

Juridiska institutionen
Handelshögskolan vid
Göteborgs Universitet

Tillämpade studier
30 poäng, Skatterätt
HT 2010

Punktskatter på alkohol och tobak
– särskilt vid privatinförsel och distansförsäljning

Författare: Ingrid Dannberg
Handledare: Robert Pålsson

Innehållsförteckning

Förkortningar.....	4
1. Inledning.....	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	5
1.3 Disposition	5
1.4 Avgränsning	5
1.5 Metod	6
1.6 Allmänt om punktskatter	6
2. Syftet med punktskatt.....	7
2.1 Historia	7
2.2 Historiska syften.....	8
2.3 Nutida syften	8
2.4 Effekten av punktskatter.....	9
3. EU:s punktskattereglering	10
3.1. Inledning.....	10
3.2 Ursprungslandsprincipen och destinationslandsprincipen	10
3.3 Harmoniserade och icke-harmoniserade skatter.....	11
3.4 Punktskattedirektivet.....	12
3.5 Skattesatsdirektiven och Strukturdirektiven.....	13
3.6 Centrala begrepp	14
3.7 Ledsagardokument	15
3.8 Skattskyldighetens inträde.....	16
4. Sveriges punktskattereglering	17
4.1. Inledning.....	17
4.2 Skattskyldiga	17
4.3 Undantag från skatteplikten	18
4.4 Säkerheter	19
4.5 Punktskattedeklaration	19
4.6 Avdrag	19
4.7 Skatteobjektet	20
4.8 Tobak.....	20
4.9 Alkohol.....	21
4.9.1 Skatt på alkohol	21
4.9.2 Öl.....	22
4.9.3 Vin.....	22
4.9.4 Andra jästa drycker än vin och öl.....	22
4.9.5 Mellanklassprodukter	23
4.9.6 Etylalkohol	24
4.9.7 Undantag från skatteplikten	24
4.9.8 Olika problem med alkoholskatten	25
5. Tillämpningsproblem	26
5.1 Inledning.....	26
5.2 Problem med att få in punktskatt.....	26
5.3 Privatinförsel	27
5.3.1 Skatt på privat införda punktskattevaror	27
5.3.2 Praxis angående privatinförsel och personligt bruk	28
5.4 Distansförsäljning.....	31
5.4.1 Allmänt.....	31

5.4.2	Man in black-fallet C-296/95	32
5.4.3	Internethandel	33
5.4.4	Rosengren-målet C-170/04	34
5.4.5	En svensk dom	35
5.5	Privatinförsel eller distansförsäljning?	36
5.5.1	Exempel	36
5.5.2	Kommissionens förslag	36
5.5.3	Dubbelbeskattning	37
6.	Egna slutsatser och reflektioner	37
6.1	EU	37
6.2	Framtiden	38
6.3	Rätt eller fel	38
6.4	Slutord	39
7.	Källförteckning	40
7.1.	Offentligt tryck	40
7.2	Litteratur	40
7.3	Artiklar	41
7.4	Rättsfall	41
7.5	Internetkällor	42
7.6	Övrigt	42

Förkortningar

EMCS	Excise Movement and Control System
EUD	Europeiska unionens domstol
FAS	Förordning (2010:173) om alkoholskatt
HD	Högsta domstolen
KamR	Kammarrätten
KN	Kombinerade nomenklaturen
LAS	Lagen (1994:1564) om alkoholskatt
LSE	Lagen (1994:1776) om skatt på energi
LTS	Lagen (1994:1563) om tobaksskatt
RR	Regeringsrätten
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)

1. Inledning

1.1 Bakgrund

I Sverige finns det olika typer av skatter. Det finns statlig och kommunal inkomstskatt, socialavgifter, mervärdesskatt och punktskatt. De flesta skatterna är framförallt till för att finansiera den offentliga verksamheten. Punktskatter däremot är speciella i sin karaktär då de huvudsakligen införs för andra syften. Medlemsstaterna i EU har beslutat om gemensamma bestämmelser för punktskatter på alkohol, tobak och energiprodukter. Dessa kallas för de harmoniserade punktskatterna. Punktskatter innebär ett omfattande administrativt arbete och för även med sig en del problem.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att behandla hur punktskatterna är konstruerade och se hur de är reglerade inom EU och i svensk lagstiftning. Främst kommer punktskatt på alkohol och tobak behandlas. Uppsatsen kommer även att ta upp syftet med punktskatter. Slutligen ska uppsatsen belysa vissa problem som finns gällande punktskatter. Nämligen problemen med att få in punktskatt vid privatinförsel och distansförsäljning.

1.3 Disposition

Uppsatsen inleds med en allmän beskrivning om hur punktskatter är konstruerade. Nästföljande avsnitt behandlar vilka olika syften punktskatter har haft och har idag. Därefter behandlas hur punktskattesystemet är reglerat i EU och efter det följer ett avsnitt hur regleringen ser ut i Sverige. Sedan kommer ett avsnitt som behandlar de problem som finns rörande punktskatter vid privatinförsel och distansförsäljning. Uppsatsen avslutas med att egna slutsatser och reflektioner tas upp.

1.4 Avgränsning

Punktskatter är ett brett ämne som berör många olika områden, därför har jag valt att avgränsa uppsatsen till att behandla punktskatt på alkohol och tobak. Därmed ska övriga punktskatter endast behandlas översiktligt. Hur det datoriserade systemet med ledsagardokument fungerar kommer inte att behandlas i detalj, utan det kommer endast att behandlas i samband med de problem det medför. Straffrättsliga frågor kommer inte tas upp. I första hand inriktas uppsatsen på vad som gäller för Sveriges del, och inte vad som gäller för övriga länder. Eftersom Sverige är medlem i EU kan det dock gälla samma saker i Sverige som för andra länder.

1.5 Metod

Metoden för uppsatsen är juridisk, jag har studerat lagtext, rättsfall, förarbeten och doktrin. Jag har använt mig av material från Skatteverket bland annat i form av handledningar och ställningstaganden.

1.6 Allmänt om punktskatter

Punktskatt har ingen exakt definition. Det saknas en vedertagen definition eller enhetlig terminologi för ordet punktskatt. I olika länder har man olika beteckningar för ”punktskatt” och innebörden för termen kan även den variera. Därför finns det inget klart svar på hur punktskatt fungerar.¹

För Sveriges del används uttrycket punktskatt för ett antal olika skatter. Allmänt brukar man säga att det är en skatt på särskilt utvalda varor och tjänster. Ett annat namn som använts förutom punktskatt är accis.² I Skattebetalningslagen, 1997:483, (SBL) finns dock sedan år 2003 en lagdefinition på vilka skatter som betraktas som punktskatter i lagens mening. De punktskatter som nämns här är de punktskatter vi idag har i Sverige.

SBL 1 kapitel 1 § stycke 2. *Med punktskatt avses i denna lag skatt enligt*

1. *lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,*
2. *lagen (1972:820) om skatt på spel,*
3. *lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,*
4. *lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,*
5. *2 § första stycket 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,*
6. *lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,*
7. *lagen (1991:1482) om lotteriskatt,*
8. *lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m.,*
9. *lagen (1994:1563) om tobaksskatt,*
10. *lagen (1994:1564) om alkoholskatt,*
11. *lagen (1994:1776) om skatt på energi,*
12. *lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,*
13. *lagen (1999:673) om skatt på avfall,*
14. *lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, och*
15. *lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.*

Punktskatt är en indirekt skatt. Det innebär att skatten förutsätts övervältras av den skattskyldige på den slutlige konsumenten av den skattepliktige varan. Den skattskyldige är den som ska betala in skatten, men själva skattebelastningen hamnar på den som förbrukar varan det vill säga konsumenten som är skattebärare.³ Beskattning sker tekniskt endast en gång vid ett tillfälle i distributionskedjan.⁴ Punktskatterna är selektiva konsumtionskatter, vilket innebär att man väljer ut varor som man vill ska beskattas vid konsumtion.⁵

¹ Olsson 2009 s. 15-17

² Olsson 2009 s. 15-17

³ Olsson 2009 s. 18

⁴ Åklagarväsendet s. 1

⁵ Olsson 2001 s. 72

Punktskatterna står för cirka 7 % av de totala skatteinkomsterna⁶ och uppgår till över 100 miljarder kronor. De viktigaste punktskatterna ur statsfinansiell synpunkt är idag alkohol, tobak och energi. Dessa är även våra äldsta punktskatter.⁷ Energi, koldioxid och svavelskatt står för 59 %, vägtrafik står för 15 %, alkohol står för 11 %, tobak står för 10 % och de resterande punktskatterna står för 5 % av de totala skatteintäkterna för punktskatter.

Skatteintäkterna för punktskatterna år 2009 såg ut så här⁸:

	Miljoner kr
Alkoholskatt	12 156
Tobaksskatt	10 604
Energi-, koldioxid- och svavelskatt	66 187
Avfallsskatt	229
Kärnkraftsskatt	3 394
Skatt på bekämpningsmedel och gödsel	285
Övriga punktskatter på miljöområdet	272
Spelskatt	19
Lotteriskatt och lotteriavgift	1 379
Reklamskatt	292
Skatt på vägtrafik	16 376
Övriga punktskatter	227
Summa punktskatter	111 421

De flesta punktskatter hanteras av Skatteverket och handläggs av Storföretagsregionen, Ludvikakontoret.⁹

2. Syftet med punktskatt

2.1 Historia

Att ta ut punktskatt på särskilt utvalda varor är inte någon ny företeelse, detta förekom redan under medeltiden. I Sverige infördes beskattning av brännvinsbränning redan 1638 och några år senare infördes beskattning av tobak. Punktskatteområdet har efter dess införande varit under ständig förändring. Det har införts beskattning av vissa varor som sedan har avskaffats, för att senare återigen införa beskattning. Under 1700-talet hade vi beskattning av varor som ansågs som överflödiga eller lyxiga, såsom choklad, te och kaffe. Det fanns även varor som inte var lyxiga det vill säga vanliga varor som fick punktskatt som till exempel socker och salt. Punktskatterna var ett bra sätt för staten att få statsinkomster men när inkomstskatten infördes minskade punktskatternas betydelse. För Sveriges del innebar detta i slutet av 1800-talet att det endast var punktskatt på socker och alkohol. Skatten på dessa varor stod då för hälften av de statliga skatteintäkterna. Efter andra världskriget fick vi punktskatter på socker,

⁶ RiR 2006:10 s. 7

⁷ <http://www.skatteverket.se/privat/skatter/punktskatter.4.6efe6285127ab4f1d2580005417.html>

⁸ <http://www.ekonomifakta.se/sv/Fakta/Skatter/Skatterna-forklaras/Punktskatter/>

⁹ Skatteverkets handledning s. 29

silke, margarin och nöjen.¹⁰ Mellan åren 1941 till 1993 hade vi en särskild skatt på smink och konfektyr. Vi har även haft punktskatt på spelkort, grammofoner, pälsvaror¹¹, charterresor, kassetband och videobandspelare.¹²

2.2 Historiska syften

Punktskatterna infördes på grund av många olika anledningar. Det huvudsakliga syftet var framförallt att ge staten inkomster. I början användes skatterna för att beskatta lyxvaror. Antagligen infördes punktskatter ursprungligen också för att de var lättvindiga att administrera. När varorna kom till hamnen, gränsen, muren, staden och så vidare, kunde skatten direkt tas ut. Det var svårare att driva in inkomstskatt.

I och med införandet av generella varuskatter försvann punktskatter på lyxvaror. Efter andra världskriget användes punktskatterna i konjunkturreglerande syfte. Senare har skatterna även använts för att styra människors konsumtion. Ett exempel är att lagstiftaren har haft för avsikt att minska konsumtionen av miljöfarliga ämnen.¹³

2.3 Nutida syften

Idag brukar man säga att punktskatter har två olika syften, ett fiskalt (viktig inkomstkälla för staten) och ett styrande (påverka konsumtions- och produktionsmönstren). På grund av detta brukar man prata om punktskatternas dubbla funktion. Alla punktskatter bidrar självklart till statsinkomster men utöver det har de oftast även ett annat syfte. Punktskatt på alkohol och tobak motiveras av hälso-, sociala skäl och nykterhetsaspekter. Genom att lägga punktskatt på dessa varor blir de dyrare och på så vis försöker man begränsa konsumtionen. Punktskatt på naturgrus ska begränsa förbrukningen av en naturresurs. Punktskatt på koldioxid och svavel ska minska utsläppen av farliga ämnen i luften. När det gäller miljöskatterna införs de oftast mest för den styrande effekten, att motverka miljöpåverkande produktion eller konsumtion. Att punktskatten även bidrar till skatteintäkter är oftast inte det huvudsakliga syftet. Existerande punktskatters höjningar motiveras dock oftast av att man vill ha högre skatteinkomster.¹⁴ Ibland införs punktskatter för att styra investeringar till vissa behövande regioner.¹⁵ Punktskatter förväntas ofta föra med sig verkningar av icke-pekunär (icke pengamässig) natur som till exempel miljömässiga eller sociala.¹⁶

De flesta skatter i Sverige ska vara neutrala. Punktskatter är ett undantag. I och med att skattesystemet ska tillfredställa allt fler syften och inte enbart vara en källa till intäkter blir systemet allt mer svåröverskådligt. Innan det införs nya skatter bör det alltid undersökas om

¹⁰ Olsson 2009 s. 16-17, Olsson 2001 s. 19

¹¹ Olsson 2009 s. 16-17, Olsson 2001 s. 19

¹² Rexed s. 37

¹³ Olsson 2009 s. 15-17

¹⁴ RiR 2006:10 s. 7, Olsson 2001 s. 18

¹⁵ Eklund s. 14 f

¹⁶ Olsson 2001 s. 56 f

det inte finns andra alternativ för att uppnå samma effekt. De skatteregler som redan finns bör ses över för att se om de kan tas bort eller om de kan ersättas med något annat.¹⁷

2.4 Effekten av punktskatter

Användandet av punktskatter är ibland ett försök att styra människors konsumtion. En höjd skatt kan bidra till att varan konsumeras mindre.¹⁸ Det behöver inte göra det. Det är inte alls säkert att vi konsumerar mindre av något bara för att varan blir dyrare. Detta beror på att priset bara är en ut av många faktorer som påverkar vår konsumtion av varan. Sedan beror det även på vilken typ av vara det är fråga om. Tittar vi till exempel på bensinskatten så är alla som kör bil beroende av att köpa bensin för att överhuvudtaget kunna köra. Konsumenten har här ett antal alternativ att välja mellan om skatten höjs. Om möjligheten finns kan denne börja åka kollektivt. Går inte det kan han/hon flytta närmare arbetet. Tittar vi däremot på en tobakskonsumtion så finns det även för denne olika alternativ att välja på. Om det blir för dyrt kan han/hon välja att trappa ner på konsumtionen eller sluta helt, men det finns även ett annat alternativ. Det kanske går att få tag på tobaken billigare på något annat håll. Kanske kan man köpa det billigare utomlands eller beställa från utlandet, eller varför inte köpa det svart av någon smugglare. För höga skatter kan istället för minskad konsumtion leda till oönskad konsumtion i form av hembränning, smuggling och försök till att upprätthålla skattefria zoner.¹⁹

När en vara byts ut mot en annan kallas det för saklig substitution. Det finns även rumslig substitution som innebär att varan istället köps i ett annat land. Tidsmässig substitution innebär att man sparar eller hamstrar varan, samtidigt som man konsumerar mindre, i väntan på att skatten ska bli lägre igen.²⁰

Forskare är överens om att priset är en av de viktigaste faktorerna för att styra konsumtionen av alkohol. Det är till exempel mindre effektivt att minska antalet försäljningsställen. Det har genomförts studier som visar att alkoholförsäljningen minskar om priset höjs.²¹ Detta innebär att punktskatt på alkohol är ett bra sätt att minska de skador som alkoholen orsakar. När vi gick med i EU fick vi sänka alkoholskatten. Detta innebar att svenskarnas alkoholkonsumtion och även dess skadeverkningar ökade.²² I och med inträdet fick svenskarna även möjlighet att köpa billig sprit utomlands för att sedan föra med sig in till Sverige. Hur påverkar det förhållandet mellan punktskatt och alkoholkonsumtion i Sverige? IOGT-NTO har tittat på en studie som gjorts över svenskarnas alkoholvanor, där menar författarna att det inte är ett särskilt stort problem att svenskar köper sprit utomlands. Det är långt ifrån alla i Sverige som har nära till ett land med billigare sprit. I Torneå, Stockholm och Skåne har man sett att det blivit en ökad konsumtion i och med EU-inträdet, men i övriga landet fungerar systemet med punktskatt för att hålla nere konsumtionen bra.²³

¹⁷ Rexed s. 12

¹⁸ http://www.expowera.se/mentor/ekonomi/skatter_punktskatter.htm

¹⁹ Eklund s. 80, Olsson 2001 s. 85

²⁰ Olsson 2001 s. 85

²¹ Edwards m. fl. s 145 f, SOU 2004:86 s. 204

²² SOU 2004:86 s. 35

²³ IOGT-NTO s. 10

Förr sades det att man genom punktbeskattning kunde föstra medborgarna. Detta har blivit svårare efter att Sverige gick med i EU.²⁴ Punktskatter har på senare år hamnat i blåsväder. Efter Sveriges anslutning till EU har det skett en utbredd illegal införsel av tobak och alkohol.²⁵ Vad övriga EU-länder gör påverkar vad som händer i Sverige. En del länder har höjt vissa av sina alkoholskatter däribland Tyskland, Irland, Grekland, Storbritannien, Holland, Estland och Frankrike. Medan länder som Danmark och Finland istället har agerat tvärtom och sänkt sin skatt på alkohol. Motiv för skattesänkningar kan vara att påverka omfattningen av den legala införseln och minska den illegala. Genom att sänka skatten köper konsumenterna sina varor i hemlandet istället för att resa utomlands. På så vis stannar skatteintäkterna inom landet, mot att andra länder ska få de skattepengarna.²⁶ EU bygger på en fri marknad och det finns en risk att man låter den fria marknaden gå före folkhälsan.²⁷

Inom EU har vi en fri marknad som omfattar fyra friheter varav den ena är fri rörlighet för varor. Detta innebär att det inte är tillåtet att genomföra kontroller enbart på grund av att varor passerar en gräns mellan två medlemsstater. Detta innebär att en punktskatt måste kunna administreras utan någon gränskontroll. Punktskatten får inte innebära något hinder för den fria rörligheten.²⁸

3. EU:s punktskattereglering

3.1. Inledning

EU-rätten består av en primär och en sekundär del. Den primära delen innehåller fördragen. Genom beslut av institutionerna har det även tillkommit en sekundär del, som består av förordningar, direktiv, beslut och rekommendationer. För punktskatteområdet består EU-lagstiftningen av ett antal direktiv, förordningar, beslut, rekommendationer och så kallade guidelines.²⁹

3.2 Ursprungslandsprincipen och destinationslandsprincipen

Inom EU gäller fri rörlighet för varor. För att detta ska vara möjligt krävs att medlemsländernas bestämmelser rörande punktskatter är harmoniserade. Tidigare har huvudprincipen varit destinationslandsprincipen som innebär att varan beskattas i det land där den ska konsumeras. Fördelen med den här principen är att man slipper problem med neutralitet och skattekonkurrens. Nackdelen är att den kräver gränskontroller och mycket administrativt arbete.

Denna huvudprincip gäller fortfarande för den kommersiella handeln. När det kommer till privatpersoners köp gäller istället ursprungslandsprincipen. Den innebär att varan beskattas i

²⁴ IOGT-NTO s. 13

²⁵ Olsson 2001 s. 17

²⁶ SOU 2004:86 s. 211

²⁷ IOGT-NTO s. 10

²⁸ Ds 2001:58 s. 43

²⁹ Skatteverkets handledning s. 34

det land där den produceras och att ingen mer skatt läggs på varan i importlandet. Fördelen med denna princip är att den inte kräver någon form av gränskontroll i export- eller importlandet. Nackdelen däremot är att den medför brister i neutraliteten. Det blir svårare för varor från högskatteländer att konkurrera med andra länders produkter både utomlands och inom det egna landet.³⁰

Tendenser visar på att vi är på väg mot ett system som mer och mer bygger på ursprungslandsprincipen. Detta hänger samman med den europeiska harmoniseringen och den allt mer växande Internethandeln.³¹

3.3 Harmoniserade och icke-harmoniserade skatter

Inom EU finns det både punktskatter som är harmoniserade och de som inte är harmoniserade. Punktskatt på alkohol och energi (dieselolja, eldningsolja, fotogen, gasol och metan) är harmoniserade. När det kommer till tobak är det lite speciellt. Punktskatt på cigaretter, cigarrer, cigariller och röktoak är harmoniserade, medan snus och tuggtobak inte är det. De punktskatter som inte är harmoniserade får medlemsländerna själva bestämma om.³² Medlemsstaterna har rätt att själva ta ut punktskatt på vilka varor de själva vill. Det enda som EU ställer som krav är att påförandet av övriga punktskatter inte får leda till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater och att punktskatterna måste vara förenliga med gemenskapens regler om punktskatt. Det administrativa sättet att ta ut punktskatt får inte hindra den fria rörligheten för varor och tjänster.³³

Anledningen till att det är just alkohol, tobak och energi man valt att harmonisera är att dessa varor under lång tid har varit mycket hårt beskattade. Den allt mer växande miljöhänsynen har även den bidragit till en harmonisering av energiskatterna.³⁴

De harmoniserade punktskatterna finns reglerade i framförallt tre direktiv, punktskattedirektivet (2008/118/EG), skattesatsdirektivet och strukturdirektivet. Punktskattedirektivet innehåller generella regler och reglerar hur transporten av varorna ska ske. Skattesatsdirektivet reglerar de lägsta tillåtna skattesatserna på varorna. Strukturdirektivet reglerar hur skattebasen ska bestämmas.³⁵

Punktskattepliktiga varor ska beskattas när de framställts inom ett EU-land eller när de har importerats från ett land utanför EU, ett så kallat tredje land. Huvudprincipen är att de endast ska beskattas i konsumtionslandet en gång. För att denna princip ska kunna upprätthållas finns de harmoniserade reglerna.³⁶

³⁰ Olsson 2001 s. 78

³¹ Olsson 2001 s. 78

³² Åklagarväsendet s. 1

³³ Ståhl, Persson Österman s. 178, 2008/118/EG artikel 1 p.2, 3

³⁴ Ståhl, Persson Österman s. 177

³⁵ Ståhl, Persson Österman s. 179

³⁶ Åklagarväsendet s. 10 f

3.4 Punktskattedirektivet

Cirkulationsdirektivet 92/12/EEG reglerade under lång tid hur skatt skulle fås in vid handel över medlemsstaternas gränser. Tyvärr fungerade det inte särskilt bra. Gång på gång gjordes ändringar och till slut insåg man att det behövdes införas ett nytt direktiv som skulle ersätta det gamla. För att främja kontrollmöjligheterna och komma till rätta med bedrägerier inom ramen för cirkulationsdirektivet, antog rådet ett nytt punktskattedirektiv i december 2008, rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG. Förutom ett nytt system med de så kallade ledsagardokumenterna gjordes även ändringar i systemet med skatteuppskov.³⁷ Det nya direktivet lägger stor vikt på att minska den administrativa bördan både för medlemsstaterna och för de verkliga aktörerna.

Direktivet omfattar enligt artikel 1 punkt 1

- a. alkohol och alkoholdrycker som omfattas av direktiven 92/83/EEG och 92/84/EEG
- b. tobaksvaror som omfattas av direktiven 95/59/EG, 92/79/EEG och 92/80/EEG
- c. samt energiprodukter.

Enligt artikel 2 i direktivet ska punktskatt beläggas vid tidpunkten för

- a. tillverkningen och
- b. införseln till gemenskapens territorium.

Direktivet bygger på destinationslandsprincipen som ovan sagts innebär att punktskatt ska tas ut i det land som varan konsumeras i. När varor förvärvas av personer som inte har tillstånd att inneha punktskattepliktiga varor (det vill säga de som inte är godkända upplagshavare eller registrerade varumottagare, begreppen förklaras utförligare nedan i avsnitt 3.6) och som inte bedriver en självständig verksamhet och när dessa varor avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning ska punktskatt betalas i destinationslandet.³⁸ Till detta ska tilläggas en suspensionsordning som är ett system där beskattningen skjuts upp. För att detta system ska kunna fungera krävs ett omfattande administrativt arbete. Detta sköts med så kallade ledsagardokument.³⁹

För privatpersoners förvärv utomlands råder ursprungslandsprincipen, det vill säga att skatt erläggs där de handlar.⁴⁰ De behöver med andra ord inte betala punktskatt för att föra in varorna till Sverige. Kravet är dock att varorna transporteras in i landet av personen själv och att varorna är avsedda att användas för privat bruk. Detta är en del av problemen med privatinförsel som kommer att behandlas senare. Vad som är privat bruk exemplifieras i artikel 32 i direktivet. Där finns några faktorer som man ska beakta när man tar ställning till om det är för eget bruk eller ej. Dessa faktorer är följande.

- a. innehavarens kommersiella ställning och dennes skäl för att inneha varorna
- b. den plats där varorna finns eller det transportsätt som används
- c. alla handlingar som hänför sig till varorna

³⁷ Karnovs lagkommentar Författare: Arne Bækkevold inledande kommentar till författningen Lag (1994:1564) om alkoholskatt

³⁸ 2008/118/EG skäl 29

³⁹ Ståhl, Persson Österman s. 180

⁴⁰ 2008/118/EG artikel 32 p. 1

- d. varornas beskaffenhet
- e. varornas kvantitet

Det finns även fastslagna referensnivåer som inte får understigas av medlemsstaterna på vad som ska räknas för eget bruk på tobak och alkohol.

800 cigaretter,
400 cigariller,
200 cigarrer,
1 kg piptobak,
10 liter sprit,
20 liter starkvin,
90 liter vin samt
110 liter öl

Ovan angivna kvantiteter ska betraktas som eget bruk. Detta är ingen exakt gräns på vad eget bruk innefattar, kan personen i fråga bevisa att denne har ett större behov så ska det godtas. Enligt ett rättsfall, NJA 2000 s. 256 är mängden varor viktig, men man måste alltid göra en helhetsbedömning av alla omständigheter. Bland annat ska man ta hänsyn till ekonomiska förhållanden, alkoholkonsumtion och antal resor. Eget bruk innefattar hela familjens bruk.⁴¹ Vilka som i sin tur ska räknas till familjen är inte klart. Det skulle kunna innefatta endast de närmaste men även innefatta alla släktingar.

Skattskyldighet föreligger inte för varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelser under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EU-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.⁴²

3.5 Skattesatsdirektiven och Strukturdirektiven

I direktiv 92/84/EEG om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker anges en minimipunktskattenivå som inte får underskridas.

Strukturdirektiven reglerar hur skattebasen ska bestämmas. De är uppdelade på de olika varorna och det finns ett för varsitt varuslag. För alkohol finns direktivet 92/83/EEG om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker. Här definieras vad alkohol, alkoholhaltiga drycker, mellanprodukter, vin och öl är, och vilka varor som ska beläggas med punktskatt.⁴³

På tobaksområdet fanns först direktiven 92/80/EEG respektive 92/79/EEG. De slogs senare ihop till att bli 95/59/EG. I och med ett nytt direktiv 2010/12/EU kommer det gamla direktivet att ändras. Orsaken till att ändringar tycktes behövas var att den inre marknaden skulle fungera korrekt, samtidigt som det är viktigt att fastställa en hög hälsoskydds nivå med tanke på de allvarliga hälsoskador som tobaksvaror kan orsaka. Europeiska unionens råd ansåg att systemen bör förenklas, det ska skapas neutrala konkurrensvillkor för tillverkarna, uppdelningen av tobaksmarknaderna ska minskas samtidigt som hälsomålen ska framhållas.

⁴¹ Ståhl, Persson Österman s. 181

⁴² 8 a § 5 LAS, LTS, Prop. 2008/09:48 s. 21

⁴³ Ståhl, Persson Österman s. 185

Det ska säkerställas att ett minsta skattebelopp gäller i hela unionen. En högre grad av lika skattenivåer mellan medlemsländerna skulle bidra till att minska bedrägerier och smuggling inom unionen. Det skulle även bidra till en högre hälsoskyddsnivå för människorna eftersom smuggling påverkar människors rökvanor. Minimiskattenivåerna bör därför höjas.⁴⁴

3.6 Centrala begrepp

I direktiven nämns några centrala begrepp som det är bra att känna till.

Godkänd upplagshavare (authorized warehousekeeper)

En fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet tillverka, bearbeta, förvara, ta emot och eller använda punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag.⁴⁵

En godkänd upplagshavare måste ha ett godkänt skatteupplag och vara godkänd av beskattningsmyndigheten. Den som ska betala alkoholskatt och därmed är registreringskyldig måste ansöka om ett godkännande från Skatteverket, SBL 3:2. Den som i yrkesmässig verksamhet i Sverige avser att tillverka, bearbeta eller i större omfattning lagra skattepliktiga varor, för yrkesmässig försäljning till näringsidkare ta emot skattepliktiga varor som flyttats enligt uppskovsförfarande, för försäljning till näringsidkare inom EU importera skattepliktiga varor från tredje land, eller bedriva verksamhet i exportbutik får godkännas som upplagshavare. I Sverige ställs följande krav för att man ska kunna bli godkänd. Man ska vara lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, samt disponera över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag.⁴⁶ Ett godkännande kan återkallas om förutsättningarna inte längre uppfylls. Har ett företag redan en gång blivit godkänd behöver de inte ansöka på nytt utan godkännandet gäller tills det blir återkallat.⁴⁷ Tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor ska äga rum i ett skatteupplag som i sin tur ska vara godkänt av beskattningsmyndigheten. Säkerhet måste ställas för varor under transport och varor i lager. Om säkerhet inte finns kan godkännandet återkallas.⁴⁸

Skatteupplag (warehouse)

En plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, tas emot eller avsänds i enlighet med ett uppskovsförfarande av en godkänd upplagshavare i dennes affärsverksamhet under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget.⁴⁹

⁴⁴ 2010/12/EU

⁴⁵ 2008/118/EG Artikel 4 p. 1

⁴⁶ 9 § LAS, 10 § LTS, Olsson 2009 s. 33

⁴⁷ Nutek s. 18

⁴⁸ SOU 2000:46 s. 164 f

⁴⁹ 2008/118/EG Artikel 4 p. 11

Uppskovsförfarande

En skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring eller flyttning av punktskattepliktiga varor som inte omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller ett suspensivt tullarrangemang, varvid punktskatten är vilande.⁵⁰

Registrerad mottagare (registered trader)

En fysisk eller juridisk person som av destinationsmedlemsstatens behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet och på de villkor som dessa myndigheter angett ta emot punktskattepliktiga varor som förflyttas under ett uppskovsförfarande från en annan medlemsstat.⁵¹

Registrerad avsändare

En fysisk eller juridisk person som av importmedlemsstatens behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet och på de villkor som dessa myndigheter angett under ett uppskovsförfarande enbart avsända punktskattepliktiga varor vid dess övergång till fri omsättning i enlighet med en förordning.⁵²

3.7 Ledsagardokument

För att det ska vara möjligt att flytta punktskattebelagda varor har man länge haft ett system med så kallade ledsagardokument. Hanteringen av dessa dokument har varit manuell och man har använt pappersblanketter. Det har fungerat så att upplagshavaren vid varje transport av obeskattade varor varit tvungen att upprätta ledsagardokument. Det finns två olika sorters ledsagardokument, ett administrativt och ett förenklat. Detta system har inneburit mycket administrativt arbete och problem. Det har varit svårt för myndigheterna att hålla koll på alla transporter. För att komma till rätta med de bedrägerier som förekommit och främja kontrollmöjligheterna har ett nytt system arbetats fram. För tillfället håller detta system på att införas genom att datorisera ledsagardokumentsystemet (Excise Movement and Control System, EMCS). Genom det nya systemet hoppas man påskynda de nödvändiga formaliteterna genom enklare och papperslösa villkor. Det ska även underlätta övervakningen av flyttning av punktskattepliktiga varor med skatteuppskov. Det är meningen att kontrollmöjligheterna för myndigheterna ska förbättras. Systemet ska göra kontrollerna snabbare, mer integrerade och riskfokuserande.⁵³

Innan det nya systemet kom gjorde Nutek en undersökning om det gamla systemet. Undersökningen visade att om en upplagshavare varje år upprättar cirka 50 dokument blir det en kostnad på cirka 590 000 kr. Kostnaden mellan upplagshavarna varierar självklart beroende på hur många dokument man upprättar. Om det kommer bli billigare och bättre med det nya systemet återstår att se.⁵⁴ Regeringen har gjort en bedömning hur de tror att det nya direktivet och det nya datasystemet kommer att påverka statsinkomsterna. Eftersom EMCS kommer att bidra till ett bättre skatteunderlag kommer inkomsterna för skatt på alkohol och tobak att öka något. Det kommer dock att medföra ökade kostnader när domstolar och myndigheter ska använda sig av det nya systemet. Även om arbetet med punktskattekontroller

⁵⁰ 2008/118/EG Artikel 4 p. 7

⁵¹ 2008/118/EG Artikel 4 p. 9

⁵² 2008/118/EG Artikel 4 p. 10

⁵³ Olsson 2009 s. 31,33, 2008/118/EG skäl 21, Prop. 2009/10:40 s. 108

⁵⁴ Nutek s. 20

kommer att underlättas.⁵⁵ Sett till det befintliga systemet med ledsagardokument kommer det nya systemet på längre sikt, inte medföra några fler kostnader för de enskilda aktörerna.⁵⁶

3.8 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldighetens inträde i gemenskapsrätten avser den omständighet att skatt kan tas ut. Skatt kan tas ut när skattmyndigheten enligt lag har rätt att göra anspråk på skatt från den skattskyldige.⁵⁷ Huvudregeln är att varor ska beläggas med skatt när de tillverkas eller importeras. Dock finns det en suspensionsordning, som innebär att varorna ska kunna bearbetas, förvaras och förflyttas utan att några beskattningskonsekvenser inträder. Suspensionsordningen gäller så länge en vara förvaras hos en godkänd upplagshavare i dennes skatteupplag eller när varan transporteras mellan två godkända upplagshavares skatteupplag. Omfattas varorna aldrig av suspensionsordningen inträder skattskyldigheten direkt när varorna kommer in i landet och blir tillgängliga för konsumtion.⁵⁸ I direktivet kallas detta för att varan släppts för konsumtion. Tidpunkten för frisläppandet är när varorna tas emot.

Frisläppande för konsumtion innebär enligt artikel 7 punkt 2 följande.

- a. varors avvikelse, även otillåtna från ett uppskovsförfarande
- b. innehav av varor utanför ramen för ett uppskovsförfarande
- c. tillverkning även otillåten utanför ramen för ett uppskovsförfarande
- d. import även otillåten (om det ej är inom ramen för ett uppskovsförfarande)

Varor som har blivit fullständigt förstörda eller som oåterkalleligen gått förlorade är varor som är oanvändbara som punktskattevaror. Dessa varor betraktas inte som att de blivit släppta för konsumtion.⁵⁹

Godkända upplagshavare kan sinsemellan och mellan olika medlemsländer skicka varor mellan sig utan att skattskyldigheten inträder. Sänder man däremot varor till en näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering i ett annat EU-land inträder skattskyldighet. Mottagaren är skattskyldig och ska betala skatt i mottagarlandet.⁶⁰ Enligt de nationella punktskattelagarna är skattskyldighetens inträde kopplat till säljarens leverans av varorna.⁶¹ Enligt gemenskapsrätten inträder skattskyldigheten som utgångspunkt när varor tillverkas eller förs in till EU.⁶²

Skattskyldigheten kan inträda för godkända upplagshavare i ett antal situationer.

- En obeskattad vara förs ut ur ett skatteupplag och omfattas inte längre av suspensionsordningen.
- En upplagshavare tar emot obeskattade varor, men för inte in dem i ett godkänt skatteupplag.

⁵⁵ Prop. 2009/10:40 s. 153 f

⁵⁶ Prop. 2009/10:40 s. 156

⁵⁷ Olsson 2001 s. 232

⁵⁸ SOU 2000:46 s. 167, Prop. 2002/3:10 s. 28

⁵⁹ 2008/118/EG artikel 7 p. 4

⁶⁰ Prop. 2002/03:10 s. 30

⁶¹ Olsson 2001 s. 212

⁶² Olsson 2009 s. 44

- En vara tas i anspråk i ett skatteupplag.
- Lagerbrister uppkommer, exempelvis svinn och stölder.
- Godkännande av ett skatteupplag återkallas till exempel på grund av misskötsel eller att säkerheten inte håller måttet.
- Godkännandet återkallas på egen begäran.⁶³
- Egen förbrukning till exempel att bränsle förbrukas i en kraftanläggning.
- Egna uttag till exempel när en skattskyldig tar ut en obeskattad vara och ger bort som present.⁶⁴

För registrerade eller oregistrerade varumottagare och skatterepresentanter inträder skattskyldigheten i samband med det fysiska mottagandet av varorna. För de som är skattskyldiga för införsel av varor från andra EU-länder inträder skattskyldigheten när varorna kommer in i Sverige. Vid import från länder utanför EU inträder den när tull ska betalas. För den som yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar varor utanför ett skatteupplag inträder skattskyldigheten direkt i samband med tillverkning eller bearbetning.⁶⁵

4. Sveriges punktskattereglering

4.1. Inledning

I Sverige är det harmoniserade punktskatteområdet reglerat genom lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).⁶⁶

Punktskatt ska betalas i Sverige för alla varor som tas in för kommersiellt syfte.⁶⁷

4.2 Skattskyldiga

Enligt direktiv 2008/118/EG artikel 8 är den godkände upplagshavaren, den registrerade mottagaren eller någon annan person som frisläpper punktskattepliktiga varor skattskyldiga för punktskatt. Är flera personer skattskyldiga ska de solidariskt ansvara för denna skuld. Enligt svensk rätt är även yrkesmässiga tillverkare av tobak och alkohol, oregistrerade varumottagare samt skatterepresentanter skattskyldiga för punktskatt.

Skattskyldig enligt 9 § LTS och 8 § LAS är den som

1. i egenskap av godkänd upplagshavare hanterar tobaksvaror/alkoholvaror enligt uppskovsförfarandet,
2. har godkänts som varumottagare,
3. har godkänts som registrerad avsändare,

⁶³ Olsson 2009 s. 45-47

⁶⁴ Olsson 2009 s. 69

⁶⁵ Olsson 2009 s. 47 f

⁶⁶ Prop. 2002/3:10 s. 26

⁶⁷ SOU 2004:86 s. 34

4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning,
5. tar emot beskattade tobaksvaror/alkoholvaror,
6. för in eller tar emot beskattade tobaksvaror/alkoholvaror från ett annat EU-land till Sverige,
7. i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag eller som annars i Sverige tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol,
8. använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten, eller
9. i annat fall än som avses i 1-8, innehar skattepliktiga tobaksvaror/alkoholvaror utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten för varorna har redovisats här.

År 2009 var antal skattskyldiga som var registrerade för alkoholskatt cirka 1000 stycken varav 650 upplagshavare och 350 registrerade varumottagare. För tobak var antal skattskyldiga 67 stycken varav 60 upplagshavare och 7 registrerade varumottagare, som Skatteverket känner till.⁶⁸

Skattskyldiga för nationella tobaksvaror (snus och tuggtobak) räknas upp i 37 och 38 §§ LTS och är de som här i landet yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak, yrkesmässigt för in eller tar emot snus eller tuggtobak från ett annat EU-land samt importerar från ett tredje land. Denne måste vara registrerad hos skattemyndigheten.⁶⁹

4.3 Undantag från skatteplikten

I direktivet finns några generella undantag från skatteplikten. Enligt artikel 12 behövs skatt inte betalas för varor som är avsedda att användas i samband med diplomatiska eller konsulära förbindelser, internationella organisationer, väpnade styrkor eller konsumtion enligt avtal med tredje land eller internationell organisation.

Dessutom får staterna undanta punktskatt på varor som konsumenter köper utomlands i ett tredje land. Enligt artikel 14 gäller detta varor som köpts i skattefria butiker och tagits med i det personliga bagaget vid resande med flyg eller sjöresa till ett tredje land. Varor som tillhandahållits ombord på ett luftfartyg får också undantas. Staterna måste dock se till att det inte leder till skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk av bestämmelserna.

Från skattskyldigheten finns ett antal undantag. Det främsta är att det undantas om det är för personligt bruk. Varor undantas från skatt som förs in till Sverige

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

⁶⁸ Prop. 2009/10:40 s. 156

⁶⁹ Olsson 2001 s. 172

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

Dessutom undantas varor enligt LAS 8a-b §§ och LTS 9a-b §§ som förvärvats skattefritt och som förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure, eller som förstörts under tillsyn av Skatteverket.

4.4 Säkerheter

Riskerna som är förknippade med varorna ska alltid täckas av en säkerhet för punktskattens betalning. Detta står bland annat i artikel 18 direktiv 2008/118/EG där man pratar om en garantiförbindelse. En upplagshavare måste ställa säkerhet för punktskatten i två olika situationer. Det första är transportsäkerhet som innebär säkerhet i samband med transport av obeskattade varor mellan två skatteupplag. Det andra är lagringssäkerhet som innebär säkerhet för lagerbrister enligt LAS 10 § och LTS 11 §.⁷⁰

Transportsäkerheten ska uppgå till så mycket att det motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som en upplagshavare transporterar under ett dygn. Lagringssäkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar 10 % av skatten på de varor som en upplagshavare i medeltal förvarar i skatteupplag under ett år.⁷¹

Även registrerade och oregistrerade varumottagare och skatterepresentanter ska ställa säkerhet för betalning av skatt på varor som tas emot. Den registrerade varumottagaren och skatterepresentanten skall ha säkerhet med 10 % av den beräknade årliga skatten på de varor han tar emot, medan den oregistrerade varumottagaren endast behöver ställa säkerhet för varje enskilt parti han köper från andra EU-länder.⁷²

4.5 Punktskattedeklaration

Varje månad måste alla som är skattskyldiga för någon punktskatt lämna in en punktskattedeklaration. Detta regleras i Skattebetalningslagen.⁷³

4.6 Avdrag

Det finns generella möjligheter till avdrag och återbetalning. Samtidigt finns det även skattespecifika möjligheter som syftar till att skattebefria en vara vid ett visst användningsområde.⁷⁴

⁷⁰ Nutek s. 19

⁷¹ Nutek s. 19

⁷² Olsson 2001 s. 183

⁷³ SBL 10 kap 9a §

⁷⁴ Olsson 2001 s. 317

I vissa fall har man rätt att göra avdrag. Totalt finns 12 olika avdragssituationer. De fem vanligaste är avdrag för skatt på varor

1. som har återtagits i samband med återgång av köp
2. som har förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure
3. för vilka skattskyldighet enligt LAS redan inträtt
4. som exporterats till tredje land eller förts till frilager/frizon
5. som tagits emot av tillståndshavare för proviantering samt för exportbutiksförsäljning⁷⁵

Avdrag enligt första punkten är det vanligaste. För att få göra avdrag för varor som förstörts enligt andra punkten måste den skattskyldige ha bevis från polisen, någon annan myndighet eller ett försäkringsbolag i form av en rapport.⁷⁶

4.7 Skatteobjektet

På punktskatteområdet finns det två typer av skatter, en styckeskatt och en värdeskatt. Styckeskatter beräknas efter vikt, volym eller enhet, medan värdeskatter beräknas procentuellt efter den beskattade varans värde.⁷⁷ Det kan uppstå problem med att bestämma vad objektet är. Det finns till exempel mycket komplicerade regler som beskriver vad en cigarett är, hur långa/korta de ska vara och så vidare.⁷⁸

4.8 Tobak

Skatt på tobak är indelat i två områden, ett harmoniserat och ett icke-harmoniserat. Skatt på cigaretter, cigarrer och röktobak är harmoniserat medan skatt på snus och tuggtobak inte är harmoniserade utan en nationell skatt. Orsaken till denna fördelning är att man inte tyckt det varit nödvändigt att reglera snus och tuggtobak inom EU eftersom det är förbjudet att sälja dessa varor i de övriga EU-länderna.⁷⁹

Det finns definitioner och rättsfall på vad som är cigaretter. Det är reglerat hur långa de får vara och så vidare. Varje cigarettprodukt måste ha ett detaljhandelspris. Detta är ett högsta pris som man inte får sälja varan över. Priset fastställs av tillverkaren eller importören. I vissa länder tillämpar man även ett lägsta tillåtna pris som man inte får sälja under.

Skatt på cigaretter innehåller en styckeskatt per cigarett och en värdeskatt beräknad på detaljhandelspriset. Övriga produkter beskattas per styck eller per vikt. 1992 fastslogs en miniminivå att den sammanlagda värde- och styckeskatten inte fick understiga 57 % av detaljhandelspriset inklusive moms.⁸⁰

⁷⁵ LAS 32 § p 1-5, LTS 32 §

⁷⁶ Nutek s. 25 f

⁷⁷ Olsson 2001 s. 265

⁷⁸ Olsson 2001 s. 267

⁷⁹ Olsson 2009 s. 145

⁸⁰ Olsson 2001 s. 278

Skatt ska betalas för tobaksvaror som tillverkas i Sverige, förs in eller tas emot från ett annat EU-land eller som importeras från ett tredje land.⁸¹ Tobaksvarorna delas in i fem olika kategorier

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

Varje kategori har sin egen skattesats och tekniken för att räkna ut skatten varierar något mellan dem.⁸²

Varje EU-land bestämmer själva vilka skattesatser de vill ha. Dock finns ett krav på minimiskattesatser och krav på att det inom respektive kategori tillämpas samma skattesats för alla produkter. För cigaretter finns även ett krav på att skatten ska bestå av en styckeskatt och en värderelaterad skatt. Den totala punktskatten på cigaretter ska uppgå till viss nivå av maximalt detaljhandelspris.⁸³

För år 2010 var skatten i Sverige på cigaretter 31 öre per styck och 39,2 % av detaljhandelspriset. På cigarrer och cigariller 1,12 kr per styck och för röktobak var det 1560 kr per kg. För snus var skatten 336 kr per kg snus och för tuggtobak 402 kr per kg.⁸⁴ Minimipunktskatten för år 2010 är 1 krona och 29 öre per cigarett.⁸⁵

4.9 Alkohol

4.9.1 Skatt på alkohol

Alkoholskatten är en harmoniserad skatt. Den är indelad i olika varugrupper, öl, vin, andra jästa drycker än öl och vin, mellanklassprodukter och etylalkohol. Respektive varugrupp grundar sig på direktiv 92/83/EEG och definieras i LAS 2-6 §§.⁸⁶ I LAS 8, 8 c, 26 och 27 §§ framgår vilka personer som är skattskyldiga för alkoholskatt.

Med utgångspunkt i de tulltaxenummer som är fastställda i den Kombinerade nomenklaturen (KN) enligt förordningen EEG 2658/87 anges det skattepliktiga området. Dessutom innehåller definitionerna även andra kriterier som ska uppfyllas för att fastställa vilken varugrupp varan ska beskattas i. Det gäller olika skattesatser för de olika varugrupperna och det skiljer sig även lite hur skatten ska räknas ut för varje varugrupp.⁸⁷

⁸¹ Skatteverkets handledning s. 159

⁸² Skatteverkets handledning s. 160

⁸³ Skatteverkets handledning s. 168

⁸⁴ Skatteverkets handledning s. 168, 170 f

⁸⁵ Förordning (2009:1491) om fastställande av minimipunktskatt på cigaretter för år 2010

⁸⁶ Olsson 2009 s. 160

⁸⁷ Skatteverkets handledning s. 40

4.9.2 Öl

Öl är en alkoholhaltig dryck som framställs genom förjäsning av en vätska (vört) som är beredd av mältat korn eller vete, vatten och (vanligtvis) humle. Som öl beskattas även blandningar av öl och icke-alkoholhaltig dryck där den färdiga produkten är hänförlig till KN-nr 2206.⁸⁸ Öl och olika ölblandningar är skattepliktiga om alkoholhalten överstiger 2,8 volymprocent. För varje volymprocent tas 1,66 kr/liter skatt ut.⁸⁹

4.9.3 Vin

Skatt ska betalas för vin som hänförs till KN-nr 2204 (vin av färska druvor och/eller druvmust) och KN-nr 2205 (vermut och annat vin av färska druvor som smaksatts med växter eller aromatiska ämnen) om alkoholhalten uppkommit enbart genom jäsning och

1. alkoholhalten överstiger 1,2 volymprocent men uppgår till högst 15 volymprocent, eller
2. alkoholhalten överstiger 15 volymprocent men uppgår till högst 18 volymprocent och vinet producerats utan tillsatser.⁹⁰

För att det ska vara fråga om vin får det inte ha tillförts någon ytterligare alkohol. Om vinet har en alkoholhalt på 1,2-15 volymprocent är det dock tillåtet att tillsätta druvmust eller koncentrerad druvmust. I Tyskland är det vanligt att göra detta för att få ett sötare vitvin. Viner med en alkoholhalt över 15 volymprocent är ytterst ovanligt eftersom jästsvamparna normalt dör innan man uppnått den volymprocenten.⁹¹

Vin är som sagt skattepliktigt om alkoholhalten överstiger 2,25 volymprocent. Skatten är progressiv till skillnad från ölskatten, och ökar i takt med att procenten ökar.

Skattesatserna är följande.

2,25-4,5 %	7,58 kr/liter
4,5-7 %	11,20 kr/liter
7-8,5 %	15,41 kr/liter
8,5-15 %	21,58 kr/liter
15-18 %	45,17 kr/liter

Mellan 15-18 volymprocent får vinet inte innehålla några tillsatser. Denna regel kom till för att tillfredställa de medlemsländer som producerar vin. De hade krav på att det skulle vara vin även upp till 18 volymprocent nivå, annars är det upp till 15 volymprocent som gäller.⁹²

4.9.4 Andra jästa drycker än vin och öl

Skatt ska betalas för andra jästa drycker än vin eller öl som hänförs till KN-nr 2206 samt drycker hänförliga till KN-nr 2204 och 2205 men som inte omfattas av skatteplikten för vin, om

- alkoholhalten överstiger 1,2 men inte 10 volymprocent, eller
- alkoholhalten överstiger 10 men inte 15 volymprocent under förutsättning att alkoholhalten uteslutande har uppkommit genom jäsning.⁹³

⁸⁸ Skatteverkets handledning s. 41

⁸⁹ Skatteverkets handledning s. 53

⁹⁰ LAS 3 §

⁹¹ Skatteverkets handledning s. 41

⁹² Olsson 2009 s. 161 f

Till KN-nr 2206 hör fruktviner av olika slag, t.ex. äppelvin (cider), päronvin och mjöd. Hit hör också blandningar av jästa drycker samt blandningar av jästa drycker och alkoholfria drycker. Som exempel kan nämnas blandningar av lemonader och vin eller blandningar av öl och vin med en alkoholhalt av mer än 0,5 volymprocent. Dryckerna kan vara naturligt mousserande eller kolsyrade på konstgjord väg.⁹⁴

Drycker hänförliga till KN-nr 2206 beskattas som andra jästa drycker än vin eller öl om alkoholstyrkan uteslutande har uppkommit genom jäsning och de innehåller en alkoholhalt om 1,2-15 volymprocent. Drycker som är hänförliga till KN-nr 2206 och som består av blandningar av öl och icke-alkoholhaltig dryck beskattas dock som öl.⁹⁵

Drycker där alkoholhalten inte uteslutande har uppkommit genom jäsning beskattas som andra jästa drycker än vin eller öl under förutsättning att alkoholhalten inte överstiger 10 volymprocent.⁹⁶ Dessa regler är krångliga och komplicerade.

Här gäller samma skattesatser som för viner. Skatteplikt föreligger dock redan vid en alkoholhalt av 1,2 volymprocent.⁹⁷ Till skillnad från vin är den högsta alkoholhalten för andra jästa drycker än vin eller öl 15 volymprocent. Är drycken starkare beskattas den inte som andra jästa drycker än vin eller öl.⁹⁸

4.9.5 Mellanklassprodukter

Skatt ska betalas för mellanklassprodukter med en alkoholhalt över 1,2 men inte över 22 volymprocent som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 och som inte beskattas enligt 2-4 §§ LAS (som öl, vin eller som andra jästa drycker än vin eller öl).⁹⁹

Madeira, portvin, sherry och vermut är exempel på drycker som beskattas som mellanklassprodukter. I huvudsak innefattar mellanklassprodukter starkviner med en alkoholhalt överstigande 15 men inte över 22 volymprocent. Det är med andra ord drycker som inte omfattas av definitionerna på vin eller andra jästa drycker än vin eller öl.¹⁰⁰

Även drycker med en alkoholhalt om högst 15 volymprocent, där alkoholhalten inte uteslutande uppkommit genom jäsning beskattas som mellanklassprodukt. Ett exempel är Kir som är en blandning av vitt vin och likör med en alkoholhalt på 13 volymprocent.¹⁰¹

Mellanklassprodukter är de varor som inte passar in i de tidigare kategorierna men som ligger på en alkoholhalt mellan 1,2 och 22 volymprocent. Upp till 15 volymprocent tas en skatt ut på 27,20 kr/liter och över 15 volymprocent ligger skatten på 45,17 kr/liter.¹⁰²

⁹³ LAS 4 §

⁹⁴ Skatteverkets handledning s. 41 f

⁹⁵ Skatteverkets handledning s. 42

⁹⁶ Skatteverkets handledning s. 42

⁹⁷ Olsson 2009 s. 162

⁹⁸ Skatteverkets handledning s. 54

⁹⁹ LAS 5 §

¹⁰⁰ Skatteverkets handledning s. 43

¹⁰¹ Skatteverkets handledning s. 43

¹⁰² Olsson 2009 s. 163

4.9.6 Etylalkohol

Skatt ska betalas för varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent även om etylalkoholen ingår i en vara som hänförs till ett annat KN-kapitel. Detta omfattar alla spritdrycker, alkoholisk, likör och annan etylalkohol, odenaturerad eller denaturerad.¹⁰³

Denaturerad alkohol är alkohol som gjorts odrickbar genom att man blandat i någon tillsats som till exempel etylacetat, bitrex, isopropanol, butanol, metyletylketon eller pepparolja. Odenaturerad alkohol är fri från sådana tillsatser.¹⁰⁴

Etylalkohol som är avsedd att användas tekniskt, vetenskapligt, medicinskt med mera, även kallad teknisk sprit är också skattepliktigt om det inte står något undantag i lag.¹⁰⁵

Skatt ska betalas för drycker som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 om alkoholhalten överstiger 22 volymprocent. Här syftar man på 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. Detta innebär att alla drycker med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent beskattas som etylalkohol.¹⁰⁶

Skatt uttas med 501,41 kr/liter ren alkohol. Skatten ska beräknas på antal liter ren alkohol vid 20 grader Celsius.¹⁰⁷

4.9.7 Undantag från skatteplikten

Viss alkohol är undantagen från skatteplikten. Det gäller till exempel viss teknisk och medicinsk sprit. Ett krav är dock att det inte ska gå att äta eller dricka spriten. Men ibland är även sprit i livsmedel punktskattebefriat.¹⁰⁸

Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i en sådan vara som anges i 7 § LAS. För det första ska skatt 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. Det är upp till varje medlemsland att bestämma vilka krav som ska gälla för att en vara ska anses vara denaturerad. I Sverige avses med fullständigt denaturerad alkohol sådan alkohol som per hektoliter ren etylalkohol denaturerats med 2 liter metyletylketon och 3 liter metylisobutylketon, 14 § Förordning (2010:173) om alkoholskatt (FAS).¹⁰⁹

Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i vinäger som hänförs till KN-nr 2209. Inte heller alkohol som ingår i läkemedel ska beskattas. Alkohol som ingår i smakämnen för tillverkning

¹⁰³ LAS 6 §, Skatteverkets handledning s. 44

¹⁰⁴ Skatteverkets handledning s. 44

¹⁰⁵ Olsson 2009 s. 164

¹⁰⁶ LAS 6 §, Skatteverkets handledning s. 45

¹⁰⁷ Skatteverkets handledning s. 54

¹⁰⁸ Olsson 2009 s. 165

¹⁰⁹ Skatteverkets handledning s. 47

av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent ska inte beskattas. Skatt ska inte tas ut 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.¹¹⁰ Det är alkoholinnehållet i det färdiga livsmedlet som avgör om den ingående alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt eller inte.¹¹¹ Skatt ska inte heller betalas för alkohol som ingår i en vara som inte är avsedd för att ätas eller drickas under förutsättning att alkoholen är denaturerad i enlighet med medlemsstatens krav.¹¹²

Skatt ska inte betalas för varor som under ett uppskovsförfarande blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade och därigenom blivit oanvändbara som punktskattepliktiga varor på grund av

- a) varornas beskaffenhet
- b) oförutsedda händelser eller force majeure.¹¹³

Den som gör gällande att detta har hänt måste på ett tillfredställande sätt visa detta för Skatteverket om förstörelsen eller förlusten har skett i Sverige eller upptäckts i Sverige och det inte har gått att fastställa var den har skett.¹¹⁴

Skatt ska inte betalas för varor som under ett uppskovsförfarande förstörts under tillsyn av Skatteverket. Bestämmelsen i 7 § första stycket punkt 8 LAS grundar sig på artikel 7.4 i direktiv 2008/118/EG.

4.9.8 Olika problem med alkoholskatten

De som är skattskyldiga för skatt på alkohol kan råka ut för ett antal problem. Ett av dem är att alkohol ska sorteras under en rad olika kategorier som alla ska behandlas olika skattemässigt. Det är upp till den skattskyldige själv att definiera vilken typ av alkohol det rör sig om (vin, öl, mellanprodukt och så vidare) och sedan ta reda på vilka regler det är som gäller. Det vore lättare för de skattskyldiga om skattesatsen endast bygger på vilken alkoholhalt drycken har oavsett hur man framställt produkten. Det skulle även underlätta om punktskattedeklarationerna blev elektroniska.¹¹⁵

Det förekommer att varor blir för gamla eller på något annat sätt blir defekta. Vid destruktion av dessa varor finns ett problem. Ibland händer det att dessa varor redan finns hos kunden, då kan och vill man inte alltid hämta tillbaka produkterna. Genom att varorna hålls ut direkt hos kunden innebär detta att man förlorar sin avdragsrätt. Ett förslag till lösning på detta problem vore att en tjänsteman från ett lokalt skattekontor åker ut till kunden och övervakar när man håller ut varorna.¹¹⁶

¹¹⁰ Skatteverkets handledning s. 48

¹¹¹ Skatteverkets handledning s. 49

¹¹² LAS 7 § st 1 p. 6

¹¹³ LAS 7 § st 1 p. 7 grundar sig på artikel 7.4 i direktiv 2008/118/EG.

¹¹⁴ LAS 7 § st 3

¹¹⁵ Nutek s. 29

¹¹⁶ Nutek s. 28

Ett sista problem är att upplagshavarna kan sälja varor till en expeditör som i sin tur säljer varorna utomlands/exporterar. Även om varorna säljs inom landet och upplagshavarna inte är inblandade i exporten blir de skattskyldiga enligt lagen. Detta har gjort att många slutar sälja varor för export.¹¹⁷

5. Tillämpningsproblem

5.1 Inledning

Det finns flera problem rörande punktskatter. Här ska dock inte alla behandlas utan endast några utvalda. Först behandlas problemet rörande att få de skattskyldiga att betala in sin punktskatt. Sedan behandlas problemen rörande privatinförsl och efter det problemen rörande distansförsäljning. Ibland är det svårt att avgöra vad som är privatinförsl respektive distansförsäljning. Detta kommer att behandlas i ett eget avsnitt. Slutligen kommer problemet med dubbelbeskattning kort beröras.

5.2 Problem med att få in punktskatt

Det har uppmärksamats att betydande belopp inte beskattas i samband med att punktskattepliktiga varor förs in till Sverige från andra EU-länder.¹¹⁸ Idag vet vi inte hur mycket punktskatt det är som inte betalas in. År 1999 gjorde Riksskatteverket en bedömning av skattefelet och uppskattade det till 80-90 miljarder årligen. Felet på punktskatteområdena rörande alkohol, tobak och energi uppskattades till 3-4 miljarder. Skatteverket har senare beräknat skattefelet enbart på alkohol och tobak rörande utlandstransaktioner och funnit att förlusterna uppgått till 5,4 miljarder.¹¹⁹

Alla försändelser som skickas till Sverige kontrolleras inte. Det är möjligt att det finns ett stort mörkertal med varor som kommer in till Sverige och som aldrig beläggs med skatt, när de i själva verket ska göra det. Detta gör att Sverige förlorar skatteintäkter. Långt ifrån alla privatimporterade varor upptäcks.¹²⁰

Direktivets regler på punktskatteområdet ses av många som mycket komplicerade, och det har även medfört en rad praktiska problem. Förutom att reglerna är komplicerade att använda och ger stora administrativa kostnader, har reglerna även skapat en grogrund för kriminalitet.¹²¹ Det går inte att beräkna den sammanlagda administrativa bördan för företag som är skattskyldiga för skatt på alkohol och tobak eftersom det saknas viss statistik. En mätning Nutek gjort visar dock att de flesta inte tycker att det är ett särskilt betungande administrativt

¹¹⁷ Nutek s. 29

¹¹⁸ Ds 2001:58 s. 40

¹¹⁹ RiR 2006:10 s. 18

¹²⁰ Gunér, DN 2009-11-07

¹²¹ Ståhl, Persson Österman s. 179

arbete. Däremot tycker de att reglerna är på tok för komplicerade och att det borde ske en förenkling av dessa.¹²²

Efter Sveriges anslutning till EU har stor vikt lagts vid privat införsel av alkohol och tobak. I och med att gränserna öppnades ökade den legala införseln men det ledde även till ett omfattande skatteundandragande.¹²³ Det finns de som missbrukar privatinförselbestämmelsen. Vanligtvis fungerar det så att man tar med sig varor in till Sverige flera gånger under en begränsad tid tills de fört med sig betydande mängder. Dessa varor säljs sedan på den svarta marknaden.¹²⁴

När alkoholvaror förs in genom oberoende mellanhänder är det viktigt att skattekontrollen upprätthålls, annars finns det risk för att billig privatinförd alkohol blir lättare tillgänglig för svenska konsumenter. Det kan i sin tur leda till att skattebasen avseende alkoholskatten urholkas om den införda alkohol, som ska beskattas i Sverige, undanhålls från beskattning. Det kan även bli problematiskt från en folkhälsosynpunkt.¹²⁵

5.3 Privatinförsel

5.3.1 Skatt på privat införda punktskattevaror

När privatpersoner för in varor för privat bruk gäller som huvudregel att punktskatt tas ut i den stat där varorna har förvärvats. Detta kallas för ursprungslandsprincipen och tillämpas inom EU.¹²⁶ När en privatperson köper en vara för privat bruk är varan normalt redan beskattad och man behöver heller inte betala någon skatt för att föra in varan till ett annat EU-land.¹²⁷

Gränshandel och privatinförsel är ett fiskalt problem för EU-länderna. De som importerar varor med punktskatt i EU vill utnyttja förhållandet att vissa länder har lägre punktskatt än andra. Även privatpersoner utnyttjar det förhållandet och åker utomlands för att ”storhandla”. Det man handlar för eget bruk beskattas nämligen enligt ursprungslandsprincipen. En svensk som köper cigaretter i Tyskland betalar således även punktskatt i Tyskland. En näringsidkare som kommersiellt importerar cigaretter betalar däremot punktskatt i Sverige. I och med privatinförseln förlorar Sverige skatteintäkter som annars skulle ha tillfallit Sverige om varorna istället köpts här.¹²⁸

Om en privatperson anlitar en transportör att föra in varor som är avsedda för privat bruk är det inte fråga om privatinförsel utan istället är ”för in/tar emot” bestämmelsen tillämplig. Detta innebär att beskattning ska ske som för en vanlig skattskyldig till exempel enligt 9 § första stycket punkt 6 LTS och 8 § första stycket punkt 5 LAS.¹²⁹

¹²² Nutek s. 27 f

¹²³ Olsson 2001 s. 51

¹²⁴ Ds 2001:58 s. 41

¹²⁵ Prop. 2008/09:48 s. 31

¹²⁶ Olsson 2009 s. 39

¹²⁷ Prop. 2002/3:10 s. 28, SOU 2000:46 s. 162

¹²⁸ Person Österman s. 1173

¹²⁹ Skatteverkets handledning s. 87

År 2008 infördes vissa ändringar i LAS för att stämma överens med EU-rätten. Dessa ändringar innebär att spritdrycker, vin och starköl får föras in till Sverige från ett annat EU-land av en enskild person som har fyllt 20 år, genom yrkesmässig befordran eller annan oberoende mellanhand om dryckerna är avsedda för den enskildes eller dennes familjs personliga bruk.¹³⁰

5.3.2 Praxis angående privatinförsel och personligt bruk

Vad som räknas som privatinförsel och personligt bruk är inte alla gånger helt solklart. Lagtexten ger utrymme för ett stort tolkningsutrymme. Praxis på området är inte heller särskilt uttömmande.

5.3.2.1 EUD

Joustra-fallet

En punktskattepliktig vara kan innehas på två olika sätt, endera i kommersiellt syfte eller för personligt bruk. Detta åskådliggörs i EU-domstolens avgörande i Joustra-fallet, mål C-5/05. Situationen i fallet var följande. En privatperson B.F. Joustra och cirka 70 andra privatpersoner hade bildat en vinklubb i Nederländerna. Varje år beställde Joustra i vinklubbens namn vin, det vill säga punktskattebelagda varor, från Frankrike för eget och för de övriga medlemmarnas bruk. Joustra betalade vinet och fraktkostnaderna. Medlemmarna i klubben betalade honom självkostnadspris för det vin som de hade beställt jämte respektive andel i fraktkostnaderna beräknat per flaska. Joustra hade inget vinstsyfte och bedrev heller inte någon yrkesmässig verksamhet. Varorna han förvärvade hade släppts för konsumtion i Frankrike det vill säga en medlemsstat där punktskatt redan hade betalats. Han uppdrog transporten åt ett företag i Nederländerna som skulle frakta varorna åt honom till hans bostad. Där lagrades varorna i några dagar tills de levererades till övriga medlemmar i vinklubben. Ingen av medlemmarna hade fått någon leverans som översteg tillåtna kvoter för privatinförsel.

EU-domstolen fann att punktskatt skulle tas ut även i den stat där varorna konsumerades och att skatten i den första staten därmed skulle återbetalas. Domstolen menade att varor som inte innehas för eget bruk ska anses innehas i kommersiellt syfte. Av detta kan man dra slutsatsen att ursprungslandsprincipen bara kan tillämpas om den enskilde själv transporterar varorna till den medlemsstat där konsumtion ska ske. Om varan köps eller transporteras av ett ombud för köparens räkning gäller istället destinationsprincipen. Detta gäller även om ombudet i sig är en privatperson.¹³¹

Innan domen har det varit oklart vad som gällt när man köpt alkohol från ett annat land via nätet. Avgörandet var en motgång för dem som anser att sådana köp ska vara lagliga och innebär att alkohol som en EU-medborgare köper i eller köper via nätet från ett annat EU-land men inte transporterar in varorna själv ska betala skatt i hemlandet. För att slippa betala skatt måste köparen själv transportera hem varorna. Detta innebär även att man måste betala skatt om man låter någon annan transportera hem alkoholen som inte är säljaren.¹³²

¹³⁰ Prop. 2008/09:48 s. 1

¹³¹ Prop. 2008/09:48 s. 19

¹³² Wijnbladh, DN 2006-11-23

5.3.2.2 RR

Bussbolaget

RÅ 2005 ref 13 handlade om ett bussbolag som inte ansågs skattskyldigt enligt LAS för alkoholvaror som påträffats i bolagets buss vid inresor till Sverige från ett annat EU-land, när det inte kunnat klarläggas vem eller vilka som förvärvat eller ansvarat för varorna. Ett liknade fall avgjordes i RÅ 2004 not 10.

5.3.2.3 KamR

Färjetrafikbolaget

I Kammarrätten i Sundsvall dom den 24 juni 2004 (mål nr 1898-02) var situationen följande. Ett färjetrafikbolag hade erbjudit sina resenärer att förbeställa vin och öl före avresa till Danmark för leverans vid hemkomsten till Göteborg. Varorna skulle betalas i samband med betalning av färdbiljetten. De förbeställda varorna togs sedan från bolagets lager i Danmark och transporterades på bildäck till Göteborg. Innan passering av passpolis och tull lämnades varorna ut till kunderna på kajen. Domstolen fann att det inte var fråga om privatinförsel eftersom resenärerna inte personligen hade förvärvat varorna i Danmark eller själva transporterat varorna till Sverige. Vidare fann de att bolaget var skattskyldiga för att ha fört in varorna till Sverige.

Hur står sig det här rättsfallet i förhållande till de varor man köper när man till exempel flyger på chartersemester? Räcker det att kunderna betalar varorna på flygplanet för att det ska räknas som privatinförsel? För dessa fall finns det särskilt skrivna undantag i lagen. Enligt 8 § tredje stycket LAS gäller bestämmelserna inte den som för yrkesmässig försäljning ombord på ett fartyg eller luftfartyg som går mellan Sverige och annat EU-land. De får förvara alkoholvaror som inte är till försäljning på svenskt territorium. Samma regler gäller enligt 9 § tredje stycket LTS.

Den svenska vinklubben

Även i Sverige har ett fall liknade Joustra-fallet prövats, då i Kammarrätten i Sundsvall, dom den 25 maj 2005 (mål nr 3292-02). Fallet var följande. Några personer hade startat en vinklubb. Under sex olika tillfällen hade de samordnat beställningar av vin från Spanien för medlemmarnas egna bruk. NN ordnade med transport för varorna genom att anlita självständiga transportföretag. Via klubbens ledning fick NN pengar för att täcka kostnader för skatt och transport. NN betalade alkoholskatt för vinet som hade förts in i Sverige. NN anförde att vinet hade importerats gemensamt av en sammanslutning privatpersoner i vinklubben och var avsett för medlemmarnas privata bruk. NN ansåg därmed att vinklubben, eller var och en av medlemmarna i vinklubben, var ansvarig för importen och skattskyldig. Domstolen fann dock efter en samlad bedömning att det var NN som var skattskyldig.

Räkna resorna var för sig eller tillsammans

Kammarrätten i Göteborg dom den 26 november 2004 (mål nr 3416-04, 3418-3420-04) var situationen följande. NN hade fört in 25 liter sprit, 316,8 liter starköl och 80 liter vin till Sverige som han hade köpt i Tyskland. NN uppgav att han hade delat upp alkoholvarorna i Danmark och sedan kört in varorna till Sverige i fem omgångar för att slippa beskattning genom att varje transport inte skulle överstiga de skattefria kvoterna. Domstolen sa att det förhållandet att en person medför större mängder än referensnivåerna inte ensamt får medföra

att varorna anses avsedda för annat än eget bruk. I det här fallet tyckte de dock att den sammantagna mängden alkohol talade med styrka för att alkoholvarorna inte var avsedda för privat bruk.

Privat införsel

Kammarrätten i Göteborg har i ett antal domar prövat frågan vad som kan anses avsedda för dennes familjs personliga bruk. I en dom den 18 november 2005 (mål nr 3509-3510-05) hade en person fört in 54 liter spritdrycker, 3 liter vin och 1 069,2 liter starköl till Sverige från Tyskland. Varorna skulle användas till det egna bröllopet, moderns födelsedagsfest, en midsommarfest samt annan privat konsumtion. Domstolen fann att personens införsel måste anses vara avsedd för privat bruk och att han därför inte skulle beskattas enligt LAS såsom för en kommersiell införsel.

50-årsfesten

I en annan dom från Kammarrätten i Göteborg den 21 december 2005 (mål nr 3461-3463-05) hade en person fört in 547,2 liter spritdrycker och 3 136,32 liter öl till Sverige från Tyskland. Han anförde att varorna var avsedda att användas till hans 50-årsfest där han hade uppskattat att cirka 1 000 personer skulle delta. Även här fann domstolen att varorna var avsedda för privat bruk.

Affären i Grekland

I Kammarrätten i Stockholm dom den 27 maj 2003 (mål nr 5393-00, 5394-00) var situationen denna. NN som var ägare till ett bolag som sålde cigaretter i en butik i Grekland, hade fått 38 försändelser innehållande cigaretter sänt till sig. En postbox på Rhodos i Grekland var avsändare och NN var innehavare av samma postbox. Enligt ett bifogat brev utgjorde dessa försändelser en gåva från bolaget till NN. Tullverket hade omhändertagit dessa försändelser och även ytterligare 100 stycken försändelser innehållande cigaretter. Av de andra 100 försändelserna saknade 22 stycken avsändare medan de övriga 78 hade NN som uppgiven avsändare, med NN:s postbox på Rhodos som avsändaradress. Cigaretterna i de aktuella 100 försändelserna hade köpts genom beställning från Sverige eller direkt i butiken på Rhodos.

Domstolen kom fram till följande. De varor som inköpts har inte i något fall förts in i Sverige av köparen själv, utan i samtliga fall, även i de fall de inköpts i butiken på Rhodos, har de levererats i postförsändelser till köparna. Varorna har köpts och sedan förts in till Sverige från ett annat EU-land. Därför är det fråga om distansförsäljning.

Angående de övriga 38 försändelserna uppgavs de utgöra reklamgåvor. Domstolen ansåg att en näringsidkares utdelning till kunder och framtida kunder av reklamgåvor i form av varor ur det egna försäljningssortimentet normalt ses som en säljfrämjande åtgärd. Det är med andra ord ett led i näringsidkarens kommersiella verksamhet. Såvida inte omständigheterna i övrigt visar att gåvan getts på grund av någon annan anledning. Någon sådan fanns inte i detta fall varför domstolen fann att bolaget även var skattskyldig för dessa varor.

5.4 Distansförsäljning

5.4.1 Allmänt

När en säljare i ett land säljer varor till en konsument i ett annat land föreligger distansförsäljning. Vid distansförsäljning tillämpas destinationslandsprincipen. Såväl köpare som säljare vill dock att köpet ska ses som privatinförsel eftersom ursprungslandet oftast har en lägre skatt. Detta gör att man försöker kringgå reglerna om distansförsäljning.

I artikel 36 direktiv 2008/118/EG regleras distansförsäljning. I svensk lagstiftning regleras det i LAS 15-15c och i LTS 16-16c. Distansförsäljning föreligger när punktskattepliktiga varor som redan frisläppts för konsumtion i ett EU-land köps av en annan person i ett annat land inom EU. Köparen får varken vara en godkänd upplagshavare eller en registrerad mottagare som är etablerad i en annan medlemsstat och som inte bedriver en självständig ekonomisk verksamhet. Varor som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt till en annan medlemsstat av säljaren eller för hans räkning ska vara punktskattepliktiga i destinationslandet. Säljaren eller någon som är i ekonomisk intressegemenskap med säljaren ska vara den som utför eller ansvarar för transporten. Distansförsäljningsregeln omfattar alla fall där säljaren slutit avtal om transporttjänster med transportföretag eller företag som förmedlar transporter och detta oavsett om transportören får betalt direkt av säljaren eller av de enskilda konsumenterna. Detta gäller även om det är de enskilda konsumenterna som träffar avtal med transportören så länge det föreligger ett ramavtal om transporttjänsterna mellan säljaren och transportföretaget. Typiska distansförsäljningar är till exempel försäljning via postorder, telefon eller Internetförsäljningar. Oftast handlar det om försäljningar till privatpersoner.¹³³

Det är även fråga om distansförsäljning i de fall säljaren inte själv sluter transportavtal med någon transportör/förmedlare av transporttjänster men ett företag i samma koncern gör detta. Företagen måste anses ingå i en ekonomisk intressegemenskap, vilket innebär att de ska ingå i samma koncern eller ha samma ägare. Dessutom måste företagen ha någon sorts avtal mellan sig. För att en sådan genomsyn skall vara möjlig måste företagen anses ingå i ekonomisk intressegemenskap.¹³⁴

Om det inte är distansförsäljning är det istället fråga om en ”för in/tar emot” situation. Detta innebär att beskattning ska ske som för en vanlig skattskyldig till exempel enligt 9 § första stycket punkt 6 LTS och 8 § första stycket punkt 5 LAS. Det handlar då om varor som beskattas i ett EU-land och sedan förs in till Sverige för att användas i kommersiell verksamhet här. De som bedriver handel via postorderförsäljning eller Internetförsäljning ska anses skattskyldiga enligt ”för in/tar emot”-bestämmelsen.¹³⁵

Vid distansförsäljning är det säljaren som är skattskyldig i Sverige enligt destinationslandsprincipen. Enligt direktivet kan staten föreskriva att säljaren ska ha en skatterepresentant. I Sverige har man valt att tillämpa systemet med skatterepresentanter, vilket innebär att säljaren måste ha någon i Sverige som representerar denne gentemot skattemyndigheten, en representant.¹³⁶ Representanten ska vara etablerad i Sverige och vara godkänd av Skatteverket. Godkännandet får ges när säljaren ställt säkerhet för skatten.

¹³³ Åklagarväsendet s. 11, Skatteverkets ställningstagande 2007-11-26

¹³⁴ Skatteverkets ställningstagande 2007-11-26

¹³⁵ Skatteverkets ställningstagande 2007-11-26

¹³⁶ Olsson 2009 s. 38

Representanten ska som ombud för säljaren svara för redovisning av skatt och företräda säljaren i övriga frågor som handlar om skatt. Däremot är representanten inte skattskyldig.¹³⁷

Tidpunkten för skatteinträdet är leveransen. Säljaren ska ställa säkerhet. Om säljaren inte ställt säkerhet för skatten är det istället den som tar emot varorna som blir skattskyldig.¹³⁸ Reglerna gäller även överföringar som sker utan vinstsyfte under förutsättning att det inte rör sig om rena gåvor.¹³⁹ Det är framförallt de distansförsäljare som mera regelbundet säljer varor till Sverige som avses omfattas av reglerna.¹⁴⁰

Tidigare har det förekommit att svenska företag och personer som erbjuder tobaks- eller alkoholvaror har försökt kringgå distansförsäljningsreglerna genom att påstå att de är förmedlare eller agenter av varorna. Dessa förmedlare eller agenter uppbar endast provision på grund av handeln och större delen av vinsten hamnade hos handlaren. De menade att de inte bedrev någon handel med varorna och därför skulle beskattning ske i ursprungslandet. Idag är det klart att upplägget omfattas av distansförsäljningsreglerna och att beskattning ska ske i destinationslandet. Enligt Skatteverkets uppfattning har den som sluter avtal med konsumenterna och erhåller provision för detta ett sådant kommersiellt intresse av att varorna förs in till Sverige att denne ska anses vara den som för in de skattpliktiga varorna och därmed även vara skattskyldig.¹⁴¹

Ibland är flera förmedlare eller mellanhänder inblandade. En kan träffa avtal med konsumenten om köp av varorna medan en annan kan ordna med transporten av varorna. Enligt Skatteverkets uppfattning är det den förmedlare eller mellanhand som träffar avtal med konsumenterna om köp av varorna som ska anses vara den skattskyldige.¹⁴²

5.4.2 Man in black-fallet C-296/95

Mål C-296/95 (Drottningen och Commissioners of Customs and Excise mot EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd och John Cunningham) prövades i EU-domstolen. Det var fråga om ett försök att kringgå reglerna om distansförsäljning. Omständigheterna i målet var följande. En engelsk tobaksimportör, The Enlightened Tobacco Co., hade organiserat sin verksamhet i två fristående dotterbolag. De ägde ett dotterbolag i Luxemburg, EMU Tabac SARL. Detta dotterbolag sålde tobak i Luxemburg. Moderbolaget ägde även ett dotterbolag i Storbritannien, Man in Black Ltd. Det första dotterbolaget fungerade som detaljhandlare mot privatkunder bosatta i England och det andra agerade agent åt dessa kunder. Agentföretaget förmedlade ordern till det luxemburgska bolaget och ordnade transport av varorna i kundens namn. De uppbar även betalning, drog viss provision och skickade sedan pengarna vidare till EMU Tabac. Konsumenterna beställde tobaksvarorna i ett bolag som sedan vidarebefordrade beställningen till ett annat bolag i samma koncern. Genom att göra på detta vis kom varorna inte att transporteras genom säljarens försorg och tillvägagångssättet skulle betraktas som privatimport. I enlighet med ursprungslandsprincipen skulle varorna endast beskattas i Luxemburg, där skatterna var lägre än i England.

¹³⁷ LAS 15a §, LTS 16a §, Prop. 1994/95:56 s. 90

¹³⁸ LAS 15c§, LTS 16 c §, Prop. 2009/10:40 s. 169

¹³⁹ LAS 15 §, LTS 16 §

¹⁴⁰ Prop. 2009/10:40 s. 168

¹⁴¹ Skatteverkets ställningstagande 2007-11-26

¹⁴² Skatteverkets ställningstagande 2007-11-26

Domstolen slog fast att det rörde sig om distansförsäljning och att punktskatt skulle betalas i Storbritannien av EMU Tabac SARL. Privatinförsele omfattar endast varor som de resande för med sig in personligen. Varor som beställts genom ombud omfattas inte av ursprungslandsprincipen utan skatt ska betalas i konsumtionslandet. I detta fall hade transporten skett genom ett ombud och därmed inte personligen av köparen själv. Domstolen uteslöt alla fall när man ej personligen transporterar in varorna för att vara privatinförsele. Domen ger inget tydligt svar på vad som gäller om köparen själv beställer transporten av varorna. Till exempel om köparen köper varan på telefon eller Internet och sedan själv ordnar en transportör som åker och hämtar varan. Generaladvokaten sa däremot i sitt yttrande att han inte ansåg den situationen som distansförsäljning. Han ansåg att det var fråga om ett distansförvärv, det vill säga att en köpare beställer varor från en säljare i ett annat EU-land samtidigt som frakt beställs av köparen från en av säljaren helt fristående transportör. Vid distansförsäljning är skillnaden att säljaren tillhandahåller eller beställer även transport till köparen.¹⁴³

Att avgöra vad som är för säljarens räkning och vad som ska räknas som privatinförsele är en svår tolkningsfråga som kan orsaka problem. Rättsfallet har tolkats olika av olika personer och detta har gjort rättstillämpningen oklar. Ståhl och Persson Österman anser att inte ens en kommersiell fraktförare faller in under rekvisiten, och då än mindre en personlig vän som ombeds sköta transporten. Enligt svensk lagstiftning ställs krav på egen fysisk transport LAS 8a § punkt 2, detta kan strida mot EU-rätten.¹⁴⁴

Man in black hävdade att det förelåg en grundläggande civilrättslig princip som innebar att en person som handlat genom ombud skall behandlas på samma sätt som den som handlat direkt. EU-domstolen sa att en sådan princip inte nödvändigtvis är tillämplig på skatterättsens område. Vidare fann EU-domstolen utan något klart resonemang att reglerna för privatimport inte kunde tillämpas.¹⁴⁵

En annan fråga domstolen fick ta ställning till var om varan kunde anses levererad av säljaren eller för dennes räkning. EU-domstolen fann att Man in Black och EMU Tabac tillhörde samma ekonomiska enhet och därför kunde ses som en enhet. Därför fann domstolen att varan hade avsänts eller transporterats direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning.¹⁴⁶

5.4.3 Internethandel

Internethandeln har på senare år ökat kraftigt, de problem som kan uppstå här är mer av kontrollnatur än skatterättsliga. Annorlunda ter det sig med varor och tjänster som distribueras elektroniskt. Denna handel ställer krav på skatterättsliga lösningar som har anpassats efter den nya tekniken. Idag tas inte några punktskatter ut på sådana varor och tjänster.¹⁴⁷ Kommissionen har sagt att inga nya skatter ska läggas på den elektroniska handeln och att den ska vara neutral i beskattningen i förhållande till traditionell handel.¹⁴⁸

¹⁴³ Olsson 2001 s. 185, Olsson SN s. 187 f

¹⁴⁴ Ståhl, Persson Österman s. 183

¹⁴⁵ Person Österman s. 1174

¹⁴⁶ Person Österman s. 1175

¹⁴⁷ Olsson 2001 s. 51

¹⁴⁸ Olsson 2001 s. 123

Idag vet man inte hur många det är som beställer vin och sprit via Internet. År 2004 gjordes en liten undersökning där 4 500 personer intervjuades och endast 10 stycken av dessa uppgav att de hade beställt alkohol via Internet.¹⁴⁹ Det finns Internetsidor där det säljs alkohol till Sverige utan att det tillförs någon svensk alkoholskatt. På dessa sidor uppmanas oftast kunderna att beställa transport av varorna hos särskilt utvalda transportörer.¹⁵⁰ Problem som uppstår beträffande Internethandel och annan postorderhandel rör varor som redan beskattats i ett annat EU-land.¹⁵¹

Sverige har ett alkoholmonopol. Den svenska uppfattningen var länge att distansförsäljning av vin, starköl och spritdrycker från leverantörer i andra EU-länder till svenska konsumenter inte var tillåtet i Sverige om det inte skedde genom Systembolagets försorg. Motståndare mot förbudet hävdade att det stred mot gemenskapsrätten (bland annat EUF artikel 28) och därmed borde avskaffas. De menade att man skulle kunna köpa alkohol utomlands och låta någon annan transportera den utan att någon svensk punktskatt skulle behöva betalas. Frågan prövades först i hovrätten med lite olika utgång. Förbudet ansågs där både förenligt med och ansågs strida mot EU-rätten.¹⁵² Nu har förbudet även prövats i EU-domstolen.

5.4.4 Rosengren-målet C-170/04

Den 5 juni 2007 beslutade EU-domstolen att det svenska alkoholmonopolet strider mot EU-rätten. Det ska därför nu vara tillåtet att importera alkohol via Internet. Situationen i målet var följande. Några privatpersoner beställde vin från Spanien på postorder via en dansk hemsida. På en annan hemsida beställdes frakten av en fristående transportör. Vid denna tidpunkt hade Sverige ett importförbud av alkohol och eftersom de inte beställt via Systembolagets försorg så fick de inte sitt vin utan det blev liggandes hos Tullen. De gick till domstol och fallet gick ända upp till HD som bestämde sig för att fråga EU-domstolen om importförbudet stred mot EU-rätten.

HD ställde följande frågor till EU-domstolen

1. Kan det anses att [förbudet mot att privatpersoner direktimporterar genom beställningar] utgör en del i detaljhandelsmonopolets funktionssätt och att det på den grunden inte hindras av artikel 28 EUF utan skall prövas endast enligt artikel 31 EUF?
2. Om frågan under 1 besvaras jakande, är [förbudet] i så fall förenligt med de villkor för statliga handelsmonopol som anges i artikel 31 EUF?
3. Om frågan under 1 besvaras nekande, skall artikel 28 EUF tolkas så, att den i princip utgör hinder för det aktuella [förbudet], trots den skyldighet för Systembolaget som föreligger att på begäran anskaffa alkoholdrycker som inte finns i lager?
4. Om frågan under 3 besvaras jakande, kan ett sådant [förbud] då anses befogat och proportionellt för att skydda människors hälsa och liv?

På den första frågan ansåg EU-domstolen att förbudet skulle bedömas mot bakgrund av artikel 28 EUF och inte mot bakgrund av artikel 31 EUF. Eftersom första frågan besvarades nekande behövdes inte andra frågan besvaras. På den tredje frågan ansåg EU-domstolen att ett importförbud mot att privatpersoner importerar alkoholdrycker utgör en kvantitativ importrestriktion i den mening som avses i artikel 28 EUF. Detta även om

¹⁴⁹ SOU 2004:86 s. 110

¹⁵⁰ Olsson SN s. 183

¹⁵¹ RSV Dnr 4743-98/900

¹⁵² Olsson SN s. 186 f, SOU 2004:86 s. 63-65

detaljhandelsmonopolets innehavare är skyldig att på begäran anskaffa/importera de berörda dryckerna. Under den fjärde frågan ansåg EU-domstolen att importförbudet inte kan anses grundat på hänsyn till intresset att skydda människors hälsa och liv enligt artikel 30 EUF. Detta eftersom det för det första inte är ändamålsenligt för att uppnå syftet att allmänt begränsa alkoholkonsumtionen. För det andra står det inte i proportion till syftet att skydda ungdomar mot alkoholkonsumtionens skadeverkningar.

EU-domstolen ansåg att importförbudet inte var befogat för att skydda människors hälsa, eftersom de ändå kunde få tag i dessa varor i Sverige från Systembolaget. Eftersom förbudet gäller ett undantag från principen om fri rörlighet för varor, är det de nationella myndigheterna som ska visa att importförbudet är nödvändiga för att uppnå det åberopade syftet och att syftet inte skulle kunna uppnås genom förbud eller begränsningar som är mindre omfattande eller som påverkar handeln inom gemenskapen i mindre utsträckning. Det vill säga de måste visa att det överensstämmer med proportionalitetsprincipen. Domstolen ansåg att det var uppenbart att detta stred mot denna princip eftersom förbudet tillämpas på alla, oavsett ålder och detta går utöver vad som är nödvändigt för att skydda ungdomar från alkoholkonsumtionens skadeverkningar.

Målet avgjordes senare i HD, NJA 2007 s. 941.

Trots att det idag är tillåtet att köpa alkohol via nätet har det i Sverige inte fått särskild stor spridning. Detta beror antagligen på att Sverige tar ut skatt på varorna samtidigt som varorna redan har blivit beskattade en gång i det första landet. Det blir med andra ord fråga om en dubbelbeskattning. I och med att skatt ska betalas i två länder när man beställer varor över Internet kan det bli väldigt dyrt. Dyrare än att köpa på Systembolaget eller i den vanliga tobaksaffären.

När man köper alkohol eller tobak över nätet så måste man betala svensk skatt. För att göra detta måste man ta kontakt med Skatteverket och ställa en säkerhet så att de vet att man kan betala skatten när varorna kommer till gränsen. Om man inte gör detta har Tullen rätt att omhänderta varorna.¹⁵³

5.4.5 En svensk dom

Det finns en intressant dom från Kammarrätten i Sundsvall meddelad den 23 november 2004. Situationen var följande. Ett svenskt bolag P, hade etablerat ett tyskt dotterbolag W. W stod i avtalsförhållande med den oberoende tyska leverantören B, som också hyrde ut lokaler till W. W hade en hemsida där svenska konsumenter kunde beställa varor. Hemsidan låg på P:s Internetdomän och via en länk kunde konsumenterna även beställa transport av varorna på P:s hemsida. Betalning och reklamation av varorna gjordes även hos P. Skatteverket ansåg att W inte bedrev någon egentlig verksamhet. Länsrätten fann genom ett genomsynsresonemang att det var P som var den egentlige säljaren och att det inte var fråga om något distansköp utan istället en distansförsäljning. Kammarrätten fastslog länsrättens dom.¹⁵⁴

¹⁵³ Westerlund, DN 2009-11-30

¹⁵⁴ Olsson SN s. 190

5.5 Privatinförsel eller distansförsäljning?

5.5.1 Exempel

Fortfarande finns det tolkningsproblem om vad det är som gäller i vissa situationer. Jag ska belysa detta med ett par exempel.

Exempel 1. En svensk ringer till en kamrat i Tyskland, ber honom köpa en limpa cigaretter som han sedan ska skicka till Sverige. Innebär denna situation att varan sålts för säljarens räkning? Det är oklart vad det är som gäller. Person Österman tycker personligen inte att det kan anses som för säljarens räkning. Jag håller med. Hur kan det vara för säljarens räkning när säljaren är helt omedveten om att varan kommer att skickas till Sverige och inte är inblandad på något vis?¹⁵⁵

Vem är det då som är skattskyldig för punktskatt i Sverige? Det kan knappast vara tobaksförsäljaren eftersom han saknar vetskap om att varorna ska till Sverige. Då återstår kamraten och svensken. Den svenska lagstiftaren anser att svensken inte är skattskyldig utan det är istället kamraten som är skattskyldig. Det är nämligen den som sänder varorna som ska betala skatten. Om det i sin tur är förenligt med gemenskapsrätten återstår att se.¹⁵⁶

Exempel 2. En svensk ringer en tysk tobakshandlare, beställer en limpa cigaretter och anlitar sedan en fristående transportör som hämtar cigaretterna och transporterar dem till Sverige. Detta kan svårligen anses vara skedd för säljarens räkning, men det är inget som är klart. Det är möjligt att även detta sätt skulle medföra punktskatt i Sverige. Det kan nämligen vara så att varje transport kan anses vara utförd för säljarens räkning eftersom säljaren är angelägen om att köparen alltid ska få sin vara.¹⁵⁷

Om transporten anses skedd för säljarens räkning är det avsändaren som är skattskyldig för punktskatt i Sverige, med andra ord säljaren.¹⁵⁸

Hur ska då upplägg där beställningar av frakten görs hos ett helt fristående företag bedömas idag? Hos en av de största leverantörerna i Tyskland erbjuds tre alternativ.

1. Hämta varorna själva i Tyskland. Då blir det vanlig privatinförsel och ursprungslandsprincipen blir tillämplig.
2. Beställa frakt från leverantören. Då blir det distansförsäljning och destinationslandsprincipen blir tillämplig.
3. Beställa frakt från ett helt fristående företag. Det är fortfarande något oklart om detta ska räknas som privatinförsel eller distansförsäljning. Enligt svensk lag räknas upplägget som distansförsäljning och innebär att destinationslandsprincipen blir tillämplig. Detta kan dock anses strida mot EU-rätten.¹⁵⁹

5.5.2 Kommissionens förslag

År 2004 lämnade kommissionen ett förslag. De tyckte att artiklarna i cirkulationsdirektivet var otydliga och svårtillämpade. Först fastslog de att ursprungslandsprincipen endast gäller

¹⁵⁵ Person Österman s. 1176

¹⁵⁶ Person Österman s. 1176

¹⁵⁷ Person Österman s. 1176

¹⁵⁸ Person Österman s. 1176

¹⁵⁹ Olsson SN s. 190

när den enskilde själv för med sig varorna hem efter ett utlandsbesök. De ansåg att detta strider mot den fria marknaden och föreslog en ändring att även distansköp ska omfattas av principen. Däremot ska detta inte gälla för tobaksvaror. Ett distansköp föreligger som sagt när köparen beställer varor från en säljare i ett annat EU-land samtidigt som frakt beställs av köparen från en från säljaren helt fristående transportör. Antagligen krävs det i dessa fall att köparen personligen måste föra med sig varorna in i hemlandet för att principen ska bli tillämplig. I förslaget ville de även avskaffa de referensnivåer som finns för privatinförsel.¹⁶⁰ Efter detta förslag har det kommit ett nytt direktiv, men det nya direktivet är inte särskilt klarare på dessa frågor än vad det förra var. Det är bra att man har upptäckt vissa problem, men tyvärr har man än så länge inte kommit på någon bra lösning på problemen. Eller så kan det bero på att man inte kan komma överens om vilka lösningar man ska tillämpa.

Kommissionen ville i förslaget att ursprungslandsprincipen skulle tillämpas på distansköp av alkohol och inte tobak. Är det så att unionen har ett större ansvar att motverka tobaksförbrukning än konsumtion av alkohol? Tycker man att tobak är farligare än alkohol? Eller är det så att de stora alkoholproducenterna var och är rädda för att missgynnas? Här kan man se ett tydligt exempel på att den fria marknaden går före hälsoaspekter. Däremot ska det inte vara sagt att skatt är den enda lösningen mot alkoholens och tobakens negativa sidor. Kanske är det dags att försöka med något nytt? Frågan man får ställa sig är vad man tycker är viktigast, europeiska konsumenters rätt att köpa billig alkohol och tobak eller att minska konsumtionen så mycket som möjligt av dessa varor.¹⁶¹

5.5.3 Dubbelbeskattning

Inget av EU:s medlemsländer vill förlora skatteintäkter. Det komplicerade systemet med uppskov gör att skatt ska betalas på ett ställe men inte på ett annat. Varor flyttas mellan medlemsländer och det finns risk att det uppstår en dubbelbeskattning. En vara kan släppas fri för konsumtion i ett land och beskattas där, för att sedan flyttas över för konsumtion till ett annat land och då vill man även beskatta varan där. Dubbelbeskattning vill man självfallet undvika så mycket som möjligt.¹⁶²

6. Egna slutsatser och reflektioner

6.1 EU

EU har valt att harmonisera punktskatt på alkohol och tobak. Detta visar på att man tycker att det är en viktig fråga. EU bildades dock inte för att harmonisera medlemsstaternas punktskatter, utan EU:s främsta uppgift är den fria handeln. Dessa två områden kan lätt motverka varandra och den som får stryka på foten blir nog punktskatterna eftersom den fria handeln är viktigare att värna om än att minska konsumtionen av alkohol och tobak.

¹⁶⁰ Olsson SN s. 189

¹⁶¹ Olsson SN s. 193

¹⁶² 2008/118/EG skäl 118

Sveriges inträde i EU har gjort det svårare för Sverige att kontrollera konsumtionen av alkohol och tobak. Detta eftersom invånarna nu kan åka till andra länder och föra med sig stora mängder varor in till Sverige. På grund av detta förlorar Sverige även skatteintäkter genom att skatt betalas i andra länder istället för om varorna köpts i Sverige. Samtidigt förekommer det att det kommer människor från andra länder och köper varor i Sverige, till exempel norrmän som fortfarande har dyrare alkohol och tobak än vad Sverige har. Inträdet i EU har även gjort det svårare att kontrollera att de som ska betala punktskatt verkligen gör det.

6.2 Framtiden

Tendenser visar på att handeln blir allt friare. Punktskatterna utgör ett hinder för denna fria handel. Detta kan innebära att punktskatterna är på väg att försvinna. Fortfarande har dock Sverige och övriga medlemsländer i EU möjlighet att införa nya punktskatter på varor så länge de håller sig till gällande EU-lagstiftning. Ständigt pågår det debatt om vilka varor som ska eller inte ska beskattas. Det kan inte vara många som missat diskussionen huruvida vi ska ha extra skatt på onyttig mat eller inte.

Det finns två starka motpoler här, en som vill ha mindre skatt och en som vill ha mer. Punktskatterna har aldrig varit något statiskt utan tvärtom något dynamiskt som har ändrats för att passa in i den tid vi lever i. Därför kan vi räkna med att systemet kommer att fortsätta att förändras.

6.3 Rätt eller fel

Systemet med punktskatter är varken neutralt eller rättvist. Vissa varor särbehandlas och blir dyrare än andra. Frågan är vilka varor som ska beskattas. Alkohol och tobak har fått en extra skatt för att dessa varor anses farliga, men varför har då inte alla farliga varor en punktskatt?

Är det rätt att staten ska styra människors konsumtion? Är människor inte kapabla att fatta sina egna beslut? Eller är det kanske så att vi vill att staten ska hjälpa oss på "rätt" väg? I grund och botten är det de som konsumerar punktskattevaran som påverkas av punktskatten.

Punktskatter kan vara olika bra och dåliga i att uppnå sina syften. Det främsta syftet med punktskatt på alkohol och tobak är att minska konsumtionen och därmed även deras skadeverkningar. Visserligen försöker man lösa en del av problemen med skatten, däremot löser en extra skatt inte de verkliga problemen som får folk att börja missbruka från början. Dessutom skapar skatterna nya problem som till exempel att vissa blir kriminella för att få tag i varorna eller att smugglingen ökar. Istället för att höja skatterna skulle man kunna prova på andra lösningar på problemet som till exempel att hjälpa de som har problem, återinföra motboken, förbjuda varorna eller skärpa straffen för smuggling och langning.

6.4 Slutord

Det största problemet med punktskatter är egentligen det svåröverskådliga regelverket. Lagtexten lämnar utrymme för många tolkningar och det gör att rättsfallen blir mycket viktiga för lagtolkningen. Samtidigt som de inte alltid kan användas eftersom varje situation är unik. Lagstiftaren vill uppenbarligen ha ett dynamiskt system som kan anpassas från situation till situation. Detta är inte bra för dem som ska leva efter systemet och vill ha en förutsebarhet för vad det är som gäller.

7. Källförteckning

7.1. Offentligt tryck

Ds 2001:58 *Straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatteregler för alkohol, tobak och mineraloljor*

Ds 2009:23 *Det nya punktskattedirektivet*

SOU 2000:46 *Punktskatterna reformerade betalningsregler, m.m.*

SOU 2004:86 *Var går gränsen, delbetänkande från alkoholförselutredningen*

Prop. 2002/3:10 *Nya lagar om tobaksskatt och alkoholskatt, m.m.*

Prop. 2008/09:48 *Några beskattnings- och kontrollfrågor vid införsel av vissa punktskattepliktiga varor för privat bruk*

Prop. 2009/10:40 *Det nya punktskattedirektivet*

Skatteverkets ställningstagande 2007-11-26 *Skatteverkets inställning avseende skattskyldighet för vissa punktskatter när varor skickas från ett annat EG-land till privatpersoner i Sverige*
Dnr/målnr/löpnr: 131 685056-07/111

7.2 Litteratur

Edwards, Griffith, med flera, *Alkoholpolitik för bättre folkhälsa*, Natur och kultur 1996

Eklund, Klas, *Jakten på den försvinnande skatten globalisering och rörliga skattebaser*, Sns Förlag 1998

IOGT-NTO, Pettersson, Eva och Rein, Randi, *Sammanfattning av Viktoria Carlsén, Punktskatt en rapport om prisets makt över alkoholen, Punktskatt! punktskatternas betydelse för att styra beteenden*, Stockholm 2007

Nutek 2005:07, *Näringslivets administrativa bördor fyra punktskatter*, Stockholm 2005

Olsson, Stefan, *Punktskatter en handbok*, Norstedts Juridik 2009

Olsson, Stefan, *Punktskatter rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Iustus Förlag 2001

Rexed, Knut, *Skatterna inför 90-talet*, TCO 1989

Riksrevisionen, *Punktskattekontroll- mest reklam?*, RiR 2006:10

Skatteverkets *Handledning för punktskatter år 2010*, finns tillgänglig på skatteverkets hemsida www.skatteverket.se

Ståhl, Kristina, Persson, Österman Roger, *EG skatterätt*, upplaga 2, Iustus förlag 2006

Åklagarväsendet rapport 1996:5, riksenheten mot ekonomisk brottslighet, *PM om punktskatter*, Stockholm 1996

7.3 Artiklar

Gunér, Fredrik, *Stora mängder sprit omhändertas*, DN 2009-11-07

<http://www.dn.se/nyheter/sverige/stora-mangder-sprit-omhandertas-1.989858> 2010-10-15

Olsson, Stefan, *Internet och alkoholskatt*, Skattenytt (SN) 2006 s. 183-193

Persson Österman, Roger, *Skattskyldighet vid privatimport av cigaretter*, Juridisk tidskrift 1997 s. 1173- 1177

Wijnbladh, Olof, *EU-dom om alkoholskatt försvårar egenimport*, DN 2006-11-23

<http://www.dn.se/nyheter/sverige/eu-dom-om-alkoholskatt-forsvarar-egenimport-1.701281> 2010-10-15

Westerlund, Kenneth, *Guide: att handla på nätet utomlands*, DN 2009-11-30

<http://www.dn.se/ekonomi/guide-handla-pa-natet-utomlands-1.1003436> 2010-10-15

7.4 Rättsfall

EG-domstolen

C-296/95 Man in black-fallet

C-170/04 Rosengren-målet

C-5/05 Joustra-fallet

Regeringsrätten

RÅ 2005 ref 13

Högsta domstolen

NJA 2000 s. 256

Kammarrätten

Mål nr 5393-00, 5394-00 Dom den 27 maj 2003

Mål nr 1898-02 Dom den 24 juni 2004

Mål nr 2377-01, 2378-01 Dom den 23 november 2004

Mål nr 3416-04, 3418-3420-04 Dom den 26 november 2004

Mål nr 3292-02 Dom den 25 maj 2005

Mål nr 3509-3510-05 Dom den 18 november 2005

Mål nr 3461-3463-05 Dom den 21 december 2005

7.5 Internetkällor

Ekonomifakta, Fakta och statistik, punktskatter

<http://www.ekonomifakta.se/sv/Fakta/Skatter/Skatterna-forklaras/Punktskatter/> 2010-09-01

Expowera

http://www.expowera.se/mentor/ekonomi/skatter_punktskatter.htm 2010-09-01

Skatteverket

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/punktskatter.4.6efe6285127ab4f1d2580005417.html>
2010-08-31

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/skatter/punktskatter/nyheter.4.50a6b4831275a0376d380002678.html> 2010-08-31

7.6 Övrigt

Karnovs lagkommentar Författare: Arne Bækkevold inledande kommentar till författningen
Lag (1994:1564) om alkoholskatt