör att omfattas av suspensionsordningen, att varor framställs utanför suspensionsordningen samt att varor importeras utan att införlivas i suspensionsordningen (se prop. 1994/95:56 s. 92).

Särskilda bestämmelser om skattskyldighetens inträde gäller för de olika kategorierna av skattskyldiga.

### **4.8.2 Upplagshavare**

Skattskyldighetens inträde för upplagshavare regleras i 20 § första stycket 1 och 20 § andra stycket LTS.

#### **4.8.2.1 Huvudregel (med undantag)**

Skattskyldighet inträder för upplagshavare när en vara lämnar skatteupplaget. Alla händelser som innebär att varan förs ut från skatteupplaget medför att varan ska tas upp till beskattning. Från denna huvudregel finns dock två undantag.

Skattskyldigheten inträder inte för varor som tas ut från skatteupplaget, om varorna:

- transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land under förutsättning att varorna når mottagaren, eller
- tas emot av en upplagshavare i Sverige.

Avgörande för skattskyldighetens inträde är var varan fysiskt befinner sig. Så länge varan finns kvar på skatteupplaget har skattskyldighet inte inträtt. Säljer en upplagshavare en vara ska skatten redovisas först när varan fysiskt lämnar skatteupplaget och då med den skattesats som gäller vid den tidpunkten. Att skattskyldighet inträder för varor som förs ut från skatteupplag innebär också att varor som exporteras (till land utanför EG) ska tas upp till beskattning. För varor som exporteras medges avdrag, se avsnitt 4.10.2.4. Jämför prop. 2000/01:118 sidan 120.

#### **4.8.2.2 Kompletterande bestämmelser**

Förutom vad som framgår av huvudregeln inträder skattskyldighet för upplagshavare även i följande fall:

- skattepliktiga varor tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,
- skattepliktiga varor importerats (från land utanför EG) utan att föras till ett skatteupplag,
- skattepliktiga varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer, eller
- godkännandet av skatteupplaget återkallas.

#### **4.8.2.3 Kommentar till situationen då en upplagshavare hämtar/tar emot varor från en annan svensk upplagshavare**

Som framgått ovan gäller att skattskyldighet inte inträder för den upplagshavare som tar ut varor från sitt skatteupplag om varorna tas emot av en annan svensk upplagshavare

Om varorna tagits emot av en svensk upplagshavare övergår ansvaret för beskattningen på denne. Om han tar emot varorna på sitt skatteupplag eller för varorna till ett skatteupplag inträder inte

skattskyldighet. Om han däremot för varorna till en plats som inte är ett godkänt skatteupplag inträder skattskyldighet för varorna.

I de fall där en upplagshavare tar emot varor på annan plats än i sitt skatteupplag kan fråga uppkomma hur lång tid han har på sig att föra varorna till ett skatteupplag utan att skattskyldighet anses ha inträtt. Lagstiftaren har inte angett någon definitiv tidsgräns för att avgöra detta. I prop. 2000/01:118 sidan 120 återfinns dock en vägledande kommentar.

Någon definitiv tidsgräns för när skattskyldigheten skall inträda finns inte utan bedömningen får ske utifrån vad som kan anses vara normal tidsåtgång. Endast i undantagsfall, t.ex. vid långa transporter eller vid oförutsedda händelser, bör dock en tidsåtgång på mer än ett par dygn accepteras. Skulle skattskyldighet inträda och upplagshavaren därefter för varorna till ett skatteupplag kan han göra avdrag för skatten, se 32 § första stycket 3.

#### 4.8.3 Varumottagare

För den *registrerade varumottagaren* och den *oregistrerade varumottagaren* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna enligt 20 § första stycket 2 och 3 LTS.

I och med mottagandet upphör varan att omfattas av suspensionsordningen.

#### 4.8.4 Skatterepresentant

För en godkänd *skatterepresentant* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna enligt 20 § första stycket 4 LTS.

Observera att det här är fråga om att skattskyldighet inträder då varorna tas emot av någon annan, nämligen av en registrerad eller oregistrerad varumottagare (se avsnitt 4.4.4).

#### 4.8.5 Distansförsäljning

För en utländsk säljare som säljer varor till Sverige genom *distansförsäljning* inträder skattskyldigheten när leveransen påbörjas i avsändarlandet enligt 20 § första stycket 5 LTS.

Vid distansförsäljning ska skatt redan ha betalats för varorna i säljarens hemland, dvs. varorna får inte levereras under skattesuspension. Den punktskatt som säljaren erlagt i sitt hemland kan han där ansöka om att få återbetald, se prop. 1994/95:56 s. 90.

#### 4.8.6 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

För den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS inträder skattskyldigheten då varorna förs in till Sverige enligt 20 § första stycket 6 LTS.

#### 4.8.7 Tillverkning utanför skatteupplag

För den som yrkesmässigt *tillverkar* varor utanför ett skatteupplag inträder skattskyldigheten när varorna tillverkas enligt 20 § första stycket 7 LTS.

#### 4.8.8 Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål

För den som *använder* skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten inträder skattskyldigheten då varorna används för annat än avsett ändamål enligt 20 § första stycket 8 LTS. Jämför avsnitt 4.4.6.3 och avsnitt 4.15.

#### 4.8.9 Skatt i samband med import i vissa fall

För den som är skattskyldig i samband med att varor *importeras*, och som ska betala skatten till Tullverket, inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelagat. Detta följer av 20 § första stycket 9 LTS.

### 4.9 Undantag från skattskyldighetens inträde

#### 4.9.1 För upplagshavaren

Av 21 § första stycket 1–4 LTS följer att skattskyldighet inte inträder i vissa fall. Detta innebär att vissa varor undantas från beskattning trots att skattskyldighet i princip skulle ha inträtt för varorna enligt huvudregeln i 20 § första stycket 1 LTS.

Av 21 § första stycket 1–4 LTS följer att skattskyldighet inte inträder i följande fall.

1. Varor som under suspensionsordningen förstörts till följd av varornas karaktär under framställning, bearbetning, lagring eller transport.

Med bestämmelsen avses t.ex. varor som torkat, dunstat eller på annat sätt förstörts till följd av varans karaktär inom eller under transport till eller från skatteupplag, se prop. 1994/95:56 s. 95. Bestämmelsen har sitt ursprung i dir. 92/12/EEG artikel 14.1. I denna artikel anges att upplagshavare ska befrias från skatt på för-

**Varor som förstörts till följd av varornas karaktär**



**Varor som förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten**

luster som sker under tillverkning, bearbetning, lagring och transport och är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet.

2. Varor som av upplagshavaren förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten.

Upplagshavare som önskar förstöra varor som omfattas av suspensionsordningen, dvs. varor som förvaras på skatteupplag, kan anmäla till beskattningsmyndigheten att varorna ska förstöras. Om upplagshavaren iakttar de formella krav som ställts upp i RSV:s föreskrifter (RSFS 2003:29) anses varorna ha förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten vilket innebär att varorna undantas från beskattning.

Enligt RSFS 2003:29 gäller följande.

Skattepliktiga varor som ska förstöras ska brännas eller på annat lämpligt sätt förstöras så att det säkerställs att varorna inte kan användas (1 § RSFS 2003:29).

Enligt 2 § RSFS 2003:29 ska en upplagshavare skriftligen anmäla till beskattningsmyndigheten när han avser att förstöra skattepliktiga varor. Anmälan ska ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast två veckor före den tidpunkt då upplagshavaren avser att förstöra varorna. Anmälan ska innehålla uppgift om

- tid och plats för förstörelsen, och
- varuslag med angivande av artikelnummer och kvantitet som avser att förstöras.

Beskattningsmyndigheten ska skyndsamt bekräfta mottagandet av anmälan. Upplagshavaren får förstöra varorna först efter att han mottagit beskattningsmyndighetens bekräftelse.

Varorna ska förstöras i närvaro av en protokollförare (upplagshavaren eller företrädare för honom) och behörig tjänsteman från beskattningsmyndigheten (3 § RSFS 2003:29). Beskattningsmyndigheten får efter anmälan av upplagshavaren skriftligen ge tillstånd till att förstöra varor utan att behörig tjänsteman är närvarande. Ett sådant tillstånd utgör inte hinder mot att behörig tjänsteman ändå närvarar (4 § RSFS 2003:29). Är inte behörig tjänsteman närvarande ska förutom protokollföraren även annan, som enligt fullmakt kan företräda upplagshavaren, närvara.

Vid varje tillfälle som upplagshavaren förstör varor ska protokoll föras av upplagshavaren eller företrädare för honom (5 § RSFS 2003:29). Protokollet ska uppta

1. tid och plats för förstörelsen,
2. varuslag med angivande av artikelnummer och kvantitet som

förstörs, samt

3. närvarande personer och vem som är protokollförare.

Protokollet ska undertecknas av protokollföraren och, i de fall sådan närvarar, även av behörig tjänsteman vid beskattningsmyndigheten. En kopia av det undertecknade protokollet ska omgående ges in till beskattningsmyndigheten. Upplagshavaren ska förvara protokollet under minst sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

#### **Återanvändning**

3. När varor återanvänts av upplagshavare på så sätt att skattepliktiga varor tagits i anspråk i skatteupplaget och omarbetats till andra skattepliktiga tobaksvaror. I sådant fall undantas de ianspråktagna varorna från beskattning, jämför prop. 1994/95:56 s. 96.

#### **Provning av varornas kvalitet**

4. Varor som uteslutande använts för upplagshavarens provning av varornas kvalitet i skatteupplaget. Med ”provning av varornas kvalitet” avses dels stickprov för kontroll av att varor inte är defekta, dels nödvändiga produktionsprov och analysprov av nya varor. Nämda provning ska framgå av bokföringen.

Skattskyldighet inträder inte heller för varor som på upplagshavarens uppdrag laboratorieanalyseras, även om analysen sker utanför skatteupplaget. Att sådan analys skett ska dock kunna styrkas genom analysprotokoll eller liknande.

#### **4.9.2 För varumottagare och skatterepresentant**

För registrerad och oregistrerad varumottagare samt för skatterepresentant gäller enligt 21 § andra stycket LTS att skattskyldighet inte inträder för varor som till följd av sin karaktär förstörts under transporten fram till varumottagaren eller skatterepresentanten.

### **4.10 Avdrag**

#### **4.10.1 Allmänt**

Vid redovisning av tobaksskatt tillämpas bruttoredovisning. Detta innebär att skatt ska redovisas för alla varor för vilka skattskyldighet har inträtt. Den skattskyldige kan dock i vissa fall göra korrigerande avdrag i deklarationen. Om avdrag medges innebär det att skatt inte behöver betalas för ifrågavarande varor.

Det finns inte möjlighet att yrka avdrag för bristande betalning från köpare (s.k. kundförlust), se prop. 1994/95:56 s. 103.

#### **4.10.2 Avdragsrätt för upplagshavare**

Enligt 32 § LTS kan avdrag i deklaration som lämnas av upplagshavare göras i följande fall.

#### 4.10.2.1 Återgång av köp

Avdrag får enligt 32 § första stycket 1 LTS göras för skatt på varor som har återtagits i samband med återgång av köp. En förutsättning för att avdrag ska medges är att kreditnota till fullt belopp har utfärdats, se prop. 1994/95:56 s. 103. Uttrycket ”varor som har återtagits” innebär att varorna rent fysiskt har tagits tillbaka in i skatteupplaget.

Konsekvensen av detta skatteavdrag är att de återtagna varorna får statusen att återigen bli ”obeskattade”, eller, annorlunda uttryckt, att varorna på nytt omfattas av den s.k. suspensionsordningen.

#### 4.10.2.2 Oförutsedda händelser eller force majeure

Avdrag får enligt 32 § första stycket 2 LTS göras för skatt på varor som har förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure.

Avdraget grundas på artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG, se prop. 1994/95:56 s. 103. Av artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG följer att upplagshavare ska befrias från skatt som avser förluster som uppkommer under punktskatteuppskov och är hänförliga till oförutsedda händelser eller force majeure. Upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor i de fall där en oförutsedd händelse föranleder att skattskyldighet inträder för varor och denna händelse är av sådant slag att händelsen också ger upplagshavaren rätt att göra avdrag för skatten. Som exempel kan nämnas att brand inträffar i ett skatteupplag. I och med att varorna brinner upp inträder skattskyldighet för dessa varor enligt 20 § första stycket 1 d). Upplagshavaren har i sådant fall rätt att yrka avdrag för skatten för de varor som brunnit upp. Om brand däremot skulle inträffa efter det att varorna tagits ut från skatteupplaget, har upplagshavaren inte rätt att göra avdrag för skatten på de varor som brunnit upp. I det fallet har skattskyldigheten redan inträtt innan varorna brann upp, vilket innebär att det inte är fråga om sådan förlust som uppkommer under punktskatteuppskov som ska befrias från skatt enligt artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG.

Avdraget ska, enligt prop. 1994/95:56 s. 103, kunna styrkas genom intyg eller dylikt från försäkringsbolag, polis etc.

#### 4.10.2.3 Skattskyldighet har tidigare inträtt

Avdrag får enligt 32 § första stycket 3 LTS göras för skatt på varor för vilka skattskyldighet enligt LTS tidigare har inträtt. Bestämmelsen innebär att upplagshavare kan yrka avdrag för skatt på varor som förs in på skatteupplag i de fall där varorna tidigare beskattats enligt LTS. Konsekvensen av detta avdrag är att varorna får statusen av ”obeskattade”, eller annorlunda uttryckt, att varorna

omfattas av den s.k. suspensionsordningen. Av prop. 1994/95:56 s. 104 framgår att regeln är till för att undvika dubbelbeskattning av t.ex. de varor som en ny upplagshavare kan ha i sitt lager vid en tidpunkt från vilken dennes godkännande gäller. Den som vill yrka avdrag för ingående lager vid tidpunkten för godkännande ska inventera och upprätta förteckning över detta lager.

#### **4.10.2.4 Export m.m.**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 4 LTS göras för skatt på varor som upplagshavaren har exporterat till tredje land eller fört till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där. Det är i dessa fall fråga om utförsel till länder utanför EG eller att varan står under tullkontroll i frizon eller frilager.

För att avdrag ska medges krävs att upplagshavaren iakttagit reglerna angående upprättande av ledsagardokument (se avsnitt 4.12.2.1). Normalt förutsätts således för avdrag att ett attesterat exemplar av ledsagardokumentet visar exporten (se prop. 1994/95:56 s. 104). Det tullkontor där varorna lämnar EG:s tullområde (utfartstullkontoret) ska, enligt 6 § FTS, attestera exporten på ledsagardokumentet. Tullmyndigheten ska återsända det attesterade returexemplaret av ledsagardokumentet till den avsändande upplagshavaren.

#### **4.10.2.5 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 5 LTS göras för skatt på varor som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg.

Bestämmelsen innebär att upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som han tagit ut från sitt skatteupplag och som har tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering. Tillstånd att proviantera beviljas av Tullverket efter ansökan från den som bedriver verksamhet ombord på fartyg eller luftfartyg. I och med att upplagshavaren har rätt att göra avdrag vid leverans till sådan tillståndshavare har denne möjlighet att köpa tobaksvaror utan skatt för förbrukning ombord på resa till utländsk ort från upplagshavaren.

Uttrycket utländsk ort innebär att avdragsrätten omfattar varor som tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till såväl annat EG-land som till tredje land.

För att rätt till avdrag ska föreligga krävs att tillståndshavaren tagit emot varorna. Rätten till avdrag inträder i samma stund som tillståndshavaren tar varorna i sin besittning. Avdrag kan alltså inte

medges om varorna av någon anledning försvinner under transporten till tillståndshavaren, se prop. 1998/99:86 s. 97.

#### **4.10.2.6 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 6 LTS göras för skatt på varor som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg.

Avdragsrätten omfattar endast varor som tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land, dvs. inte på resa till annat EG-land. Någon skattefri försäljning ombord på fartyg och luftfartyg i EG-intern trafik får nämligen inte förekomma efter den 30 juni 1999, se prop. 1998/99:86 s. 96–97.

I övrigt gäller motsvarande principer för avdragsrätten som för varor som tagits emot för förbrukning ombord, se föregående avsnitt.

#### **4.10.2.7 Tobaksvaror som har levererats till diplomater m.fl. i annat EG-land**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 7 LTS göras för skatt på varor som har levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3 eller 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som frihet från tobaksskatt gäller i det landet.

Av mervärdesskattelagen följer att denna avdragsbestämmelse gäller i de fall varorna levereras till:

- en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land,
- en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller konsulat,
- en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, eller
- en medlemsstats ombud vid, eller en person med tjänst hos eller uppdrag av, en sådan organisation.

Varorna ska under transporten åtföljas av ett administrativt ledsagardokument och intyg om skattefrihet (se kommissionens förordning (EG) nr 31/96 av den 10 januari 1996). Ett sådant intyg upprättas av behörig myndighet i det värdland där nämnda verksamhet är placerad, se prop. 1994/95:213 s. 54–55.

#### **4.10.2.8 Beskattats i annat EG-land med anledning av transportförlust**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 8 LTS göras för skatt på varor som har beskattats i annat EG-land i sådana fall som avses i 27 §

LTS under förutsättning att det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, jämför avsnitt 4.12.4.

Bestämmelsen avser det fallet då svensk upplagshavare har betalat skatt i Sverige med anledning av att varor som skickats iväg under suspension inte har nått den mottagare som angetts i ledsagar-dokumentet, och det senare visar sig att ett annat medlemsland har ett befogat skatteanspråk på den skatt som ska tas ut med anledning av att varorna försvunnit under transporten. Om den svenske upplagshavaren i ett sådant fall blir skyldig att betala tobaksskatt för de ifrågavarande varorna i ett annat EG-land får han göra avdrag för den skatt han redan betalat i Sverige.

#### **4.10.2.9 Verksamhet i exportbutik**

Upplagshavare som bedriver verksamhet i exportbutik får enligt 32 § andra stycket LTS göra avdrag för skatt på varor som levererats till resande som kan uppvisa en färdhandling för resa till tredje land. Avdrag medges dock högst med vad som enligt 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker får säljas till varje resande.

Vad som avses med verksamhet i exportbutik framgår av avsnitt 4.4.2.1 ovan.

Av 2 § RSFS 2001:7 framgår följande. Med färdhandling avses av flygbolaget utfärdad ombordstigningshandling (boardingkort) på vilken flygnummer, avreseflygplats och ankomstflygplats framgår. Med avreseflygplats avses den flygplats som angivits på färdhandlingen som startflygplats. Med ankomstflygplats avses den flygplats som angivits på färdhandlingen som landstigningsflygplats.

I RSV:s skrivelse ”Exportbutikers försäljning” från den 5 februari 2002, med dnr 1375-02/100 redovisas verkets uppfattning beträffande vilka passagerare en exportbutik får sälja till. Av skrivelsen framgår att resenärens slutdestination ska vara ett land utanför EG:s skatteområde, s.k. tredje land, för att resenären ska ha rätt att handla obeskattade gemenskapsvaror. Resenären måste för att få handla uppvisa färdhandlingar för hela resan, dvs. ett (eller eventuellt flera) boardingkort ska vara löst för hela resan med angivande av ankomstflygplats i tredje land. Om resenären vid resan till tredje land mellanlandar i ett annat EU-land får avsikten med denna mellanlandning endast vara att byta plan. Om resenären planerat ett uppehåll som ger utrymme för mer än detta föreligger inte rätt att handla obeskattade varor. Om resenären på avreseflygplatsen checkat in för hela resan till ett tredje land kan således rätt att köpa obeskattade gemenskapsvaror föreligga trots att resenären mellanlandar i en annan medlemsstat. Enligt verkets uppfattning föreligger på punktskatteområdet avdragsrätt för upplagshavare endast beträffande resenärer som uppvisat färd-

handling för hela resan till tredje land, dvs. boardingkort som avser resa med slutdestination i tredje land.

#### **4.10.3 Avdragsrätt för varumottagare och skatterepresentant**

Enligt 33 § första stycket LTS kan den registrerade eller oregistrerade varumottagaren samt skatterepresentanten i sin deklaration göra avdrag för skatt på tobaksvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom oförsedda händelser eller force majeure.

Enligt 33 § andra stycket LTS får en registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg, göra avdrag för skatt på varor:

1. som förbrukats ombord på resa till utländsk ort, eller
2. som sålts ombord på resa till tredje land.

Bestämmelsen möjliggör för den som har tillstånd enligt lagen om proviantering att göra avdrag för skatt på varor som förvärvats direkt från en utländsk upplagshavare. Skattskyldigheten för en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med stöd av denna avdragsbestämmelse kan avdrag göras för dessa varor vartefter de förbrukas ombord på resa till utländsk ort eller säljs ombord på resa till tredje land, se prop. 1998/99:86 s. 97.

### **4.11 Förfaranderegler**

#### **4.11.1 Allmänt**

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller enligt 34 § LTS bestämmelserna i SBL. Detta innebär att t.ex. reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, överklagande m.m. är tillämpliga.

#### **4.11.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 27 § LTS**

Av 34 § andra stycket LTS framgår att SKV beslutar om skatt som avses i 27 § LTS och att skatten ska betalas inom den tid som SKV bestämmer. I övrigt hänvisar 34 § andra stycket LTS till de bestämmelser i SBL som är tillämpliga i det fall då SKV beslutar om skatt enligt 27 § LTS. Av 34 § tredje stycket LTS följer att om den som är skattskyldig enligt 27 § LTS har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av SKV eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige, se avsnitt 4.14.4. Av 34 § fjärde stycket LTS framgår att före sådan utbetalning ska sådan skatt

enligt LTS för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av. Nämnade bestämmelser har kommenterats i prop. 2001/02:127 s. 202–203 och i prop. 2000/01:118 s. 124–125.

Av 7 § FTS följer att SKV ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS.

## **4.12 Ledsagardokument m.m.**

### **4.12.1 Allmänt**

Det finns två sorters ledsagardokument dels ett administrativt ledsagardokument (i LTS benämnt ledsagardokument) som upprättas i fyra (i vissa fall fem) exemplar, dels ett förenklat ledsagardokument som upprättas i tre exemplar.

### **4.12.2 Administrativt ledsagardokument**

Bestämmelser om det administrativa ledsagardokumentet finns i 23 och 23a §§ LTS, 4–6 samt 10 §§ FTS och RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:13).

#### **Obeskattade varor**

Det administrativa ledsagardokumentet används vid transport av obeskattade varor, dvs. varor som transporteras under suspension, och när upplagshavare exporterar varor. Hur dokumentet ska vara utformat m.m. framgår av förordning EEG 2719/92 av den 11 september 1992 angående det administrativa ledsagardokumentet. Av nämnda förordning framgår också att det administrativa ledsagardokumentet kan ersättas av ett handelsdokument, om handelsdokumentet innehåller samma uppgifter som det administrativa ledsagardokumentet.

RSV har utfärdat blankett för ledsagardokument (RSV 5250).

Exemplar av ledsagardokument ska enligt 11 § RSFS 1999:13 förvaras på betryggande sätt. Exemplaren ska bevaras under minst tio år efter utgången av det kalenderår under vilket varorna tagits emot eller avsänts.

#### **4.12.2.1 Den svenske avsändarens hantering**

#### **Transport till eller via ett annat EG-land**

Avsändande upplagshavare ska, enligt 23 § första stycket 1–4, upprätta administrativt ledsagardokument,

1. vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EG-land, dvs. vid transport till en upplagshavare eller en registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land,
2. vid transport av obeskattade varor till en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land,



3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 32 § första stycket 7 LTS, dvs. vid transport till en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller till medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller en internationell organisation med säte i ett annat EG-land eller en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, eller
4. vid export till tredje land av obeskattade varor.

Av 4 och 6 §§ FTS följer att det administrativa ledsagardokumentet, om inte annat följer av 10 § FTS (se nedan), ska upprättas i fyra exemplar och att tre exemplar ska åtfölja varorna under transporten.

Vid transport av cigaretter ska det administrativa ledsagardokumentet upprättas i fem exemplar. Det femte exemplaret ska omedelbart sändas per telefax till SKV som därefter vidarebefordrar detta till Tullverket och till behörig myndighet inom EG. Avsändaren kan, i stället för att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet, omedelbart sända exemplar 1 av dokumentet per telefax till SKV.

SKV kan i vissa fall, efter ansökan, bevilja befrielse från skyldigheten att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet. Befrielse kan beviljas vid export direkt från Sverige till tredje land samt då obeskattade varor transporteras med luftfartyg.

Upplagshavaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Han ska, enligt 3 § RSFS 1999:13, förse det med löpande nummer och förvara det i kronologisk ordning där han har sin bokföring. De övriga tre exemplaren ska medfölja varorna under transporten.

## Intyg

Vid leverans enligt punkten 1 ska, om leverans sker till en oregistrerad varumottagare, varorna även åtföljas av ett dokument utfärdat av utländsk behörig myndighet som visar att säkerhet har ställts för skattens betalning (se avsnitt 4.4.3.2). För punkten 3 gäller att varorna även ska åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet (se avsnitt 4.10.2.7).

Efter det att ledsagardokumentet har upprättats får upplagshavaren enligt 5 § FTS ändra innehållet i fälten 4, 7, 7a, 13, 14 och 17, så att det visar en annan mottagare eller leveransplats. Den nye mottagaren ska vara upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land eller, i fråga om transport mellan två svenska skatteupplag via ett annat EG-land, annan svensk upplagshavare. SKV ska omedelbart underrättas om företagna ändringar och den nya mottagaren eller leveransplatsen ska omedelbart anges på baksidan av ledsagardokumentet.

### **Returexemplaret**

Returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet ska under-tecknas av mottagaren och återsändas till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna har mottagits. Att returexemplaret verkligen undertecknas och skickas tillbaka av mottagaren är av stor betydelse, eftersom det utgör ett bevis om att mottagaren övertagit betalningsansvaret för skatten, se prop. 1994/95:56 s. 98. Om upplagshavaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts erhållit ett undertecknat returexemplar, ska han enligt 4 § FTS utan dröjsmål underrätta SKV om detta.

Enligt 3 § RSFS 1999:13 ska returexemplaret efter att det åter-kommit till avsändaren förses med samma löpande nummer som exemplar 1 och förvaras tillsammans med den av upplagshavaren upprättade fakturakopian. Om elektronisk faktura har upprättats ska returexemplaret förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

Om obeskattade varor har returnerats till avsändare i Sverige ska exemplar 2–4 av ledsagardokumentet (som returneras tillsammans med varorna) förvaras tillsammans med exemplar 1 (5 § RSFS 1999:13).

### **Export**

Vid export av skattepliktiga varor ska avsändande upplagshavare upprätta ett administrativt ledsagardokument i fyra exemplar, i vissa fall fem exemplar (se ovan). Exporten anses genomförd först när varan har lämnat EG:s tullområde, dessförinnan anses varan befinna sig inom suspensionsordningen.

Upplagshavaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. De övriga tre exemplaren ska medfölja varorna under transporten. Ledsagardokumentet ska medfölja transporten ända fram till utfartstullkontoret, även om transporten dessförinnan tagits om hand inom tullprocedurens ram (se prop. 1994/95:56 s. 104).

Utfartstullkontoret ska på returexemplaret (exemplar 3) av ledsagar-dokumentet attestera att varorna lämnat EG:s tullområde och till avsändaren skicka tillbaka det attesterade exemplaret av ledsagar-dokumentet inom 15 dagar. Det av utfartstullkontoret attesterade returexemplaret styrker avsändande upplagshavares avdragsrätt för skatt på varor som har exporterats (se avsnitt 4.10.2.4).

Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts för export erhållit ett undertecknat returexemplar, ska han utan dröjsmål underrätta SKV om detta, enligt 23 § första stycket 4 LTS och 6 § FTS.

#### 4.12.2.2 Den svenske mottagarens hantering

##### Transport från ett annat EG-land

Upplagshavare eller varumottagare som tar emot varor från ett annat EG-land ska enligt 23 a § LTS senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna tagits emot underteckna returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet och skicka tillbaka det till avsändaren i det andra EG-landet.

Mottagaren ska behålla exemplar 2 och 4 av ledsagardokumentet. Exemplaren ska, enligt 4 § RSFS 1999:13, förses med samma löpande nummer. Exemplar 2 ska förvaras tillsammans med den erhållna fakturan. Om elektronisk faktura har mottagits ska exemplar 2 förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form. Exemplar 4 ska förvaras i kronologisk ordning och efter anmodan ges in till SKV.

##### Brist i mottagen försändelse

Om mottagande upplagshavare eller varumottagare upptäcker att det i en mottagen försändelse *saknas varor*, ska SKV i vissa fall fastställa att förlust har uppstått. Enligt 23 a § andra stycket LTS ska SKV på returexemplaret av ledsagardokumentet attestera *andra* förluster än sådana som uppstått på grund av att varan förstörts till följd av varans karaktär under framställning, bearbetning, lagring eller transport eller genom oförutsedda händelser eller force majeure. Exempel på sådana förluster som ska attesteras är stöld av varor under transport. Som förutsättning gäller att förlusterna har konstaterats i Sverige oavsett var under transporten inom EG som förlusterna faktiskt har uppkommit, se prop. 1994/95:213 s. 58–60.

Då sådana typer av förluster som nämnts ovan uppkommit under en transport som sker under skattesuspension från ett annat EG-land till Sverige, ska SKV, enligt 23 a § tredje stycket LTS, vid de resterande varornas ankomst till Sverige ange i vilken omfattning beskattning ska ske av de förlorade varumängderna samt hur skatten ska beräknas.

Om förlusten konstaterats i ett annat EG-land än Sverige ska SKV skicka en kopia av returexemplaret till behörig myndighet i det landet.

Beskattning av de förlorade varorna ska ske i enlighet med 27 § LTS, se avsnitt 4.12.4. Skattskyldig är den som ställt säkerhet för transporten, se avsnitt 4.4.6.5.

Upplagshavare eller varumottagare som önskar attest av uppkomna förluster bör omgående efter mottagandet av varorna skicka returexemplaret till SKV. Den tidsfrist inom vilken returexemplaret ska skickas tillbaka till avsändaren påverkas inte av att SKV ska attestera vissa förluster, se prop. 1994/95:213 s. 58–60.

**Retur av försändelse**

Om mottagaren vägrar att ta emot *samtliga varor* i en försändelse ska han, enligt 6 § RSFS 1999:13, returnera originalen av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet tillsammans med varorna. Därvid ska följande anmärkas i ledsagardokumentet (se 9–10 §§ RSFS 1999:13).

- I fält A i ledsagardokumentet anges ”RETUR AV VAROR”.
- I fält B i ledsagardokumentet anges den ändrade leveransplatsen. Denna behörighet att för avsändarens räkning ändra leveransplats ska dokumenteras.
- Om retur sker med annat transportmedel än som avses i fält 11 i ledsagardokumentet ska det anges i fält B.

Kopia av något av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet ska förvaras i kronologisk ordning (6 § RSFS 1999:13).

Om mottagaren vägrar att ta emot *vissa varor* i en försändelse ska han, enligt 7 § RSFS 1999:13, i fält C i ledsagardokumentet anmärka vilka varor som accepteras och till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna har mottagits skicka tillbaka en i original undertecknad kopia av returexemplaret. På originalet av returexemplaret ska SKV attestera de accepterade varorna.

De varor mottagaren vägrar ta emot återsänds till avsändaren tillsammans med originalen av exemplar 2–4 av ledsagardokumentet. Därvid ska följande anmärkas i ledsagardokumentet (se 9–10 §§ RSFS 1999:13).

- I fält A i ledsagardokumentet anges ”RETUR AV VAROR”.
- I fält B i ledsagardokumentet anges den ändrade leveransplatsen. Denna behörighet att för avsändarens räkning ändra leveransplats ska dokumenteras.
- Om retur sker med annat transportmedel än som avses i fält 11 i ledsagardokumentet ska det anges i fält B.

Kopiorna av exemplar 2 och 4 ska hanteras på samma sätt som gäller för mottagare i allmänhet, se 4 och 11 §§ RSFS 1999:13.

### **4.12.3 Förenklat ledsagardokument**

#### **4.12.3.1 Allmänt**

Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet finns i 26 § LTS samt i RSFS 1999:13.

Det förenklade ledsagardokumentet används vid transport av beskattade varor. Hur dokumentet ska vara utformat m.m. framgår

av förordning EEG 3649/92 av den 17 december 1992.

RSV har utfärdat blankett för det förenklade ledsagardokumentet (RSV 5251).

Förvaring av exemplar av ledsagardokument ska enligt 11 § RSFS 1999:13 ske på betryggande sätt. Exemplaren ska bevaras under minst tio år efter utgången av det kalenderår under vilket varorna tagits emot eller avsänts.

#### 4.12.3.2 Den svenske avsändarens hantering

##### Transport till eller via ett annat EG-land

Den som ansvarar för transporten, dvs. avsändaren, ska enligt 26 § FTS, upprätta ett förenklat ledsagardokument när beskattade varor transporteras

1. till en näringsidkare i ett annat EG-land, eller
2. till en svensk ort via ett annat EG-land.

Ledsagardokument ska enligt 8 § första stycket FTS upprättas i tre exemplar. Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Exemplar 2 och 3 av dokumentet ska åtfölja varorna under transporten. Avsändaren ska, där han har sin bokföring, förvara exemplar 1 av ledsagardokument i kronologisk ordning och förse exemplaren med löpande nummer (3 § RSFS 1999:13).

Den som ansvarar för en transport som sker mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska enligt 8 § andra stycket FTS också anmäla varorna till SKV innan transporten påbörjas.

Ledsagardokument krävs, enligt 26 § andra stycket LTS, inte vid distansförsäljning.

#### 4.12.3.3 Den svenske mottagarens hantering

##### Transport från ett annat EG-land

Den som tar emot varor från ett annat EG-land ska behålla exemplar 2 av ledsagardokumentet. Exemplaret ska, enligt 4 § RSFS 1999:13, förses med löpande nummer och förvaras tillsammans med den erhållna fakturan. Om elektronisk faktura har mottagits ska exemplar 2 förvaras på sådant sätt som möjliggör omedelbar identifiering och åtkomst av den elektroniska fakturan i utskrivet skick i vanlig läsbar form.

##### Återbetalning

Det finns inget krav på att mottagaren ska underteckna och återsända retorexemplaret (exemplar 3) till avsändaren. Under vissa förutsättningar kan emellertid punktskatt återbetalas till en näringsidkare som i sin verksamhet till ett annat EG-land försäljer varor för vilka skatten är betald i hans hemland och där varorna inte längre är avsedda för konsumtion i det landet. En sådan återbetalning förutsätter att det förenklade ledsagardokument som ska åtfölja varorna under transport undertecknas av mottagaren

**Transport via ett annat EG-land**

och återsänds till avsändaren. I de fall avsändaren önskar mottagarens undertecknande ska det anges med en kryssmarkering i ruta 15 på ledsagardokumentet.

Den som tar emot varor som transporterats mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska, enligt 8 § tredje stycket FTS, senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken han tagit emot varorna till SKV lämna en bekräftelse på detta. Mottagaren ska behålla exemplar 2 av det förenklade ledsagardokumentet och i övrigt förvara det på samma sätt som angetts i 4 § RSFS 1999:13.

**4.12.3.4 Förenklat förfarande istället för förenklat ledsagardokument**

RSV har träffat avtal med Danmark (RSFS 2000:11) och med Finland (RSV M 2002:21) om att tillämpa s.k. förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Danmark respektive mellan Sverige och Finland. Med anledning av dessa avtal har RSV meddelat föreskrifter om förenklat förfarande, RSFS 2000:12 och RSFS 2002:20.

Bakgrunden är att möjligheterna till taxfree-försäljning ombord på färjor och flygplan på resor inom EG upphörde den 1 juli 1999. Om försäljning av punktskattepliktiga varor sker ombord på färjor och flygplan på resor inom EG ska detta numera ske med beskattade varor. I sådana fall ska varorna enligt 26 § LTS åtföljas av förenklat ledsagardokument under transporten.

Ovan nämnda avtal och föreskrifter möjliggör ett förenklat förfarande för den, som på svenskt territorium i samband med passagerartransport som sker mellan Sverige och Danmark, respektive mellan Sverige och Finland, avser att sälja i Sverige beskattade alkohol- och tobaksvaror, ombord på färja eller flygplan. Det förenklade förfarandet innebär att berörda näringsidkare inte behöver upprätta förenklat ledsagardokument avseende varor som flyttas från och till en bestämmelseort i Sverige via Danmark, respektive från och till en bestämmelseort i Sverige via Finland. För att tillämpa det förenklade förfarandet krävs att förhandsanmälan görs till SKV och att näringsidkaren iakttar vissa skyldigheter avseende noteringar om tidpunkter för passage av territorialgränser och bokföring som visar lagerbehållningen vid varje passage av territorialgräns.

**4.12.4 Transportförluster då varor transporteras under suspension**

Av 27 § LTS följer att skatt ska betalas i Sverige i vissa fall för varor som sänts iväg under suspension av en upplagshavare i annat

EG-land och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet. Skattskyldig är den eller de som i avsändarlandet ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3. i dir. 92/12/EEG (s.k. transportsäkerhet), se avsnitt 4.4.6.5.

Varorna ska beskattas i Sverige om varorna inte når mottagaren på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i artikel 20 i dir. 92/12/EEG, och

1. oegentligheten eller överträdelsen har begåtts i Sverige, eller
2. oegentligheten eller överträdelsen har upptäckts i Sverige, och
  - a) det inte går att fastställa var oegentligheten eller överträdelsen har begåtts, och
  - b) det endast är en del av varorna som försvunnit.

Bakgrunden till denna bestämmelse återfinns i artikel 20 i dir. 92/12/EEG som reglerar beskattning av förluster av varor som uppkommit i samband med att varor transporteras under suspension. Om en oegentlighet eller överträdelse av suspensionsordningen har begåtts under suspensionstransport ska skatt betalas för varorna, och skatten ska betalas av den eller de som i avsändarlandet ställt s.k. transportsäkerhet. Den beskattningsordning som följer av artikel 20 i dir. 92/12/EEG innebär således att den som ställt transportsäkerhet i avsändarlandet (i normalfallet avsändande upplagshavare) kan bli skattskyldig i Sverige för varor som transporteras under suspension till Sverige eller genom Sverige. (Motsvarande bestämmelser i övriga medlemsländers lagstiftningar innebär att den som i Sverige ställt transportsäkerhet, dvs., avsändande upplagshavare, kan bli skattskyldig i andra medlemsländer i samband med transport av varor under suspension till annat medlemsland.)

Av artikel 20 i dir. 92/12/EEG framgår vilket medlemsland som har rätt att ta ut skatt för de varor som försvunnit under transport, enligt följande:

Huvudprincipen är att beskattning ska ske i det land där varorna lämnat suspensionsordningen. Om det går att fastställa var en oegentlighet eller överträdelse av suspensionsordningen har ägt rum, ska varorna beskattas i det landet (jämför punkten 1 ovan).

Om det istället konstateras att en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med transporten, utan att det går att fastställa var detta skedde, och det endast är en del av varorna som försvunnit ska varorna beskattas i det land där upptäckten gjordes (jämför punkten 2 ovan).

Om det däremot är fråga om att hela varupartiet försvunnit under transporten, dvs. att inga varor når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, och det inte går att fastställa var oegentligheten eller överträdelsen har begåtts ska varorna beskattas i avsändarmedlemsstaten. Denna situation omfattas därmed inte av 27 § LTS. (Om en sådan situation skulle uppkomma då svensk upplagshavare sänt iväg varor under suspension, ska varorna således beskattas i Sverige, jämför skattskyldighetens inträde för upplagshavare enligt 20 § första stycket 1 a) LTS och 20 § andra stycket LTS, se avsnitt 4.8.2.1.)

Av 7 § FTS följer att SKV ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS.

I de fall där beskattning skett enligt 27 § LTS kan den här i landet erlagda skatten, enligt 29 § LTS, återbetalas om den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades visar att varan beskattats i ett annat land (se avsnitt 4.14.4).

### **4.13 Distansförsäljning från Sverige**

Bestämmelser om distansförsäljning från Sverige till ett annat EG-land finns i 28 § LTS.

Med distansförsäljning avses försäljning av skattepliktiga varor till en köpare i ett annat EG-land som inte är godkänd upplagshavare eller varumottagare (registrerad eller oregistrerad) och där säljaren ombesörjer transporten. Det är således fråga om redan beskattade varor, dvs. varor som har lämnat suspensionsordningen, se prop. 1994/95:56 s. 100–101. Köparen är normalt en privatperson eller annan som inte är näringsidkare, jämför prop. 1994/95:56 s. 90. Något ledsagardokument ska enligt 26 § andra stycket LTS inte upprättas.

Vid distansförsäljning ska punktskatt betalas i mottagarlandet och säljaren är skattskyldig. Angående återbetalning av den svenska punktskatten, se avsnitt 4.14.2.

Av artikel 10 i dir. 92/12/EEG följer att skatten ska påföras säljaren vid leveranstidpunkten. Vidare följer att den medlemsstat där säljaren är etablerad ska se till att säljaren garanterat betalning av punktskatt enligt de villkor som mottagarlandet ställt innan varorna avsänts samt att skatten senare betalas. Avsändaren ska dessutom föra bok över varuleveranserna.

Enligt 28 § LTS ska säljaren, innan leveransen påbörjas, till beskattningsmyndigheten (SKV) ge in bevis om att säkerhet för skattens betalning i mottagarlandet ställts.



## **4.14 Återbetalning av skatt**

### **4.14.1 Allmänt**

Bestämmelser om återbetalning av tobaksskatt som erlagts i Sverige finns i 29, 30 och 31 d §§ LTS.

Huvudprincipen inom EG är att varor endast ska beskattas i det land där de konsumeras. Som en följd av detta finns möjlighet för en näringsidkare att få tillbaka den svenska tobaksskatten om beskattade varor levereras till ett annat EG-land och beskattas där.

Tobaksskatten kan också återbetalas för varor som exporterats till tredje land.

Ansökan om återbetalning ska vara skriftlig.

Vad gäller återbetalning av tobaksskatt för snus och tuggtobak, se avsnitt 4.18.7.

### **4.14.2 Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige**

Bestämmelser om återbetalning av tobaksskatt vid distansförsäljning från Sverige finns i 29 § andra stycket LTS.

Ansökan ska omfatta alla leveranser som skett under ett kalenderkvartal och ges in till SKV inom ett år efter kvartalets utgång.

För att återbetalning ska medges krävs att ansökan visar följande.

- Skatt ska vara betalad i Sverige.

Det är sökanden som ska visa att skatten är betalad, t.ex. med en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Att säljaren eller eventuellt tidigare leverantör redovisat och inbetalat skatten till SKV får kontrolleras på sedvanligt sätt.

- Skatt ska vara betalad i mottagarlandet.

Sökanden ska visa att skatten är betalad, t.ex. genom att mottagarlandets myndighet utfärdar ett intyg om att skatt betalats.

### **4.14.3 Återbetalning vid övriga leveranser**

Vid övriga leveranser, dvs. leveranser till utländska näringsidkare, myndigheter, organisationer m.m., krävs, enligt 29 § tredje stycket LTS, för att återbetalning av tobaksskatt som erlagts i Sverige ska medges följande:

- Ansökan ska lämnas till SKV innan varorna förs ut ur landet.
- Skatten ska vara betalad i Sverige.

Det är sökanden som ska visa att skatten är betald i Sverige, t.ex. med en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Att säljaren eller eventuellt tidigare leverantör redovisat och inbetalat skatten till SKV får kontrolleras på sedvanligt sätt.

- Ett dokument ska ges in som visar antingen att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där.
- Undertecknat returexemplar av det förenklade ledsagardokumentet ska sändas in till SKV.

För att få tillbaka ett undertecknat exemplar måste markering göras på framsidan av ledsagardokumentet, fält 15.

#### **4.14.4 Återbetalning för vissa beskattade varor**

Om varor som sänts från en upplagshavare i ett annat EG-land inte når mottagaren i Sverige ska svensk skatt, enligt 27 § LTS, erläggas under vissa förutsättningar, se avsnitt 4.4.6.5 och avsnitt 4.12.4. Om så skett och den skattskyldige inom tre år från det att leveransen påbörjats kan visa att skatt erlagts i ett annat EG-land ska den skatt som erlagts i Sverige återbetalas enligt 29 § fjärde stycket LTS. Återbetalning ska endast ske om det andra EG-landets skattekrav är befogat.

#### **4.14.5 Exporterade varor**

Bestämmelser om återbetalning vid export finns i 30 § första och tredje styckena LTS.

Återbetalning av den svenska skatten är möjlig i de fall varor beskattats här i Sverige och sedan exporterats till tredje land. Angående upplagshavares möjlighet att göra avdrag för skatt på varor som exporterats, se avsnitt 4.10.2.4.

Ansökan ska omfatta ett kalenderkvartal och lämnas skriftligen till SKV inom ett år efter kvartalets utgång. Tillfredsställande bevisning om att varorna lämnat gemenskapen ska fogas till ansökan. Det visas lämpligen genom tulldokumentation, se prop. 1994/95:56 s. 102. Att tobaksskatt betalats i Sverige ska visas på lämpligt sätt, t.ex. med en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Återbetalning medges inte för belopp som understiger 1.500 kr för ett kalenderkvartal.

#### **4.14.6 Retur av varor till utländsk upplagshavare**

Bestämmelser om återbetalning vid retur av varor finns i 30 § andra och tredje styckena LTS.

Då en varumottagare (registrerad eller oregistrerad) tar emot varor från ett annat EG-land inträder skattskyldigheten vid mottagandet,

se avsnitt 4.8.3. Om varorna returneras till den utländske upplagshavaren kan den svenska skatten återbetalas till varumotagaren respektive skatterepresentanten.

Ansökan om återbetalning ska omfatta ett kalenderkvartal och lämnas skriftligen till SKV inom ett år efter kvartalets utgång. Med ansökan ska underskrivet returexemplar av det förenklade ledsagardokumentet bifogas för att styrka att varorna nått upplagshavaren i det andra EG-landet, se prop. 1994/95:56 s. 102.

#### **4.14.7 Återbetalning till diplomater m.fl.**

Bestämmelser om återbetalning till diplomater m.fl. finns i 31 d § LTS samt i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Återbetalning av tobaksskatt på varor som förvärvats av diplomater m.fl. kan medges efter skriftlig ansökan.

De som kan ansöka om återbetalning är:

1. Utländsk beskickning, karriärkonsulat i Sverige eller sådan internationell organisation som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall,
2. medlem av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsul vid utländska konsulat i Sverige, under förutsättning att denne inte är svensk medborgare eller stadigvarande bosatt i Sverige, och
3. medlemsstaters ombud vid internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation, om Sverige har träffat överenskommelse med annan stat eller mellanfolklig organisation om detta.

Som exempel på sådan organisation som avses under punkten 1, kan nämnas European Space Agency (ESA), World Maritime University (WMU), FN-organet UNHCR, International Institute for Democracy and Electoral Assistance (IDEA) och Europeiska kommissionens representation i Sverige.

Sådan överenskommelse som nämnts under punkten 3 har Sverige träffat med FN-organet UNHCR.

Ansökan lämnas på särskild blankett (RSV 5648) som tillhandahålls av UD, och ska omfatta ett kalenderkvartal. Med ansökan ska bifogas faktura eller annan jämförlig handling som styrker inköpet. Ansökan lämnas till UD som efter kontroll att den sökande är behörig överlämnar ansökan till SKV, se 2 § tredje stycket förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

## **4.15 Skattefria inköp**

### **4.15.1 Tillståndshavare enligt lagen om proviantering**

Bestämmelser om möjligheten till skattefria inköp av tobaksvaror för den som är tillståndshavare enligt lagen om proviantering finns i 31 e § LTS.

Den som har tillstånd enligt lagen (1999:446) 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 utländsk ort eller för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land. Jämför avsnitt 4.10.2.5 och 4.10.2.6 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering.

#### **4.15.1.1 Tillstånd meddelas av Tullverket**

Tillstånd att proviantera fartyg eller luftfartyg beviljas av Tullverket och meddelas den som bedriver verksamhet ombord på fartyg eller luftfartyg. Tillstånd beviljas antingen för viss tid eller varje tillfälle som proviantering sker. De närmare förutsättningarna för att beviljas tillstånd finns i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

#### **4.15.1.2 Skattskyldighet vid annan användning**

Om tobaksvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir tillståndshavaren, enligt 9 § första stycket 7 LTS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 4.4.6.3.

## **4.16 Överklagande**

SBL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beskattningsbeslut som fattas med stöd av LTS. SKV:s övriga beslut enligt LTS omfattas inte av SBL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 41 § LTS.

Av 41 § LTS framgår att beslut enligt LTS får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. Länsrätten i Dalarnas län, av den skattskyldige och sökanden.

De beslut som får överklagas med stöd av 41 § LTS är

- beslut om godkännande enligt 10, 13, 15 och 16 §§ LTS,
- beslut om återkallelse enligt 12, 13, 15 och 16 §§ LTS, och

- beslut om säkerhet enligt LTS.

För dessa beslut gäller de allmänna bestämmelserna om överklagande enligt FL. Tiden för överklagande är enligt 23 § FL tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

För beslut om skatt enligt 27 § LTS gäller dock särskilda förfaranderegler, se avsnitt 4.11.2.

#### **4.17 SEED-registret**

Enligt artikel 15 a i dir. 92/12/EEG ska de behöriga myndigheterna i varje medlemsstat införa en elektronisk databas som ska innehålla register över personer som har godkänts som upplagshavare eller som är registrerade varumottagare samt över godkända skatteupplag. Ändamålet med detta s.k. SEED-register (System for the exchange of excise data) är att tillhandahålla skattskyldiga och behöriga myndigheter i Sverige eller i andra EG-länder uppgifter om godkännande och registrering, vilket är nödvändigt för att skattepliktiga varor ska kunna cirkulera under suspension inom EG.

SKV har genom bestämmelserna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen) givits de formella förutsättningarna att föra en s.k. beskattningsdatabas, innehållande en samling uppgifter som används i verksamheten. Det s.k. SEED-registret är en del av denna beskattningsdatabas. I förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabasförordningen) har meddelats kompletterande bestämmelser till skattedatabaslagens bestämmelser. I 3 § skattedatabasförordningen ges en detaljerad beskrivning av vilka uppgifter avseende godkända upplagshavare och registrerade varumottagare, respektive uppgifter om godkända skatteupplag, som ska behandlas i den s.k. beskattningsdatabasen.

De uppgifter som ska behandlas är:

- namn, registreringsnummer och adress,
- vilken kategori av varor som får tas emot av en person eller som får lagras på ett skatteupplag,
- beskattningsmyndighetens adress,
- datum för godkännande, och
- den eventuella giltighetstiden för en registrering.

I beskattningsdatabasen ska även behandlas motsvarande uppgifter som inhämtats från annat medlemsland, dvs. uppgifter om upplagshavare, registrerade varumottagare och skatteupplag i övriga medlemsländer.

## 4.18 Snus och tuggtobak

LTS innehåller ett särskilt avsnitt (35–40 §§ LTS) om beskattning av snus och tuggtobak. De bestämmelser som redovisats ovan avseende de harmoniserade punktskattepliktiga varorna är inte tillämpliga för snus och tuggtobak, då snus och tuggtobak inte omfattas av EG-direktiven om tobaksbeskattning. Bestämmelserna om beskattning av snus och tuggtobak är i stället utformade enligt nationell svensk modell.

### 4.18.1 Skattskyldig för snus och tuggtobak

Skattskyldig för tobaksskatt på snus och tuggtobak är enligt 36 § LTS den som

1. godkänts som lagerhållare,
2. yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak utan att vara godkänd lagerhållare,
3. yrkesmässigt för in eller tar emot snus eller tuggtobak från ett annat EG-land utan att vara godkänd lagerhållare, eller
4. använder snus eller tuggtobak som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

Dessutom återfinns bestämmelser om skattskyldighet vid import av snus eller tuggtobak i 37 § LTS.

### 4.18.2 Godkänd lagerhållare

Den som godkänts som lagerhållare för snus och tuggtobak har rätt att tillverka, föra in eller ta emot från annat EG-land, importera från tredje land samt leverera till annan godkänd lagerhållare utan att skattskyldighet inträder för varorna.

#### 4.18.2.1 Förutsättningar för godkännande

Förutsättningarna för godkännande som lagerhållare framgår av 38 § första stycket LTS. Frågan om godkännande som lagerhållare prövas av SKV efter särskild ansökan. Ett godkännande som lagerhållare förutsätter dels att sökanden bedriver, eller avser att bedriva, verksamhet av viss art, dels att sökanden är lämplig som lagerhållare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

#### Verksamhetens art

Som lagerhållare får godkännas den som avser att

1. yrkesmässigt tillverka snus eller tuggtobak,
2. från ett annat EG-land yrkesmässigt föra in eller ta emot snus

eller tuggtobak,

3. importera snus eller tuggtobak från tredje land, eller
4. sälja snus eller tuggtobak i exportbutik

### Lämplighet

Förutom att sökanden ska bedriva verksamhet av viss art ska han också vara lämplig att anförtros ställning som godkänd lagerhållare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Motsvarande lämplighetsprövning som gäller vid godkännande av upplagshavare (se avsnitt 4.4.2.1) ska gälla också vid prövning av den som ansöker om att bli godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak, se prop. 2001/02:127 s. 205.

#### 4.18.2.2 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder för den som är godkänd lagerhållare enligt 39 § 1 LTS vid leverans av snus/tuggtobak till en köpare som inte är godkänd lagerhållare och då lagerhållaren tar snus/tuggtobak i anspråk för annat ändamål än försäljning. Skattskyldigheten inträder även då godkännandet återkallas och omfattar då allt snus/tuggtobak som finns i lager.

#### 4.18.2.3 Avdrag

Enligt 40 § LTS ska 32 § LTS (avdrag för upplagshavare) tillämpas även för godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak. Vad som gäller om upplagshavare ska i stället gälla den som är godkänd lagerhållare. Detta innebär att den som är godkänd lagerhållare har rätt att, i förekommande fall, göra motsvarande avdrag i deklarationen som gäller för godkänd upplagshavare. Närmare redogörelse för dessa avdrag har lämnats i avsnitt 4.10.2 ovan.

#### 4.18.2.4 Återkallelse av godkännande som lagerhållare

Ett godkännande som lagerhållare ska enligt 38 § andra stycket LTS återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns eller om lagerhållaren begär det. Ett beslut om återkallelse gäller omedelbart om inte något annat anges i beslutet.

#### 4.18.3 Yrkesmässig tillverkning av den som inte är godkänd lagerhållare

Den som utan att vara godkänd lagerhållare yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak är skattskyldig enligt 36 § 2 LTS. Enligt 39 § 2 LTS inträder skattskyldigheten i sådant fall genast när snus eller tuggtobak tillverkas.

#### **4.18.4 Annan än godkänd lagerhållare för in eller tar emot från annat EG-land**

Den som utan att vara godkänd lagerhållare yrkesmässigt för in eller tar emot snus eller tuggtobak från annat EG-land är skattskyldig enligt 36 § 3 LTS. Skattskyldigheten inträder i sådant fall när snus eller tuggtobak förs in till Sverige enligt 39 § 3 LTS.

#### **4.18.5 Den som använder snus/tuggtobak som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål**

Enligt 40 § LTS ska 31 e och 32 §§ LTS tillämpas även för godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak. Vad som gäller om upplagshavare ska i stället gälla den som är godkänd lagerhållare. Detta innebär att den som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg eller luftfartyg, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en godkänd lagerhållare får köpa snus eller tuggtobak utan skatt för förbrukning ombord på resa till utländsk ort och för försäljning ombord på resa till tredje land.

Om snus eller tuggtobak används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten inträder skattskyldighet för den som använt varorna för annat ändamål (tillståndshavaren) enligt 36 § 4 LTS.

Enligt 39 § 4 LTS inträder skattskyldigheten när snus eller tuggtobak används för annat än avsett ändamål.

#### **4.18.6 Den som importerar**

Av 37 § LTS följer att skattskyldig för import av snus eller tuggtobak från tredje land är

1. om varorna förs in från ett område som ligger utanför EG:s tullområde, den som med anledning av importen är skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen eller skulle ha varit skyldig att göra detta om varorna hade varit tullbelagda,
2. om varorna förs in från ett område som ligger inom EG:s tullområde men utanför dess punktskatteområde, den som skulle ha varit skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen om varorna hade varit tullbelagda och förts in från ett område som ligger utanför EG:s tullområde.

Av 40 § första stycket LTS följer att om snus eller tuggtobak importeras från tredje land av någon som inte är godkänd lagerhållare ska skatten betalas till Tullverket.

Enligt 39 § 5 LTS inträder skattskyldigheten för den som är skattskyldig enligt 37 § LTS, och som enligt 40 § LTS ska betala skatten till Tullverket, när skyldighet att betala tull enligt



tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.

#### **4.18.7 Övrigt**

Enligt 40 § andra stycket LTS ska förutom bestämmelserna i 35–40 §§ LTS även vissa andra bestämmelser i LTS tillämpas avseende snus och tuggtobak. De bestämmelser som anges är 30–32 och 34 §§. Vid denna tillämpning ska vad som i dessa bestämmelser gäller om upplagshavare i stället gälla den som är godkänd lagerhållare.

30 § LTS avser återbetalning av skatt för varor som exporterats (jämför avsnitt 4.14.5), 31 d § avser återbetalning av skatt för varor som förvärvats av diplomater m.fl. (jämför avsnitt 4.14.7), 31 e § avser möjligheten för den som har tillstånd enligt lagen om proviantering att köpa in varor skattefritt (jämför avsnitt 4.15.1 och avsnitt 4.18.5), 32 § avser godkänd lagerhållares rätt att göra avdrag (jämför avsnitt 4.10.2 och avsnitt 4.18.2.3) och 34 § avser hänvisningen till förfarandebestämmelserna i SBL (se avsnitt 4.11.1).