

Punktskatt vid import

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 Inledning

- 1.1 Vilka punktskatter ska betalas vid import?
- 1.2 När uppstår skattskyldighet för punktskatt?
- 1.3 Vem ska betala punktskatt vid import?
- 1.4 I vilka fall ska punktskatt betalas till Skatteverket och inte till Tullverket?
- 1.5 Vad krävs för att skatten ska betalas till Skatteverket?
 - 1.5.1 Undantag från skatteplikt – registrerad avsändare
 - 1.5.2 Undantag från skatteplikt – lagerhållare
- 1.6 Registrerad varumottagare ska alltid betala punktskatt till Tullverket

2 Skattepliktiga produkter - LSE, LAS och LTS

- 2.1 Skattepliktiga produkter enligt LSE
 - 2.1.1 Produkter som omfattas av energi- och koldioxidskatt
 - 2.1.1.1 Direkt skattepliktiga produkter är alltid skattepliktiga
 - 2.1.1.2 Andra produkter är skattepliktiga, om de är avsedda att användas som motorbränsle eller uppvärmning
 - 2.1.1.3 Undantag från skatteplikt för energi- och koldioxidskatt
 - 2.1.2 Svavelskatt
- 2.2 Energi- eller alkoholskatt?
- 2.3 Skattepliktiga produkter enligt LAS
 - 2.3.1 Alkohol
 - 2.3.1.1 Inledning
 - 2.3.1.2 Alkohol till KN-nr 2207 och 2208
 - 2.3.1.3 Alkohol som ingår i varor som klassificeras till annat KN-kapitel
 - 2.3.1.4 Undantag från skatteplikt
- 2.4 Skattepliktiga produkter enligt LTS
 - 2.4.1 Cigaretter, cigarrer och cigariller
 - 2.4.1.1 Cigaretter
 - 2.4.1.2 Cigarrer och cigariller
 - 2.4.2 Röktnobak
 - 2.4.2.1 Inledning
 - 2.4.2.2 Skattepliktiga produkter
 - 2.4.2.3 Inte skattepliktig produkt
 - 2.4.3 Snus och tuggtobak
 - 2.4.3.1 Inledning
 - 2.4.3.2 Skattepliktiga produkter
 - 2.4.3.2.1 Snus
 - 2.4.3.2.1.1 Två fall som enbart berör klassificeringen
 - 2.4.3.2.1.2 Två fall som gäller både vikt och klassificering
 - 2.4.3.2.2 Tuggtobak

3 Återimport

4 Återbetalningsbestämmelser saknas i vissa fall - LAS och LSE

- 4.1 Inledning
- 4.2 Skatteverket kan återbetala i de fall som omfattas av 6 a kap. LSE
- 4.3 Skatteverket kan inte återbetala i de fall som omfattas av 7 kap. 3 och 4 §§ LSE

5 Reklamskatt

1 Inledning

Denna broschyr behandlar några vanligt förekommande frågor vad gäller punktskatt vid import. Den omfattar bara handel med så kallat tredjeland, det vill säga land utanför EU.

Vill du veta mer kan du kontakta TullSvar 0771-520 520. Du kan även skicka e-postfrågor via vår webbplats *tullverket.se*.

1.1 Vilka punktskatter ska betalas vid import?

De punktskatter som är aktuella att betala vid import är alkoholskatt¹, energiskatt (inkl. koldioxid- och svavelskatt)², reklamskatt³ och tobaksskatt⁴.

1.2 När uppstår skattskyldighet för punktskatt?

Punktskatt ska, enligt LTS, LAS och LSE, betalas för varor som importeras från ett område som ligger utanför EU:s punktskatteområde.⁵ Reklamskatt ska betalas vid import av annonsblad som utgetts i tredjeland.

Skattskyldighet inträder (i de fall Tullverket är beskattningsmyndighet) vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt om varorna hade varit tullbelagda. Detta framgår av 20 § 8 LTS, 39 § 5 LTS, 19 § 8 LAS, 5 kap. 2 § 3 och 26 § lag (1972:226) om skatt på annonser och reklam. Att två paragrafer nämns när det gäller LTS och LSE beror på att det dessa lagar omfattar både varor som ska hanteras enligt EU-gemensamma regler och sådana som hanteras enligt nationella bestämmelser.

1.3 Vem ska betala punktskatt vid import?

Vid import av varor är grundregeln att skattskyldig för punktskatt är den som enligt tullagstiftningen är skyldig att betala tull eller skulle ha varit det om varorna varit tullbelagda, det vill säga skattskyldig är den som angetts som deklarerant i tulldeklarationen. Att så är fallet framgår av 9 c § LTS, 37 § LTS, 8 c § LAS, 4 kap. 1 b § LSE, 4 kap. 13 § LSE och 26 § lag (1972:226) om skatt på annonser och reklam.

Grundregeln innebär att punktskatten ska betalas till Tullverket. Vad som krävs för att punktskatten i stället ska betalas till Skatteverket – se avsnitt 1.4.

Att två paragrafer nämns när det gäller LTS och LSE beror på att dessa lagar omfattar både varor som ska hanteras enligt EU-gemensamma regler och sådana som hanteras enligt nationella bestämmelser. LAS omfattar enbart varor, som ska hanteras enligt EU-gemensamma regler. Lagen om skatt på annonser och reklam omfattar enbart varor, som ska hanteras enligt nationella bestämmelser.

¹ Lag (1994:1564) om alkoholskatt, LAS.

² Lag (1994:1776) om skatt på energi, LSE.

³ Lag (1972:226) om skatt på annonser och reklam.

⁴ Lag (1994:1563) om tobaksskatt, LTS.

⁵ Vilka områden som omfattas av EU:s punktskatteområde framgår av förordning (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde – se bilaga 1.

1.4 I vilka fall ska punktskatt betalas till Skatteverket och inte till Tullverket?

Grundregeln är att punktskatten ska betalas till Tullverket – se avsnitt 1.3.

För att punktskatten inte ska betalas till Tullverket krävs att villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda.

Vad gäller punktskatt på annonsblad finns det inget undantag från skatteplikt vid import, det vill säga då ska skatten alltid betalas till Tullverket – se avsnitt 5.

Däremot finns det undantag från skatteplikt vid import i LTS, LAS eller LSE. Om villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda ska skatten i stället betalas till Skatteverket – se avsnitt 1.5. För registrerad varumottagare gäller dock att denne alltid ska betala skatten till Tullverket – se avsnitt 1.6.

Undantaget från skatteplikt i LTS, LAS och LSE är så utformat att skatten ska betalas till Skatteverket även om inte upplagshavaren eller lagerhållaren är deklarat.⁶ Det avgörande är att villkoren för undantag är uppfyllda.

1.5 Vad krävs för att skatten ska betalas till Skatteverket?

1.5.1 Undantag från skatteplikt – registrerad avsändare

En registrerad avsändare är en person som har godkänts av Skatteverket att skicka iväg punktskattepliktiga varor från en importplats under skatteuppskov. Detta kan vara någon annan än en upplagshavare, men samtliga upplagshavare är också registrerade avsändare.

Bestämmelserna om undantag från skatteplikt, för varor som avsänds av en registrerad avsändare, finns i 9 c § tredje stycket LTS, 8 c § tredje stycket LAS och 4 kap. 1 b § tredje stycket LSE. Dessa bestämmelser är uppbyggda på samma sätt. Som exempel på hur bestämmelserna ser ut tas 4 kap. 1 b § LSE:

Skyldig att betala energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för import av bränslet som avses i 1 kap. 3 a § är,

- 1. om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,*
 - 2. om importen avser en unionsvara eller om bränslet ska förtullas i Sverige men inte är belagt med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om bränslet hade varit tullbelagt,*
 - 3. om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om bränslet hade varit belagt med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.*
- Med tullskuld förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen. Med unionsvara förstås detsamma som med gemenskapsvara i den förordningen.*
- Från skattskyldighet enligt första stycket undantas bränsle som, vid bränslets övergång till fri*

⁶ Vem som får lov att vara deklarat i tulldeklarationen regleras i tullbestämmelserna. Deklarant enligt artikel 64 i tullkodex får vara företag som är etablerade i EU och i Norge. Att norska företag får vara deklarat beror på ”sedvänja”.

omsättning enligt artikel 79 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92, avsänds av en registrerad avsändare och flyttas enligt 3 a kap. 2 och 3 §§.

1) *Krävs det att varorna anmäls till övergång till fri omsättning?*

Varor som inte anmäls till Tullverket för övergång till fri omsättning är inte undantagna från skatteplikt. Punktskatt ska alltså betalas till Tullverket även om det kan visas att varorna har levererats till en upplagshavare.⁷

Exempel: Varor anmäls inte till övergång till fri omsättning vid import från Norge. Den som Tullverket utser som gäldenär i enlighet med bestämmelserna i artikel 202 i tullkodex (olaglig införsel) ska betala punktskatt till Tullverket. Detta gäller även om den som utses som gäldenär är en av Skatteverket godkänd upplagshavare och varorna har levererats till denne.

2) *Vilka varor kan avsändas av en registrerad avsändare?*

Enligt direktiv 2008/118/EG⁸ (punktskattedirektivet) får punktskattepliktiga varor flyttas under ett uppskovsförfarande från platsen för import, **om** de avsänds av en registrerad avsändare.

En registrerad avsändare är en person som har godkänts av Skatteverket för att avsända varor under ett uppskovsförfarande. Detta kan vara någon annan än en upplagshavare, men samtliga upplagshavare är också registrerade avsändare.

Uppskov innebär att skyldigheten att betala punktskatt inträder först när varorna släpps för konsumtion. Uppskovsförfarandet gäller för alla alkoholvaror enligt LAS.

Uppskovsförfarandet gäller också för andra tobaksprodukter än snus och tuggtobak och för de energiprodukter som omfattas av bestämmelserna i 1 kap. 3 a § LSE.

Det vanligaste fallet är att varorna ska transporteras till en svensk upplagshavare. Undantaget från skatteplikt gäller för de varor som den registrerade avsändaren har tillstånd för.⁹

En i Sverige registrerad varumottagare ska betala punktskatten till Tullverket. Detta därför att en registrerad avsändare inte kan ta på sig ansvaret för transporten från platsen för import till en registrerad varumottagare i Sverige. Mer om detta nedan i punkt 3 och i avsnitt 1.6.

3) *Till vilka platser kan varor avsändas av en registrerad avsändare?*

De fall där en registrerad avsändare kan användas är från platsen för import:

- till ett skatteupplag (som kan finnas i en annan medlemsstat),
- till en registrerad varumottagare eller tillfälligt registrerad varumottagare i en annan medlemsstat,

⁷ Se prop. 2011/12:155 s. 48.

⁸ De produkter som omfattas av dessa gemensamma regler är energiprodukter enligt direktiv 2003/96/EG, alkohol och alkoholdrycker enligt direktiven 92/83/EEG och 92/84/EEG samt tobaksvaror enligt direktiv 2011/64/EU.

⁹ Tillståndet för en registrerad avsändare som också är upplagshavare gäller för de varor som upplagshavaren har tillstånd för.

- till en plats där varorna lämnar punktskatteområdet,
- till en beskickning eller ett konsulat i en annan medlemsstat, en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller
- en internationell organisation med säte i en annan medlemsstat, en medlemsstats ombud vid en sådan organisation eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

4) *Ska den registrerade avsändaren ha ställt säkerhet till Skatteverket?*

Det som en registrerad avsändare ansvarar för vid import av varor är att varorna inte kommer bort under flyttningen från platsen för import till plats som nämnts ovan i punkt 3.

Det krävs i de flesta fall att säkerhet har ställts till Skatteverket för att ett elektroniskt administrativt dokument (e-AD) ska kunna utfärdas. Det är Skatteverket som ansvarar för att villkoret om säkerhet är uppfyllt.

Den säkerhet som ska ställas till Skatteverket är säkerhet för transporten till skatteupplaget från platsen för import. Det är inte tillräckligt att den registrerade avsändaren i egenskap av upplagshavare har ställt säkerhet för lagringen i skatteupplaget.

5) *Ska elektroniskt administrativt dokument (e-AD) alltid användas?*

Ingen förflyttning sker när tullager och skatteupplag befinner sig på samma plats. Följande anges i prop. 2011/12:155 *Vissa förfarandefrågor på punktskatteområdet* s.98 (författningskommentaren till 9 c § LTS):

Att varorna avsänds av en registrerad avsändare och flyttas under uppskovsförfarandet behöver inte alltid innebära att varorna fysiskt förflyttas. I vissa fall förekommer det exempelvis att tullager och skatteupplag befinner sig på samma plats och avsändandet får då förstås i en mer administrativ bemärkelse.

Administrativt elektroniskt dokument (e-AD) ska utfärdas även om varorna inte ska förflyttas fysiskt. Genom detta tar den registrerade avsändaren på sig ansvaret i en mer administrativ bemärkelse.

6) *Ska det hänvisas till elektroniskt administrativt dokument (e-AD)?*

Från och med den 1 april 2014 ska förflyttningen från platsen för import till skatteupplaget omfattas av ett elektroniskt administrativt dokument (e-AD) i EMCS¹⁰ för att undantaget från skatteplikt ska vara tillämpligt.

Bestämmelser om elektroniskt administrativt dokument (e-AD) finns i 8 c § 1 LTS, 7c § 1 LAS och 3 a kap. 3 § LSE. Som exempel tas bestämmelserna i 3 a kap. 3 § LSE:

För flyttning under uppskovsförfarande krävs att det bränsle som flyttas omfattas av
1. sådant elektroniskt administrativt dokument som avses i 6 kap. 4 § eller av sådant ersättningsdokument som avses i 6 kap. 9 §, och

2. sådan säkerhet för skatten som avses i 4 kap. 4 § första och andra styckena eller 4 kap. 8 §.

¹⁰ Excise Movement and Control Systems, EMCS infördes den 1 januari 2011 och ersatte det tidigare ledsagardokumentet på papper.

Kravet i första stycket 1 gäller inte flyttningar som sker enbart på svenskt territorium och där bränslets slutdestination är belägen på svenskt territorium om bränslet avsänds av någon annan än en registrerad avsändare.

Som framgår av 4 kap. 1 b § tredje stycket LSE krävs det att varorna vid import avsänds av en registrerad avsändare för att undantaget från skatteplikt ska vara tillämpligt – se punkt 1 ovan. Även för LTS och LAS gäller att varorna ska avsändas av en registrerad avsändare.

Du behöver tull-id för att kunna upprätta e-AD i EMCS

Innan sändningen anmäls till övergång till fri omsättning och innan varorna flyttas under skatteuppskov ska du upprätta e-AD i EMCS. För att du ska kunna göra det krävs att du anger tull-id i e-AD:et.

Detta tull-id måste du få fram på ett sådant sätt att varorna inte övergår till fri omsättning. Detta därför att det krävs att ARC-numret (=det nummer som e-AD:et tilldelas) anges i importdeklarationen innan sändningen övergår till fri omsättning. Genom detta framgår att den registrerade avsändaren tar på sig ansvaret för förflyttningen av varorna från platsen för import till skatteupplaget.

Du kan använda normalt deklarationsförfarande eller förenklat deklarationsförfarande för att få fram ett tull-id utan att varorna övergår till fri omsättning.¹¹

För EDI-system¹² som kan tilldela importdeklarationen tull-id utan att den skickas till Tullverket behöver de elektroniska meddelandena DNU eller HNU inte användas. För övriga EDI-ärenden och för TID-ärenden¹³ är det de elektroniska meddelandena DNU eller HNU som ska användas.

När du har ditt tull-id ska du upprätta en e-AD i EMCS. När e-AD upprättas tilldelas transporten en unik administrativ referenskod, ARC, som är 21 tecken lång. En varupost i e-AD ska motsvara en varupost i importdeklarationen. Det är också möjligt att utfärda ett separat e-AD för varje varupost i importdeklarationen.

När e-AD har upprättats i EMCS ska ARC-numret anges i importdeklarationen

När e-AD har upprättats ska du komplettera importdeklarationen med ARC-numret. För EDI-ärenden, andra än de där EDI-systemet har tilldelat ärendet ett tull-id, gör du detta genom att använda meddelande DRT om du tidigare har använt meddelande DNU, och om du tidigare har använt dig av meddelande HNU gör du detta genom att använda dig av meddelande HRT. För TID-ärenden går du in på ditt påbörjade och sparade ärende.

¹¹ Lokalt klareringsförfarande kan inte användas därför att ALI inte går att skicka in med angivande av ARC-numret.

¹² EDI = Electronic Data Interchange.

¹³ TID = Tullverkets internetdeklaration.

I fältet ”Tidigare handlingar” i importdeklarationen anges enligt följande exempel: ”Z-AAD-14SEXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX001”.

- Z står för tidigare handling och anges i delfältet ”Tidigare handling, kategori”.
- AAD är dokumentkoden som står för e-AD och anges i delfältet ”Tidigare handlingar, Typ”.
- 14SEXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX001, det 21 tecken långa identitetsnumret, ARC, plus varupostnummer i e-AD. 14SE är året plus nationalitetsbeteckningen. Som avslutning kommer varupostnumret med tre siffror, varupost 1 har nummer 001. Uppgiften anges i delfältet ”Tidigare handlingar, identitet”.

Varorna måste ha övergått till fri omsättning för kunna flyttas under skatteuppskov

När importdeklarationen har kompletterats med ARC-numret kan klarering begäras antingen elektroniskt eller hos en klareringsexpedition. Nedan tas endast upp hur man gör för att klarera ett ärende elektroniskt.

Om du för EDI-ärenden har använt dig av meddelande DNU begär du klarering genom att använda DBK och om du tidigare har använt meddelande HNU begär du klarering genom att använda HBK. För EDI-ärenden med system som kan tilldela importdeklarationen tull-id utan att den skickas till Tullverket, begärs klarering genom meddelande DNK eller HNK.

För TID-ärenden begärs elektronisk klarering genom att använda webbformuläret *Begäran om klarering*, som du hittar på tullverket.se.

Först när importdeklarationen har skickats in och varorna har övergått till fri omsättning kan varorna flyttas under skatteuppskov från importplatsen.

7) Vilka ytterligare uppgifter ska lämnas i tulldeklarationen?

Fält 37 Förfarande

Första delfältet – de förfarandekoder som är aktuella börjar på 07 eller 45¹⁴. I de fall då varken punktskatt eller mervärdesskatt ska betalas till Tullverket börjar koden med 07. *Andra delfältet* – kod F06 ska anges, om varorna vid importen avsänds av en registrerad avsändare under uppskovsförfarande. Kod F06 = *Transport av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande från platsen för importen i enlighet med artikel 17.1. b i direktiv 2008/118/EG*.

Fält 44 Särskilda upplysningar, fritextfältet

Här ska du yrka om undantag från skatteplikt genom att hänvisa till relevant paragraf i lagarna om punktskatt. Bestämmelserna finns i 8 c § tredje stycket LAS, 9 c § tredje stycket LTS och 4 kap. 1 b § tredje stycket LSE. Dessutom ska den registrerade avsändarens tillståndsnummer anges. En registrerad avsändares tillståndsnummer börjar med 99.

¹⁴ I broschyren *Mervärdesskatt vid import*, avsnitt 1.3.11 Placering i skatteupplag, finns information om i vilka fall som mervärdesskatt inte ska betalas till Tullverket.

1.5.2 Undantag från skatteplikt – lagerhållare

En lagerhållare är en person som har godkänts av Skatteverket för att tillverka, föra in, ta emot och importera snus, tuggtobak eller icke-harmoniserade energiprodukter i obeskattat skick. De varor som omfattas är alltså sådana för vilka det inte finns EU-gemensamma krav vad gäller förflyttningen.

Bränslen som inte omfattas av bestämmelserna i 1 kap. 3 a § LSE samt snus och tuggtobak i LTS kan inte hanteras på samma sätt som varor till en upplagshavare. Detta alltså därför att de inte omfattas av punktskattedirektivets bestämmelser om förflyttning. För sådana varor har i LTS och LSE därför införts särskilda förfarandebestämmelser, som gäller för godkända lagerhållare. Bestämmelserna innebär att lagerhållaren ska äga varorna vid deras övergång till fri omsättning.

Bestämmelserna om undantag från skatteplikt, för godkända lagerhållare, finns i 37 § tredje stycket LTS och 4 kap. 13 § tredje stycket LSE. Dessa bestämmelser är uppbyggda på samma sätt. Som exempel på hur bestämmelserna ser ut tas 4 kap.13 § LSE:

Skattskyldig

1. för energiskatt för import av råttallolja,

2. för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för import av bränslen enligt 2 kap. 1 § första stycket 5 och 6, andra bränslen enligt 3 § än sådana som avses i 1 kap. 3 a § samt av bränslen enligt 4 §, och

3. för svavelskatt för import av bränslen som avses i 3 kap. 1 § 1 är,

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en unionsvara eller om bränslet ska förtullas i Sverige men inte är belagt med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om bränslet hade varit tullbelagt,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om bränslet hade varit belagt med tull, i ett annat EU-land till följd av att ett sådant enhetsstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) återopas: innehavaren av tillståndet.

Med tullskuld förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen. Med unionsvara förstås detsamma som med gemenskapsvara i den förordningen.

Från skattskyldighet enligt första stycket undantas bränsle som, vid varornas övergång till fri omsättning enligt artikel 79 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92, ägs av en godkänd lagerhållare enligt 15 §.

1) Krävs det att varorna anmäls till övergång till fri omsättning?

Varor som inte anmäls till Tullverket för övergång till fri omsättning är inte undantagna från skatteplikt. Punktskatt ska alltså betalas till Tullverket även om det kan visas att de ägdes av en lagerhållare när de skulle ha anmälts till övergång till fri omsättning.¹⁵

Exempel: Varor anmäls inte till övergång till fri omsättning vid import från Norge. Den som Tullverket utser som gäldenär i enlighet med bestämmelserna i artikel 202 i tullkodex (olaglig införsel) ska betala punktskatten till Tullverket. Detta gäller även om den som utses som gäldenär är en av Skatteverket godkänd lagerhållare och det kan visas att denne ägde varorna när de skulle ha anmälts till övergång till fri omsättning.

¹⁵ Se prop. 2011/12:155 s. 52.

2) *Vad menas med "ägare till varorna vid övergång till fri omsättning"?*

Det avgörande för skattskyldigheten vid import är om varorna vid övergång till fri omsättning ägs av lagerhållaren. Regeringen skriver följande på s. 52 i prop. 2011/12:155 Vissa förfarandefrågor på punktskatteområdet:

Några särskilda bestämmelser om hur ägandebegreppet ska tolkas förekommer inte i LTS och LSE. Bestämmelserna om lagerhållare utgör intern svensk lagstiftning och de generella civilrättsliga principerna för äganderätt får tillämpas vid en prövning av vem som är ägare till varorna.

Om ett företag har köpt in varor och inte sålt dem vidare innan varorna anmäls till övergång till fri omsättning torde villkoret för undantag från skatteplikt i 37 § tredje stycket LTS och 4 kap. 13 § tredje stycket LSE vara uppfyllt. Även om den godkände lagerhållaren har sålt varorna vidare i enlighet med leveransvillkoret fritt förtullat kan det vara så att villkoret för undantag kan vara uppfyllt. Detta eftersom risken enligt civilrättsliga regler övergår på köparen först efter det att varorna har övergått till fri omsättning. Om det i avtalet mellan säljare och köpare har gjorts avsteg från vad som gäller enligt Incoterms 2010 kan det vara så att undantaget från skatteplikt inte är uppfyllt.

För att det ska framgå att villkoret är uppfyllt behöver i fält 44 i tulldeklarationen anges lagerhavarens tillstånd och lämnas uppgift som visar att varan ägs av tillståndshavaren.

3) *Vilka ytterligare uppgifter ska lämnas i tulldeklarationen?*

Fält 37 Förfarande

Första delfältet – de förfarandekoder som är aktuella börjar på 07 eller 45¹⁶. I de fall då varken punktskatt eller mervärdesskatt ska betalas till Tullverket börjar koden med 07.

Fält 44 Särskilda upplysningar, fritextfältet

Här ska du yrka om undantag från skatteplikt genom att hänvisa till relevant paragraf i lagarna om punktskatt. Bestämmelserna finns i 37 § tredje stycket LTS och 4 kap. 13 § tredje stycket LSE.

1.6 Registrerad varumottagare ska alltid betala punktskatt till Tullverket

En registrerad varumottagare är en person som har godkänts av Skatteverket att ta emot obeskattade varor som flyttas enligt uppskovsförfarandet från ett annat EU-land. Godkännandet gäller inte vid import från tredjeland.

Punktskatt ska alltså vid import från tredjeland betalas till Tullverket. Varorna kan då inte avsändas av en registrerad avsändare – se avsnitt 1.5.1 punkt 3. Varorna kan enbart avsändas av en registrerad avsändare till en registrerad varumottagare eller en tillfälligt registrerad varumottagare i en annan medlemsstat.

¹⁶ I broschyren *Mervärdesskatt vid import*, avsnitt 1.3.11 Placering i skatteupplag, finns information om när mervärdesskatt inte ska betalas till Tullverket.

2 Skattepliktiga produkter - LSE, LAS och LTS

2.1 Skattepliktiga produkter enligt LSE

Utgångspunkten för det som står i detta avsnitt är att punktskatten ska betalas till Tullverket, det vill säga att vare sig bestämmelserna om registrerade avsändare¹⁷ eller lagerhållare¹⁸ är tillämpliga.

Tre skatter regleras i LSE, det vill säga energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt. Svavelskatt gäller för de flesta produkter som omfattas av energi- och koldioxidskatt – se avsnitt 2.1.2.

2.1.1 Produkter som omfattas av energi- och koldioxidskatt

De produkter som är skattepliktiga vid import är de som omfattas av 2 kap. 1, 1a,¹⁹ 3 och 4 §§ LSE. Med energiprodukter förstås de produkter som anges i 1 kap. 3 § LSE.²⁰

1. För vissa energiprodukter krävs att de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle för att de ska vara skattepliktiga.
2. Skatteplikt gäller också för andra produkter, än råttolja och de som omfattas av begreppet energiprodukter, om de innehåller kolväte²¹ och är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning. Torv är dock inte skattepliktig. Eftersom vare sig bioetanol eller syntetisk etanol innehåller kolväten är de inte skattepliktiga om de används för uppvärmning.
3. Skatteplikt gäller också för alla övriga produkter som är avsedda att användas som motorbränsle.²² Här finns inget krav på att det ska röra sig om kolväten. Detta innebär

¹⁷ Se avsnitt 1.5.1.

¹⁸ Se avsnitt 1.5.2.

¹⁹ För råttolja ska inte koldioxidskatt betalas.

²⁰ De KN-nr som anges är enligt tulltaxans lydelse den 1 januari 2002 (införda genom kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan). Information om vilka KN-nr som gäller enligt aktuell tulltaxa finns i Taric Sökssystem. Välj fliken Övrigt. Längst ned i den bild som då öppnas finns en länk till ”TFH I:1 Del 3 bilaga 8, Nationella skatter och avgifter” – se s. 7-10.

²¹ Vad som förstås med kolväten framgår av prop. 2006/07:13 s. 55: ”Med kolväten bör förstås dels de oförädlade bränslena stenkol, brunskol, råolja, naturgas med flera, dels på olika sätt förädlade bränslen och restprodukter som uppkommit vid förädlingen, såsom koks, diesellojor, eldningsolja, gasol, metan, allt under förutsättning att det homogena bränslet i huvudsak består av kolväteföreningar. Huvuddelen av dessa kolväten är redan skattepliktiga genom att de omfattas av definitionen av energiprodukter, det vill säga ryms inom de KN-nr som nämns i 1 kap. 3 § LSE. Dock bör polymera kolväteföreningar, det vill säga vissa plaster som är uppbyggda av kol och väte, inte anses som kolväten. Kolväten har inte bara fossilt ursprung utan kan också ha sitt ursprung i biomassa. Dessutom kan kolväten framställas från olika råvaror med både kemiska och biologiska metoder. Biogas som uppkommer vid rotning av avloppsslam är exempel på en biologisk metod med biomassa som ursprung.”

²² Skatteplikt gäller även för tillsatser till motorbränsle och medel för att öka motorbränslets volym.

att etanol²³ blir skattepliktig om den är avsedd att användas som motorbränsle. Av prop. 1994/95:54 s. 90 framgår att med motorbränsle förstås inte enbart bränsle som förbrukas för drift av motordrivna fordon utan även bränsle som förbrukas för drift av gasturbiner eller liknande stationära motorer.

2.1.1.1 Direkt skattepliktiga produkter är alltid skattepliktiga

För direkt skattepliktiga produkter gäller att de ska beskattas vid import även om det skulle vara så att de ska bearbetas innan de ska användas som motorbränsle eller för uppvärmning. Direkt skattepliktiga produkter finns i 2 kap. 1 § LSE och 2 kap 1 a § LSE.

Det rör sig om bl.a.²⁴ bensin, eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, gasol (enbart i vätskeform)²⁵ och biogas (enbart i vätskeform)²⁶, naturgas (både i gas- och vätskeform), kol, koks och råttolja.²⁷

2.1.1.2 Andra produkter är skattepliktiga, om de är avsedda att användas som motorbränsle eller för uppvärmning

I de fall det inte rör sig om direkt skattepliktiga produkter är det bestämmelserna i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE, som avgör om punktskatt ska betalas vid import eller inte. För att skatt ska betalas krävs att den importerade produkten är avsedd²⁸ att användas som motorbränsle²⁹ eller för uppvärmning.

²³ Alkoholskattedirektivet har dock företräde framför energiskattedirektivet, det vill säga så länge som etanol är skattepliktig enligt LAS ska den inte beskattas enligt LSE – se avsnitt 2.2.

²⁴ Enligt prop. 1994/95:54 s. 85 gäller följande: ”Samtliga bränslen som hänförs under de KN-nr som anges i punkterna 1-3 och 6-8 är direkt skattepliktiga och benämningen under rubriken *Slag av bränsle* tjänar snarast som en allmän upplysning om vilka bränslen som kan förekomma under dessa KN-nr”. Det som gällde för punkterna 6-8 gäller numera enbart för dåvarande punkt 6, som numera motsvaras av punkt 5.

²⁵ Även här gäller det som framgår av punkt 19, det vill säga att benämningen under rubriken *Slag av bränsle* tjänar snarast som en allmän upplysning om vilka bränslen som kan förekomma under dessa KN-nr. Enligt Svenska Petroleum & Biodrivmedel Institutet kallas motorgas också gasol eller LPG (Liquified Petroleum Gas) och är ett ganska vanligt alternativt bränsle i Europa. Detta är i linje med det som anges i bilaga 2 i kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 där det talas om ”Motorgas och andra gasformiga kolväten (LPG)”.

²⁶ Enligt 2 kap. 1 § första stycket 4 LSE gäller att ”Gasol m.m.” ska vara direkt skattepliktiga. Bakgrunden till ändringen från ”Gasol” till ”Gasol m.m.” framgår av ett yttrande 2010-07-06 från Skatteverket gällande promemorian *Upplagshavare för flygfotogen på flygplats samt kompletterande bestämmelser om skattefrihet för biogas*: ”För det fall att flytande biogas ska omfattas av 2 kap. 1 § första stycket 4 LSE föreslår Skatteverket att bestämmelsen ändras så att inledningen av andra kolumnen i fjärde punkten ges lydelsen ’Gasol m.m. som används för’. En sådan lagändring skulle medföra att det av lagtexten framgår att även andra bränslen än gasol omfattas av nämnda punkt.”

²⁷ För råttolja ska inte koldioxidskatt betalas.

²⁸ I prop. 2006/07:13 behandlas avsiktskravet på s.74. Det rör sig om rapsolja som en svensk jordbrukare odlar, det vill säga där tas inte upp en importsituation. Där anges bl.a. att avsiktskravet inte bör tolkas så strikt att jordbrukaren skulle behöva vara upplagshavare för att inte bli skattskyldig direkt vid tillverkningen. Detta även om han har vetskap om att oljan i ett senare led efter vidareförädling kommer att förbrukas som bränsle.

²⁹ Skatteplikt gäller även för tillsatser till motorbränsle och medel för att öka motorbränslets volym.

Punktskatt ska inte betalas till Tullverket för en produkt som inte kan användas som motorbränsle eller för uppvärmning i det skick som den importeras. Om den produkt som importeras kan användas som motorbränsle ska punktskatt betalas till Tullverket, med undantag för de fall där produkten ska bearbetas innan den ska användas som motorbränsle eller för uppvärmning. Råolja används som exempel.³⁰

Råolja tillhör inte de produkter som ska hanteras enligt uppskovsförfarandet.³¹ Däremot är det möjligt att tillämpa bestämmelserna om lagerhållare för råolja. Detta framgår genom en jämförelse av bestämmelserna i 4 kap. 15 § LSE och i 4 kap. 12 § LSE. Om råolja omfattas av lagerhållarens tillstånd och den ägs av lagerhållaren vid övergång till fri omsättning är Skatteverket beskattningsmyndighet – se avsnitt 1.5.2.

Om råoljan inte ägs av en godkänd lagerhållare vid övergång till fri omsättning är Tullverket beskattningsmyndighet.

Förutsatt nu att det kan anses vara styrkt att råoljan ska raffineras till bensin. Då är råoljan inte ”avsedd att förbrukas, säljs eller förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle”. Då blir Skatteverket beskattningsmyndighet i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 4 § LSE.

Om det däremot inte kan anses vara styrkt att råoljan ska raffineras ska punktskatt betalas till Tullverket.

Det behöver inte vara deklaranter som ska använda den importerade produkten för att skatteplikt ska uppstå enligt 2 kap. 3 och 4 §§ LSE.³² Om råoljan t.ex. har sålts vidare fritt förtullad och det inte kan anses styrkt att den ska raffineras av köparen, ska punktskatt betalas till Tullverket.

2.1.1.3 Undantag från skatteplikt för energi- och koldioxidskatt

Undantagen från skatteplikt finns i 2 kap. 11 § första stycket 1-4 LSE. Det undantag som är mest aktuellt vid import är bränsle, som tillhandahålls i en särskild förpackning om högst en liter.

Undantaget från skatteplikt motiveras på följande sätt i prop. 1994/95:54 s. 98:

”Bränsleprodukter som säljs i småförpackningar betingar ett betydligt högre pris än produkter som säljs i större kvantiteter och det kan därför antas att de är avsedda för skattefri användning, det vill säga för andra ändamål än som motorbränsle eller för uppvärmning. En generell skattefrihet har därför inte ansetts strida mot gemenskapsrätten.”

³⁰ Råolja har valts som exempel trots att det knappast är aktuellt att använda den i befintligt skick som motorbränsle eller för uppvärmning.

³¹ Eftersom råolja klassificeras till KN-nr 2709 omfattas den inte av bestämmelserna i 1 kap. 3 a § LSE.

³² Det framgår inte av energiskattedirektivet (2003/96/EG) vem som ska ha för avsikt att använda produkten som motorbränsle eller för uppvärmning för att skatteplikt ska uppstå.

Som exempel i propositionen på produkter som brukar säljas i småförpackningar anges lysfotogen, tvättbensin och tändvätskor på petroleumbas.

2.1.2 Svavelskatt

Svavelskatt ska, enligt 3 kap. 1 § LSE, betalas för svavelinnehållet i

1. torvbränsle ur KN-nr 2703,
2. bränsle som avses i 2 kap. 1, 3 och 4 §§ LSE.

Råtalolja omfattas inte av skatteplikt för svavelskatt.

Om energi- och koldioxidskatt ska betalas ska som regel också svavelskatt betalas. Samma undantag från skatteplikt gäller som för de energi- och koldioxidskattepliktiga produkterna. Ytterligare ett undantag finns för ett flytande eller gasformigt bränsle vars innehåll av svavel är högst 0,05 viktprocent.

2.2 Energi- eller alkoholskatt?

En produkt kan inte omfattas av skatteplikt för såväl alkoholskatt som energiskatt. EU-domstolen har fastställt³³ att direktiv 92/83/EEG (alkoholskattedirektivet) har företräde framför direktiv 2003/96/EG (energiskattedirektivet) i mål C-503/10 Evroetil – se avsnitt 2.3.1.2.

Detta innebär t.ex. att ett etanolbränsle inte omfattas av skatteplikt enligt energiskattedirektivet så länge det omfattas av skatteplikt enligt alkoholskattedirektivet. En produkt som omfattas av skatteplikt enligt bestämmelserna i LAS omfattas alltså inte av skatteplikt enligt LSE.

För att etanolbränsle inte längre ska omfattas av skatteplikt enligt LAS krävs att den är undantagen från skatteplikt enligt 7 § första stycket punkterna 1 eller 9 LAS – se avsnitt 2.3.1.4.

För alkoholhaltiga bränslen som har denaturerats i enlighet med bestämmelserna i 7 § första stycket punkterna 1 eller 9 uppkommer i stället skatteplikt enligt LSE.

2.3 Skattepliktiga produkter enligt LAS

Utgångspunkten för det som står i detta avsnitt är att punktskatten ska betalas till Tullverket, det vill säga att bestämmelserna om registrerade avsändare³⁴ inte är tillämpliga.

Följande varor är skattepliktiga enligt 2-6 §§ LAS:

– öl,

³³ Mål C-503/10 Evroetil.

³⁴ Se avsnitt 1.5.1.

- vin,
- andra jästa drycker än vin eller öl,
- mellanklassprodukter, samt
- etylalkohol (i fortsättningen: alkohol).

Varor som är skattepliktiga enligt 6 § LAS kan vara undantagna från skatteplikt enligt 7 § LAS – se avsnitt 2.3.1.4.

Det som tas upp nedan är enbart vad som gäller för alkohol och för varor som innehåller alkohol.

2.3.1 Alkohol

2.3.1.1 Inledning

Skatt ska betalas för varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent. Detta gäller även om alkoholen ingår i en vara som hänförs till ett annat KN-kapitel.

Att skatt ska betalas för den alkohol som ingår i varor hänförliga till annat KN-kapitel innebär att det skattepliktiga området även omfattar alkohol som ingår i varor som klassificeras som annat än alkoholvaror – se avsnitt 2.3.1.3.

Även denaturerad alkohol omfattas av KN-nr 2207 och 2208. Undantagen från skatteplikt – se avsnitt 2.3.1.4.

Skatt ska även betalas för drycker som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 om alkoholhalten överstiger 22 volymprocent. Här avses vin, vermut och andra jästa drycker där alkoholhalten överstiger 22 volymprocent, oavsett om alkoholhalten enbart har uppkommit genom jäsning eller om ytterligare tillsats av alkohol har skett. Därmed beskattas alla drycker med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent som alkohol.

2.3.1.2 Alkohol till KN-nr 2207 och 2208

Skatteplikt gäller inte bara för alkohol i form av olika slags spritdrycker. Skatteplikt gäller också för alkohol som är avsedd att användas för tekniskt, industriellt, medicinskt, vetenskapligt eller annat jämförligt ändamål (s.k. teknisk sprit).

Alkohol kan vara skattepliktig även om den är denaturerad. Med *denaturerad* alkohol avses att någon slags tillsats blandats i för att göra alkoholen mer eller mindre otjänlig för förtäring. Med odenaturerad alkohol avses sålunda alkohol fri från sådana tillsatser.

Enligt en dom³⁵ i EU-domstolen räcker det inte att en produkt är otjänlig för förtäring för att den ska anses vara denaturerad. Något denatureringsämne hade inte avsiktligt tillförts

³⁵ Mål C-503/10 Evroetil.

produkten. Detta innebar att produkten inte hade denaturerats i den mening som avses i artikel 27.1 a eller b i direktiv 92/83/EEG (= 7 § första stycket 1 eller 6 LAS). Enligt domstolen kan en produkt som motsvarar definitionen av alkohol i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83/EEG och som inte har denaturerats i överensstämmelse med artikel 27.1. a och b i det direktivet, inte befrias från harmoniserad punktskatt (=alkoholskatt) – se avsnitt 2.3.1.4.

Som nämnts ovan har LAS företrädare framfört LSE – se avsnitt 2.2.

2.3.1.3 Alkohol som ingår i varor som klassificeras till annat KN-kapitel

Skatt ska betalas även för varor som inte hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 om varorna innehåller alkohol. Skatt ska då betalas för den alkohol som ingår i varorna. Högsta förvaltningsdomstolen³⁶ har prövat om alkoholskatt ska betalas för matlagningsviner, som klassificerades som livsmedelsberedning till KN-kapitel 21.

De aktuella matlagningsvinerna bestod av ca 60 % avalkoholiserat vin och ca 40 % vanligt vin. De färdiga produkterna hade en alkoholhalt som uppgick till ca 4,8 liter ren alkohol per 100 kilo. Genom att salt tillförts vinerna hade dessa beretts på ett sådant sätt att de blivit olämpliga som drycker.

Högsta förvaltningsdomstolen hade i målet inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen³⁷, som meddelat att den alkohol som finns i matlagningsvin ska klassificeras som sådan alkohol som avses i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83/EEG om den har en faktisk alkoholhalt som överskrider 1,2 volymprocent. Även om matlagningsvin som sådant är en livsmedelsberedning i den mening som avses i KN-kapitel 21 så innehåller denna livsmedelsberedning alkohol som omfattas av KN-nr 2207 och 2208.

Detta innebär att den alkohol som ingick i de aktuella matlagningsvinerna omfattades av skatteplikten i 6 § första stycket LAS. Eftersom alkoholen i detta fall ingick direkt i livsmedel och alkoholhalten inte översteg 5 liter ren alkohol per 100 kilo av livsmedlet var dock villkoren för undantag från skatteplikt enligt 7 § första stycket 5 LAS uppfyllda.

Detta innebär alltså att matlagningsvinet hade varit skattepliktigt, om alkoholhalten hade överstigit 5 liter ren alkohol per 100 kilo av livsmedlet.

2.3.1.4 Undantag från skatteplikt

Alkohol som omfattas av skatteplikt enligt 6 § LAS kan vara undantagen från skatteplikt med stöd av bestämmelserna i 7 § första stycket 1- 9 LAS. Nedan behandlas punkterna 1-7 samt 9.

- 1. Skatt ska inte betalas för den alkohol som distribueras i form av alkohol som är fullständigt denaturerad enligt kommissionens förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse.*

³⁶ Regeringsrätten mål nr 3948-05.

³⁷ Mål C-458/06.

Om ett medlemsland vill införa, eller ändra, regler inom landet för vad som ska räknas som fullständigt denaturerad alkohol ska medlemslandet anmäla detta till kommissionen. Om inte kommissionen eller något medlemsland framför invändningar ska den anmälda denatureringsprocessen anses godkänd som fullständigt denaturerad alkohol även i övriga EU-länder. I sådant fall blir den anmälda denatureringsprocessen intagen i förordning (EEG) nr 3199/93.

Med fullständigt denaturerad alkohol avses i Sverige sådan alkohol som per hektoliter ren alkohol denaturerats med 2 liter metyletylketon och 3 liter metylisobutylketon.³⁸

Därtill räknas alltså även de denatureringsprocesser som anmälts av andra EU-länder och som blivit intagna i förordning (EEG) nr 3199/93 som fullständigt denaturerad alkohol.

2. *Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i vinäger som hänförs till KN-nr 2209.*
3. *Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i läkemedel.*
4. *Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.*

Den alkohol som ingår i ett s.k. smakämne är skattebefriad i de fall där detta smakämne är avsett att användas för tillverkning av livsmedel respektive tillverkning av drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent. Alkoholgränsen gäller alltså för det färdiga livsmedlet och den färdiga drycken, det vill säga skattefriheten är kopplad till en framtida användning. Det måste i varje enskilt fall framstå som sannolikt att smakämnet ska användas för tillverkning av livsmedel respektive tillverkning av drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent – se nästa punkt där det i prop. 2001/01:118 hänvisas till punkt 4.

5. *Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår direkt i livsmedel eller som ingrediens i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej, förutsatt att alkoholinnehållet i varje enskilt fall inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram chokladprodukter och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av något annat livsmedel.*

Regeringen skrev följande i författningskommentaren till 7 § LAS i prop. 2000/01:118 i syfte att förtydliga att det är alkoholinnehållet i det färdiga livsmedlet som avgör om den ingående alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt (prop. 2000/01:118 s. 127):

”Första stycket 5 grundar sig på artikel 27.1 f i alkoholskattedirektivet. Där talas om varor som används direkt eller som beståndsdel i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej. Som villkor för skattefriheten gäller en alkoholgräns. Enligt den svenska versionen av alkoholskattedirektivet gäller alkoholgränsen för halvfabrikatet. Andra språkversioner, som t.ex. den danska, engelska och franska, synes dock ta sikte på den färdiga produkten, det vill säga alkoholgränsen gäller för livsmedlet. Något annat är heller inte rimligt eftersom det i så fall inte skulle

³⁸ Statens folkhälsoinstituts föreskrifter om teknisk sprit (FHIFS 2011:1).

finnas någon gräns för den färdiga produkten, det vill säga livsmedlet. Innebörden av den svenska versionen av alkoholskattedirektivet skulle alltså vara att livsmedel som innehåller alkohol skulle vara skattefria oavsett hur högt alkoholinnehållet är. Detta kan inte ha varit syftet med bestämmelsen i 27.1 f i alkoholskattedirektivet. I förevarande paragraf har därför alkoholgränsen kopplats till det färdiga livsmedlet.

Skattefrihet skall alltså gälla för alkohol som ingår direkt i livsmedel om alkoholhalten i varje enskilt fall inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram choklad och 5 liter alkohol per 100 kilogram av något annat livsmedel. Det kan nämnas att Finland har reglerat skattefriheten på motsvarande sätt (8 § lag 1994/1471 om accis på alkohol och alkoholdrycker). Även när det gäller alkohol som ingår i halvfabrikat för framställning av livsmedel gäller alltså alkoholgränsen för det färdiga livsmedlet. Det innebär att ett halvfabrikat, som innehåller alkohol, är skattefritt om det är avsett för framställning av ett livsmedel som uppfyller kraven för skattefrihet (jfr punkten 4). Skattefriheten är alltså kopplad till en framtida användning. Det måste i varje enskilt fall framstå som sannolikt att halvfabrikatet skall användas för framställning av ett skattefritt livsmedel för att skattefrihet skall föreligga.”

6. *Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i en vara som inte är avsedd att ätas eller drickas under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EU-medlemsstats krav.*

Att alkoholen ”ingår i en vara” innebär att alkoholen utgör en beståndsdel av någon *annan slags* vara, det vill säga att alkoholen ingår i en vara som klassificeras som annat än alkohol.

För att alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt krävs att ”ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EU-medlemsstats krav”. Som framgått av avsnitt 2.3.1.2 ovan avses med *denaturerad* alkohol att någon slags tillsats blandats i för att göra alkoholen mer eller mindre otjänlig för förtäring.

För Sveriges del är det Statens folkhälsoinstitut som har rätt att utfärda föreskrifter för teknisk sprit och alkoholhaltiga preparat. Av prop. 2009/10:125 *En ny alkohollag* framgår att en vara som uppfyller denatureringskraven i utfärdade föreskrifter också uppfyller kravet i LAS.

Statens folkhälsoinstitut har utgett föreskrifter om alkoholhaltiga preparat, FHIFS 2013:1.

9. *Skatt ska inte betalas för alkohol som är motorbränsle under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EU-medlemsstats krav.*

Regeringen skrev följande i författningskommentaren till 7 § LAS i prop. 2012/13:183: ”Undantaget från alkoholskatt i första stycket 6 för etanolbränsle lyfts ut till en särskild ny punkt 9. Genom denna nya punkt klargörs att varor som är motorbränsle, t.ex. E85 och ED95, ska undantas från beskattning under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EU-medlemsstats krav. De aktuella produkterna är slutprodukter som är avsedda att användas som drivmedel och inte att ätas eller drickas.”

Regeringen skriver vidare på s.12 i prop. 2012/13:183:

”SPBI anför vidare att de har identifierat en frågeställning som avser tolkningen och tillämpningen av alkohollagen. Även FHI³⁹ anför att det bör utredas om den ändring som nu föreslås i LAS även måste generera ett motsvarande undantag i alkohollagen. Med nuvarande skrivning i alkohollagen skulle drivmedel som klassas som teknisk sprit enligt FHI endast kunna säljas av godkända upplagshavare och endast säljas under vissa i lagen angivna förutsättningar. Enligt regeringens bedömning bör dock en omklassning av EU:s tullkoder inte leda till att drivmedel som i dag finns på marknaden skulle omdefinieras till teknisk sprit och därmed orsaka de problem som FHI pekat på. Frågan utreds dock vidare inom regeringskansliet.”

2.4 Skattepliktiga produkter enligt LTS

Utgångspunkten för det som står i detta avsnitt är att punktskatten ska betalas till Tullverket, det vill säga att vare sig bestämmelserna om registrerade avsändare⁴⁰ eller lagerhållare⁴¹ är tillämpliga.

Tobaksskatt ska betalas för cigaretter, cigarrer, cigariller, röktoak, snus och tuggtobak.

Beskattningen av snus och tuggtobak förutsätter att produkten klassificeras till KN-nr 2403.

2.4.1 Cigaretter, cigarrer och cigariller

2.4.1.1 Cigaretter

Hur cigaretter definieras framgår av 1 a och 1 e §§ LTS. Produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 a § LTS behandlas som cigaretter.

Av 1 a § LTS följer att med cigaretter avses

- 1. tobaksrullar som går att röka som de är och som inte är cigarrer eller cigariller enligt definitionen i 1 b §,*
- 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.*

Cigaretter som inte innehåller någon tobak och uteslutande används för medicinska ändamål behandlas inte som tobaksvaror.⁴²

³⁹ FHI = Statens folkhälsoinstitut.

⁴⁰ Se avsnitt 1.5.1.

⁴¹ Se avsnitt 1.5.2.

⁴² Enligt domen i mål C-495/04 i EU-domstolen gäller följande för cigaretter utan tobak som inte innehåller några medicinskt verksamma ämnen, men som för kunden framställs och saluförs som ett hjälpmedel för personer som vill sluta röka. Sådan cigaretter används inte ”uteslutande för medicinska ändamål”.

2.4.1.2 Cigarrer och cigariller

Hur cigarrer och cigariller definieras framgår av 1 b och 1 d §§ LTS. Produkter som delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 b § LTS behandlas som cigarrer och cigariller.

Av 1 b § LTS följer att med cigarrer och cigariller avses

om de kan rökas som de är och med hänsyn till sina egenskaper uteslutande är avsedda att rökas som de är,

1. tobaksrullar med ett yttre täckblad av naturtobak,

2. 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 högst 10 gram, och

c) omkretsen är minst 34 millimeter på minst en tredjedel av längden.

Till skillnad mot vad som gäller för cigaretter finns det ett krav på att cigarrer och cigariller ska vara ”avsedda att rökas som de är”. Bakgrunden till detta krav är att det i flera medlemsstater har rapporterats att det har kommit nya produkter som marknadsförs som cigarrer, men ”som med tanke på sina egenskaper och konsumenternas normala förväntningar (inte) är avsedd att rökas som den är”.⁴³

Exempel: I flera medlemsstater säljs tuber med finskuren tobak under beteckningen cigarr. Konsumenterna förväntar sig dock inte att denna tub ska rökas som en cigarr. I stället tas den finskurna tobaken ut och röks i cigaretter.

För att en tobaksprodukt ska anses vara en cigarr eller en cigarill krävs också att den innehåller tobak. Detta till skillnad mot vad som gäller för cigaretter och röktoak. Det krav som finns i 1 d § LTS är att produkten åtminstone delvis ska bestå av tobak.

2.4.2 Röktoak

2.4.2.1 Inledning

Hur röktoak definieras framgår av 1 c och 1 e §§ LTS. Produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 c § LTS behandlas som röktoak.

Av 1 c § LTS följer att med röktoak 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 går att röka, bjuds ut till detaljhandelsförsäljning och inte omfattas av 1 a eller 1 b §§ LTS.⁴⁴

⁴³ Prop. 2010/11:13 s. 21-23.

⁴⁴ Som inte är cigaretter, cigarrer eller cigariller – se avsnitt 2.4.1.

Med tobaksavfall avses rester av tobaksblad och biprodukter från bearbetning av tobak eller framställning av tobaksprodukter.

Röktobak som inte innehåller någon tobak och uteslutande används för medicinska ändamål behandlas inte som tobaksvaror.⁴⁵

2.4.2.2 Skattepliktiga produkter

Exempel på skattepliktiga produkter är tobak, vattenpipstobak och produkter som går att röka utan ytterligare industriell beredning. Produkterna är skattepliktiga även om de varken innehåller tobak eller nikotin. Detta gäller t.ex. för vattenpipstobak som består av bland annat melass, torkad frukt och smakämnen.

Högsta förvaltningsdomstolen⁴⁶ har bedömt att två icke färdiga tobaksprodukter skulle beskattas som röktobak. Det rörde sig om 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. 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.

Det rörde sig alltså inte om en beredning i industriell produktion utan om en konsuments tillredning för eget bruk.

2.4.2.3 Inte skattepliktig produkt

Högsta förvaltningsdomstolen⁴⁷ har bedömt att en tobaksprodukt inte är skattepliktig som röktobak och inte heller i övrigt är en tobaksvara för vilken skatt ska betalas enligt LTS.

Det rörde sig 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 mögelbildning och torkning.

Den aktuella tobaksprodukten var alltså inte, som krävs enligt 1 c § LTS, skuren, strimlad, tvinnad eller pressad till kakor som går att röka utan ytterligare industriell beredning.

⁴⁵ Se fotnot 42.

⁴⁶ RÅ 1996 not. 297.

⁴⁷ RÅ 1999 not. 36.

2.4.3 Snus och tuggtobak

2.4.3.1 Inledning

Skatt ska betalas för snus och tuggtobak som hänförs till KN-nr 2403 (1 § tredje stycket LTS).

2.4.3.2 Skattepliktiga produkter

2.4.3.2.1 Snus

LTS innehåller ingen definition av vad som avses med snus. Inte heller KN-nr 2403 innehåller någon definition av snus.

För att belysa vad som gäller redogörs nedan för fyra fall. De två första berör enbart klassificeringen medan de två sista berör både klassificering och vikt.

2.4.3.2.1.1 Två fall som enbart berör klassificeringen

Högsta förvaltningsdomstolen har inte meddelat prövningstillstånd i de två fall som behandlas nedan. Orsaken till att Kammarrätten kom fram till att produkterna skulle vara skattepliktiga var att det som återstod för konsumenterna att genomföra, för att det skulle röra sig om snus, var av enkel beskaffenhet. Dessa åtgärder var sådana att det inte hindrade att produkterna skulle klassificeras till KN-nr 2403, som snus.

Fall 1: Ett bolag hade tillverkat och sålt s.k. snussatser innehållande 1 850 gram snusmjöl, soda och smakessenser. Varan var i det skick den såldes så torr att den inte var bak- eller formbar, den saknade flera av de ingredienser som finns i snus och den hade heller inte genomgått fermentering. Varan hade före försäljning genomgått en värmebehandling för att steriliseras. Dessutom fanns endast en mindre mängd fritt nikotin i varan som innebar att brukaren inte kunde tillgodogöra sig nikotinet. För att frigöra nikotinet fordrades en fortsatt beredning av konsumenten bestående av att varan tillsattes soda som först blandats ut i vatten. Efter denna beredning var varan färdig att användas.

Kammarrätten gjorde följande bedömning:⁴⁸

”Den behandling som återstår för konsumenten att genomföra beträffande den i målen aktuella produkten får i jämförelse med Regeringsrättens avgörande⁴⁹ också anses vara av enkel beskaffenhet. Med hänsyn till detta, den särskilda behandling som sker före leverans, syftet med produkten och att varan trots den torra konsistensen ändå innehåller den för snuset väsentliga ingrediensen tobak i tillräcklig mängd, finner kammarrätten vid en sammantagen bedömning att den försålda varan måste anses ha snusets huvudsakliga karaktär. Att snuset vid leverans inte innehåller den halt av fritt nikotin som krävs för att det till fullo skall kunna tillgodogöras brukaren är inte en i sammanhanget tillräcklig omständighet för att ändra på denna bedömning. Varan är därför en tobaksvara som är hänförlig till snus enligt KN-nr 2403 99 10 och med det följer för bolaget skyldighet att betala tobaksskatt.”

Fall 2: Ett bolag hade tillverkat och sålt en vara som bestod av en blandning av råttobak som såsats och värmebehandlats. Råttobaken hade innan försäljningen malts och skiktats. Vid

⁴⁸ Mål nr 1517-05 och 1518-05.

⁴⁹ Se avsnitt 2.4.2.2.

såsningen tillsattes salt, fuktighetsbevarande ämnen, en viss mindre mängd soda (PH-höjande medel) och vatten. Värmebehandlingen genomfördes enbart i bakteriedödande syfte. Den vara som konsumenten köpte levererades i hinkar om två kilo tillsammans med bipackad soda och eventuella smakessenser. Varan var i det skick den såldes fuktad och bakbar och kunde inte ge upphov till frätskador i munnen. Enligt bolaget kunde varan dock inte användas som snus eftersom nikotinet i varan inte kunde tillgodogöras brukaren. För detta fordrades att varan tillsattes soda som först blandats med vatten. Efter tillredningen skulle blandningen vila i rumstemperatur i två dygn. Därefter var varan färdig att användas.

Kammarrätten gjorde följande bedömning:⁵⁰

”Den behandling som återstår för konsumenten att genomföra beträffande den i målen aktuella produkten får i jämförelse med Regeringsrättens avgörande⁵¹ också anses vara av enkel beskaffenhet. Med hänsyn till detta, den särskilda behandling som sker före leverans, syftet med produkten och att varan konsistensmässigt ser ut som ett snus, är bak- och formbart och innehåller den för snuset väsentliga ingrediensen tobak i tillräcklig mängd finner kammarrätten sammantaget att den försålda varan måste anses ha snusets huvudsakliga karaktär. Att snuset vid leverans inte innehåller den halt av fritt nikotin som krävs för att det till fullo skall kunna tillgodogöras brukaren är inte en i sammanhanget tillräcklig omständighet för att ändra på denna bedömning. Varan är därför en tobaksvara som är hänförlig till snus enligt KN-nr 2403 99 10 och med det följer för bolaget skyldighet att betala tobaksskatt.”

2.4.3.2.1.2 Två fall som gäller både vikt och klassificering

Högsta förvaltningsdomstolen har i två fall prövat efter vilken vikt tobaksskatt ska beräknas vid beskattning av snus. I det första fallet skulle skatt tas ut på produktens vikt vid den tidpunkt då skattskyldigheten inträder, det vill säga inte på den vikt som snusen skulle ha när den var färdig för konsumtion. I det andra fallet skulle skatt tas ut portionspåsarernas hela vikt och inte bara på den del av vikten som bestod av tobak.

Fall 1: Produkten utgjordes av en sats som bestod av mald tobak och vissa andra ingredienser som krävs för att konsumenten ska kunna bereda snus. Vatten ingick inte i satsen. Under beredningen tillsätter konsumenten viss mängd kokande vatten och utför vissa andra beredningsåtgärder av enkel beskaffenhet innan snuset efter viss tid är färdigt för konsumtion.

Högsta förvaltningsdomstolen⁵² fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked med den ändringen att beskedet preciserades på så sätt att tobaksskatt ska tas ut på produktens vikt vid den tidpunkt då skattskyldigheten inträder. Högsta förvaltningsdomstolen instämde i Skatterättsnämndens bedömning att den aktuella produkten utgör snus i den mening som avses i LTS redan innan vatten tillsätts vid den slutliga beredningen för konsumtion. Skatt ska tas ut på produktens vikt vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, det vill säga enbart på de ingredienser som ingick i satsen och inte också på tillsatt vatten.

⁵⁰ Mål nr 1519-05 och 1520-05.

⁵¹ Se avsnitt 2.4.2.2.

⁵² Mål nr 895-11.

Skatterättsnämnden hade gjort följande bedömning:

Enligt tulltaxans allmänna bestämmelser ska, om en vara anges i ett HS-nummer, varan klassificeras enligt detta nummer även när den är inkomplett eller inte är färdigbearbetad, under förutsättning att den i detta skick har den kompletta eller färdigbearbetade varans huvudsakliga karaktär. Enligt nämndens uppfattning får produkten, trots att den inte är färdigbearbetad när den tillhandahålls konsumenten, anses ha det färdiga snusets huvudsakliga karaktär. Det förhållandet att kunden vid den slutliga beredningen ska tillsätta vatten medför således inte någon annan bedömning. Produkten ska med hänsyn härtill hänföras till KN-nr 2403 99 10 och därmed beskattas som snus.

Fall 2: Produkten bestod av portionspåsar som var och en vägde cirka 1 gram. Innehållet i påsarna bestod av viss procent tobak och viss högre procent av en annan vara som inte utgör tobak. Frågan var om tobaksskatt skulle beräknas på de aktuella portionspåsarernas hela vikt eller bara på den del som består av tobak.

Högsta förvaltningsdomstolen⁵³ fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Skatterättsnämnden hade gjort följande bedömning:

Tullverket hade i yttrande i ärendet framfört att hela varan ska klassificeras enligt KN-nummer 2403 99 10. Skatterättsnämnden fann inte skäl att frångå Tullverkets bedömning avseende produktens klassificering enligt KN. Skatterättsnämnden förklarade att produkten i sin helhet, bl.a. med stöd av de förklarande anmärkningarna i tulltaxan till KN 2403 99 10, ska beskattas som snus enligt LTS. Skatterättsnämnden meddelade beskedet att tobaksskatt enligt LTS ska utgå på produktens hela vikt.

2.4.3.2.2 Tuggtobak

LTS innehåller ingen definition av vad som avses med tuggtobak. Inte heller KN-nr 2403 innehåller någon definition av tuggtobak.

Skatterättsnämnden har meddelat ett förhandsbesked⁵⁴ vad gäller en produkt bestående av tobak, tuggummibas och vissa andra komponenter. Produkten ansågs skattepliktig som tuggtobak och skatt skulle beräknas på produktens hela vikt. Förhandsbeskedet har inte överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen. Detta innebär att förhandsbeskedet inte har någon bindande verkan förutom för Skatteverket och för en allmän förvaltningsdomstol, om den som begärt beskedet yrkar det.

Produkten var avsedd att tuggas och bestod av samma slags tuggummibas som används i vanligt tuggummi. Den var portionsförpackad i dospåsar och färdig att användas som den var. Efter en kort tids tuggande hade man ett tuggummi innehållande tobak.

Tullverket yttrade sig i ärendet och var av uppfattningen att produkten ska klassificeras som tuggtobak enligt KN-nr 2403 99 10 och att skatt ska betalas för hela produkten, det vill säga

⁵³ Mål 897-11.

⁵⁴ Förhandsbesked meddelat 2013-03-12 (dnr 20-12/I).

även för den del som består av annat än tobak. Tullverket hänvisade till de förklarande anmärkningarna till KN-nomenklaturen (FAKN). Dessa är inte juridiskt bindande men ses som värdefulla hjälpmedel för en harmoniserad tillämpning av regelverken. I FAKN finns en förtydligande text avseende KN-nr 2403 99 10 som säger att ”Tuggtobak är tobak i form av strängar, stänger, remsor, tärningar eller kakor, som bjuds ut till detaljhandelsförsäljning och som särskilt behandlats för att tuggas, men inte rökas”. Vidare sägs att ”Produkter som delvis består av andra ämnen än tobak klassificeras enligt detta undernummer förutsatt att de uppfyller ovanstående villkor”. När en vara blandas upp med andra beståndsdelar än tobak kan beskrivningen av hur tobaken ser ut inte längre uppfyllas fullt ut. Det är naturligt att utseendet ändras vid blandningen. Dessutom skrivs texterna i FAKN utifrån existerande produkter, vid tidpunkten för författandet. Avsikten är inte, såvida det inte är särskilt nämnt, att ge en fullständig beskrivning av alla tänkbara produkter under ett visst KN-nr, utan att istället lösa ett aktuellt problem vid tidpunkten. Det som får anses vara avgörande i sammanhanget är att den aktuella produkten behandlats särskilt för att tuggas men inte rökas.

3 Återimport

Det finns bestämmelser i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, som gäller för punktskattepliktiga varor. Det som tas upp här är bestämmelserna om returskattefrihet i 2 kap. 5 § denna lag.

Bestämmelserna i 2 kap. 5 § lagen om frihet från skatt vid import avser varor som återimporteras i oförändrat skick. Varor som har bearbetats omfattas inte av denna lag utan enbart av LAS, LTS och LSE.

Om t.ex. alkoholvaror har exporterats av en upplagshavare och sedan återimporteras inom tre år och det kan visas att ett köp har gått åter och varorna återimporteras av säljaren eller överlämnas till säljaren i omedelbar anslutning till återimporten ska punktskatt inte betalas enligt 2 kap. 5 § lagen om frihet från skatt vid import.

Villkoret att varorna återimporteras av upplagshavaren (= säljaren) är uppfyllt, om varorna avsänds från platsen för import av en registrerad avsändare under skatteuppskov till upplagshavaren – se avsnitt 1.5.

4 Återbetalningsbestämmelser saknas i vissa fall - LAS och LSE

Utgångspunkten för det som står i detta avsnitt är att Tullverket är beskattningsmyndighet, det vill säga att bestämmelserna om registrerade avsändare⁵⁵ eller lagerhållare⁵⁶ inte är tillämpliga.

⁵⁵ Se avsnitt 1.5.1.

⁵⁶ Se avsnitt 1.5.2.

4.1 Inledning

Även om produkterna ska användas för sådana ändamål som anges i 6 a kap. LSE eller omfattas av bestämmelserna om avdrag i 7 kap. 3 och 4 §§ LSE gäller att Tullverket ska debitera punktskatt. Detta eftersom varorna inte har använts för avsett ändamål vid importtillfället. Detta sker först efter övergången till fri omsättning.

I följande avsnitt behandlas möjligheterna till återbetalning i dessa fall.

4.2 Skatteverket kan återbetala i de fall som omfattas av 6 a kap. LSE

Skatteverket kan, med stöd av 9 kap. 2 § LSE, återbetala punktskatt för varor som använts för ändamål som anges i 6 a kap. LSE. Detta trots att det anges i 9 kap. 2 att bestämmelsen är tillämplig för den som inte är skattskyldig. Den som har betalat punktskatt till Tullverket är skattskyldig vid importtillfället.

Följande gäller enligt 9 kap. 2 § LSE:

Om någon som inte är skattskyldig ... har förbrukat bränsle på ett sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. medger beskattningsmyndigheten efter ansökan återbetalning av skatten på bränslet.

Att Skatteverket trots att det står ”inte är skattskyldig” i 9 kap. 2 § LSE kan betala tillbaka punktskatt som har betalats till Tullverket framgår av prop. 2000/01:118 s. 141, dit det hänvisas i prop. 2010/11:12 s. 24.

4.3 Skatteverket kan inte återbetala i de fall som omfattas av 7 kap. 3 och 4 §§ LSE

Bestämmelserna om återbetalning i 9 kap. 2 § LSE omfattar inte de fall som anges i 7 kap. 3 och 4 §§ LSE .

Finansdepartementet remitterade ett förslag till ändring av 9 kap. 2 § och 30 § LAS. Förslaget genomfördes inte. Orsakerna beskrevs på följande sätt i prop. 2010/11:12 s. 23-24:

En annan situation som vållat problem är när skattskyldigheten uppstått i samband med import och skatten betalats till Tullverket. Då är bestämmelserna om avdrag i 7 kap. 1 § första stycket 4 inte tillämpliga eftersom förbrukningen av bränslet för ett skattefritt ändamål inte skett när deklarationen ska lämnas, vilket sker i samband med importen. Detta samtidigt som återbetalning i efterhand inte medgetts enligt 9 kap. 2 § LSE eftersom sökanden i dessa fall är skattskyldig för bränslet och därför i tillämpningen inte ansetts omfattas av bestämmelsen om återbetalning (jfr dock prop. 2000/01:118, s.141). Mot denna bakgrund föreslås i promemorian att bestämmelsen om återbetalning ska tydliggöras.

I sina remissyttranden har Skatteverket och Kammarrätten i Sundsvall emellertid uppmärksammat vissa problem med den föreslagna ändringen. Skatteverket har avstyrkt promemorians förslag i denna del.

Såvitt framkommit har de praktiska problemen vid tillämpningen av återbetalningsbestämmelsen i första hand uppkommit i samband med användandet av flygfoto-gen vid mindre flygplatser. Eftersom

det genom förslagen i avsnitt 4.2.2 ges utökade möjligheter att bli godkänd som upplagshavare även på mindre flygplatser borde dessa praktiska problem minska kraftigt. Även om den osäkerhet som föreligger kring bestämmelsens tolkning även fortsättningsvis kan orsaka problem i vissa fall menar regeringen att de synpunkter som framförts från remissinstanserna föranleder vidare överväganden. Sådana överväganden ryms inte inom detta lagstiftningsärende. Någon ändring av 9 kap. 2 § LSE eller 30 § LAS föreslås därmed inte.

Eftersom ännu ingen ändring har övervägts gäller följande. För att återbetalning ska kunna medges i de ovan angivna fallen krävs att villkoren för återbetalning enligt bestämmelserna om synnerliga skäl är uppfyllda.

5 Reklamskatt

Reklamskatt ska, enligt 26 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, betalas vid import av annonsblad som har utgetts i tredjeland.

Enligt definitionen i 1 § andra stycket denna lag är ett annonsblad en trycksak som innehåller annonser och som saknar redaktionellt innehåll eller som har ett obetydligt redaktionellt innehåll utöver sådant som har samband med dem som annonserar.

Det som skiljer ett annonsblad från en reklamtrycksak är att ett annonsblad inte huvudsakligen har framställts i syfte att offentliggöra reklam för utgivaren.

Gratisutdelade nyhetstidningar anses inte vara annonsblad.

Enligt 1 kap. 6 § tryckfrihetsförordningen (1949:105) anses skrift utgiven, då den blivit utlämnad till salu eller för spridning på annat sätt. Med utgivare förstås den för vars räkning trycksaken framställts.

EU:s punktskatteområde

Enligt 1 § förordningen (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde ska, vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE, punktskatteområdet avse unionens territorium, som detta definieras i artikel 52 i Fördraget om Europeiska unionen och artikel 355 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Unionens territorium utgörs av Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike.

Att vissa områden som tillhör medlemsstaternas territorier inte omfattas av tillämpningsområdet för fördragen framgår av artikel 355 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Där framgår exempelvis att fördragen inte ska tillämpas beträffande Färöarna, vilket därmed innebär att Färöarna inte omfattas av det område som omfattas av direktiv 2008/118/EG (EU:s punktskatteområde).

Följande områden som tillhör EU:s tullområde omfattas inte av EU:s punktskatteområde och likställs vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE med tredje land enligt vad som framgår av förordning (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde jämförd med artikel 5 i direktiv 2008/118/EG.

1. Kanarieöarna
2. De franska utomeuropeiska departementen
3. Åland
4. Kanalöarna

Följande områden som inte tillhör EU:s tullområde omfattas inte heller av EU:s punktskatteområde och likställs vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE därmed med tredje land enligt vad som framgår av förordning (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde jämförd med artikel 5 i direktiv 2008/118/EG.

1. Ön Helgoland
2. Territoriet Büsingen
3. Ceuta
4. Melilla
5. Livigno
6. Campione d'Italia
7. De italienska delarna av Luganosjön

Av förordning (2011:443) om Europeiska unionens punktskatteområde jämförd med artikel 6 i direktiv 2008/118/EG framgår att Monaco, San Marino, Ilse of Man och Storbritanniens suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia ska anses ingå i unionens punktskatteområde. Av bestämmelserna framgår också att flyttningar som utgår från eller är avsedda för

1. Monaco behandlas som flyttningar som utgår från eller är avsedda för Frankrike,

2. San Marino behandlas som flyttningar som utgår från eller är avsedda för Italien,
3. Isle of Man behandlas som flyttningar som utgår från eller är avsedda för Storbritannien,
4. Storbritanniens suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia behandlas som flyttningar som utgår från eller är avsedda för Cypern,
5. Jungholz och Mittelberg (Kleines Walsertal) behandlas som flyttningar som utgår från eller är avsedda för Tyskland.



Box 12854, 112 98 Stockholm

Telefon: 0771-520 520

tullverket.se