

Regeringens proposition

1998/99:86

Ändrade skatteregler med anledning av att
taxfreeförsäljningen inom EU upphör

Prop.
1998/99:86

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 8 april 1999

Göran Persson

Erik Åsbrink
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen gör regeringen bedömningen att den skattefria försäljningen inom EU kommer att upphöra den 1 juli 1999. Skattefriheten för konsumtion ombord kan dock behållas. I propositionen föreslås att tobaksskattelagen, alkoholskattelagen och mervärdesskattelagen anpassas till den nya situationen.

När det gäller tobaks- och alkoholskattelagarna föreslås att upplagshavare skall få göra avdrag för skatt på varor som tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till annat EU-land av någon som fått tillstånd av Tullverket att ta ombord varorna för detta ändamål. Den som på detta sätt tagit ombord obeskattade varor blir själv skattskyldig om varorna används för annat än avsett ändamål. Beträffande proviantering av fartyg och luftfartyg i trafik till tredje land medges avdrag även för varor som tagits emot för försäljning ombord. För att t.ex. rederier och flygbolag skall kunna få varor levererade direkt från en utländsk upplagshavare föreslås att de, som registrerade varumottagare, skall kunna göra avdrag vartefter varorna förbrukas ombord.

När det gäller mervärdesskatt föreslås i fråga om EU-trafiken att den nuvarande skattefriheten för försäljningen ombord på fartyg eller flyg slopas. Skattefri proviantering får ske av varor avsedda för bruk ombord. Skattefri proviantering får även ske av sådana matvaror som inte är punkt-skattepliktiga oavsett om varan faktiskt konsumeras ombord eller används för försäljning ombord. Skattefriheten för proviantering till fartyg i trafik mellan Sverige och Norge eller Sverige och Åland begränsas tills vidare i

enlighet med vad som följer av den nordiska provianteringsöverenskommelsen.

I propositionen föreslås också att reglerna om exportbutiker i tullagstiftningen förs över till en ny lag om exportbutiker. I likhet med vad som gäller i dag skall regeringen meddela tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Sådant tillstånd kan endast meddelas flygplatshållaren. Försäljningen i exportbutikerna skall endast få ske till resande till tredje land och endast avse obeskattade gemenskapsvaror. Den som bedriver verksamhet i en exportbutik skall vara godkänd upplagshavare enligt alkohol- och tobaksskattelagarna och exportbutiken ett godkänt skatteupplag enligt nämnda lagar. En sådan upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som levererats till resande till tredje land. Avdrag medges dock endast för vissa kvantiteter per resenär.

Slutligen föreslås att en ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg införs. Lagen ersätter den nuvarande provianteringsförordningen. I den nya lagen anges bl.a. under vilka förutsättningar obeskattade gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror får provianteras. Provantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-gemenskapsvaror får endast ske om tillstånd har beviljats och skall inte medges i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till resans art och varaktighet samt det antal personer som beräknas följa med transportmedlet. Tullverket meddelar tillstånd till proviantering. Tullverket skall också utöva tillsyn enligt den nya lagen. Ett tillstånd till proviantering får återkallas om förutsättningarna för att meddela tillstånd inte längre finns eller om tillståndshavaren använder varorna för andra ändamål än vad som anges i tillståndet.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1999.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	6
2	Lagtext.....	7
2.1	Förslag till lag om exportbutiker.....	7
2.2	Förslag till lag om proviantering av fartyg och luftfartyg... 9	
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	13
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt.....	18
2.5	Förslag till lag om ändring i tullagen (1994:1550).....	24
2.6	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	26
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	30
2.8	Förslag till lag om ändring i alkohollagen (1994:1738)....	31
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:283) med vissa bestämmelser för Scandinavian Airlines Systems flygpassagerarterminal i Malmö.....	33
3	Ärendet och dess beredning.....	34
4	Inledning.....	35
4.1	Allmänt.....	35
4.2	Cirkulationsdirektivet.....	36
4.2.1	Några centrala begrepp.....	36
4.2.2	Huvudprinciper för beskattningsförfarandet... 37	
4.2.3	Framställning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor.....	37
4.2.4	Krav på dokument.....	38
4.2.5	Avvikelser från suspensionsordningen	38
4.2.6	Förflyttning av varor som släppts för konsumtion	38
4.2.7	Införsel för privat bruk.....	39
4.3	Huvuddragen i de svenska lagarna om skatt på alkohol och tobak.....	39
4.3.1	Allmänt	39
4.3.2	Upplagshavare	39
4.3.3	Varumottagare	40
4.3.4	Skatterepresentant.....	40
4.3.5	Yrkesmässig införsel av varor som släppts för konsumtion i annat EU-land.....	41
4.3.6	Införsel för privat bruk.....	41
4.3.7	Förfarande och kontroll	42
4.4	Taxfree inom punktskatteområdet.....	43
4.4.1	Importerade varor.....	43
4.4.2	Varor från ett annat EU-land.....	44
4.4.3	Leveranser från upplagshavare till provianteringslager eller exportbutik	44

4.5	Taxfree inom mervärdesskatteområdet	45
4.5.1	Försäljning ombord.....	45
4.5.2	Försäljning i exportbutik.....	47
4.5.3	Taxfreeförsäljning till resenärer bosatta i tredje land	47
4.5.4	Proviantering.....	48
4.5.5	Privat införsel.....	49
4.6	Allmänna regler om proviantering och exportbutiker	50
4.6.1	Den nordiska provianteringsöverens-kommelsen	50
4.6.2	Förordningen om viss proviantering m.m.	50
4.6.3	Proviaivering av flygplan från s.k. proviantlokaler	51
4.6.4	Hantering i exportbutiker	51
5	Utgångspunkter för regeringens förslag	52
5.1	Den skattefria försäljningen inom EU upphör den 1 juli 1999	52
5.2	Vilka resor är att betrakta som EU-interna.....	53
5.3	När och var skall skatt betalas för de varor som säljs ombord.....	55
6	Ändrade skatteregler med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EU upphör	58
6.1	Förslag till ändringar i alkohol- och tobaksskattelagarna.	58
6.1.1	Proviaivering av fartyg och flygplan i EU-intern trafik.....	58
6.1.2	Proviaivering av fartyg och flygplan i trafik till tredje land	63
6.1.3	Försäljning av beskattade varor på fartyg och luftfartyg.....	64
6.1.4	Exportbutiker	65
6.2	Förslag till ändringar på mervärdesskattens område	69
7	Förslag till ny lag om exportbutiker.....	72
8	Förslag till ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg	75
8.1	Nordiska provianteringsöverenskommelsen bör sägas upp	75
8.2	En ny lag om proviantering införs.....	76
8.3	Generella förutsättningar för proviantering.....	77
8.4	Vilka fartyg och luftfartyg som skall få proviantera obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror	78
8.5	Tillstånd till proviantering.....	79
8.6	Tillsyn.....	81
8.7	Återkallelse av tillstånd	82
8.8	Överklagande	84
9	Införsel av alkoholdrycker i vissa fall	85
10	Ekonomiska konsekvenser	87
11	Författningskommentar.....	88

11.1	Förslaget till lag om exportbutiker	88	Prop. 1998/99:86
11.2	Förslaget till lag om proviantering av fartyg och luftfartyg.....	89	
11.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	93	
11.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt	97	
11.5	Förslaget till lag om ändring i tullagen (1994:1550).....	98	
11.6	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	98	
11.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	99	
11.8	Förslaget till lag om ändring i alkohollagen (1994:1738).....	100	
11.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:283) med vissa bestämmelser för Scandinavian Airlines Systems flygpassagerarterminal i Malmö.....	100	
Bilaga 1	Sammanfattning av betänkandet Beskattning utan taxfree.	101	
Bilaga 2	Utredningens författningsförslag	106	
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser beträffande betänkandet Beskattning utan taxfree	127	
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag.....	128	
Bilaga 5	Lagrådets yttrande.....	155	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 8 april 1999	158	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1998/99:86

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om exportbutiker,
2. lag om proviantering av fartyg och luftfartyg,
3. lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
4. lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
5. lag om ändring i tullagen (1994:1550),
6. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
7. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import,
m.m.,
8. lag om ändring i alkohollagen (1994:1738),
9. lag om ändring i lagen (1984:283) med vissa bestämmelser för Scandinavian Airlines Systems flygpassagerarterminal i Malmö.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om exportbutiker

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Regeringen får bevilja flygplatshållare tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats.

I en exportbutik får obeskattade gemenskapsvaror, med de begränsningar som anges i 3 §, säljas till flygpassagerare som reser till en plats utanför EG:s skatteområde. Annan försäljning får inte ske i en exportbutik.

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

2 § I denna lag förstås med

obeskattade varor:

a) varor som inte har beskattats i Sverige, och

b) varor som har beskattats i Sverige men där avdrag för skatten medgivits eller skatten har återbetalats,

gemenskapsvaror: varor som anges i artikel 4.7 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen¹,

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

3 § Försäljningen får endast avse följande varor och i angivna fall följande kvantiteter av dessa varor till varje resande:

1. 200 cigaretter eller 100 cigariller eller 50 cigarrer eller 250 gram röktnobak eller en proportionell blandning av dessa tobaksvaror,

2. en liter spritdryck eller två liter starkvin,

två liter vin,

två liter starköl, och

3. parfym, luktvatten och andra kosmetiska preparat samt choklad- och konfektyrvaror och andra tobaksvaror än sådana som anges ovan.

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

Vid tillämpning av första stycket förstås med

spritdryck: alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent,

starkvin: alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 15 men inte 22 volymprocent, samt mousserande vin,

¹ EGT nr L 302, 19.10.1992, s. 1 (Celex 392R2913)

vin: annat vin än starkvin samt annan alkoholdryck med en alkoholhalt Prop. 1998/99:86
som överstiger 3,5 men inte 15 volymprocent och som inte är starköl,
starköl: öl med en alkoholhalt som överstiger 3,5 volymprocent,
cigarill: cigarrer med en högsta vikt av 3 gram per styck.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

2.2 Förslag till lag om proviantering av fartyg och luftfartyg

Prop. 1998/99:86

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § I denna lag finns bestämmelser om proviantering med icke-gemenskapsvaror och med obeskattade gemenskapsvaror för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa till utländsk ort.

2 § I denna lag förstås med

obeskattade varor:

a) varor som inte har beskattats i Sverige, och

b) varor som har beskattats i Sverige men där avdrag för skatten medgivits eller skatten har återbetalats,

gemenskapsvaror: varor som anges i artikel 4.7 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen¹,

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

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

Provantering

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

Såvitt avser mervärdesskatt får proviantering ske i de fall som avses i 5 kap. 9 § första stycket 4 och 4 a mervärdesskattelagen (1994:200).

4 § Vid resa till en plats utanför EG:s tullområde får proviantering ske med obeskattade gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror för försäljning och förbrukning ombord.

Särskilt om vissa fartygslinjer

5 § Provantering med obeskattade gemenskapsvaror och med icke-gemenskapsvaror för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller Sverige och Åland får endast avse spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmiddel samt choklad- och konfektyrvaror.

6 § Provantering med obeskattade gemenskapsvaror och med icke-gemenskapsvaror får inte avse spritdrycker, vin eller starköl på fartygs-

¹ EGT nr L 302, 19.10.1992, s. 1 (Celex 392R2913)

linje mellan svensk hamn från norska gränsen i norr till och med Lysekil i söder och norsk hamn från och med Risör i väster till svenska gränsen i öster.

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

Tillstånd

7 § Proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-gemenskapsvaror får endast ske om tillstånd har beviljats. Tillstånd till proviantering skall beviljas den som bedriver verksamheten på fartyget eller luftfartyget om denne med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt bör beviljas sådant tillstånd.

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

8 § Proviantering enligt 7 § får ske endast till

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

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

3. fartyg och luftfartyg som disponeras av Försvarmakten.

Om det finns särskilda skäl får Tullverket bevilja dispens från kraven på lägsta startvikt respektive bruttodräktighet i första stycket 1 och 2.

9 § Proviantering enligt 7 § får inte ske i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till

1. resans art och varaktighet,
2. det antal personer som kan beräknas följa med transportmedlet,
3. de begränsningar för omsättningen på transportmedlet som kan finnas, och
4. det förråd av varor som redan finns ombord.

10 § Tillstånd till proviantering beviljas av Tullverket.

Tillsyn

11 § Tillsyn över att denna lag följs utövas av Tullverket.

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

13 § Om Tullverket begär det skall tillståndshavaren tillhandahålla bokföringshandlingar och övriga handlingar som rör verksamheten. Tillstånds-

havaren skall också lämna tillträde till utrymmen som används i verksamheten.

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

Återkallelse av tillstånd

14 § Tullverket får återkalla ett tillstånd till proviantering om

1. förutsättningarna för att bevilja tillstånd inte längre finns,
2. tillståndshavaren använder varorna för andra ändamål än som anges i tillståndet,
3. tillståndshavaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 12 eller 13 §, eller
4. tillståndshavaren inte samverkar vid skatterevision enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller skattebetalningslagen (1997:484).

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte annat beslutas.

Uppgiftsskyldighet

15 § Uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för prövning och tillsyn enligt denna lag skall på Tullverkets begäran lämnas till verket.

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

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

16 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om uppgiftsskyldighet för tillståndshavare.

Överklagande

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

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Prop. 1998/99:86

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1563) om tobaksskatt dels att 9, 10, 20, 22, 32, 33, 38, 39 och 40 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 31 e §, samt närmast före 31 e § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §¹

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplagshavare enligt 10 § eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor,
2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 13 eller 14 §,
3. har godkänts som skatterepresentant enligt 15 §,
4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 16 §,
5. i annat fall än som avses i 1–3, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor, om varorna skall användas för annat än privat bruk,
6. från tredje land importerar skattepliktiga varor.

6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,

7. använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

Att varor används för annat än avsett ändamål skall i denna lag likställas med att de går förlorade.

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

10 §

Som upplagshavare får godkännas den som

1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,
 2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land, *eller*
 3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor,
2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land,
 3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor, *eller*

¹ Senaste lydelse 1995:612. Paragrafen föreslås också ändrad i prop 1998/99:79.

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga tobaksvaror skall äga rum i godkänt skatteupplag.

Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av beskattningsmyndigheten på särskild ansökan.

20 §

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när

a) denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare *eller* till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare *eller* exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,

b) denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,

c) denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,

2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 15 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 16 §, när leverans sker,

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

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

7. den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 7, när varorna används för annat än avsett ändamål.

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

22 §²

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

Den som är skattskyldig enligt 9 § 5 skall lämna deklARATION när

Den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 skall lämna

² Senaste lydelse 1998:512.

skattepliktiga varor förs till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter införseln.

deklaration när skattepliktiga varor förs till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter införseln.

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

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

Den som, utan att vara registrerad varumottagare enligt 13 §, är skattskyldig enligt 9 § första stycket 7 skall lämna deklARATION när skattepliktiga varor använts för annat än avsett ändamål. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna användes för annat än avsett ändamål.

Inköp av varor utan skatt

31 e §

Den som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare köpa tobaksvaror utan skatt

- 1. för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort, eller*
- 2. för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land.*

32 §

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

- a) som har återtagits i samband med återgång av köp,
- b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,
- c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,
- d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,

e) som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant, eller

f) som har levererats för försäljning i exportbutik.

e) som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg, eller

f) som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

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

33 §

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

Registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på tobaksvaror

1. som förbrukats ombord på resa till utländsk ort, eller

2. som sålts ombord på resa till tredje land.

38 §

Skattskyldig är den som

1. i Sverige yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak,

2. från ett annat EG-land yrkesmässigt för in eller tar emot snus eller tuggtobak, eller

3. från tredje land importerar snus eller tuggtobak.

2. från ett annat EG-land yrkesmässigt för in eller tar emot snus eller tuggtobak,

3. från tredje land importerar snus eller tuggtobak,

4. säljer snus eller tuggtobak i

*exportbutik enligt lagen Prop. 1998/99:86
(1999:000) om exportbutiker, eller
5. använder snus eller tuggtobak
som förvärvats skattefritt för annat
ändamål än det som var förutsätt-
ningen för skattefriheten.*

39 §

Den som är skattskyldig enligt 38 § 1 skall vara registrerad hos beskatt-
ningsmyndigheten.

Den som är skattskyldig enligt
38 § 2 eller 3 får efter ansökan
registreras, om verksamheten är av
större omfattning eller om det an-
nars finns särskilda skäl.

Den som är skattskyldig enligt
38 § 2, 3 eller 4 får efter ansökan
registreras, om verksamheten är av
större omfattning eller om det an-
nars finns särskilda skäl.

40 §

Skattskyldigheten för den som är registrerad inträder när snus och
tuggtobak levereras till en köpare som inte är registrerad, tas i anspråk för
annat ändamål än försäljning eller ingår i den skattskyldiges lager vid av-
registrering.

För den som är skattskyldig enligt 38 § 2, och som inte är registrerad
enligt 39 §, inträder skattskyldigheten när de skattepliktiga varorna förs in
till Sverige. Därvid skall de redovisningsregler som anges i 22 § andra
stycket tillämpas.

*För den som är skattskyldig en-
ligt 38 § 5 inträder skattskyldig-
heten när varorna används för
annat än avsett ändamål. Därvid
skall de redovisningsregler som
anges i 22 § femte stycket tilläm-
pas.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

2. I fråga om varor som har lagts upp på tullager som inrättats för förva-
ring av proviant eller levererats för försäljning i exportbutik före ikraftträ-
dandet gäller 32 § första stycket e och f i sin äldre lydelse.

3. Den som har förvärvat varor utan skatt före ikraftträdandet är skyldig
att betala skatt om varorna efter ikraftträdandet används för andra ända-
mål än som anges i 32 § första stycket e och f samt andra stycket. Därvid
gäller 20 § första stycket 7 och 22 § femte stycket.

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

Prop. 1998/99:86

Häri genom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1564) om alkoholskatt dels att 8, 9, 19, 20, 21, 31 e, 32 och 33 §§ samt rubriken närmast före 31 e § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 31 f §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplagshavare enligt 9 § eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor,

2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 12 och 13 §§,

3. har godkänts som skatterepresentant enligt 14 §,

4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 15 §,

5. i annat fall än som avses i 1–3, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor, om varorna skall användas för annat än privat bruk,

6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,

7. annars i Sverige tillverkar etylalkohol.

7. annars i Sverige tillverkar etylalkohol,
8. använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

Att varor används för annat än avsett ändamål skall i denna lag likställas med att de går förlorade.

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

9 §

Som upplagshavare får godkännas den som

1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,

2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land, *eller*

2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land,

¹ Senaste lydelse 1995:613. Paragrafen föreslås också ändrad i prop 1998/99:79.

3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor,

3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor, *eller*

4. avser att bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:000) om exportbutiker,

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor skall äga rum i godkänt skatteupplag.

Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av beskattningsmyndigheten på särskild ansökan.

19 §

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när

a) denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare *eller* till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare *eller* exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,

b) denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,

c) denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,

2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 14 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 15 §, när leverans sker,

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

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

7. den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 8, när varorna används för annat än avsett ändamål.

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

20 §²

Skattskyldighet för upplagshavare enligt 19 § första stycket 1 inträder inte för varor som

² Senaste lydelse 1995:613.

a) till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport,

b) har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten,

c) har återanvänts vid tillverkning,

d) uteslutande använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget,

e) används för framställning av vinäger som hänförs till KN-nr 2209,

f) används för framställning av läkemedel,

g) används för att framställa smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

h) direkt eller som ingrediens används i halvfabrikat för framställning av livsmedel, eller som fyllning, förutsatt att alkoholinnehållet vid varje tillfälle inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram chokladprodukter, och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av andra produkter,

i) används vid tillverkning av en vara som inte är avsedd för konsumtion, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav,

j) används i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol,

k) säljs i enlighet med bestämmelsen i 31 *b* § för däri angivna ändamål,

k) säljs i enlighet med bestämmelsen i 31 *e* § för däri angivna ändamål,

l) används för vetenskapligt ändamål eller är avsedda att levereras till annan användare för vetenskapligt ändamål eller till sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål, eller

m) levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet.

Vad som sägs i första stycket a gäller även varumottagare enligt 12 och 13 §§ och skatterepresentant enligt 14 § för varor som till följd av varornas karaktär förstörts under transport till denne.

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

21 §

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

Den som är skattskyldig enligt 8 § 5 skall lämna deklARATION när skattepliktiga varor förs till Sveri-

Den som är skattskyldig enligt 8 § *första stycket* 5 skall lämna deklARATION när skattepliktiga varor

ge. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter införseln.

förs till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningssmyndigheten senast fem dagar efter införseln.

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

Den som, utan att vara registrerad varumottagare enligt 12 §, är skattskyldig enligt 8 § första stycket 8 skall lämna deklARATION när skattepliktiga varor använts för annat än avsett ändamål. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna användes för annat än avsett ändamål.

Inköp mot försäkrAN m.m.

Inköp av varor utan skatt

31 e §³

Den som har tillstånd från Läkemedelsverket enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m. m. att inköpa minst 25 kilogram alkohol under ett kalenderår, får från en upplagshavare köpa sådan alkohol som anges i tillståndet utan alkoholskatt mot att han lämnar en försäkrAN till denne om att alkoholen skall användas för sådant ändamål som anges i 20 § första stycket e–j.

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

31 f §

Den som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare köpa alkoholvaror utan skatt

³ Senaste lydelse 1995:613.

1. för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort, eller

2. för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land.

32 §

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

- a) som har återtagits i samband med återgång av köp,
- b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,
- c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,
- d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,
- e) som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant, eller
- f) som har levererats för försäljning i exportbutik.

e) som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg, eller

f) som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

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

33 §

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

Registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg, får utöver vad som anges i första stycket göra

avdrag för skatt på alkoholvaror Prop. 1998/99:86

1. som förbrukats ombord på resa till utländsk ort, eller

2. som sålts ombord på resa till tredje land.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

2. I fråga om varor som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant eller levererats för försäljning i exportbutik före ikraftträdandet gäller 32 § första stycket e och f i sin äldre lydelse.

3. Den som har förvärvat varor utan skatt före ikraftträdandet är skyldig att betala skatt om varorna efter ikraftträdandet används för andra ändamål än som anges i 32 § första stycket e och f samt andra stycket. Därvid gäller 19 § första stycket 7 och 21 § fjärde stycket.

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (1994:1550)

dels att 51§ skall upphöra att gälla,

dels att 45, 46, 52, 57 och 117 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

45 §

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

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

46 §

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

Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

52 §¹

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

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

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

57 §²

För kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet enligt tullagstiftningen har fullgjorts riktigt och fullständigt får tullmyndigheten undersöka

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

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

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

¹ Paragrafen föreslås också ändrad i prop. 1998/99:79.

² Paragrafen föreslås också ändrad i prop. 1998/99:79.

3. handresgods, såsom resväskor och portföljer, samt handväskor och liknande som medförs av resande vid inresa till eller utresa från EG:s tullområde eller av person som kan anmanas stanna enligt 58 §. Prop. 1998/99:86

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

117 §

Regeringen får föreskriva att avgifter skall betalas för

- | | |
|--|--|
| 1. tillstånd till betalningsanstånd, | 1. tillstånd till betalningsanstånd, |
| 2. utfärdande av särskild tullräkning, och | och |
| 3. tillstånd att inneha exportbutik. | 2. utfärdande av särskild tullräkning. |

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

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

Prop. 1998/99:86

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

9 §²

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

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG,
2. direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en spe-
ditör eller fraktförare,
3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet
och hämtar den här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG,
4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk
ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som
anges i 1 § tredje stycket,

*4 a. varan levereras till ett fartyg
eller luftfartyg i de fall som avses i
2 b § för försäljning ombord och
avser sådana livsmedel eller livs-
medelstillsatser som anges i livs-
medelslagen (1971:511), dock inte
punktskattepliktiga varor,*

5. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för
konsumtion ombord,

6. varan levereras för försäljning
i *exportbutik enligt 45 § tullagen
(1994:1550),*
6. varan levereras för försäljning
eller försäljs i en sådan butik som
avses i lagen (1999:000) om *ex-
portbutiker,*

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i
exportvagnförteckning,

8. varan levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är
skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett ga-
rantiåtagande som företagaren gjort, eller

9. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller
stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att
a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och

¹ Senaste lydelse 1996:1174.

² Senaste lydelse 1997:331.

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

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

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

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

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

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland skall anses som en omsättning utomlands endast om leveransen begränsas på det sätt som anges för proviantering i 5 och 6 §§ lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor skall anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En försäljning som avses i första stycket 6 skall anses som en omsättning utomlands endast om försäljningen uppfyller de villkor som gäller enligt 3 § lagen om exportbutiker.

7 kap.

5 §³

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

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

³ Senaste lydelse 1994:1798.

3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

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

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

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge *eller Sverige och Åland* av andra varor än sådana som *avses i 5 § lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg* utgörs beskattningsunderlaget av inköpsvärdet

10 kap.

11 §⁴

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

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

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

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

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

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

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

⁴ Senaste lydelse 1996:1320.

⁵ Senaste lydelse 1995:1364.

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

Prop. 1998/99:86

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

4 §

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

Frihet från mervärdesskatt vid import skall medges för

1. varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för sådana ändamål som medför att skatt inte skall tas ut enligt 5 kap. 9 § första stycket 4, 4 a och 5 mervärdesskattelagen (1994:200), och

2. varor som levereras för försäljning i en sådan butik som avses i lagen (1999:000) om exportbutiker.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 2 och 5 §§ alkohollagen (1994:1738) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

2 §¹

Spritdrycker, vin och starköl får föras in till landet endast av den som har tillverknings- eller partihandelstillstånd avseende sådana varor.

Utöver vad som anges i första stycket får spritdrycker, vin och starköl föras in

1. av den som har rätt till tullfrihet enligt 4 § lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m.,

2. av resande som har fyllt 20 år eller person, som utför arbete på transportmedel och som har uppnått nämnda ålder, för eget eller familjens bruk eller som gåva till närstående för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

3. som proviant på fartyg eller luftfartyg enligt särskilda bestämmelser,

4. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har fyllt 20 år och som flyttar till Sverige, om dryckerna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk, *och*

4. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har fyllt 20 år och som flyttar till Sverige, om dryckerna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

5. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har fyllt 20 år och som har förvärvat dryckerna genom arv eller testamente, om dryckerna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

5. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har fyllt 20 år och som har förvärvat dryckerna genom arv eller testamente, om dryckerna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

6. *av den som godkänts som upplagshavare enligt 9 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt och som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:000) om exportbutiker, och*

7. *av den som registrerats som varumottagare enligt 12 § lagen om alkoholskatt och som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg.*

¹ Senaste lydelse 1998:511.

Spritdrycker, vin och starköl som medförs som proviant på järnvägståg i internationell trafik, får föras in i den utsträckning som krävs för servering av passagerare under tågets färd inom landet.

5 §

Den som är berättigad att bedriva partihandel får sälja varorna till detaljhandelsbolaget, till den som har tillverknings- eller partihandelstillstånd för motsvarande varor och till den som har meddelats serveringstillstånd för sådana varor. Tillståndshavaren får också exportera varorna eller sälja dem till den som fått sådant särskilt tillstånd till inköp av varorna som avses i 4 §.

Den som är berättigad att bedriva partihandel får sälja varorna till detaljhandelsbolaget, till den som har tillverknings- eller partihandelstillstånd för motsvarande varor och till den som har meddelats serveringstillstånd för sådana varor. Tillståndshavaren får också exportera varorna eller sälja dem till den som fått sådant särskilt tillstånd till inköp av varorna som avses i 4 §. *Försäljning får även ske till den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:000) om exportbutiker och till den som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg.*

Endast den som är berättigad att bedriva partihandel får omförpacka eller buteljera varorna.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

2.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:283) med
vissa bestämmelser för Scandinavian Airlines
Systems flygpassagerarterminal i Malmö

Prop. 1998/99:86

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1984:283) med vissa bestämmelser för Scandinavian Airlines Systems flygpassagerarterminal i Malmö skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1999.

En särskild utredare fick den 18 december 1997 bl.a. i uppdrag att lägga fram förslag till åtgärder för kontroll av proviantering för skattefri försäljning och förbrukning ombord på fartyg och luftfartyg och i det sammanhanget göra en allmän översyn av förordningen (1994:1694) om viss proviantering m.m. samt analysera EG:s regler på taxfreeområdet och bestämmelserna i den nordiska provianteringsöverenskommelsen. Vidare skulle utredaren med anledning av att taxfreeförsäljningen i EU-intern trafik kommer att upphöra den 1 juli 1999 lägga fram förslag till hur försäljningen av beskattade varor ombord på fartyg och luftfartyg skall hanteras skattemässigt. Utredningen arbetar under namnet 1998 års punkt-skatteutredning.

I oktober 1998 avlämnade utredaren delbetänkandet Beskattning utan taxfree (SOU 1998:126). Utredningens sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Utredningens författningsförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi1998/2939).

Ett flertal remissinstanser redogör för vilka konsekvenser ett avskaffande av taxfreeförsäljningen inom EU får vad gäller sysselsättning, konkurrensförhållanden m.m. Utredningens uppdrag har dock inte omfattat dessa frågor utan i utredningens uppdrag har endast ingått att lägga fram förslag till hur försäljningen av beskattade varor ombord på fartyg och luftfartyg skall hanteras skattemässigt när taxfreeförsäljningen inom EU slopas den 1 juli 1999. Rådets beslut att avskaffa taxfreeförsäljningen har dock diskuterats av Europeiska unionens råd för ekonomiska och finansiella frågor (Ekofin) den 18 januari och den 15 mars 1999. Remissinstansernas synpunkter på beslutet att avskaffa taxfree-försäljningen har beaktats vid beredningen av Sveriges ståndpunkt inför nämnda möten. Kommissionen har inte lagt fram något förslag om att ändra rådets beslut från 1991 om att avskaffa taxfreeförsäljningen. Regeringen utgår därför tills vidare från att taxfreeförsäljningen kommer att upphöra den 1 juli 1999 och avser nu att ta upp förslagen i betänkandet Beskattning utan taxfree. Vi återkommer till vår bedömning att taxfreeförsäljningen kommer att upphöra den 1 juli 1999 i avsnitt 5.1.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 18 mars 1999 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*. Regeringens lagförslag avviker i två fall från vad Lagrådet förordat. Vi återkommer till detta och de övriga synpunkter som Lagrådet fört fram i det följande. I förhållande till lagrådsremissen har också gjorts vissa ändringar i lagtexten av redaktionell karaktär.

4.1 Allmänt

Inom EU finns gemenskapsregler för mervärdesskatt och för vissa punktskatter. För punktskatter på alkohol- och tobaksvaror samt mineralolja-produkter har gemensamma förfaranderegler införts genom rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 392L0012), det s.k. *cirkulationsdirektivet*. Den gemensamma beskattningsordningen för mervärdesskatt regleras i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1, Celex 377L0388), det s.k. *sjätte direktivet*.

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

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

Detta undantag för medlemsstaterna upphör enligt rådets beslut den 1 juli 1999. Skattefri försäljning av varor som tas med i bagaget kan därför inte ske i taxfreebutiker och ombord på fartyg och luftfartyg efter detta datum.

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

Försäljning och förbrukning ombord vid resa till eller från tredje land kommer även fortsättningsvis att kunna ske med punktskattebefriade varor.

Fram till och med den 30 juni 1999 får medlemsstaterna undanta viss försäljning från mervärdesskatt. Det gäller omsättning av varor som säljs i taxfreebutiker för att tas med i det personliga bagaget hos resenärer som flyger eller åker båt mellan medlemsstaterna. En värdegräns tillämpas för mervärdesskattefriheten.

I likhet med vad som gäller på punktskatteområdet kommer försäljning och förbrukning ombord vid resa till eller från tredje land även fortsättningsvis att kunna ske med mervärdesskattebefriade varor.

Med EG eller EG-land avses i punktskatte- och mervärdesskattesammanhang de områden som tillhör EG:s skatteområde. Cirkulationsdirektivet och sjätte direktivet skall enligt huvudregeln tillämpas på gemenskapens territorium, såsom detta territorium definieras i Fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen och då särskilt artikel 227 i fördraget.

Från denna huvudregel har dock dessa områden undantagits:

- *Danmark*: Grönland och Färöarna,
- *Tyskland*: ön Helgoland och området Büsingen,
- *Italien*: Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön,
- *Spanien*: Ceuta, Melilla och Kanarieöarna,
- *Storbritannien*: Kanalöarna och Gibraltar,
- *Finland*: Åland, och
- Frankrikes utomeuropeiska departement.

Försäljning och förbrukning ombord vid resa mellan Sverige och Åland kommer alltså även i fortsättningen att kunna ske med skattebefriade varor.

4.2 Cirkulationsdirektivet

4.2.1 Några centrala begrepp

I direktivet definieras inledningsvis vissa begrepp som är centrala för förståelsen av förfarandereglerna. Dessa begrepp är

a) *godkänd lagerhavare*: fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att tillverka, bearbeta, förvara, ta emot och avsända punktskattebelagda varor inom ramen för sin affärsverksamhet, varvid punktskatten är vilande enligt uppskovsreglerna för skatteupplag,

b) *skatteupplag*: en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, mottas eller avsänds enligt uppskovsreglerna av en godkänd lagerhavare inom ramen för hans affärsverksamhet, under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget,

c) *uppskovsregler*: en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring och flyttning av varor, varvid punktskatten är vilande (suspensionsordningen),

d) *näringsidkare med punktskatteregistrering*: fysisk eller juridisk person utan ställning som godkänd lagerhavare, som av behöriga myndigheter i en medlemsstat fått tillstånd att, inom ramen för sin affärsverksamhet, ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat enligt uppskovsreglerna; denna typ av näringsidkare skall ställa säkerhet för skatten och får varken förvara eller avsända sådana punktskattebelagda varor enligt uppskovsreglerna,

e) *näringsidkare utan punktskatteregistrering*: fysisk eller juridisk person utan ställning som godkänd lagerhavare, som har rätt att inom ramen för sin affärsverksamhet tillfälligtvis ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat enligt uppskovsreglerna; denna typ av nä-

ringsidkare får varken förvara eller avsända sådana varor enligt uppskovsreglerna och måste garantera betalningen av punktskatt till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaterna innan varorna avsänds.

Prop. 1998/99:86

4.2.2 Huvudprinciper för beskattningsförfarandet

Förfaranderegler i cirkulationsdirektivet innebär i princip att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt (dvs. utan gränskontroller), att beskattningskonsekvenserna skjuts upp tills varorna når den slutgiltiga konsumenten och att beskattningen skall ske i konsumtionslandet.

Syftet med suspensionsordningen är att varorna, trots att de är skattepliktiga, skall kunna bearbetas, lagras och förflyttas mellan medlemsländerna i tidigare led än detaljistledet utan att beskattningskonsekvenser inträder. Skatten förfaller med andra ord inte till betalning under den tid varorna befinner sig inom suspensionsordningen. Betalningsskyldighet för punktskatt inträder först när varan blir tillgänglig för konsumtion, vilket den anses vara när den upphör att omfattas av suspensionsordningen. För punktskattepliktiga varor, som inte omfattas av suspensionsordningen, gäller att punktskatten förfaller till betalning i samband med att varan framställs eller importeras från land utanför gemenskapen. Omfattas varorna av något gemenskapens tullförfarande vid införandet till EU anses dock importen äga rum först när varorna lämnar tullförfarandet.

4.2.3 Framställning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor

Framställning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor skall i princip alltid ske i skatteupplag om skatten inte är betald. Flyttning av punktskattepliktiga varor under skatteuppskov skall enligt huvudregeln ske från ett skatteupplag till ett annat. De risker som är förknippade med sådan flyttning skall täckas av en säkerhet för punktskattens betalning. Säkerheten skall ställas av den avsändande godkända lagerhavaren.

En godkänd lagerhavare i ett medlemsland kan alltså sända skattepliktiga varor till ett skatteupplag i ett annat medlemsland eller till ett annat skatteupplag i det egna landet utan att det får några beskattningskonsekvenser.

Mottagaren av skattepliktiga varor som sänds från ett skatteupplag under skatteuppskov är dock inte alltid en godkänd lagerhavare. Mottagaren kan också vara en näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering i ett annat EU-land. Sådana näringsidkare skall alltid ställa säkerhet för skattens betalning och detta skall ske innan leveransen påbörjas. Skatten förfaller till betalning när varorna tas emot. Mottagaren kan också vara en av den avsändande upplagshavaren utsedd skatterepresentant. En skatterepresentant måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och vara godkänd av skattemyndigheterna där. Han skall i upplagshavarens ställe garantera betalningen av punktskatt på de villkor som bestäms av skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten. Vidare skall han betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten när varorna mottagits.

4.2.4 Krav på dokument

Vid förflyttning mellan medlemsstater av skattepliktiga varor, som omfattas av suspensionsordningen, skall varorna åtföljas av ett ledsagardokument som upprättas av avsändaren. Syftet med dokumentet är att underlätta skattekontrollen och det för en effektiv kontroll nödvändiga samarbetet mellan medlemsländerna. Ledsagardokumentet skall upprättas i fyra exemplar, varav ett skall behållas av avsändaren och resten skall medfölja under transporten. Efter leverans skall ett exemplar behållas av mottagaren och ett, returexemplaret, återsändas till avsändaren.

4.2.5 Avvikelser från suspensionsordningen

Avvikelser från de bestämmelser som gäller under den tid som skattepliktiga varor omfattas av suspensionsordningen innebär att varorna upphör att omfattas av ordningen, dvs. att de anses släppta för konsumtion. Detta innebär i sin tur att skatten omedelbart förfaller till betalning. Skatten skall därvid betalas i det land där överträdelsen har skett av den som har ställt säkerhet för betalning av skatten. Om det inte går att fastställa var överträdelsen har skett, anses den ha skett i den medlemsstat där felaktigheten konstaterades. Om en punktskattepliktig vara inte når fram till mottagaren och det inte är möjligt att fastställa var varan finns, skall skatten betalas i det land varifrån varan levererades.

4.2.6 Förflyttning av varor som släppts för konsumtion

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

Då punktskattepliktiga varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat skall punktskatt tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras. Detta innebär att då varor som redan släppts för konsumtion flyttas till en annan medlemsstat för kommersiella ändamål skall punktskatt tas ut i denna andra medlemsstat. Beroende på omständigheterna skall skatten betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans eller av den som tar emot varorna för användning. När varor som släppts för konsumtion flyttas mellan olika medlemsstater skall de åtföljas av ett förenklat ledsagardokument. Den som skall betala skatten på varorna skall innan varorna avsänds lämna en deklaration till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten och ställa säkerhet för betalning av skatten. Han skall vidare samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens myndigheter att förvissa sig om att varorna faktiskt har mottagits och att utgående punktskatt har betalats. Den punktskatt som betalats i den första medlemsstaten skall återbetalas.

För skattepliktiga varor, som privatpersoner medför för eget bruk från ett EU-land till ett annat och som transporterats av dem själva, gäller att skatten skall betalas i det land där varorna anskaffades. Att varorna måste transporteras av privatpersonerna själva framgår av EG-domstolens dom i det s.k. Man in Black-fallet (C-296/95). Vid bedömningen av om de varor som en privatperson medför skall anses vara avsedda för eget bruk skall hänsyn tas till bl.a. mängden varor. Medlemsländerna får utfärda vägledande anvisningar om vilken mängd som därvid bör godtas. Det förhållandet att en person medför större mängder än vad som anges i anvisningarna får emellertid inte ensamt medföra att varorna anses avsedda för annat än eget bruk. Andra omständigheter som talar för motsatsen skall alltså beaktas. Mängdangivelserna i sådana eventuella vägledande anvisningar får inte understiga 800 cigaretter, 400 cigariller, 200 cigarrer, 1 kg röktnobak, 10 liter sprit, 20 liter starkvin, 90 liter vin (inklusive högst 60 liter mousserande vin) samt 110 liter öl.

4.3 Huvuddragen i de svenska lagarna om skatt på alkohol och tobak

4.3.1 Allmänt

Cirkulationsdirektivets bestämmelser införlivades med svensk lagstiftning genom lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. Begreppet suspensionssordning har dock inte förts in i lagarna. Suspensionsordningen har dock i praktiken införlivats med de svenska lagarna t.ex. genom att skattskyldighet inte inträder i vissa fall.

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

Beskattningsmyndighet för punktskatter är Skattemyndigheten i Gävle.

4.3.2 Upplagshavare

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

Upplagshavare skall ställa säkerhet för betalning av skatt i samband med transport av obeskattade varor. Det skall dessutom finnas en säkerhet för de varor som förvaras i skatteupplaget. Säkerheternas storlek beräknas

enligt schablonregler. Vid transporter skall säkerheten motsvara den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. För varor i skatteupplag skall säkerheten motsvara tio procent av skatten på de varor som i medeltal förvaras i upplaget.

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

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

Vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EU-land skall upplagshavaren upprätta ett ledsagardokument i fyra exemplar. Tre exemplar av dokumentet skall åtfölja varorna under transport. Har en upplagshavare inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts fått tillbaka returexemplaret skall han utan dröjsmål underrätta beskattningsmyndigheten. Om varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet skall varorna beskattas i Sverige om varorna finns här eller kan antas ha konsumerats här. Det samma gäller om det inte kan utredas var varorna finns eller har konsumerats. I sådana fall är den som ställt säkerhet för transporten skattskyldig.

4.3.3 Varumottagare

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

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

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

4.3.4 Skatterepresentant

Upplagshavare som är registrerade i ett annat EU-land och som levererar varor till varumottagare i Sverige får utse en skatterepresentant här i lan-

det. Skatterepresentanten skall godkännas av beskattningsmyndigheten och är, i stället för varumottagaren, skattskyldig för de varor som den utländske upplagshavaren levererar till varumottagare i Sverige. Han skall vidare ställa säkerhet för betalning av skatten på de varor för vilka han är skyldig att betala skatt. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna. Ett godkännande av skatterepresentant får återkallas om säkerheten inte längre är godtagbar.

4.3.5 Yrkesmässig införsel av varor som släppts för konsumtion i annat EU-land

Den som utan att vara upplagshavare eller varumottagare från ett annat EU-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor skall betala skatt i Sverige om varorna skall användas för annat än privat bruk. Den som är skattskyldig i sådana fall skall innan varorna transporteras från det andra EU-landet, anmäla varorna till beskattningsmyndigheten och ställa säkerhet för skattens betalning. Skattskyldigheten inträder vid införseln till Sverige.

4.3.6 Införsel för privat bruk

Sverige fick vid anslutningen till EU ett undantag från huvudregeln i cirkulationsdirektivet att privatpersoners inköp av alkohol- och tobaksvaror endast skall beskattas i inköpslandet. Undantaget innebär att Sverige får beskatta privat införsel över vissa angivna kvantiteter. Dessa kvantiteter är: 1 liter spritdryck eller 3 liter starkvin, 5 liter vin, 15 liter starköl, 300 cigaretter eller 150 cigariller eller 75 cigarrer eller 400 gram röktobak. Enligt rådets direktiv 96/99/EG får Sverige, till och med den 30 juni 2000 och underkastat en översyn, fortsätta att tillämpa dessa kvantitativa begränsningar. Sveriges uppfattning är att undantaget förlängs automatiskt såvida inte ett enigt rådsbeslut om motsatsen fattas. Enligt nämnda direktiv får Sverige utföra nödvändiga kontroller med avseende på de varor som omfattas av direktivet. Bestämmelser beträffande beskattningen av resandes införsel för privat bruk av alkoholdrycker och tobaksvaror och vilka kvantiteter som får föras in i landet utan att punktskatt skall betalas finns i lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen (privatinförsellagen).

I samma direktiv regleras också undantag för Danmark och Finland. Dessa medlemsländers begränsningar gäller till och med den 31 december 2003 och skall enligt direktivet successivt avskaffas. För Finland handlar det om samma kvantitativa begränsningar som för Sverige förutom att man efter en lagändring numera får föra in 1 liter sprit *och* 3 liter starkvin. De danska begränsningarna är lika vad beträffar tobaksvaror men gäller på alkoholsidan endast 1,5 liter sprit. I rådsprotokollet finns en anteckning om att rådet anser att för det fall Sverige vid sin omförhandling ges ett

4.3.7 Förfarande och kontroll

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

Enligt LPP får beskattningsmyndigheten besluta om skatterevision för att kontrollera att deklarations- och uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Skatterevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) och hos annan juridisk person än dödsbo. En skatterevision skall bedrivas i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. Revisionen får verkställas hos den reviderade om han medger det. Vid skatterevision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Revisorn får ta prov på varor som används, säljs eller tillhandahålls på annat sätt i verksamheten. Vidare får han inventera kassan, granska varulager, inventarier, fordon, särskild räknarapparat, mätapparat och tillverkningsprocesser. Revisorn får också prova särskild räknarapparat och mätapparat. Den reviderade skall tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för revisionen. Den reviderade skall också lämna tillträde till utrymmen som huvudsakligen används i verksamheten för granskning av varulager m.m. För de fall den reviderade inte samverkar finns bestämmelser om vite och om andra tvångsåtgärder i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

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

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

4.4.1 Importerade varor

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

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

Till tullförfarande räknas enligt artikel 4.16 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT nr L 302, 19.10.1992, s. 1, Celex 392R2913), den s.k. *tullkodexen*, bl.a. övergång till fri omsättning, lagring i tullager och transitering.

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

Om en vara lämnar gemenskapens tullförfarande genom förfarandet övergång till fri omsättning skall tull betalas och varan blir därmed en gemenskapsvara. Enligt cirkulationsdirektivets bestämmelser är varan då att anse som importerad, vilket i sin tur innebär att varan är skattepliktig.

När skattepliktiga varor importerats från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare skall skatt betalas till Tullverket. Vid sådan import tillämpas tullagen (18 § alkoholskattelagen och 19 § tobaksskattelagen).

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

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

För den registrerade varumottagaren innebär tullförfarandet övergång till fri omsättning inte i sig att skattskyldigheten inträder. I stället inträder skattskyldigheten när han tar emot varorna (19 § första stycket 2 alkoholskattelagen och 20 § första stycket 2 tobaksskattelagen). Redovisningen av skatten sker enligt reglerna i LPP. Upplagshavare skall inte heller betala skatt till Tullverket vid import. Om varorna efter att de övergått till fri omsättning förs till upplagshavarens skatteupplag kan varorna lagras där utan att någon skattskyldighet uppkommer (19 § alkoholskattelagen och 20 § tobaksskattelagen). Det är alltså endast upplagshavare som kan importera varor från tredje land och lagra varorna utan beskattningsekvenser.

En upplagshavare kan leverera varor under skatt suspension till en varumottagare i Sverige. För varumottagaren inträder dock skattskyldigheten när han tar emot varorna (20 § tobaksskattelagen och 19 § alkoholskattelagen). Däremot kan en upplagshavare i Sverige ta emot varor från en upplagshavare i ett annat EU-land utan att skattskyldighet inträder. Så länge upplagshavaren förvarar varorna i sitt skatteupplag inträder ingen skattskyldighet (20 § tobaksskattelagen och 19 § alkoholskattelagen). I likhet med vad som gäller vid import från tredje land är det alltså endast upplagshavare som kan ta emot varor från ett annat EU-land och lagra varorna utan beskattningsekvenser.

4.4.3 Leveranser från upplagshavare till provianteringslager eller exportbutik

Enligt artikel 6 i cirkulationsdirektivet inträder skattskyldighet när varan blir tillgänglig för konsumtion. Med tillgänglig för konsumtion avses att varan upphör att omfattas av suspensionsordningen, att varan framställs utanför suspensionsordningen eller att varan importeras till EU. Skattskyldigheten för import gäller dock inte om varan i samband med importen underställs suspensionsordningen, t.ex. genom att föras till ett skatteupplag. En vara upphör att omfattas av suspensionsordningen när den tas ut från ett skatteupplag och av upplagshavaren levereras till köpare som inte har rätt att ta emot varan under suspension av skatten. Vid försäljning inom Sverige innebär det att skattskyldighet inträder när leverans sker till en köpare som inte själv är godkänd upplagshavare här i landet. Detta har också kommit till uttryck i alkohol- och tobaksskattelagarna där det föreskrivs att skattskyldigheten inträder när upplagshavaren levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare. Leveranser till andra än upplagshavare är alltså skattepliktiga.

Skattefriheten för proviantering av fartyg och flygplan i alkohol- och tobaksskattelagarna uppnås genom att upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant, s.k. provianteringslager (32 § e i både alkoholskattelagen och tobaksskattelagen). Någon motsvarande avdragsrätt finns inte för varumottagare. Avdragsrätten för proviantering inträder när de formaliteter som kringgärdar förfarandet ”lagts upp på tullager” avslutats. För att provianteringen skall kunna ske utan att skatt tas ut krävs alltså att varorna levereras från en upplagshavare till ett provianteringslager för att därifrån levereras vidare till fartyget eller flygplanet. Detta innebär att en upplagshavare inte kan leverera varorna direkt till fartyget eller flygplanet och få avdrag för skatten utan varorna måste för att avdrag skall medges ta vägen via ett provianteringslager. Det nu beskrivna reglerna gäller för gemenskapsvaror och tillämpas för såväl den EU-interna trafiken som för trafiken till tredje land. Icke-gemenskapsvaror, dvs. varor från tredje land som inte genomgått förfarandet för övergång till fri omsättning utan i stället omfattas av något tulluppskovsförande som t.ex. lagring i tullager, kan leveras direkt till ett fartyg eller flygplan i trafik till tredje land. Eftersom

varorna aldrig övergår till fri omsättning inträder inga beskattningskonsekvenser.

Skattefriheten för varor som säljs i exportbutiker uppnås genom en liknande konstruktion. Upplagshavare får göra avdrag för skatt på alkohol- och tobaksvaror som levereras till exportbutiker. I likhet med vad som gäller för proviantering finns det ingen möjlighet för varumottagare att göra avdrag för leveranser till exportbutiker. Gemenskapsvaror som skall säljas i en exportbutik utan skatt måste alltså levereras av en upplagshavare. I exportbutiker kan även icke-gemenskapsvaror säljas. Exportbutikerna kan ta emot sådana varor utan beskattningskonsekvenser eftersom butikerna har status som tullager. Icke-gemenskapsvaror får dock endast säljas till passagerare som skall avresa direkt till tredje land.

4.5 Taxfree inom mervärdesskatteområdet

4.5.1 Försäljning ombord

För mervärdesbeskattningen gäller att skatteplikt föreligger för alla omsättningar som görs i yrkesmässig verksamhet och som inte uttryckligen undantagits. Det följer av 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Motsvarande princip gäller i sjätte direktivet. En beskattning i Sverige förutsätter dock att omsättningen sker inom landet, dvs. att Sverige är beskattningsland. I vilka fall en omsättning skall anses undantagen framgår av 3 kap. ML. I vilka fall omsättningen skall anses ha gjorts inom landet framgår av 5 kap. ML.

När det gäller försäljning ombord på transportmedel skall skiljas mellan sådan försäljning som sker ombord i EU-trafik och sådan som sker i tredjelandstrafik.

Försäljning i EU-trafik

Beträffande försäljning ombord på fartyg, flyg eller tåg i EU-trafik är Sverige beskattningsland i de fall som anges i 5 kap. 2 b § ML (motsvarar artikel 8.1.c i sjätte direktivet). Således är Sverige beskattningsland för omsättning som görs under passagerartransport på fartyg, flyg eller tåg om avreseorten är belägen i Sverige och ankomstorten är belägen i ett annat EU-land.

Det förutsätts att transporten mellan avreseort och ankomstort sker utan något uppehåll utanför EU.

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

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

För en resa tur och retur gäller att återresan skall anses som en fristående transport.

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

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

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

Beträffande rutter mellan Sverige och Danmark eller Finland har de kvantitativa begränsningarna i 3 kap. 30 c § ML begränsats ytterligare. Detta framgår av 6 och 7 §§ provianteringsförordningen. Begränsningarna bygger på bemyndigandet i 3 kap. 30 c § sista stycket.

För det andra anses en omsättning ombord på fartyg eller flyg i EU-trafik som en omsättning utomlands och är därmed skattefri om varan omsatts för konsumtion ombord. Detta framgår av 5 kap. 9 § första stycket 5 ML. Denna skattefrihet baserar sig på artikel 8.1 sista stycket.

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

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

Försäljning i tredjelandstrafik

All försäljning ombord på fartyg och flyg i tredjelandstrafik är skattefri. Det gäller oavsett om försäljningen avser varor som skall konsumeras ombord eller avser varor som skall tas med av resenären. Att så är fallet framgår av 5 kap. 1 § tredje stycket ML som anger att omsättning på fartyg eller flyg i utrikes trafik i andra fall än som avses i 5 kap. 2 b § aldrig räknas som omsättning inom landet. En beloppsmässig begränsning för vad en resande skattefritt får föra in från tredje land finns dock i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. (se avsnitt 4.5.4).

En omsättning ombord på fartyg, flyg och tåg i passagerartrafik mellan Sverige och ett annat EU-land kan anses som en omsättning utomlands

och därmed vara skattefri om vid resan uppehåll gjorts i tredje land. Detta följer av 5 kap. 1 § sista stycket ML och 5 kap. 2 b § ML. Prop. 1998/99:86

4.5.2 Försäljning i exportbutik

För försäljning av oförtullade eller obeskattade varor till flygpassagerare som avreser till utlandet får inrättas butik på flygplats (exportbutik). Om det finns särskilda skäl, får exportbutik inrättas även på någon annan plats. Detta framgår av 45 § tullagen. Vad som får säljas och till vilka mängder har dock begränsats i 45 § tullförordningen (1994:1558). De varor som kan komma i fråga är alkoholdrycker, tobaksvaror, kosmetiska preparat och choklad- och konfektyrvaror.

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

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

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

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

4.5.3 Taxfreeförsäljning till resenärer bosatta i tredje land

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

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

Med proviantering avses här varuleveranser till fartyg eller flyg.

Nedan följer en redogörelse för i vilken omfattning proviantering kan ske mervärdesskattefritt med varor som säljs i Sverige. Om proviantering i stället avser varor från ett annat EU-land gäller reglerna om s.k. gemenskapsinterna förvärv, vilket innebär att förvärvet är skattepliktigt i Sverige om motsvarande omsättning skulle ha varit det, se 3 kap. 1 § tredje stycket ML. Att proviantering också kan ske skattefritt med varor som importeras från tredje land framgår av 2 kap. 4 § lagen om frihet från skatt vid import, m.m. Skattefri proviantering kan slutligen ske med varor som överförs från en egen verksamhet i ett annat EU-land, se 2 a kap. 7 § andra stycket 1 ML.

Huvudregeln är att provianteringen är mervärdesskattefri om försäljningen är det. Proviantering av varor inhandlade i Sverige kan således ske utan mervärdesskatt i följande situationer.

Till att börja med gäller skattefrihet för proviantering av varor som skall försälas ombord på fartyg eller flyg i passagerartrafik mellan Sverige och annat EU-land om försäljningen är undantagen enligt 3 kap. 30 c § ML. Att provianteringen är skattefri framgår inte direkt av mervärdesskattelagen utan av 3 § 3 provianteringsförordningen. Jfr även artikel 28k punkten 4 i sjätte direktivet.

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

Slutligen får mervärdesskattefri proviantering ske av varor avsedda för försäljning på fartyg eller flygplan i tredjelandstrafik. Det följer av 5 kap. 9 § första stycket 4 andra ledet jämförd med 5 kap. 1 § tredje stycket ML. Provianteringen kan bli skattefri även i de fall där varan levereras till fartyg eller flyg i EU-trafik om en mellanlandning görs i tredje land. Mellanlandningen medför att omsättningens karaktär av EU-intern går förlopad, se 5 kap. 2 b § ML. Regeln korresponderar med 3 § 1 provianteringsförordningen.

Vissa begränsningar i skattefriheten för proviantering avseende tredjelandstrafik finns för leveranser till fartygslinjer i norsk trafik. Enligt 6 § provianteringsförordningen får proviantering av obeskattade varor för försäljning på vissa fartygslinjer mellan svensk och norsk hamn endast ske med vissa angivna kvantiteter. Vidare finns i 5 kap. 9 § tredje stycket ML begränsningar i skattefriheten för leveranser av varor avsedda för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge. Den skattefria provianteringen får här endast avse spritdrycker, vin, starköl, tobaksvaror, parfym, kosmetiska

preparat, toalettmiddel eller choklad- eller konfektyrvaror. Till denna bestämmelse hör en särskild avdragsbegränsning i 8 kap. 9 § första stycket 3 ML och en särskild regel i 7 kap. 5 § andra stycket ML avseende beräkning av beskattningsunderlaget vid uttag i dessa fall. Innebörden av bestämmelserna beskrivs enklast med hjälp av ett exempel:

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

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

I sammanhanget skall slutligen nämnas att varor också kan levereras skattefritt för försäljning i exportbutik. Detta framgår av 5 kap. 9 § första stycket 6 ML.

4.5.5 Privat införsel

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

När det gäller varor som förs in från tredje land är importen fri från mervärdesskatt upp till vissa kvantiteter och belopp som regleras i 3 kap. 4-6 §§ lagen om frihet från skatt vid import, m.m. jämförd med 3 kap.

30 § ML. Begränsningarna motsvarar i princip den begränsning som finns för skattefri försäljning ombord i 3 kap. 30 c § ML. Dessutom finns i lagen om frihet från skatt vid import, m.m. ett krav på att inresan skall ha skett med luftfartyg i yrkesmässig trafik eller att utlandsvistelsen varit längre än 20 timmar eller att varorna beskattats på Åland eller i Norge. I sammanhanget kan även noteras den EG-regel i lagens 3 kap. 5 § som anger att privatinförsel av varor från tredje land inte får ske mervärdes-skattefritt med större belopp än 175 ecu.

4.6 Allmänna regler om proviantering och exportbutiker

4.6.1 Den nordiska provianteringsöverenskommelsen

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

Överenskommelsen gäller passagerarfartyg, som i utrikes trafik uteslutande går mellan hamnar i Danmark, Finland, Norge och Sverige (artikel 2). Eftersom överenskommelsen uteslutande gäller trafik mellan nordiska hamnar torde reglerna i överenskommelsen inte kunna göras gällande på en rutt som går t.ex. Sverige – Estland – Finland. Beträffande EU-medlemskapets betydelse, se avsnitt 8.1.

Överenskommelsen innehåller mycket detaljerade bestämmelser om vad som får provianteras, vilka mängder som får provianteras, var och till vem försäljning får ske ombord, vilka turer som får proviantera obeskattade varor. Vidare finns det bestämmelser om redovisning och sanktioner. Överenskommelsen innehåller också bestämmelser om samråd och informationsutbyte mellan länderna.

4.6.2 Förordningen om viss proviantering m.m.

I förordningen finns bestämmelser om proviantering med varor som inte är gemenskapsvaror och med obeskattade varor för förbrukning eller försäljning ombord på transportmedel. Förordningen innehåller vidare bestämmelser om begränsningar i det undantag från skatteplikt vid viss omsättning på fartyg och luftfartyg som anges i 3 kap. 30 c § ML. Den nu angivna bestämmelsen i mervärdesskattelagen finns beskriven i avsnitt 4.5.1.

I förordningen regleras som sagt i vilka fall proviantering får ske med obeskattade gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror. Vilka mängder som får provianteras bestäms av tullmyndigheten. Därvid gäller att proviantering av obeskattade varor från tullager (s.k. provianteringslager) eller skatteupplag inte skall medges i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till resans art och varaktighet samt det antal personer som beräknas kunna komma att medfölja transportmedlet. Proviaivering från

tullager eller skatteupplag får inte heller ske utan medgivande från en tullmyndighet. I förordningen finns vidare vissa begränsningar i rätten till proviantering som hänger samman med den nordiska provianteringsöverenskommelsen. Dessutom är det endast fartyg och luftfartyg med en viss lägsta bruttodräktighet respektive startvikt som får proviantera obeskattade gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror.

4.6.3 Proviantering av flygplan från s.k. proviantlokaler

Proviaivering av obeskattade varor sker så gott som uteslutande via s.k. proviantlokaler. Reglerna för dessa lokaler liksom för provianteringslagren återfinns i 13 kap. tullordningen (TFS 1994:45). Tullordningen är föreskrifter som getts ut av Generaltullstyrelsen. Proviantlokalerna är inte skatteupplag. Däremot anses de enligt tullordningen som tullager som inrättats för förvaring av proviant. En leverans av alkohol- och tobaksvaror kan således ske skattefritt till en sådan lokal eftersom en upplagshavare får göra ett avdrag i sin deklaration för det som levererats (se avsnitt 4.4.3). Enligt tullordningen får proviantlokal inrättas på flygplats. I praktiken har dock proviantlokaler tillåtits att ligga mycket långt från flygplatser.

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

4.6.4 Hanteringen i exportbutiker

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

Inte heller exportbutikerna är skatteupplag. Ett tillstånd att inrätta en exportbutik anses dock enligt tullordningen som tillstånd att inneha ett tullager.

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

5.1 Den skattefria försäljningen inom EU upphör den 1 juli 1999

Regeringens bedömning: Den skattefria försäljningen inom EU kommer att upphöra den 1 juli 1999. Skattefriheten för konsumtion ombord kan dock behållas.

Utredningens bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: Berör inte bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: Som redogjorts för i avsnitt 4.1 får medlemsstaterna fram till den 1 juli 1999 skattebefria varor som tillhandahålls i taxfreebutiker och som tas med i den resandes personliga bagage vid flyg- eller sjöresa från en medlemsstat till en annan. Detsamma gäller varor som tillhandahålls ombord på ett flygplan eller ett fartyg i passagerartrafik inom gemenskapen.

Cirkulationsdirektivet och sjätte direktivet är utformade så att denna möjlighet upphör automatiskt den 1 juli 1999. En fortsatt möjlighet till skattebefrielse skulle kräva dels ett förslag från kommissionen om att förlänga taxfreeförsäljningen, dels att medlemsstaterna fattade ett enhälligt beslut med detta innehåll.

Rådets beslut att avskaffa taxfreeförsäljningen diskuterades på regeringschefsmötet i Wien den 11-12 december 1998. Enligt ordförandeskapets slutsatser fick kommissionen och rådet (Ekofin) i uppdrag av europeiska rådet att utreda vilka konsekvenser sloandet av taxfreeförsäljningen kan få för sysselsättningen och att föreslå åtgärder för att lösa problemet. Enligt ordförandeskapets slutsatser inkluderar det en möjlighet att föreslå att sloandet av taxfreeförsäljningen skjuts upp för en begränsad tid.

Den 17 februari 1999 redovisade kommissionen uppdraget genom att presentera en rapport (KOM [1999] 65) om vilka konsekvenser avskaffandet av taxfreeförsäljningen får på sysselsättningen. Enligt kommissionen kommer sloandet av taxfreeförsäljningen att påverka sysselsättningen i vissa sektorer negativt under en övergångsperiod. Detta kan dock mycket väl på lång sikt komma att uppvägas av ökad sysselsättning i andra sektorer, som t.ex. detaljhandeln. Kommissionen anser vidare att en förlängning av taxfreeförsäljningen riskerar att underminera gemenskapens trovärdighet vad gäller åtagandet att bekämpa skattekonkurrens och dolda subventioner. Kommissionen anser därför att effekterna på sysselsättningen inte motiverar en förlängning av taxfreeförsäljningen och lägger därför inte fram något förslag om förlängning. I stället bör problemen lösas genom att berörda branscher och regioner utnyttjar gemenskapens olika stödformer. Om nuvarande stödformer inte visar sig tillräckliga är kommissionen beredd att föreslå stödåtgärder som tar direkt sikte på sloandet av taxfreeförsäljningen.

Den 4 mars 1999 presenterade det tyska ordförandeskapet ett kommissförslag som går ut på att rådet skall uppmana kommissionen att så

snart som möjligt lägga fram ett förslag om att förlänga taxfree-försäljningen avseende punktskatter till den 31 december år 2001. Mervärdesskatt skulle alltså som beslutat börja tas ut den 1 juli 1999.

Rådets beslut att avskaffa taxfreeförsäljningen diskuterades på Ekofin den 15 mars 1999. Kommissionen och ett flertal medlemsstater motsatte sig då en förlängning av taxfreeförsäljningen. Regeringen anser därför att utgångspunkten bör vara att den skattefria försäljningen inom EU kommer att upphöra den 1 juli 1999.

Det bör dock påpekas att för försäljning i exportbutiker eller på fartyg och flygplan till resenärer till tredje land innebär den 1 juli 1999 ingen förändring. Även efter den 30 juni 1999 kan således i dessa fall skattefri försäljning ske.

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

5.2 Vilka resor är att betrakta som EU-interna

Regeringens bedömning: Varje resa till sjöss eller i luften som börjar i en medlemsstat och där den faktiska ankomstplatsen är belägen i en annan medlemsstat är att betrakta som EU-intern resa.

Utredningens bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *SAF* och *Sveriges Industriförbund* instämmer i utredningens bedömning. Övriga remissinstanser har inget att erinra mot bedömningen eller berör den inte.

Skälen för regeringens bedömning: Försäljning i exportbutiker eller på fartyg och flygplan till resenärer till tredje land kommer även i fortsättningen att vara skattefri. Det kan därför förväntas att färjerederier och flygbolag i vissa fall kommer att ändra sina rutter så att de kan betraktas som tredjelandsresor. Med hänsyn härtill är det nödvändigt att ta ställning till vilka resor som skall betraktas som EU-interna.

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

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

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

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

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

Varor inköpta på Åland eller ombord på färjan kommer att bli föremål för de kvantitativa och värdemässiga begränsningar som gäller köp i länder utanför EG:s tullområde, vilket innebär att tullagstiftningens kontrollregler måste tillämpas. Varor som köpts av passagerare som reser från Sverige till Finland under normala skatteregler före resan beskattas inte vid ankomst till Finland förutsatt att resenären kan visa varornas EU-status. Beträffande gällande införselbegränsningar se avsnitten 4.3.6 och 4.5.5.

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

Flertalet medlemsländer, däribland Sverige, har accepterat den tolkning som kommissionen gett uttryck för i sitt pressmeddelande. Regeringen delar alltså kommissionens bedömning av vilka resor som skall betraktas som EU-interna.

Regeringens bedömning: Varor som säljs till resenärer ombord på fartyg och luftfartyg inom EU efter den 30 juni skall i fråga om punktskatt beskattas i den medlemsstat där varorna tas ut från skatteupplaget och lastas ombord. Denna medlemsstat måste vara en medlemsstat som omfattas av färje- eller flygrutten. Varor som tagits ombord i ett annat medlemsland och som finns ombord utan att bjudas ut till försäljning på svenskt territorium skall inte beskattas i Sverige.

Utredningens bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att utredningens bedömning grundar sig på en extensiv tolkning av artikel 7 i cirkulationsdirektivet men accepterar bedömningen. *SAS* anser att det behövs ett förtydligande av vad som avses med svenskt territorium och utgår från att det är tillräckligt att ingen försäljning av varor, provianterade i ett annat EU-land, säljs ombord på flygplanet så länge det befinner sig på svensk mark. Övriga remissinstanser har inget att erinra mot bedömningen eller berör den inte.

Skälen för regeringens bedömning: För resor, som går direkt mellan EU-länder utan att tredje land eller område som står utanför EG:s punktskatteområde är inblandade, får efter den 30 juni 1999 försäljning av alkoholdrycker och tobaksvaror endast ske med beskattade varor.

Enligt cirkulationsdirektivet inträder skattskyldighet för de varor som direktivet omfattar när varorna släpps för konsumtion. Varorna anses släppta för konsumtion när de lämnar suspensionsordningen, vilket i normalfallet är när de levereras till detaljistledet. I alkohol- och tobaksskattelegarna motsvaras detta av att skattskyldigheten inträder för en upplagshavare när varorna levereras till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare. När alkohol- och tobaksvaror levereras från ett skatteupplag till ett fartyg eller ett flygplan i EU-intern trafik skall alltså skatt tas ut. Det innebär att ett fartyg eller flygplan som köper alkohol- eller tobaksvaror i Sverige gör det med svensk punktskatt på varorna. Frågan är då vad som händer när fartyget kommer till ett annat EU-land och vad som händer när det återvänder till Sverige. Om försäljning sker under hela resan är det klart att följande gäller enligt artikel 7 i cirkulationsdirektivet.

Då punktskattepliktiga varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat skall punktskatt tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras. Detta innebär att då varor som redan släppts för konsumtion flyttas till en annan medlemsstat för kommersiella ändamål skall punktskatt tas ut i denna andra medlemsstat. Beroende på omständigheterna skall skatten betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans eller av den som tar emot varorna för användning. När varor som släppts för konsumtion flyttas mellan olika medlemsstater skall de åtföljas av ett förenklat ledsagardokument. Den som skall betala skatten på varorna skall innan varorna avsänds lämna en deklARATION till skattemyndighe-

ten i destinationsmedlemsstaten och ställa säkerhet för betalning av skatten. Han skall vidare samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens myndigheter att förvissa sig om att varorna faktiskt har mottagits och att utgående punktskatt har betalats.

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

Artiklarna 7 och 22 i cirkulationsdirektivet har införlivats i svensk rätt genom bestämmelser i lagarna om alkohol- och tobaksskatt. En strikt tillämpning av dessa bestämmelser skulle få följande konsekvenser för en färjelinje som trafikerar Sverige-Tyskland.

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

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

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

I likhet med utredningen anser regeringen att exemplet talar för sig självt eller med andra ord att en strikt tillämpning av bestämmelserna skulle leda till ohanterliga konsekvenser för såväl färjerederier som myndigheter. För att artikel 7 skall vara tillämplig krävs dock att varorna förvaras för kommersiella ändamål i annan medlemsstat än där de släpptes för konsumtion, dvs. togs ombord. Frågan är då vad som menas med att

varorna förvaras för kommersiella ändamål. Kommissionen har uttalat att varorna inte kan anses förvaras för kommersiella ändamål om en färja som går mellan två medlemsstater stänger butikerna i den stat där man inte har provianterat varorna. Ett tänkbart exempel är en färjelinje mellan Tyskland och Sverige, där provianteringen av varor för försäljning med all sannolikhet kommer att ske i Tyskland eftersom de tyska punktskatterna är betydligt lägre än de svenska. Om varorna inte säljs under den tid färjan befinner sig på svenskt territorium skulle enligt kommissionens tolkning inte heller svensk skatt komma i fråga.

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

Regeringen anser att begreppet förvaras för kommersiella ändamål måste tolkas utifrån vad som är syftet med bestämmelsen i artikel 7. Syftet med artikel 7 bör enligt regeringens mening vara att även om en vara släppts för konsumtion i ett land skall den kunna säljas till konsumenter i ett annat medlemsland under samma skattemässiga förutsättningar som om varan släppts för konsumtion i det landet. Utgångspunkten för artikel 7 bör således ha varit att reglera det förhållandet att varan faktiskt skall säljas i destinationslandet. En annan tolkning av artikeln skulle leda till en omfattande administrativ hantering vid alla transporter som sker inom EU av redan beskattade varor. Regeringen ställer sig därför bakom den tolkning som kommissionen gjort.

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

För rederier och flygbolag som bedriver EU-intern trafik finns således två alternativ att välja mellan. Om försäljning sker endast i det land där varorna tagits ombord eller på territorium som inte omfattas av någon annan medlemsstat, kan försäljning ske till den skatt som gäller i landet för ombordtagandet. För flygtrafiken bör det räcka med att försäljning inte sker på destinationslandets territorium. Alternativet är att försäljning sker på hela resan. I så fall gäller reglerna i artikel 7 och det tidigare beskrivna

förfarandet med ställande av säkerhet, ansökning om återbetalning m.m. måste tillämpas. Prop. 1998/99:86

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

När det gäller mervärdesskatt finns det redan klara regler för när en försäljning ombord på ett fartyg eller luftfartyg skall beskattas i Sverige (se avsnitt 4.5.1). Av 5 kap. 2 b § ML framgår att beskattning skall ske i Sverige för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under passagerartransport mellan EU-länder utan uppehåll i tredje land om avreseorten är belägen i Sverige och ankomstorten är belägen inom EU.

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

6 Ändrade skatteregler med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EU upphör

6.1 Förslag till ändringar i alkohol- och tobaksskattelagarna

6.1.1 Proviantering av fartyg och flygplan i EU-intern trafik

Regeringens förslag: Skattefriheten för proviantering av fartyg och flygplan skall inte längre omfatta varor som säljs ombord utan endast varor som förbrukas ombord.

Det nuvarande avdraget för varor som levereras till ett tullager slopas. Upplagshavare och den som är registrerad som skattskyldig för snus och tuggtobak får i stället göra avdrag för punktskatt på varor som tagits emot för förbrukning ombord av någon som har tillstånd enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Om den som köpt varorna från upplagshavaren använder dem för annat ändamål än förbrukning ombord skall han betala skatt för varorna.

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

Utredningens förslag: Skiljer sig delvis från regeringens. Vårt förslag omfattar till skillnad från utredningens även tobaksvarorna snus och tuggtobak. En annan skillnad är att regeringen inte föreslår att det skall införas krav på säkerhet för transporter mellan upplagshavare och den

som har tillstånd enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* har vissa invändningar mot kravet på säkerhet. Övriga remissinstanser berör inte förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Den 1 juli 1999 upphör möjligheten för medlemsstaterna att skattebefria varor som säljs ombord på fartyg eller flygplan i EU-intern trafik. Däremot kan förbrukningen ombord även i fortsättningen vara skattefri. Skattefriheten för proviantering av fartyg och flygplan kan därför inte längre omfatta varor som säljs ombord utan måste begränsas till varor som förbrukas ombord.

Punktskattefrihet för varor som förbrukas ombord på fartyg och flygplan i EU-intern trafik kan uppnås på åtminstone tre olika sätt. Ett sätt är att medge återbetalning av skatten på varor som förbrukats ombord. Rederier och flygbolag skulle alltså få köpa beskattade varor och sedan medges återbetalning av skatten vartefter varorna förbrukas ombord. Problemet med en sådan lösning är att rederier och flygbolag skulle få ligga ute med mycket stora belopp i väntan på att skatten återbetalas. Även om återbetalning skulle ske varje månad skulle likviditetsproblemen bli betydande. Detta skulle också med stor sannolikhet få till följd att proviantering för förbrukning ombord skulle upphöra i Sverige. Ett system med återbetalning är därför inte lämpligt.

Ett annat sätt att uppnå skattefrihet är att öppna en möjlighet för rederier och flygbolag att som upplagshavare få avdrag för varor som förbrukats ombord. En sådan lösning kräver dock att det finns godkända skatteupplag ombord på fartygen och flygplanen. Ett skatteupplag är enligt artikel 4 i cirkulationsdirektivet en plats där upplagshavaren, utan att skatten förfaller till betalning, inom ramen för sin näringsverksamhet tillverkar, bearbetar, förvarar, mottar eller avsänder varor som är belagda med punktskatt under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget. Kommissionen och flertalet medlemsstater anser att det inte är möjligt att inrätta skatteupplag ombord på fartyg och flygplan eftersom fartyg och flygplan inte kan anses som sådana platser som avses i artikel 4 i cirkulationsdirektivet (se mötesprotokoll från den 10 december 1998, XXI/C/4/-HJ). Ett system som bygger på att det skall finnas skatteupplag ombord på fartyg och flygplan är därför inte heller någon lämplig lösning.

Slutligen kan skattefrihet uppnås genom att upplagshavare får göra avdrag för varor som levereras för förbrukning ombord på fartyg och flygplan i EU-intern trafik. Denna konstruktion används i dag och regeringen anser med hänsyn till nackdelarna med övriga alternativ att denna konstruktion även bör användas i fortsättningen.

Även om dagens konstruktion bör behållas finns det skäl att åtgärda vissa brister. Skattefriheten för proviantering av fartyg och flygplan i alkohol- och tobaksskattelagarna uppnås i dag genom att upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant, s.k. provianteringslager (32 § e i både alkoholskattelagen och tobaksskattelagen). För att proviantering skall kunna ske utan att skatt tas ut krävs alltså att varorna levereras från en upplagshavare till ett provianteringslager för att därifrån levereras vidare till fartyget eller

flygplanet. Detta innebär att en upplagshavare inte kan leverera varorna direkt till fartyget eller flygplanet och få avdrag för skatten utan varorna måste för att avdrag skall medges ta vägen via ett provianteringslager. Detta är en onödigt krånglig ordning. Ett annat problem med nuvarande ordning är att det i provianteringslagren finns stora mängder gemenskapsvaror. Eftersom provianteringslagren är tullager, och därmed avsedda för icke-gemenskapsvaror, kan det ifrågasättas om detta är lämpligt med hänsyn till EU:s tullagstiftning. Några skäl för nuvarande ordning redovisas inte i förarbetena till alkohol- och tobaksskattelagarna utan konstruktionen synes ha tagits över från den lagstiftning som gällde innan Sveriges inträde i EU.

De brister som redogjorts för i föregående stycke bör åtgärdas genom att rågången mellan gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror görs tydligare och att det skapas möjlighet för upplagshavare att leverera varor utan skatt direkt till fartyg och flygplan. För gemenskapsvaror innebär det att reglerna om beskattning bör finnas i alkohol- och tobaksskattelagarna utan den inblandning av tullagstiftning som nuvarande avdragsregel innebär. Härigenom blir också ansvarsfördelningen mellan Tullverket och beskattningsmyndigheten tydligare. Mot bakgrund av det nu anförda anser regeringen att nuvarande regel om att upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som levererats till ett tullager bör tas bort och ersättas med en regel om att upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som tagits emot för förbrukning ombord av någon som enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg fått tillstånd att ta ombord varorna för detta ändamål (se avsnitt 8.5). Den nu föreslagna avdragsbestämmelsen får till följd att de proviantlokaler som i dag betjänar flygtrafiken måste innehas av godkända upplagshavare och att lokalerna måste vara godkända skatteupplag.

Cirkulationsdirektivet omfattar inte snus och tuggtobak. Reglerna om beskattning av snus och tuggtobak skiljer sig därför från de regler som gäller för beskattningen av cigaretter och andra tobaksvaror som omfattas av cirkulationsdirektivet. En skillnad är att det inte finns några upplagshavare vad gäller snus och tuggtobak. Den som tillverkar snus och tuggtobak skall emellertid vara registrerad som skattskyldig. För den som yrkesmässigt för in varor från annat EU-land eller tredje land finns möjlighet att bli registrerad som skattskyldig. Den som är registrerad som skattskyldig för snus och tuggtobak får enligt nuvarande regler göra avdrag för skatt på varor som levererats till ett provianteringslager, dvs. samma avdragsrätt som upplagshavare i dag har vad gäller cigaretter m.m. I stycket ovan föreslår regeringen att nuvarande regel om att upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som levererats till ett provianteringslager ersätts med en regel om att upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som tagits emot för förbrukning ombord av någon som enligt den nya lagen om proviantering fått tillstånd att ta ombord varorna för detta ändamål. Motsvarande ändring föreslås även för de som är registrerade som skattskyldiga för snus och tuggtobak.

I sitt fortsatta arbete skall 1998 års punktskatteutredning bl.a. i ett större sammanhang lägga fram förslag till en utvidgning av kravet på säkerhet för betalning av skatt i alkohol- och tobaksskattelagarna (Dir. 1997:152).

I samband därmed bör utredaren på nytt överväga om det bör införas krav på säkerhet för transporter mellan upplagshavare och innehavare av provianteringstillstånd.

Eftersom skattefriheten endast skall gälla för varor som förbrukas ombord på fartyg och luftfartyg måste det finnas möjlighet att påföra skatt i fall varorna används för annat än förbrukning. Det skall t.ex. gå att ta ut skatt om varorna säljs i en butik ombord eller stjäls från tillståndshavarens lager. Ansvaret för detta kan emellertid inte läggas på upplagshavaren, eller i fråga om snus och tuggtobak den som är registrerad som skattskyldig, utan bör ligga på den som förvärvat varorna utan skatt, dvs. tillståndshavaren. En regel bör därför införas som innebär att den som förvärvat varorna utan skatt blir skyldig att betala skatt för varorna om de används för annat än förbrukning ombord. Det innebär att skattskyldighet skall uppkomma vid varje situation som inte täcks av det skattefria ändamålet. Att varor säljs till resande i en butik ombord innebär således att skattskyldighet uppkommer men bestämmelsen skall även omfatta svinn, stöld eller att varorna förstörs. Skattskyldigheten skall inträda samtidigt med att varorna används för annat än avsett ändamål.

Lagrådet har förordat en lydelse av den nya bestämmelsen som innebär att skatt inte skall tas ut i fall varorna förstörs genom olyckshändelse eller force majeure.

Enligt cirkulationsdirektivet skall skatt inte tas ut i fall varor som omfattas av den s.k. suspensionsordningen förstörs genom olyckshändelse eller force majeure. Det innebär att skatt inte tas ut för varor som förstörts på nämnda sätt om varorna finns i ett skatteupplag eller transporteras under skattesuspension. Något motsvarande undantag för varor som lämnat suspensionsordningen, dvs. släppts för konsumtion, finns inte. Detta återspeglas i den svenska lagstiftningen på så sätt att befrielse från skatt till följd av olyckshändelser eller force majeure endast medges för varor som omfattas av suspensionsordningen, dvs. lagras i ett skatteupplag eller transporteras under skatteuppskov. Varor som en tillståndshavare köper utan skatt är enligt cirkulationsdirektivet att betrakta som släppta för konsumtion och har alltså lämnat suspensionsordningen trots att skatt inte har tagits ut. Mot bakgrund av nu angivna förhållanden är regeringen inte beredd att utforma den nya bestämmelsen helt i enlighet med vad *Lagrådet* förordat.

Det bör i det här sammanhanget noteras att enligt 9 kap. 4 § LPP kan regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i särskilda fall medge nedsättning av eller befrielse från skatt, liksom återbetalning helt eller delvis av skatt, om det föreligger synnerliga skäl.

En tillståndshavare som provianterat varor för förbrukning ombord men som i stället säljer varorna kommer enligt regeringens förslag att bli skyldig att betala skatt. Det finns därför skäl att något beröra gränsdragningen mellan förbrukning och försäljning. Vid bedömningen av om det är fråga om förbrukning eller försäljning är det av underordnad betydelse var och hur varorna tillhandahålls. I stället skall syftet med tillhandahållandet vara avgörande för bedömningen. Det innebär att skattefrihet inte föreligger enbart av den anledningen att varorna tillhandahålls i restauranger eller liknande serveringsställen ombord. Det är alltså inte möjligt att t.ex. sälja

hela cigarettlimpor i restaurangen utan skatt eftersom syftet med en sådan försäljningen inte kan vara något annat än att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage. Å andra sidan föreligger inte skattskyldighet för ett paket cigaretter som säljs i restaurangen ombord men som resenären inte hinner röka upp och därför tar med sig i land. Exakt var gränsen går är självfallet svårt att ange men de tillståndshavare som vill försäkra sig om att inte påföras skatt bör endast tillhandahålla ett paket cigaretter per resenär för förbrukning ombord. Det nu förda resone-manget gäller även alkoholdrycker. Det innebär att servering av alkoholdrycker är skattepliktig om syftet med serveringen är att ge passagerarna möjlighet att ta med sig varorna i sitt bagage. Så kan t.ex. vara fallet om alkoholdrycker säljs i flaskor som inte öppnas av serveringspersonalen.

Vad gäller frågan om när skatten skall redovisas anser regeringen att redovisningen bör ske i nära anslutning till att skattskyldigheten inträder. För oregistrerade varumottagare, den som för in eller tar emot varor från annat EU-land utan att vara upplagshavare eller registrerad varumottagare samt för den som tillverkar alkohol- eller tobaksvaror utan att vara godkänd upplagshavare, finns i dag en regel som säger att redovisning av skatten skall ske senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. Regeringen anser att denna femdagarsregel även bör omfatta det nu aktuella fallet.

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

Som framgår av avsnitt 4.3.3 inträder skattskyldigheten för en registrerad varumottagare när han tar emot varorna. Han behöver dock betala skatten först i och med att den skall deklarerats. För den registrerade varumottagaren innebär detta att de varor han tar emot en månad skall redovisas och betalas den tjugonde månaden efter. Det som under redovisningsperioden har förbrukats ombord får dras av i deklarationen. Det kan naturligtvis tänkas att varorna inte hinner förbrukas under samma redovisningsperiod som de tagits emot från den utländske upplagshavaren. Avdrag för skatt på sådana varor kan dock medges för senare redovisningsperioder, givetvis under förutsättning att de förbrukats under den period som avdraget avser. Överstiger avdragen för en redovisningsperiod skattens bruttobelopp för perioden, skall det överskjutande beloppet åter-

betalas. Det nu sagda innebär att en registrerad varumottagare förr eller senare kommer att få dra av skatten på samtliga varor som förbrukats ombord. Reglerna för deklaration, betalning och återbetalning av skatt finns i 2 kap. och 5 kap. LPP.

Skälet till att avdragsrätten endast föreslås gälla för registrerade varumottagare är att beskattningsmyndigheten har möjlighet att avregistrera den som har åsidosatt vad som åligger honom enligt gällande föreskrifter. Någon motsvarande möjlighet finns självfallet inte för den oregistrerade varumottagaren. Den registrerade varumottagaren är dessutom skyldig att varje månad lämna en deklaration, vilket inte gäller för den oregistrerade. Med tanke på de stora skattebelopp som det kan röra sig om bör därför den föreslagna avdragsrätten bara komma i fråga för den som är registrerad varumottagare. Som förutsättning för avdrag bör gälla att varumottagaren har tillstånd enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Förslagen föranleder ändringar i 9, 20, 22, 32, 33, 38 och 40 §§ lagen om tobaksskatt samt i 8, 19, 20, 21, 31 e, 32 och 33 §§ lagen om alkoholskatt.

6.1.2 Proviantering av fartyg och flygplan i trafik till tredje land

Regeringens förslag: Upplagshavare och den som är registrerad som skattskyldig för snus och tuggtobak får göra avdrag för skatt på varor som tagits emot för förbrukning eller försäljning ombord av någon som har tillstånd enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

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

Utredningens förslag: Utredningen föreslår inga särskilda regler för proviantering av fartyg och flygplan i trafik till tredje land utan anser att för sådan proviantering gäller den nuvarande regeln för upplagshavare om avdrag för skatt på varor som exporteras. En annan skillnad i förhållande till regeringens förslag är att utredningen inte har tagit hänsyn till att det finns särskilda beskattningsregler för snus och tuggtobak.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* och *General tullstyrelsen* anser att avdrag för skatt vid proviantering av fartyg och flygplan i trafik till tredje land endast bör medges om köparen har meddelats provianteringstillstånd. Övriga remissinstanser tillstyrker eller berör inte förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt alkohol- och tobaksskattelagarna får upplagshavare göra avdrag för varor som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant. När det gäller snus och tuggtobak, som inte omfattas av cirkulationsdirektivet, får avdrag i stället göras av den som är registrerad som skattskyldig. Denna avdragsrätt används dels vid proviantering av fartyg och flygplan i EU-intern trafik, dels vid proviantering av fartyg och flygplan i trafik till tredje land. Regeringen föreslår i avsnitt 6.1.1 att den nuvarande regeln om avdrag för skatt på varor som

har levererats till ett tullager tas bort. Skälen för denna förändring är även giltiga för fartyg och flygplan i trafik till tredje land som provianterar med gemenskapsvaror. Upplagshavare bör alltså kunna leverera sådana varor utan skatt direkt till fartyg och flygplan i trafik till tredje land. För den EU-interna trafiken föreslås att upplagshavare skall få göra avdrag för skatt på alkohol- och tobaksvaror som har tagits emot för förbrukning ombord på t.ex. en färja av någon som har tillstånd enligt den nya lagen om proviantering. Även när det gäller fartyg och flygplan i trafik till tredje land bör det finnas en koppling mellan kravet på tillstånd och rätten till avdrag i alkohol- och tobaksskattelagarna. Om tillstånd till proviantering inte är en förutsättning för att rederier och flygbolag skall få proviantera med obeskattade alkohol- och tobaksvaror finns det risk för att vissa rederier och flygbolag helt enkelt struntar i att ansöka om tillstånd. Det skulle innebära att kontrollbefogenheterna och möjligheten att återkalla tillstånd enligt den föreslagna lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg inte skulle få avsedd effekt, dvs. kontrollmöjligheterna skulle försämrats. Med hänsyn härtill anser regeringen att för avdrag för alkohol- och tobaksskatt vid proviantering av fartyg och flygplan i trafik till tredje land skall krävas att köparen har meddelats provianteringsstillstånd. En bestämmelse härom förs in i 32 § tobaksskattelagen och 32 § alkoholskattelagen.

I likhet med vad som föreslås beträffande EU-trafiken bör det öppnas en möjlighet för rederier och flygbolag att som registrerade varumottagare få avdrag för skatt på varor som förbrukats ombord. Eftersom det här är fråga om tredjelandstrafik skall avdragsrätten även omfatta varor som säljs ombord. Detta uppnås genom ändringar i 33 § tobaksskattelagen och 33 § alkoholskattelagen.

6.1.3 Försäljning av beskattade varor på fartyg och luftfartyg

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

Utredningens bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: Berör inte bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: I avsnitt 5.3 har regeringen redogjort för hur cirkulationsdirektivets bestämmelser bör tolkas om alkohol- och tobaksvaror säljs ombord på fartyg och luftfartyg efter den 30 juni 1999. I korthet innebär tolkningen att för varor som tas ombord i Sverige utgår svensk skatt. För varor som tas ombord i ett annat medlemsland gäller det landets skatt. Om varorna i det senare fallet säljs på svenskt territorium skall svensk skatt tas ut men om sådan försäljning inte sker utlöses ingen beskattning i Sverige. Sistnämnda slutsats bygger på en tolkning av artikel 7 i cirkulationsdirektivet.

De bestämmelser som motsvarar artikel 7 i cirkulationsdirektivet är 8 § första stycket 5 alkoholskattelagen och 9 § första stycket 5 tobaksskattelagen. Där stadgas att den som från ett annat EU-land för in eller tar emot skattepliktiga varor är skyldig att betala skatt om varorna skall användas

för annat än privat bruk. I de fall varor, som tagits ombord i ett annat medlemsland, säljs i Sverige är det ingen tvekan om att regeln blir tillämplig. När varorna inte säljs skulle uttrycket ”om varorna skall användas för annat än privat bruk” möjligen kunna tolkas som att beskattning skall ske. Regeringen anser dock att bestämmelsen måste läsas i ljuset av cirkulationsdirektivets artikel 7 som talar om att varor förvaras för kommersiella ändamål. Om varorna inte bjuds ut till försäljning kan de varken anses förvaras för kommersiella ändamål eller användas för annat än privat bruk. Slutsatsen blir således att någon förändring av den nuvarande lydelsen inte krävs.

Även om försäljning inte sker i destinationslandet innebär förflyttningen av varorna ett krav på att ledsagardokument skall upprättas. Av punkten 7 i artikel 7 framgår nämligen att när punktskattepliktiga varor som redan frisläppts för konsumtion i en medlemsstat skall flyttas till en bestämmelseort i samma medlemsstat via en annan medlemsstats territorium skall de åtföljas av ett förenklat ledsagardokument. I punkten 8 finns ytterligare krav för sådana leveranser.

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

6.1.4 Exportbutiker

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

Den nuvarande avdragsregeln för leveranser till exportbutiker slopas. I stället förutsätts innehavarna av exportbutiker vara godkända upplagshavare och exportbutikerna godkända skatteupplag. Den som bedriver verksamhet i en exportbutik skall kunna godkännas som upplagshavare och registreras som skattskyldig för snus och tuggtobak.

Avdrag för skatt medges för den försäljning som sker till resande till tredje land. Avdrag medges dock högst med vad som enligt den nya lagen om exportbutiker får säljas till varje resande.

Utredningens förslag: Regeringen har till skillnad från utredningen tagit hänsyn till att det finns särskilda beskattningsregler för snus och tuggtobak. En annan skillnad är att regeringen föreslår en uttrycklig bestämmelse om att den som bedriver verksamhet i en exportbutik skall kunna godkännas som upplagshavare.

Remissinstanserna: *Luftfartsverket*, *SAS* och *Svensk Handel* anser att även beskattade varor skall få säljas i exportbutiker. *SAS* motsätter sig att

den skattefria försäljningen i exportbutiker begränsas till vissa kvantiteter. Övriga remissinstanser tillstyrker eller berör inte förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Den 1 juli 1999 upphör möjligheterna till skattefri försäljning i exportbutiker till den som reser inom EU. Där emot kommer resenärer till tredje land fortfarande att ha möjlighet att köpa obeskattade varor. Enligt alkohollagen (1994:1738) gäller ett detaljhandelsmonopol i Sverige såvitt avser spritdrycker, vin och starköl, dvs. detaljhandel med dessa varor får endast bedrivas av Systembolaget (se 5 kap. alkohollagen). Från denna regel finns ett undantag när det gäller exportbutiker. Enligt 3 kap. 2 § alkohollagen inskränker nämligen inte lagen exportbutikernas rätt till försäljning av obeskattade varor. Att skattefri försäljning inte kan ske till resande inom EU efter den 30 juni 1999 innebär således också att det enligt alkohollagen blir förbjudet att sälja till dessa resande i exportbutik.

I 45 § tullagen anges att för försäljning av oförtullade eller obeskattade varor till flygpassagerare som avreser till utlandet får inrättas butik på flygplats (exportbutik). Även i tullagstiftningen förutsätts således att exportbutikerna endast skall sälja obeskattade eller oförtullade varor.

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

En exportbutik har behov av att kunna lagra och ta emot obeskattade alkohol- och tobaksvaror. Detta kan antingen ske som i dag genom att butiken är tullager eller genom att butiken är skatteupplag. Som regeringen tidigare uttalat beträffande proviantering av fartyg och flygplan (avsnitt 6.1.1) bör rågången så långt möjligt vara klar mellan varor som är gemenskapsvaror, och därmed omfattas av cirkulationsdirektivets regler, och varor som inte är gemenskapsvaror och således inte heller faller inom ramen för direktivet. Denna rågång upprätthålls inte i dag eftersom det i exportbutikerna, som har status som tullager, är tillåtet att lagra både icke-gemenskapvaror och gemenskapsvaror. Av avsnitt 4.6.4 framgår dock att innehavarna av exportbutiker inte ansett sig ha haft anledning att hålla isär olika varors tullstatus. Även det som en gång varit icke-gemenskapsvaror har av praktiska skäl förtullats. Detta innebär att det i exportbutikerna i praktiken bara finns gemenskapsvaror. Enligt EG:s tullagstiftning är möjligheten att lagra gemenskapsvaror i tullager i princip begränsad till s.k. exportbidragsgods. För icke-gemenskapsvaror finns det inga sådana begränsningar. Förfarandet lagring i tullager tar alltså främst sikte på icke-gemenskapsvaror. Det bör vidare framhållas att det inte är förenligt med cirkulationsdirektivets bestämmelser att lagra icke-gemenskapsvaror i ett skatteupplag. Att skapa ett system som tillåter lagring av både gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror i tullager eller i skatteupplag är alltså inte lämpligt. Även kontrollskäl talar mot en sådan ordning. Det skulle nämligen försvåra kontrollerna avsevärt om varorna i butiken inte omfattades av samma regler, dvs. att gemenskapsvarorna omfattades av ett regelverk (cirkulationsdirektivet) och icke-gemenskapsvarorna av ett annat (EG:s tullagstiftning). Mot bakgrund av nu angivna förhållanden och med hänsyn till att ett nytt regelsystem för exportbutiker i första hand

bör vara anpassat för gemenskapsvaror anser regeringen att grunderna i ett sådant system bör vara att exportbutikerna förutsätts vara skatteupplag och att endast gemenskapsvaror skall få säljas i butikerna.

Vissa remissinstanser anser att beskattade varor bör få säljas i exportbutik. Eftersom exportbutikerna förutsätts vara skatteupplag är det ingen lämplig ordning. Det beror på att ett skatteupplag enligt cirkulationsdirektivet är avsett för lagring av obeskattade gemenskapsvaror. Det skulle vidare leda till att olika regler skulle gälla för varorna i upplaget. Obeskattade alkohol- och tobaksvaror som lagras i skatteupplag skall t.ex. omfattas av en säkerhet för skattens betalning. Något sådant krav finns självfallet inte för beskattade varor. För att kontrollen skall fungera skulle det dessutom vara nödvändigt att skapa ett system som gör det möjligt att i skatteupplaget hålla obeskattade och beskattade varor åtskilda. Även med ett sådant system skulle dock kontrollerna försvåras jämfört med om det endast vore tillåtet att sälja obeskattade varor i exportbutiker. För att beskattade alkoholdrycker skall få säljas i exportbutiker krävs vidare en ändring i alkohollagen som skulle inskränka det statliga detaljhandelsmonopolet på alkoholdrycker. Att överväga detaljhandelsmonopolets omfattning enbart av den anledningen att den skattefria försäljningen inom EU upphör kan inte anses motiverat. Mot bakgrund av nu redovisade skäl anser regeringen att endast obeskattade varor skall få säljas i exportbutiker. Detta stämmer också överens med vad skatteutskottet har uttalat i frågan (bet. 1998/99:SkU13, s.31) Det bör tilläggas att det med undantag för alkoholdrycker inte finns några legala hinder mot att beskattade varor säljs i andra butiker på flygplatserna än exportbutikerna.

Regeringen föreslår alltså ett nytt regelsystem för exportbutiker som innebär att butikerna förutsätts vara skatteupplag och att endast obeskattade gemenskapsvaror skall få säljas i butikerna. Den nu föreslagna ordningen innebär att det nuvarande avdraget för leveranser till exportbutiker kan slopas. För leveranser till exportbutiker gäller i stället de vanliga reglerna om leveranser mellan upplagshavare, dvs. leveranserna utlöser ingen beskattning. Det kan här vara värt att nämna att skattskyldighet inträder för en upplagshavare om varorna tas ut ur skatteupplaget utan att föras till ett annat godkänt skatteupplag. Detta innebär att t.ex. svinn utlöser beskattning.

Eftersom snus och tuggtobak inte omfattas av cirkulationsdirektivet finns det inga skatteupplag för dessa varor. Däremot kan den som är registrerad som skattskyldig för snus och tuggtobak ta emot och lagra varor utan beskattningskonsekvenser. Om snus och tuggtobak skall säljas skattefritt i en exportbutik måste därför den som bedriver verksamheten även vara registrerad som skattskyldig för snus och tuggtobak. Det bör därför öppnas en möjlighet för den som bedriver verksamhet i en exportbutik att bli registrerad som skattskyldig för nämnda varor.

Det finns enligt regeringens bedömning ingen möjlighet att med den nuvarande EG-lagstiftningen omvandla en icke-gemenskapsvara till en gemenskapsvara och samtidigt medge tullfrihet för varan bara av det skälet att varan skall säljas i en exportbutik. Att inte längre tillåta försäljning av icke-gemenskapsvaror i exportbutikerna innebär därför ökade kostnader för de som driver butikerna. Som framgår av avsnitt 4.6.4 är det dock

en mycket liten andel, ca 1 procent, av exportbutikernas varor som inte redan från början är gemenskapsvaror. Den tull det är fråga om uppgår som regel till små belopp. Exempelvis är tullen för en liter amerikansk whisky mindre än 1 kr och för vin i genomsnitt ca 1:50 kr per liter. Tullen för tobaksvaror är högre och kan för en limpa cigaretter beräknas till ca 40 kr. Att det införs en regel som innebär att endast gemenskapsvaror får säljas i butikerna bör således inte medföra alltför negativa konsekvenser för butiksinnehavarna. Det förtjänar att påpekas att nämnda regel inte innebär att det blir förbjudet att sälja varor som tillverkats utanför EU i butikerna. Varor från tredje land måste dock enligt regeln förtullas, dvs. omvandlas till gemenskapsvaror, innan de säljs i butiken.

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

För exportbutikerna som skatteupplag behövs en avdragsregel som tar sikte på det specifika syftet med butikerna. Efter den 30 juni 1999 är syftet att skattefria varor skall kunna säljas till resenärer till tredje land. En sådan regel bör utformas så att en upplagshavare, som bedriver sin verksamhet i en exportbutik, får göra avdrag för skatt på varor som levererats till resenär som kan uppvisa en färdhandling för resa till plats utanför EG:s punktskatteområde. Denna avdragsrätt föreslås även gälla för den som är registrerad som skattskyldig för snus och tuggtobak och som bedriver verksamhet i en exportbutik.

Om försäljningen till resenärer till tredje land får ske utan begränsningar kommer det inte att vara möjligt att i efterhand kontrollera om all försäljning som skett i en exportbutik är avdragsgill. Med begränsningar är det dock möjligt att stämna av antalet sålda varor under en period med antalet resenärer till tredje land under samma period. En sådan avstämning skulle åtminstone ge beskattningsmyndigheten en uppfattning om yrkat avdrag är rimligt. Vidare torde flertalet länder, om inte samtliga, tillämpa importrestriktioner för i vart fall alkohol- och tobaksvaror. Regeringen anser därför att försäljningen i exportbutik bör begränsas. De begränsningar som i dag finns i 45 § tullförordningen beträffande resenärer inom EU bör gälla som en gräns för avdragsrätten enligt alkohol- och tobaksskattelagarna men nu avse resande till tredje land. Själva begränsningen förs in i den nya lagen om exportbutiker. Dessa begränsningar är för alkohol en liter spritdryck eller två liter starkvin, två liter vin och två liter starköl och för tobak 200 cigaretter eller 100 cigariller eller 50 cigarer eller 250 gram röktoak eller en proportionell blandning av dessa tobaksvaror.

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

föra in tullfritt till Norge. Det innebär att avdragsrätten för skatt på varor som sålts till resenärer till Norge begränsas i motsvarande mån. Prop. 1998/99:86

Förslagen föranleder ändringar i 10, 32, 38, 39 och 40 §§ tobaksskattelagen samt 9 och 32 §§ alkoholskattelagen. Vi återkommer i avsnitt 7 till den nya lagen om exportbutiker.

6.2 Förslag till ändringar på mervärdesskattens område

Regeringens förslag: Bestämmelsen i 3 kap. 30 c § ML om skattefri försäljning ombord på fartyg eller flyg i EU-trafik upphävs.

Den nuvarande skattefriheten för proviantering av varor avsedda för bruk ombord på fartyg eller luftfartyg i EU-trafik bibehålls. Proviantering av sådana matvaror som inte är punktskattepliktiga får alltid ske skattefritt oavsett om varan faktiskt konsumeras ombord eller används för försäljning ombord.

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

Skattefri proviantering till fartyg i linjetrafik mellan Sverige och Norge eller Åland får endast ske om provianteringen begränsas på det sätt som anges i den föreslagna lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Skattefriheten för proviantering av punktskattepliktiga varor kopplas till den föreslagna provianteringslagens bestämmelser om tillstånd m.m.

Utredningens förslag: Stämmer överens med vårt med den skillnaden att utredningen föreslagit en generell skattebefrielse för proviantering.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tillstyrker förslaget att utvidga skattefriheten för proviantering. Verket anser dock att det i likhet med vad som föreslås för punktskatterna bör införas en koppling mellan kravet på provianteringsstillstånd enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg och skattereglerna i ML. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* tillstyrker förslaget. *Sveriges Skeppshandlareförbund* anser att skattefriheten för butiksförsäljning ombord på fartyg och flygplan i utrikes trafik skall åstadkommas genom att butikerna ombord betecknas som exportbutiker. Övriga remissinstanser har inga invändningar mot förslaget eller berör det inte.

Skälen för regeringens förslag: I 3 kap. 30 c § ML finns vissa kvantitativa begränsningar för hur mycket som får säljas skattefritt ombord på resor i EU-trafik. Eftersom möjligheten till skattefri försäljning upphör efter den 30 juni 1999 skall bestämmelsen upphävas. Ändringen kräver följändringar i 10 kap. 11 och 12 §§ ML.

Enligt vad regeringen erfarit har nuvarande mervärdesskatteregler för proviantering av fartyg och flygplan inneburit tillämpningsproblem för skeppshandeln. Sveriges Skeppshandlareförbund har i en skrivelse till Finansdepartementet den 11 april 1996 framhållit att det är mycket svårt för skeppshandlare att vid beställning av en vara veta om den skall användas för skattepliktigt eller skattefritt ändamål och därmed levereras med

eller utan mervärdesskatt. I vissa fall uppges konsekvenserna bli särskilt besvärande, exempelvis i fråga om varor som kan säljas mervärdesskattfritt i fartygets restaurang men som säljs med mervärdesskatt i fartygets butiker och kiosker.

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

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

Direktivets bestämmelser har i Sverige tillämpats så att med varor avsedda för proviantering endast avsetts varor som skall användas för bruk ombord på fartyg eller flygplan.

För att lösa de tillämpningsproblem som Sveriges Skeppshandlareförbund pekat på föreslog utredningen ett generellt undantag för leveranser av varor som skall användas för bruk eller försäljning ombord på fartyg och flygplan i utrikes trafik. Samtidigt framhölls att ett undantag av detta slag kunde anses principiellt tveksamt även om det inte direkt strider mot ordalydelsen i direktivet. Undantaget ansågs därför inte som en på sikt hållbar lösning.

Diskussioner rörande frågan om skattefrihet för proviantering har nyligen påbörjats i EG:s mervärdesskattekommitté. Kommissionens tjänstemän har därvid förespråkat en strikt tolkning av direktivet såtillvida att endast proviantering för fartygets eller flygets behov skulle avses. Ett flertal länder har dock preliminärt uttalat sig för en mer generös tolkning. Något slutligt ställningstagande i frågan har ännu inte uppnåtts.

När det gäller den skattemässiga behandlingen av proviantering till fartyg och flygplan i EU-trafik väljer regeringen att lägga fram ett förslag som innebär att den nuvarande skattefriheten för proviantering av varor avsedda för bruk ombord bibehålls. Mot bakgrund av de tillämpningsproblem som den nuvarande lagstiftningen leder till och som kvarstår även när taxfreehandeln avskaffats anser regeringen att skattefriheten dessutom bör omfatta proviantering av matvaror avsedda för försäljning ombord. Skattefriheten för sådana varor gäller således oavsett om varan faktiskt konsumeras ombord eller används för försäljning ombord.

Beträffande proviantering av alkohol- och tobaksvaror gäller undantag för punktskatt endast om varorna är avsedda för förbrukning ombord. Undantaget för mervärdesskatt bör av praktiska skäl få motsvarande tillämpning.

Regeringen har vid utformningen av undantaget för proviantering till fartyg och luftfartyg i EU-trafik beaktat den restriktiva hållning som man intagit från kommissionens sida samtidigt som hänsyn tagits till att de länder som svensk skeppshandel konkurrerar med kan komma att ge direktivet en mer vidsträckt tolkning. En utvidgning av undantagsregeln för proviantering till att även avse kapitalvaror, kläder m.m. för försäljning ombord strider mot den grundläggande principen om beskattning av varje

led i varuhandeln. Det kan ifrågasättas om detta varit avsikten när undantaget för proviantering infördes i sjätte direktivet. En samsyn på EU-nivå torde dock på sikt vara nödvändig. Den slutliga lösningen på denna fråga måste därför hållas öppen.

Avslutningsvis kan konstateras att det enligt den föreslagna provianteringslagen krävs särskilt tillstånd till proviantering. För proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror föreslås avdragsrätten för punktskatt bli beroende av att provianteringen sker till någon som har ett sådant tillstånd. Vidare får proviantering endast ske i skälig omfattning och endast till fartyg eller luftfartyg av viss minsta storlek. Regeringen anser att samma villkor bör gälla för att proviantering av alkoholdrycker och tobaksvaror skall få ske utan mervärdesskatt. Ett förslag av denna innebörd lämnas i 5 kap. 9 § ML.

I 5 kap. 9 § tredje stycket ML finns i dag en bestämmelse som innebär att om en gemenskapsvara levereras för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge och leveransen görs till fartyget, skall omsättningen anses som en omsättning utomlands endast om varan består av spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel eller choklad- eller konfektyrvaror. Med andra ord kan skattefri försäljning på resor mellan Sverige och Norge endast ske i begränsad omfattning. Bestämmelserna härrör från den numer upphävda förordningen (1968:591) om mervärdesskatt i vissa fall vid utförelse, som i sin tur baseras på artikel 3 i den nordiska provianteringsöverenskommelsen. Enligt regeringens uppfattning bör det i samband med att den nordiska provianteringsöverenskommelsen omförhandlas kunna övervägas att slopa detta tämligen komplicerade regelsystem och eventuellt ersätta det med annan reglering (se avsnitt 8.1). I avvaktan på ett sådant ställningstagande bör bestämmelsen lämpligen kopplas till den föreslagna lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg och skattefriheten vara betingad av att provianteringsbegränsningarna uppfylls. Samtidigt krävs en följdändring i 7 kap. 5 § ML. Som framgår av avsnitt 8.1 föreslår regeringen att begränsningarna i artikel 3 i provianteringsöverenskommelsen tills vidare också skall upprätthållas gentemot Åland. Den föreslagna provianteringslagen innehåller vidare en bestämmelse i 6 § som begränsar provianteringen på vissa fartygslinjer mellan Sverige och Norge. Även här bör mervärdesskattefriheten för proviantering vara betingad av att reglerna i provianteringslagen uppfylls.

Som framgår av avsnitt 6.1.4 och 7 föreslår regeringen i en ny lag om exportbutiker att försäljning i exportbutiker endast skall få omfatta gemenskapsvaror för försäljning till tredjelandsresenärer. Eftersom detta innebär att varorna måste förtullas gäller att mervärdesskatt måste betalas vid förtullningen om inte undantag görs i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. För att inte försvåra för exportbutikerna att ha importerade varor i sina butiker bör en ändring göras i nämnda lag så att frihet från mervärdesskatt medges vid import av varor som levereras för försäljning i en exportbutik. Det kan i detta sammanhang nämnas att motsvarande problem inte uppstår på punktskattesidan eftersom innehavarna av exportbutiker skall vara godkända upplagshavare. Därmed kan de importera punktskattepliktiga varor utan att skatt tas ut vid själva importen.

Att inte bara leverans för försäljning i en exportbutik utan även själva försäljningen i exportbutiker till tredjelandsresenärer skall ske mervärdes-skattefritt bör framgå klart av ML. Regeringen föreslår därför en justering av 5 kap. 9 § första stycket 6 ML i enlighet härmed. Av den nya lagen om exportbutiker framgår att försäljningen i exportbutik är begränsad till vissa varor och vissa angivna kvantiteter. Mervärdesskattefriheten för försäljningen i exportbutiker bör vara betingad av att dessa regler uppfylls.

Den särskilda taxfreeförsäljningen till resenärer bosatta i tredje land (se avsnitt 4.5.3) är i dag EG-reglerad. Särregleringen i 5 kap. 9 § andra stycket ML för personer bosatta i Norge och på Åland grundar sig på en nordisk överenskommelse av den 26 mars 1980 (SÖ 1980:81, senast ändrad genom SÖ 1988:34) om beskattning av resgods i resetraffiken mellan Danmark, Finland, Norge och Sverige samt om skattefri försäljning till den som är bosatt i ett annat nordiskt land. Överenskommelsen går ut på att skattefri försäljning till den som är bosatt i ett annat nordiskt land endast skall kunna ske om det visas att skatt betalas i hemlandet. Regeringen anser att kontakt bör ske med berörda länder för att undersöka lämpligheten av att bibehålla denna särreglering.

7 Förslag till ny lag om exportbutiker

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

Utredningens förslag: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Göta Hovrätt* anför att beslut i frågor om tillstånd att inrätta exportbutik bör anses röra en sådan civil rättighet som medför en rättighet för sökande till domstolsprövning av besluten. *Generaltullstyrelsen* anser att det finns skäl att överväga om det i lagen bör tas in särskilda bestämmelser om kontroll. *Alkoholinspektionen* anser att förslaget bör kompletteras med en bestämmelse som gör det möjligt att återkalla tillstånd och att det bör klargöras vilken myndighet som skall kontrollera att tillståndshavaren följer alkohollagens regler. Övriga remissinstanser tillstyrker eller berör inte förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen föreslår i avsnitt 6.1.4 att endast obeskattade gemenskapsvaror skall få säljas i exportbutikerna. I och med detta kommer verksamheten i exportbutikerna inte att ha någon anknytning till tullagstiftningen. Det finns därför inte heller någon anledning att ha kvar några regler om exportbutiker i den lagstiftningen. I stället anser regeringen att frågan om tillstånd att inrätta exportbutiker och vad som skall få säljas där bör regleras i en särskild lag. Det innebär att bestämmelserna om exportbutiker i tullagen kan upphävas.

I dag är det regeringen som ger tillstånd till att inrätta exportbutiker. Denna tillståndsgivning är i huvudsak av näringspolitisk art och en central myndighet bör därför avgöra var det i landet är lämpligt att inrätta sådana

butiker. Det rör sig alltså i huvudsak om en näringspolitisk lämplighetsbedömning. Det bör därför även i fortsättningen ankomma på regeringen att pröva ansökningar om att få inrätta exportbutik.

Göta Hovrätt synes mena att det bör införas en rätt till domstolsprövning av regeringens beslut i ärenden om tillstånd att inrätta exportbutik. Som nämnts i föregående stycke är tillståndsgivningen av näringspolitisk art och beslut skall fattas efter lämplighetsbedömning. En enskild kan därför inte på rimliga grunder påstå att han har en rätt enligt svensk lag att erhålla tillstånd att inrätta exportbutik. Detta leder i sin tur till att artikel 6 (1) i Europakonventionen inte är tillämplig och till slutsatsen att det inte är nödvändigt med en möjlighet till domstolsprövning.

Regeringen har på senare tid meddelat tillstånd till flygplatshållaren. Detta framstår som den naturliga lösningen och den bör regleras i lag. Regeringen föreslår således att tillstånd att inrätta exportbutik skall ges till flygplatshållaren. Det betyder inte att det är flygplatshållaren som måste bedriva själva verksamheten i butiken utan verksamheten kan t.ex. upplåtas efter en offentlig upphandling. Vidare avser regeringen att följa sin nuvarande praxis och tidsbegränsa tillstånden. Tillstånden kommer som regel att förlängas om inte sådana omständigheter inträffar som medför att flygplatsen inte skall ha tillstånd. Det kan t.ex. vara fallet när det på flygplatsen inte längre förekommer trafik till tredje land.

Enligt nuvarande lydelse av 45 § tullagen får exportbutiker inrättas på flygplats men även, om det finns särskilda skäl, på någon annan plats. I praktiken finns bara ett fall där en exportbutik finns på annan plats än flygplats och det är SAS flygpassagerarterminal i Malmö. Regeringen kan inte se några skäl till att tillåta exportbutiker på andra platser än på flygplatser med internationell lufttrafik. De rutiner som gäller på sådana flygplatser talar nämligen för att varor som köps i exportbutiker förs ut ur landet. Att tillåta sådana butiker på andra platser bör rimligen leda till betydande kontrollproblem. I den nya lagen om exportbutiker saknas därför möjligheten att inrätta exportbutiker på annan plats än flygplats. Det bör påpekas att SAS flygpassagerarterminal i Malmö är klassad som internationell flygplats. Samtliga tillstånd till exportbutiker löper emellertid ut den 30 juni 1999. Det blir alltså regeringen som får bedöma om den terminalen även fortsättningsvis skall få ha en exportbutik.

Alkoholinspektionen och *Generaltullstyrelsen* berör frågan om hur verksamheten i en exportbutik skall kontrolleras. Alkoholinspektionen anser också att lagen bör kompletteras med en bestämmelse som gör det möjligt att återkalla tillstånd.

Verksamheten i en exportbutik skall bedrivas av en godkänd upplagshavare. Kontrollen av verksamheten bör inriktas på den som driver verksamheten och inte flygplatshållaren i egenskap av tillståndshavare. När det gäller skattekontrollen kommer den att ske med stöd av bestämmelserna om revision m.m. i LPP och, vad gäller mervärdesskatt, skattebetalningslagen (1997:484). Vidare kan en upplagshavare som inte sköter sig på ett tillfredsställande sätt få sitt godkännande återkallat. Det innebär i praktiken att han inte kan fortsätta att driva exportbutiken och att flygplatshållaren måste se sig om efter en ny samarbetspartner. Regeringen förutsätter därför att flygplatshållarna, vid utformningen av avtalen med

de som skall bedriva verksamheten, villkorar avtalen med att ett godkännande som upplagshavare kommer att erhållas och att avtalet upphör att gälla om godkännandet återkallas. När det gäller kontrollen av alkohollagens regler är det främst bestämmelserna om att spritdrycker, vin och starköl inte får säljas eller lämnas ut till den som inte har fyllt 20 år och inte heller till den som är märkbart påverkad av alkohol eller annat berusningsmedel som kan bli aktuella. Den som bryter mot dessa bestämmelser kan dock straffas med böter eller fängelse i högst sex månader för olovlig dryckeshantering. Eftersom det finns straffrättsliga sanktioner bör det i första hand vara en fråga för polisen att förebygga och beivra brott mot bestämmelserna i fråga. Det finns vidare inget som tyder på att dagens exportbutiker utgör ett problem vad gäller försäljning till minderåriga och berusade personer. Vid angivna förhållanden anser regeringen att de kontrollbefogenheter som följer av förslaget är tillräckliga.

Exportbutikerna kommer att drivas av någon annan än flygplatshållaren, dvs. tillståndshavaren. Om verksamheten inte bedrivs enligt gällande regler bör åtgärder vidtas mot den som bedriver verksamheten. Som nämnts i föregående stycke skall den som bedriver verksamheten vara godkänd upplagshavare. Där har även nämnts att en upplagshavare som inte följer gällande regler riskerar att få sitt godkännande återkallat, vilket t.ex. innebär att brott mot alkohollagen kan leda till att godkännandet återkallas. Med hänsyn till nu angivna förhållanden anser regeringen att möjligheten att kunna återkalla ett godkännande som upplagshavare är tillräckligt från kontrollsynpunkt. Det behövs därför ingen särskild bestämmelse om återkallelse i den nya lagen om exportbutiker.

I 45 § tullförordningen finns vissa begränsningar när det gäller vilka varor som får säljas i en exportbutik. För resenärer med bestämmelseort inom EG:s tullområde gäller dessutom vissa kvantitativa restriktioner. Varusortimentet är, förutom alkohol- och tobaksvaror, bl.a. parfymer och chokladvaror, alltså sådana varor som enligt äldre punktskattelagar varit belagda med s.k. lyxskatt. Regeringen anser att de begränsningar av varusortimentet som gäller i dag även bör gälla i fortsättningen. De nuvarande reglerna i tullförordningen förs därför över till den nya lagen om exportbutiker. I fråga om resande till tredje land står det medlemsstaterna fritt att föreskriva om begränsningar. Regeringen har i avsnitt 6.1.4 motiverat varför denna möjlighet bör utnyttjas. Den nya lagen om exportbutiker kommer alltså att innehålla kvantitativa gränser för försäljningen till resande till tredje land.

8 Förslag till ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg

8.1 Nordiska provianteringsöverenskommelsen bör sägas upp

Regeringens bedömning: Avskaffandet av den skattefria försäljningen på EU-interna resor innebär att den nordiska provianteringsöverenskommelsen har spelat ut sin roll när det gäller att begränsa den skattefria försäljningen på resor mellan å ena sidan Sverige och Danmark och å andra sidan Sverige och Finland. De begränsningar i förhållande till Norge och Åland som följer av överenskommelsen bör dock föras över till den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Den nordiska provianteringsöverenskommelsen bör på sikt sägas upp och ersättas med en ny överenskommelse.

Utredningens bedömning: Stämmer överens med regeringens utom i fråga om Ålandstrafiken.

Remissinstanserna: Har inga invändningar.

Skälen för regeringens bedömning: Huvudsyftet med den nordiska provianteringsöverenskommelsen är att effektivisera kontrollen av försäljningen av obeskattade varor på passagerarfartyg.

Av artikel 3 i överenskommelsen framgår bl.a. att proviantering får ske med obeskattade varor för försäljning ombord på andra rutter än sådana som betecknas som korta om provianteringen avser spritdrycker, vin, öl, tobaksvaror, cigarettpapper, choklad- och konfektyrvaror, parfym, kosmetiska preparat och toalettmiddel. I övrigt får proviantering för försäljning endast ske med beskattade varor.

Eftersom någon försäljning av obeskattade varor inte får ske i trafiken mellan de tre nordiska länder som ingår i EU efter den 30 juni 1999 måste överenskommelsen i detta avseende i praktiken anses ha spelat ut sin roll. Överenskommelsen har däremot fortfarande aktualitet såvitt avser trafik till Norge, men också vad gäller Åland, eftersom detta landskap ligger utanför EG:s skatteområde. Överenskommelsen upprätthålls också i princip av Finland gentemot Ålandstrafiken. Enligt de finska mervärdesskattegrupper som rör Åland beskattas, i den utsträckning som framgår av de finska skattereglerna för proviantering, överlåtelse av varor för försäljning till passagerare på fartyg i trafik dels mellan Åland och Sverige, Norge eller Danmark, dels mellan övriga Finland och Sverige, Norge eller Danmark om fartyget gör uppehåll i Åland. Av den finska provianterings-skattelagstiftningen framgår att skatt inte skall tas ut för den mängd alkoholdrycker, öl, tobaksvaror, choklad och andra sötsaker, parfymvaror, kosmetika och toalettmiddel som motsvarar fartygspassagerarnas behov och inte heller för den mängd andra varor som motsvarar passagerarnas behov om varans pris per enhet vid leveransen till fartyget inte överstiger 385 mark. De finska reglerna motsvarar således såvitt avser alkohol, öl, tobaksvaror m.m. artikel 3 i den nordiska provianteringsöverenskommel-

sen för vad som får provianteras obeskattat. I fråga om övriga varor får som tidigare nämnts proviantering för försäljning endast ske med beskattade varor. Någon möjlighet enligt överenskommelsen att skattefritt proviantera varor av visst lägre värde på det sätt som anges i den finska lagstiftningen finns således inte enligt överenskommelsen.

När det gäller Norge och Åland föranleder inte avskaffandet av taxfreeförsäljningen inom EU att de begränsningar som följer av överenskommelsen är överspelade. Detta medför dock inte tillräckliga skäl för att på sikt behålla överenskommelsen i nuvarande form. I stället bör förhandlingar mellan de nordiska länderna inledas för att se över vilka regler som bör gälla i framtiden. Även från dansk och finsk sida har framförts önskemål om att länderna skall diskutera vad som skall gälla när taxfreeförsäljningen upphört. I avvaktan på vad som kan komma ut av dessa förhandlingar bör Sverige fortsätta att hålla sig till överenskommelsen när det gäller fartygstrafiken till Norge och Åland. Regeringen föreslår därför att de begränsningar som följer av överenskommelsen förs över till den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg (se avsnitt 8.2). Begränsningarna i förhållande till Ålandstrafiken gäller även i de fall fartygets destination är finska fastlandet men en mellanlandning görs på Åland och resan därför karaktäriseras som en tredjelandsresa.

8.2 En ny lag om proviantering införs

Regeringens förslag: En ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg införs och ersätter den nuvarande provianteringsförordningen. I den nya lagen anges bl.a. under vilka förutsättningar proviantering får ske med obeskattade gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror. Vidare ges i provianteringslagen vissa regler som tar sikte på speciella situationer kring fartygslinjer mellan Sverige och Norge eller Åland.

Utredningens förslag: Stämmer överens med regeringens utom i fråga om Ålandstrafiken.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* ifrågasätter behovet och lämpligheten av att tillåta proviantering med obeskattade tobaksvaror för förbrukning ombord vid EU-interna resor.

Skälen för regeringens förslag: Provanteringsförordningen innehåller bl.a. regler om vad som får tas ombord i obeskattat skick, tillståndsregler, överklaganderegler men också rena ordningsregler (se vidare avsnitt 4.6.2). En stor del av dessa bestämmelser är av en sådan ingripande karaktär att de bör ges i lag.

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

När det gäller proviantering för förbrukning ombord i EU-intern trafik får medlemsstaterna enligt cirkulationsdirektivet behålla sina nationella

bestämmelser till dess att rådet på kommissionens förslag har infört gemenskapsbestämmelser. Sverige skulle alltså kunna välja att inte tillåta proviantering med obeskattade tobaksvaror för förbrukning ombord. För att ett sådant förbud skall få avsedd effekt krävs dock att de medlemsstater med vilka Sverige har flyg- och färjeförbindelser också inför ett sådant förbud eftersom proviantering med obeskattade tobaksvaror annars kan ske i dessa länder. En ensidig åtgärd från Sveriges sida skulle alltså inte leda till att mängden obeskattade tobaksvaror på flygplanen och färjorna minskade. Dessutom skulle kontrollen försvåras om provianteringen flyttade till andra EU-länder. Vidare föreslås i avsnitt 8.5 att proviantering inte får ske i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till resans art och varaktighet samt det antal personer som kan beräknas medfölja transportmedlet. Tullverket, som är den myndighet som föreslås bevilja tillstånd till proviantering, kan alltså genom beslut begränsa provianteringen av obeskattade tobaksvaror till vad som får anses rimligt i varje enskilt fall. Mot bakgrund av nu angivna förhållanden anser regeringen att det inte är motiverat att införa ett generellt förbud mot proviantering med obeskattade tobaksvaror för förbrukning ombord i EU-intern trafik.

En utgångspunkt för förslaget till den nya lagen är att den nordiska provianteringsöverenskommelsen delvis har spelat ut sin roll och därför på sikt bör sägas upp (se avsnitt 8.1). Detta innebär att nuvarande regler om proviantering för försäljning ombord på vissa särskilda rutter mellan Sverige och Danmark inte förs över till den nya lagen. Däremot återfinns den bestämmelse som gäller vissa korta rutter mellan Sverige och Norge i den nya lagen och, som framgår av avsnitt 6.2, även en regel om mervärdesbeskattning för fartygslinjer mellan Sverige och Norge eller Åland kopplad till ML. Enligt vad som föreslås i avsnitt 6.1.1 kommer en upplagshavares avdrag att kopplas till att Tullverket beviljat tillstånd till proviantering. En viktig anledning att införa regler om sådana tillstånd är således att stärka den fiskala kontrollen över provianteringen.

8.3 Generella förutsättningar för proviantering

Regeringens förslag: Proviaivering med obeskattade gemenskapsvaror skall få ske för försäljning vid resa till plats utanför EG:s skatteområde och för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort. När det gäller mervärdesskatt får proviantering ske i de fall som avses i mervärdesskattelagen.

Proviaivering med obeskattade gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror skall få ske för försäljning och förbrukning ombord vid resa till plats utanför EG:s tullområde.

Utredningens förslag: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: Godtar eller berör inte förslaget.

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

När det gäller obeskattade gemenskapsvaror måste man efter den 30 juni 1999 skilja på försäljning och förbrukning ombord. Den skattefria försäljningen upphör när det gäller resor inom EU men kvarstår vid resa till tredje land. Förbrukning ombord kommer dock även fortsättningsvis att kunna ske med obeskattade varor. Således får, när det gäller varor som skall säljas ombord, proviantering med obeskattade gemenskapsvaror endast ske vid resor till platser utanför EG:s skatteområde. När det gäller mervärdesskatt föreslår regeringen att proviantering skall få ske i de fall som avses i mervärdesskattelagen (se vidare avsnitt 6.2).

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

8.4 Vilka fartyg och luftfartyg som skall få proviantera obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror

Regeringens förslag: De nuvarande begränsningarna att endast vissa fartyg och luftfartyg får proviantera obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-gemenskapsvaror behålls till stora delar i den nya lagen. Dock skall endast provianteringen tillåtas för fartyg i yrkesmässig trafik, utom fiskefartyg, och inte som i dag kunna ske till fritidsfartyg. Tullverket skall kunna medge dispens från kraven på lägsta startvikt respektive bruttodräktighet.

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

Utredningens förslag: Regeringen föreslår till skillnad från utredningen att Tullverket skall kunna medge dispens från kravet på lägsta startvikt respektive bruttodräktighet.

Remissinstanserna: Har inga invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Proviaftering av obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror får enligt 8 § provianteringsförordningen ske endast till luftfartyg som har en högsta tillåtna startvikt som överstiger 5 700 kilogram och som är destinerat till utländsk flygplats för att lämna eller hämta passagerare eller last, fritidsfartyg vars bruttodräktighet inte understiger 75 och som skall avgå till utländsk hamn i annat land än Danmark, Finland eller Norge och annat fartyg som inte är fiskefartyg och vars bruttodräktighet är minst 75 som skall anlöpa utländsk hamn för att lämna eller hämta passagerare eller last, eller som skall företa kryssning i mer avlägsna farvatten som turistfartyg. Enligt förordningen får dessutom proviantering av dessa varor ske, i enlighet med särskilda bestämmelser, till fartyg som disponeras av Försvarmakten.

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

Strikta krav på lägsta startvikt respektive bruttodräktighet för att få proviantera kan leda till olämpliga konsekvenser i vissa fall. Så kan t.ex. vara fallet om ett flygplan i reguljär linjetrafik till skillnad från konkurrenternas plan inte uppfyller kravet på lägsta startvikt. Det får självfallet anses som en konkurrensnackdel att inte kunna proviantera med obeskattade varor om konkurrerande flygbolag har denna möjlighet. Tullverket bör därför kunna medge dispens från kraven på lägsta startvikt respektive bruttodräktighet om det finns särskilda skäl. Sådana skäl får bl.a. anses föreligga om fartyget eller flygfartyget trafikerar reguljära passagerarlinjer.

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

8.5 Tillstånd till proviantering

Regeringens förslag: Proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-gemenskapsvaror får endast ske om tillstånd har beviljats. Tillstånd till proviantering skall beviljas den som bedriver verksamheten på fartyget eller luftfartyget om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt bör beviljas sådant tillstånd. Tillstånd skall beviljas för viss tid eller för varje tillfälle som proviantering sker.

Proviantering, som kräver tillstånd, skall inte medges i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till resans art och varaktighet samt det antal personer som kan beräknas medfölja transportmedlet.

Tillstånd till proviantering beviljas av Tullverket.

Utredningens förslag: Regeringen föreslår till skillnad från utredningen att kravet på tillstånd begränsas till proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-gemenskapsvaror.

Remissinstanserna: Länsrätten i Skåne län efterlyser en precisering av grunderna för tillståndsprövningen. Övriga remissinstanser har inga inläggningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Även om försäljning av obeskattade varor inte skall förekomma vid resor inom EU kommer avsevärda mängder obeskattade varor att tas ombord för förbrukning ombord. Vid resor till tredje land tillkommer varor för försäljning. Det är således klart att det

måste ställas stora krav på den som på detta sätt får hantera obeskattade varor. Den som får ett tillstånd till proviantering är i mycket att jämföras med den som är upplagshavare enligt alkohol- och tobaksskattelagarna. I dessa lagar finns krav på att endast den, som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig, får godkännas som upplagshavare. Samma krav bör gälla för den som skall ges tillstånd till proviantering.

Utredningen föreslår att det skall införas ett generellt krav på tillstånd för att få proviantera. Det skulle innebära att även proviantering med livsmedel skulle kräva tillstånd. Den som enbart provianterar livsmedel går dock inte att jämföra med den som är upplagshavare enligt alkohol- och tobaksskattelagarna. När det gäller obeskattade gemenskapsvaror kan det därför ifrågasättas om det är rimligt med ett generellt krav på tillstånd för att få proviantera. Enligt nuvarande regler har Tullverket endast möjlighet att begränsa proviantering som sker från skatteupplag och tullager. Det innebär att provianteringen med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror kan begränsas men att det inte finns någon sådan möjlighet vad gäller andra obeskattade gemenskapsvaror. Ett generellt krav på tillstånd skulle därför leda till att Tullverket blev tvunget att ta ställning till all slags proviantering och inte som i dag enbart den som sker från skatteupplag och tullager. Detta skulle otvivelaktigt leda till en ökad arbetsbelastning för verket. En ökning som sannolikt inte kan motiveras vare sig av kontrollskäl eller andra skäl. Mot bakgrund av nu angivna förhållanden anser regeringen att tillstånd till proviantering med obeskattade gemenskapsvaror endast skall krävas när fråga är om alkoholdrycker och tobaksvaror. Dessutom bör, i likhet med vad som gäller i dag, proviantering med icke-gemenskapsvaror inte få ske utan Tullverkets medgivande. Även i dessa fall skall det alltså krävas tillstånd.

Vid prövningen av en ansökan om tillstånd till proviantering bör sökandes ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt ses i ljuset av att det i flertalet fall rör sig om proviantering av varor på vilka det i vanliga fall utgår betydande skattebelopp. De risker som är förknippade med den skattefria provianteringen skall alltså beaktas vid bedömningen av vilka krav som skall ställas på den som ansöker om tillstånd. Det innebär bl.a. att sökanden måste kunna uppvisa ett skötsamt förflutet. Vid prövningen bör därför Tullverket ta hänsyn till om sökanden är restförd för skatt och om han har gjort sig skyldig till brott med koppling till den verksamhet som tillståndet avser. Sådana brott är bl.a. skattebrott, bokföringsbrott, brott mot alkohol- eller tobakslagen samt varusmuggling.

Tillstånd till proviantering bör kunna vara av mer permanent art eller gälla endast för varje proviantering. Att kräva att t.ex. ett rederi som bedriver reguljär färjetrafik skall ansöka om tillstånd för varje proviantering skulle leda till en omfattande administrativ hantering. I andra fall, t.ex. lastfartyg som endast enstaka gånger angör svenska hamnar, är det däremot rimligt att tillstånd ges för varje proviantering. Således bör både tillstånd för viss tid och tillstånd för varje proviantering förekomma. Tillstånd för viss tid bör endast komma i fråga för den som bedriver reguljär trafik eller liknande verksamhet.

Proviering med obeskattade alkohol- och tobaksvaror och icke-gemenskapsvaror bör inte få ske i större omfattning än nödvändigt. Därför bör, liksom i dag, proviering inte få ske i större omfattning än vad som är skäligt men hänsyn till resans art och varaktighet. Hänsyn skall också tas till hur många passagerare som kan beräknas medfölja transportmedlet.

Tillstånd till proviering meddelas i dag av tullmyndigheten. Inte minst tullens närvaro vid flygplatser och hamnar, vilket i sig ger större möjligheter att upptäcka missförhållanden, talar för att tullen bör behålla denna funktion i den nya lagen. Under våren 1999 genomgår Tullverket en omorganisation. Tullverket utgörs i dag av Generaltullstyrelsen, som är chefsmyndighet, samt sex regionala tullmyndigheter. Omorganisationen innebär att Tullverket kommer att bestå av en enda myndighet med en central ledning och sex tullregioner. Den nya organisationen är tänkt att gälla från den 1 juli 1999 (se prop. 1998/99:79). Det nu sagda innebär att Tullverket bör vara tillståndsmyndighet enligt den nya lagen.

8.6 Tillsyn

Regeringens förslag: Tullverket skall utöva tillsyn enligt den nya lagen.

Tillståndshavarens bokföring skall var utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig.

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

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer skall få meddela föreskrifter om uppgiftsskyldighet för tillståndshavare.

Utredningens förslag: Regeringen föreslår till skillnad från utredningen att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall få meddela föreskrifter om uppgiftsskyldighet för tillståndshavare.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att förslaget är tveksamt från rättssäkerhetssynpunkt och att kontrollbestämmelserna i stället bör utformas med ledning av skatte- och tullrevisionsreglerna. De andra remissinstanserna godtar eller berör inte förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Av samma skäl som Tullverket bör vara tillståndsmyndighet bör verket även vara tillsynsmyndighet enligt den nya lagen. För att kontrollen skall kunna genomföras på ett meningsfullt sätt krävs att tillståndshavarens bokföring är utformad så att kontrollen är möjlig. Exempelvis bör en lagerbokföring finnas som gör det möjligt att kontrollera vad som tagits ombord på olika platser samt vad som förbrukats ombord och vad som eventuellt har använts för försäljning ombord. De närmare föreskrifterna om hur denna bokföring skall vara utformad kan i enlighet med vad *Lagrådet* yttrat meddelas i förordning genom verkställighetsföreskrifter. När det gäller verkställighetsföreskrifter kan regeringen i förordning uppdra åt myndighet att meddela sådana föreskrifter i ämnet.

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

När det gäller den kritik som *Riksskatteverket* riktat mot förslaget bör det påpekas att tullen enligt förslaget inte skall utföra några skattekontroller. Syftet med tullens tillsynsverksamhet är att kontrollera att de som meddelats provianteringstillstånd följer reglerna i den nya lagen om proviantering. Det är vanligt att myndigheter i lag åläggs att utöva tillsyn över reglerade verksamheter. Ett sådant tillsynsansvar brukar förenas med en rätt för myndigheten att på begäran få tillträde till lokaler m.m. och få se handlingar m.m. Det kan t.ex. nämnas att enligt tobakslagen (1993:581), alkohollagen m.fl. lagar har tillsynsmyndigheterna sådana befogenheter. Med hänsyn till det nu sagda och då främst till att fråga inte är om skattekontroll anser regeringen att det saknas skäl att utforma kontrollbestämmelserna med ledning av revisionsreglerna.

För att tillsynen och tillståndsgivningen skall fungera behöver Tullverket regelbundet få information från tillståndshavarna. Det kan t.ex. röra sig om uppgifter om antalet passagerare per tur. Sådana uppgifter behövs bl.a. vid prövningen av i vilken omfattning proviantering skall få ske. Det är inte rimligt att Tullverket skall vara hänvisade till att begära in uppgifter som regelmässigt behövs för tillsynen eller tillståndsgivningen. Det bör därför införas bestämmelser om uppgiftsskyldighet för tillståndshavare. Bestämmelser härom kan meddelas i förordning. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer bör därför bemyndigas att meddela föreskrifter om uppgiftsskyldighet för tillståndshavare.

För att tillsynen skall bli effektiv bör Tullverket ha tillgång till uppgifter från andra myndigheter. I den nya lagen föreslås därför att en uppgift som en myndighet förfogar över och som behövs för tillsynen på begäran skall tillhandahållas Tullverket.

8.7 Återkallelse av tillstånd

Regeringens förslag: Tullverket får återkalla ett tillstånd till proviantering om förutsättningarna för att bevilja tillstånd inte längre finns eller om tillståndshavaren använder varorna för andra ändamål än vad som anges i tillståndet. Vidare får tillståndet återkallas om tillståndshavarens bokföring inte är utformad på ett tillfredsställande sätt eller om han inte medverkar vid kontrollen av verksamheten. Ett beslut om återkallelse skall gälla omedelbart, om inte annat förordnas.

Utredningens förslag: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Länsrätten i Skåne län* efterlyser en precisering av grunderna för återkallelse och en bättre överensstämmelse mellan återkallelsegrunderna. *Kammarrätten i Sundsvall* anser att frågan om ett beslut om återkallelse skall gälla omedelbart bör belysas närmare. Övriga remissinstanser berör inte förslaget.

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

En första återkallelsegrund bör vara att förutsättningarna för att meddela tillstånd inte längre finns. Detta innebär att tillståndet skall återkallas om tillståndshavarens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är sådana att tillstånd inte skulle ha medgivits. I avsnitt 8.5 redogörs för vilka krav som bör ställas på en sökande och därmed även på den som redan meddelats tillstånd.

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

Vidare bör återkallelse ske när tillståndshavaren inte uppfyller kraven på hur bokföringen skall vara utformad eller om han försöker försvåra kontrollen av verksamheten. Denna återkallelsegrund kan alltså tillämpas i fall tillståndshavaren inte fullgör sina skyldigheter enligt den nya lagen om proviantering.

Med tanke på de stora skattebelopp som kan belöpa på varorna bör återkallelse även komma i fråga om tillståndshavaren inte medverkar vid skattemyndigheternas kontroll, dvs. vid revision eller annan kontroll. Att återkallelse kan ske i sådana fall är nödvändigt för att skattekontrollen skall fungera, inte minst mot bakgrund av att det annars kan bli svårt för beskattningsmyndigheten att få tillgång till utländskt bokföringsmaterial.

Lagrådet har förordat att nyss nämnda återkallelsegrund bör utgå och därvid yttrat att svårigheten att få tillgång till utländskt bokföringsmaterial bör kunna lösas enbart med tillämpning av lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Skattefrihet för försäljning och förbrukning ombord på fartyg och luftfartyg kan, som redogjorts för i avsnitt 6.1.1., uppnås på flera sätt. Ett sätt är att medge rederier och flygbolag återbetalning av skatt på varor som förbrukats eller sålts ombord. Rederier och flygbolag skulle alltså få köpa beskattade varor och sedan medges återbetalning av skatten vartefter varorna förbrukas eller säljs ombord. Regeringen har avvisat ett återbetalningssystem med hänvisning till att det skulle föra med sig stora likviditetsproblem för rederier och flygbolag. Regeringen föreslår i stället att rederier och flygbolag som har tillstånd enligt den nya lagen om proviantering skall få köpa varorna utan skatt men att de skall bli skyldiga att betala skatt om varorna används för något ändamål som inte är befriat från skatt. Regeringens förslag innebär alltså att obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror får hanteras skattefritt utanför den s.k. suspensionsordningen. För att ett sådant system skall vara fiskalt försvarbart måste det innehålla goda kontrollmöjligheter, inte minst mot bakgrund av att det är

fråga om s.k. högriskprodukter. Det måste vidare var möjligt att vägra rederier och flygbolag fortsatt tillträde till systemet i fall de inte samverkar vid kontroll. Från fiskal synpunkt är det inte acceptabelt att den som motsätter sig en kontroll skall kunna fortsätta att köpa obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror. Kontrollmöjligheterna och möjligheten att återkalla tillstånd till proviantering i fall tillståndshavaren inte samverkar vid kontroll bör vidare ses i ljuset av att rederier och flygbolag får rätt att köpa alkohol- och tobaksvaror utan skatt. Det är därför rimligt att kräva av de rederier och flygbolag som vill utnyttja systemet att de samverkar vid såväl Tullverkets som skattemyndighetens kontroller. Även remissinstanserna förefaller anse att detta är rimligt. Det finns i vart fall ingen remissinstans som har motsatt sig att ett tillstånd till proviantering skall kunna återkallas om tillståndshavaren inte samverkar vid en skatterevision. Med hänsyn till det nu sagda vidhåller regeringen att ett tillstånd till proviantering skall kunna återkallas om tillståndshavaren inte samverkar vid en skatterevision.

Ett tillstånd till proviantering ger i praktiken tillståndshavaren rätt att skattefritt köpa alkoholdrycker och tobaksvaror. Med hänsyn till den risk för skattefusksom alltid föreligger när det gäller obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror bör ett beslut om återkallelse av tillstånd gälla omedelbart, om inte annat förordnas.

8.8 Överklagande

Regeringens förslag: Beslut om att utföra kontroll skall inte få överklagas. Övriga beslut skall överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd skall krävas för överklagande till kammarrätten.

Utredningens förslag: Regeringen har till skillnad från utredningen kunnat anpassa sitt förslag till att Tullverket från och med den 1 juli kommer att bestå av en enda myndighet och till vad som med anledning därav föreslås i prop. 1998/99:79 Tullagens överklaganderegler, m.m.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Sundsvall* anser att frågan om prövningstillstånd skall krävas för överklagande till kammarrätten bör belysas närmare.

Skälen för regeringens förslag: För närvarande överklagas beslut om proviantering till Generaltullstyrelsen, vars beslut kan överklagas till regeringen. Numera förekommer i mycket ringa utsträckning att ärenden överklagas till regeringen. Vidare är det numera också i få fall som förvaltningsärenden inte överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Som redogjorts för i avsnitt 8.5 kommer Tullverket att omorganiseras till en enda myndighet med en central ledning och sex tullregioner. I prop. 1998/99:79 Tullagens överklaganderegler, m.m. föreslås med anledning av omorganisationen att Generaltullstyrelsen avskaffas som överklagandeinstans. Enligt den nya huvudregeln skall beslut av Tullverket överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Vidare krävs det med hänsyn till artikel 6 (1) i Europakonventionen att enskilda har möjlighet att erhålla domstolsprövning av Tullverkets beslut i tillståndsfrågor. Mot bakgrund av nu

angivna förhållanden anser regeringen att Tullverkets beslut enligt den nya provianteringslagen skall överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Av avsnitt 8.6 framgår att Tullverket får genomföra kontroller utan att det föreligger någon misstanke om oegentligheter. En möjlighet för tillståndshavarna att överklaga Tullverkets beslut att kontrollera en tillståndshavares verksamhet ter sig därför obefogad.

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

Krav på prövningstillstånd får numera betraktas som huvudregel. Enligt regeringens mening saknas det skäl att frånga denna huvudregel. Prövningstillstånd skall därför krävas vid överklagande till kammarrätten.

9 Införsel av alkoholdrycker i vissa fall

Regeringens förslag: Den som har godkänts som upplagshavare enligt alkoholskattelagen och som bedriver verksamhet i en exportbutik enligt lagen om exportbutiker skall ha möjlighet att till landet föra in spritdrycker, vin och starköl. Detsamma skall gälla den som har registrerats som varumottagare enligt alkoholskattelagen och meddelats tillstånd till proviantering enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

I förtydligande syfte föreskrivs att den som har partihandelstillstånd får sälja spritdrycker, vin och starköl till exportbutiker och till fartyg och luftfartyg för proviantering.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår inga förändringar av införselreglerna i alkohollagen.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 7 föreslås att verksamheten i en exportbutik skall bedrivas av en godkänd upplagshavare (se även avsnitt 6.1.4). Det innebär att den som bedriver verksamheten kan ta emot alkoholdrycker utan beskattningsekvenser från såväl svenska som utländska upplagshavare. Vidare föreslås i avsnitten 6.1.1 och 6.1.2 att rederier och flygbolag, som registrerade varumottagare, skall få göra avdrag för skatt på alkoholdrycker som förbrukats eller sålts ombord. Syftet med denna avdragsrätt är att göra det möjligt för rederier och flygbolag att köpa alkoholdrycker direkt från utländska upplagshavare.

Enligt alkohollagen är det endast innehavare av tillverknings- eller partihandelstillstånd som får föra in spritdrycker, vin och starköl till landet. Utöver denna huvudregel får personer som har fyllt 20 år föra in sådana varor bl.a. som resandeförsel eller som arv- eller flyttgods. Det finns också särskilda bestämmelser för fartyg, flygplan eller tåg i internationell trafik. Försäljning till Systembolaget, innehavare av serverings- eller inköpstillstånd eller andra partihandlare benämns partihandel, och får en-

dast bedrivs av den som har meddelats tillverknings- eller partihandels-tillstånd av Alkoholinspektionen. Den som har meddelats tillverknings- eller partihandelstillstånd får även exportera spritdrycker, vin och starköl.

För att innehavare av exportbutiker och rederier och flygbolag som registrerats som varumottagare skall få föra in spritdrycker, vin och starköl till landet krävs alltså att de meddelas partihandelstillstånd. Nämnda aktörer kommer emellertid inte att bedriva partihandel utan försäljning i exportbutik respektive försäljning eller servering ombord på fartyg eller luftfartyg. De legala grunderna för dessa verksamheter finns i 3 kap. 2 och 3 §§ alkohollagen. När det gäller verksamheten i exportbutiker kommer det att krävas att flygplatshållaren har meddelats tillstånd av regeringen att inrätta en sådan butik och att den som driver butiken har godkänts som upplagshavare av skattemyndigheten. Den som bedriver försäljning eller serveringsverksamhet ombord på t.ex. en färja skall om han vill utnyttja möjligheten att köpa varor från utländska upplagshavare dels ha registrerats som varumottagare av skattemyndigheten, dels ha meddelats tillstånd till proviantering av Tullverket. Därutöver skulle det alltså enligt gällande alkohollagstiftning krävas partihandelstillstånd för att möjliggöra inköp från utländska upplagshavare. Det är inte rimligt att det skall behövas tre olika tillstånd från tre olika myndigheter för att en näringsidkare skall kunna bedriva sin verksamhet. Dessutom har nu aktuella näringsidkare endast behov av den införselrätt som följer med ett partihandelstillstånd enligt alkohollagen. Mot bakgrund av nu angivna förhållanden anser regeringen att det bör införas en särskild införselrätt för godkända upplagshavare som bedriver verksamhet i en exportbutik enligt den nya lagen om exportbutiker. Även för registrerade varumottagare som meddelats tillstånd till proviantering enligt den nya lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg bör en sådan rätt införas. Detta uppnås genom en ändring i 4 kap. 2 § alkohollagen. Det bör avslutningsvis påpekas att det inte finns något som hindrar att nu aktuella näringsidkare ansöker om partihandelstillstånd, och om de uppfyller förutsättningarna meddelas sådant tillstånd.

Det bör i det här sammanhanget nämnas att Alkoholutredningen i sitt delbetänkande Alkoholpolitikens medel (SOU 1998:156) föreslår att de särskilda partihandelstillstånden avskaffas och i alkohollagen ersätts med en koppling till vissa begrepp i lagen om alkoholskatt. En automatisk rätt att bedriva partihandel med (och import av) spritdrycker, vin och starköl införs därmed för dem som har godkänts av skattemyndigheten som upplagshavare eller registrerad varumottagare enligt bestämmelserna i lagen om alkoholskatt. Om Alkoholutredningens förslag leder till lagstiftning kan alltså de nu föreslagna ändringarna av införselreglerna i 4 kap. 2 § alkohollagen upphävas.

I förtydligande syfte föreslås att 4 kap. 5 § ändras så att det klart framgår att den som har partihandelstillstånd får sälja spritdrycker, vin och starköl till exportbutiker och till fartyg och luftfartyg för proviantering.

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

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

Redan i dag gäller att Tullverket skall ge tillstånd till proviantering. Den föreslagna lagen om proviantering får dock anses innebära att Tullverkets tillsynsansvar utvidgas något. Eventuellt ökade kostnader skall finansieras inom befintliga ramar för Tullverket.

Den nya lagen om proviantering innebär att de allmänna förvaltningsdomstolarna får en ny måltyp. Enligt regeringens bedömning kommer dock endast ett mycket begränsat antal mål att prövas i domstol. Den nya måltypen förväntas därför endast leda till en ytterst marginell ökning av arbetsbelastningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Eventuellt ökade kostnader för domstolarna skall finansieras inom befintliga ramar för Domstolsväsendet.

Förslaget till ny lag om exportbutiker innebär att beskattningsmyndigheten i stället för Tullverket skall ansvara för kontrollen av verksamheten. Med hänsyn till de fåtal butiker det rör sig om bör denna nya uppgift inte påverka myndighetens kostnader mer än marginellt. De eventuella kostnader som det utökade kontrollansvaret innebär, skall finansieras inom befintliga ramar för skattemyndigheterna. Förslaget om att slopa den nuvarande avgiften för exportbutiker har mycket ringa finansiell effekt, i storleksordningen 1 miljon kr. Detta intäktsbortfall kan dock komma att uppvägas av att exportbutikerna inte längre skall få sälja oförtullade varor.

Slutligen kan det faktum att taxfreeförsäljningen inom EU upphör leda till att intäkterna från alkohol- och tobaksskatterna ökar något. Detta är

dock osäkert och beror ytterst på hur konsumenterna kommer att agera när taxfreeförsäljningen upphör. Vidare kommer den försäljning som sker på EU-resor med Sverige som avgångsland att mervärdesbeskattas i Sverige, vilket kan leda till ökade skatteintäkter. Även här är det dock svårt att bedöma om det blir någon ökning och i så fall hur stor den blir.

Sammanfattningsvis anser regeringen att förslagen inte medför några statsfinansiella konsekvenser.

11 Författningskommentar

11.1 Förslaget till lag om exportbutiker

1 §

Tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats skall enligt *första stycket* liksom i dag beviljas av regeringen. Tillstånd kan bara ges till flygplatshållaren. Detta överensstämmer med den praxis som regeringen i dag tillämpar.

Andra stycket innebär bl.a. att endast obeskattade gemenskapsvaror får säljas i exportbutikerna. Beskattade varor och icke-gemenskapsvaror får alltså inte säljas i butikerna. Mot bakgrund av att den skattefria försäljningen upphör för resande inom EU får försäljning bara ske till den som reser till tredje land. Se vidare avsnitt 6.1.4.

I *tredje stycket* föreskrivs att verksamheten i en exportbutik skall bedrivas av en som är godkänd som upplagshavare enligt alkohol- och tobaksskattelagarna.

2 §

Paragrafen innehåller definitioner av vad som enligt lagen skall avses med obeskattade varor, gemenskapsvaror EG:s skatteområde och EG:s tullområde. Med obeskattade varor avses varor som inte belastats med punktskatt och/eller mervärdesskatt. Dit hör också varor som i ett tidigare led belastats med sådan skatt men där varorna sedan blivit skattebefriade genom ett avdrags- eller återbetalningsförfarande.

EG:s skatteområde för mervärdesskatt anges i 1 a § mervärdesskattförordningen (1994:223) och för punktskatt i förordningen (1994:1785) om Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Bestämmelserna grundar sig på artikel 3 i sjätte direktivet respektive artikel 2 i cirkulationsdirektivet. I princip är det medlemsstaternas territorier som utgör skatteområdena. I direktiven undantas dock vissa delar av medlemsstaternas territorier. Dessutom finns det avtal som stadgar att vissa områden inte skall tillhöra skatteområdena, dvs. det framgår inte av direktiven att områden i fråga inte tillhör EG:s skatteområde. Åland ligger t.ex. utanför EG:s skatteområde, vilket varken framgår av sjätte direktivet eller cirkulationsdirektivet men väl av ett särskilt protokoll till det finländska accessionsavtalet. Se även avsnitt 4.1.

3 §

I exportbutikerna får endast vissa varor säljas. Dessutom finns det vissa kvantitativa begränsningar per resenär vad gäller alkoholdrycker och tobaksvaror. Detta regleras i *första och andra stycket*. Se vidare avsnitt 6.1.4. En försäljning av andra varor eller utöver angivna kvantiteter är alltså inte tillåten och en sådan försäljning innebär också att mervärdesskatt och punktskatt skall tas ut (se föreslagna ändringar i 32 § tobaksskattelagen och 32 § alkoholskattelagen samt det nya femte stycket i 5 kap. 9 § ML).

I *tredje stycket* ges definitioner av vad som enligt lagen skall avses med vissa alkoholdrycker och tobaksvaror. Definitionerna motsvarar dem som anges i lagen om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen.

11.2 Förslaget till lag om proviantering av fartyg och luftfartyg

1 §

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

2 §

Paragrafen innehåller definitioner av vad som enligt lagen skall avses med obeskattade varor, gemenskapsvaror och EG:s skatteområde. Med obeskattade varor avses varor som inte belastats med punktskatt och/eller mervärdesskatt. Dit hör också varor som i ett tidigare led belastats med sådan skatt men där varorna sedan blivit skattebefriade genom ett avdrags- eller återbetalningsförfarande. Sådana skattefria varor omfattas av provianteringslagen.

EG:s skatteområde för mervärdesskatt anges i 1 a § mervärdesskattförordningen (1994:223) och för punktskatt i förordningen (1994:1785) om Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Bestämmelserna grundar sig på artikel 3 i sjätte direktivet respektive artikel 2 i cirkulationsdirektivet. I princip är det medlemsstaternas territorier som utgör skatteområdena. I direktiven undantas dock vissa delar av medlemsstaternas territorier. Dessutom finns det avtal som stadgar att vissa områden inte skall tillhöra skatteområdena, dvs. det framgår inte av direktiven att områden i fråga inte tillhör EG:s skatteområde. Åland ligger t.ex. utanför EG:s skatteområde, vilket varken framgår av sjätte direktivet eller cirkulationsdirektivet men väl av ett särskilt protokoll till det finländska accessionsavtalet. Se även avsnitt 4.1.

3 §

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

Eftersom den skattefria försäljningen upphör vid resor inom EU skall någon proviantering av obeskattade varor inte förekomma för detta ändamål utan sådan proviantering får bara ske med beskattade varor. Förbrukningen ombord kan dock även fortsättningsvis ske med obeskattade varor vilket innebär att även proviantering kan ske med sådana varor. Här bör dock särskilt uppmärksammas att icke-gemenskapsvaror inte får provianteras för förbrukning vid resa till plats inom EG:s tullområde. Varor som kommer från tredje land måste således förtullas innan de kan tas ombord. Proviafteringen kan dock ske tullfritt enligt reglerna i lagen om tullfrihet m.m. och förordningen om tullfrihet m.m.

I paragrafens andra stycke lämnas en upplysning om när proviantering får ske utan mervärdesskatt genom att en hänvisning görs till de materiella bestämmelserna i ML.

4 §

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

5 och 6 §§

I 5 och 6 §§ ges särskilda regler som tar sikte på fartygslinjer mellan Sverige och Norge eller Åland och som bygger på överenskommelser mellan länderna. I paragraferna begränsas det varusortiment som får provianteras på sådana linjer. I 6 § andra stycket finns också en begränsning av hur mycket som får säljas ombord på vissa linjer mellan Sverige och Norge.

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

7 §

Enligt *första stycket* får proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-gemenskapsvaror endast ske om tillstånd har beviljats. Med alkoholdryck förstås dryck som avses i 1 kap. 3 § alkohollagen och med tobaksvara vara som avses 1 § tobaksskattelagen. Huruvida varorna är obeskattade skall bedömas med ledning av 2 §. Tillstånd till proviantering skall ges till den som bedriver verksamheten på fartyget eller luftfartyget om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt bör meddelas tillstånd. Bestämmelsen kommenteras i avsnitt 8.5.

Tillstånd till proviantering skall, som nämnts i föregående stycke, ges till den som bedriver verksamheten på fartyget eller luftfartyget. I avsnitt 6.1.1 föreslås att upplagshavare skall få göra avdrag för skatt på varor som tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till annat EU-land av någon som har meddelats tillstånd till proviantering enligt förevarande lag. Är det fråga om resor till tredje land medges även avdrag för varor som tagits emot för försäljning ombord. Upplagshavare kan alltså endast leverera varor utan skatt till den som har provianterings-tillstånd. Rederier och flygbolag bör därför noggrant överväga vem som skall ansöka om tillstånd i fall de inte själva tänker bedriva verksamheten.

Om verksamheten bedrivs av någon annan än tillståndshavaren kan upplagshavarna inte leverera varor utan skatt till den som bedriver verksamheten. I sådana fall bör alltså den som bedriver verksamheten ombord på fartyget eller luftfartyget ansöka om tillstånd till proviantering.

Tillstånd skall enligt *andra stycket* kunna ges för viss tid eller endast för varje proviantering. Tillstånd för viss tid får beviljas den som bedriver reguljär trafik eller liknande verksamhet. Med reguljär trafik förstås trafik som bedrivs enligt en i förväg känd turlista. Liknande verksamhet är regelbunden trafik som inte bedrivs enligt turlista. Som exempel kan nämnas ett lastfartyg som regelbundet anlöper en viss hamn.

8 §

Paragrafen överensstämmer i stort med motsvarande bestämmelse i den nuvarande provianteringsförordningen. Paragrafen riktar sig både till Tullverket vid dess tillståndsgivning och till den som getts tillstånd till proviantering.

En skillnad mot nuvarande ordning är att fritidsfartyg inte får proviantera med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-gemenskapsvaror. I fortsättningen får alltså endast fartyg i yrkesmässig trafik proviantera med sådana varor. Vidare regleras nu direkt i lagen att Försvarmaktens fartyg och luftfartyg kan proviantera obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke gemenskapsvaror.

I *andra stycket* införs en möjlighet för Tullverket att bevilja dispens från kraven på lägsta startvikt respektive bruttodräktighet i första stycket 1 och 2. Dispens skall medges om det finns särskilda skäl. Sådana skäl får bl.a. anses föreligga om fartyget eller luftfartyget trafikerar reguljära passagerarlinjer. Bestämmelsen kommenteras även i avsnitt 8.4.

9 §

Bestämmelsen innebär att proviantering enligt 7 § inte får ske i större omfattning än vad som kan anses behövas för resan. Bestämmelsen riktar sig både till Tullverket vid dess tillståndsgivning och till den som getts tillstånd till proviantering.

I den EU-interna trafiken får proviantering med obeskattade varor endast ske för konsumtion ombord. Det innebär alltså att Tullverket måste göra en bedömning av hur mycket som kan antas konsumeras ombord. En sådan bedömning bör i vissa fall leda till att provianteringen begränsas kraftigt. Det kan bl.a. röra sig om färjelinjer med förhållandevis kort restid. Det säger sig självt att rökarna bland passagerarna på en färja med en restid på cirka 30 minuter endast hinner röka ett fåtal cigaretter. Liknande resonemang kan givetvis föras beträffande alkoholdrycker. När det gäller flyglinjer och färjelinjer med rökförbud finns det skäl att helt vägra proviantering med obeskattade tobaksvaror eftersom någon konsumtion av cigaretter inte får förekomma ombord.

10 och 11 §§

I paragraferna föreskrivs att Tullverket skall vara såväl tillstånds- som tillsynsmyndighet.

12 §

Enligt paragrafen skall tillståndshavarens bokföring vara utformad så att kontroll av verksamheten är möjlig. Det kan t.ex. innebära att det klart skall gå att skilja vad som förbrukats ombord från det som sålts på annat sätt. Vidare bör det också framgå vad som provianterats i andra länder. Bestämmelsen har utformats i enlighet med vad Lagrådet yttrat (se avsnitt 8.6).

13 §

För att Tullverket skall kunna utöva sin tillsyn på ett tillfredsställande sätt föreskrivs i *första stycket* att tillståndshavaren på begäran av Tullverket skall tillhandahålla bokföring och andra handlingar som rör verksamheten och lämna tillträden till utrymmen som används i verksamheten.

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

14 §

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

Enligt *första punkten* får tillståndet återkallas om förutsättningarna för att bevilja tillstånd inte längre finns. Det är således fråga om att de ekonomiska förhållandena och omständigheterna i övrigt för den som fått tillstånd förändrats på ett sådant sätt att han inte skulle ha beviljats tillstånd vid tidpunkten för återkallandet. Det kan också vara så att tillståndshavaren inte längre bedriver trafik till utländsk ort. I avsnitt 8.5 redogörs för vilka krav som bör ställas på en sökande och därmed även på den som redan meddelats tillstånd.

I *andra punkten* anges att tillståndet får återkallas om varorna används för annat ändamål än vad som anges i tillståndet. Om exempelvis varor provianterats för förbrukning ombord men säljs i en butik på en färja i EU-intern trafik kan alltså tillståndet återkallas. Gränsdragningen mellan förbrukning och försäljning behandlas i avsnitt 6.1.1. I fall försäljningen inte har deklarerats på sätt som anges i alkohol- och tobaksskattelagarna bör tillståndet som regel återkallas. Även i fall deklaration har lämnats bör återkallelse ske om försäljning har skett i större omfattning. Detta mot bakgrund av att provianteringen för försäljning ombord skall ske med beskattade varor. Detsamma gäller vid omfattande svinn. Bestämmelsen kommenteras även i avsnitt 8.7.

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

Slutligen utgör det faktum att tillståndshavaren inte samverkar vid en eventuell revision av verksamheten grund för att återkalla tillståndet enligt *fjärde punkten*. Huruvida tillståndshavaren samverkar eller inte får bedö-

mas mot bakgrund av de skyldigheter som en reviderad har enligt LPP Prop. 1998/99:86 och skattebetalningslagen.

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

15 §

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

16 §

I paragrafen bemyndigas regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om uppgiftsskyldighet för tillståndshavare.

17 §

I *första stycket* första meningen anges att beslut enligt 13 § första stycket inte får överklagas, alltså beslut om att begära tillgång till handlingar eller tillträde till utrymmen. Övriga beslut får överklagas till allmän förvaltningsdomstol, dvs. länsrätt. Eftersom inget särskilt föreskrivs skall beslut enligt denna lag överklagas enligt förvaltningslagens (1986:223) bestämmelser. Av 7 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291) följer att när en enskild överklagar ett beslut är Tullverket den enskildes motpart.

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

9 §

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

Skattskyldigheten gäller om varorna använts för annat ändamål än det som var förutsättningen för att varorna fick köpas utan skatt. Det innebär att skattskyldighet uppkommer vid varje situation som inte täcks av det skattefria ändamålet. För den EU-interna trafiken innebär det att skattskyldighet uppkommer om tobaksvaror används för annat ändamål än förbrukning ombord, t.ex. försäljning ombord. Gränsdragningen mellan förbrukning och försäljning behandlas i avsnitt 6.1.1. När det gäller fartyg och flygplan i trafik till tredje land uppkommer skattskyldighet om tobaksvarorna används för annat ändamål än förbrukning eller försäljning ombord. Oavsett om det rör sig om EU-intern trafik eller trafik till tredje land utlöser stöld och svinn beskattning. Detsamma gäller om varorna förstörs. Det är den som förvärvat varorna utan skatt som blir skattskyldig om varorna används för annat än avsett ändamål. Detta gäller undantagslöst, dvs. förvärvaren kan inte komma från skattskyldigheten genom att invända att t.ex. varorna sålts utan hans vetskap eller att det inte var han som stal varorna. Efter påpekande från Lagrådet har detta förtydligats på

så sätt att det i ett nytt *andra stycke* uttryckligen föreskrivs att med att varor används för annat än avsett ändamål likställas i förevarande lag att de går förlorade. Bestämmelsen skall alltså även tillämpas för att bedöma om skattskyldighet föreligger enligt 38 § 5.

I avsnitt 4.6.3 finns en beskrivning av hur provianteringen av flygplan går till från de s.k. proviantlokalerna. I proviantlokalerna, som med regeringens förslag måste vara skatteupplag, packas varor för förbrukning ombord i särskilda vagnar. När planet återvänder fraktas de varor som finns kvar tillbaka till proviantlokalen. Om varorna förs tillbaka till skatteupplaget i direkt anslutning till att flygplanet återvänder skall inte skattskyldighet enligt den nya punkten uppkomma.

10 §

Den nya punkten 4 är föranledd av att det i den nya lagen om exportbutiker föreskrivs att verksamheten i en sådan butik skall bedrivas av en godkänd upplagshavare. Den som avser att bedriva verksamhet i exportbutik kan genom ändringen godkännas som upplagshavare under förutsättning att han uppfyller övriga krav. Enligt den nya punktens lydelse kan beskattningsmyndigheten besluta om godkännande innan verksamheten startat. Detta är nödvändigt eftersom det endast är godkända upplagshavare som får bedriva verksamhet i en exportbutik.

20 §

Ändringen i punkten 6 *första stycket* är föranledd av att 9 § numer har två stycken. Hänvisningen ändras därför till 9 § första stycket 5. Den nya punkten 7 i första stycket reglerar när skattskyldigheten skall anses inträda i de fall som regleras i 9 § första stycket 7. Skattskyldigheten inträder när varorna används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten, dvs. för annat än avsett ändamål.

En registrerad varumottagare som har tillstånd enligt den nya lagen om proviantering kommer enligt föreslagen ändring av 33 § att få göra avdrag för skatt på varor som förbrukats ombord och, om fråga är om trafik till tredje land, även för varor som sålts ombord. Denna avdragsrätt är tillämplig på varor som varumottagaren förvärvar från upplagshavare i andra EU-länder. En registrerad varumottagare med provianteringsstillstånd kan självfallet också köpa varor utan skatt från svenska upplagshavare. I sådana fall uppnås dock skattefriheten genom att upplagshavaren får göra avdrag för skatten, se kommentaren till 32 §. Om varumottagaren använder varorna för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir han skattskyldig enligt 9 § första stycket 7. Enligt den nya punkten 7 i första stycket förevarande paragraf inträder skattskyldigheten när varorna används för annat än avsett ändamål. I sistnämnda fall är alltså en registrerad varumottagare inte skattskyldig enligt 9 § första stycket 2 eftersom han inte yrkesmässigt har tagit emot tobaksvaror från en utländsk upplagshavare, vilket i sin tur innebär att skattskyldighetens inträde skall bedömas enligt den nya punkten 7 första stycket i förevarande paragraf och inte enligt punkten 2 i samma stycke. En registrering som varumottagare gäller nämligen enbart i förhållande till upplagshavare i andra EU-länder.

22 §

Ändringen i *andra stycket* är föranledd av att 9 § numer har två stycken. Hänvisningen ändras därför till 9 § första stycket 5.

Det nya *femte stycket* innebär som huvudregel att om skattskyldighet föreligger enligt 9 § första stycket 7 skall deklaration lämnas och därmed även betalning av skatten ske senast fem dagar efter skattskyldighetens inträde. Detta gäller dock inte den som är registrerad varumottagare. Av förslaget till 33 § framgår att den som fått tillstånd till proviantering enligt lagen om proviantering kan göra avdrag som registrerad varumottagare för skatt på tobaksvaror vartefter de förbrukas. Är det fråga om trafik till tredje land omfattar avdragsrätten även varor som säljs ombord. Om en registrerad varumottagare med provianteringstillstånd även blir skattskyldig enligt 9 § första stycket 7 behöver han inte deklarerat den skattepliktiga händelsen separat inom fem dagar utan redovisningen skall i stället göras i deklarationen för den ordinarie redovisningsperioden.

31 e §

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

32 § första stycket

För närvarande uppnås skattefrihet vid all proviantering genom att avdrag medges för varor som lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant, första stycket e. Denna regel slopas och ersätts, vad gäller förbrukning ombord, med en regel om att upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor som tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt den nya lagen om proviantering. Uttrycket utländsk ort innebär att avdragsrätten omfattar varor som tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till såväl annat EU-land som till tredje land.

I den nya lydelsen av första stycket f regleras avdragsrätten för proviantering för försäljning ombord. Denna avdragsrätt omfattar endast varor som tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land, och alltså inte på resa till annat EU-land. Någon skattefri försäljning ombord på fartyg och luftfartyg i EU-intern trafik får ju inte förekomma efter den 30 juni 1999.

För att rätt till avdrag skall föreligga krävs att tillståndshavaren tagit emot varorna. Rätten till avdrag inträder i samma stund som tillståndshavaren tar varorna i sin besittning. Avdrag kan alltså inte medges om varorna av någon anledning försvinner under transporten till tillståndshavaren.

32 § *andra stycket*

Avdrag enligt *andra stycket* kan göras för varor som levererats till den som uppvisar en färdhandling för resa till plats utanför EG:s punktskatteområde. Även om försäljning sker till en resenär till tredje land medges

avdrag bara upp till vissa kvantiteter. Dessa kvantiteter återfinns i lagen Prop. 1998/99:86 om exportbutiker.

33 §

Regeln i det nya *andra stycket* är avsedd för att den som har tillstånd enligt den nya lagen om proviantering skall kunna köpa sina varor direkt från en utländsk upplagshavare. Skattskyldigheten för en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med den nu föreslagna regeln kan avdrag göras för dessa varor vartefter de förbrukas ombord på resa till utländsk ort eller säljs ombord på resa till tredje land. Bestämmelsen kommenteras även i avsnitt 6.1.1 och 6.1.2.

38 §

Genom den nya punkten 4 blir det möjligt för den som bedriver verksamhet i en exportbutik att registreras som skattskyldig för snus och tuggtobak. Utan registrering kan den som bedriver verksamheten inte köpa snus och tuggtobak utan skatt från andra som är registrerade och inte heller få avdrag för skatt på varor som levererats till resande till tredje land (se 32 § andra stycket, 40 § första stycket och 41 § andra stycket). Registrering som skattskyldig är alltså en förutsättning för att snus och tuggtobak skall kunna säljas skattefritt i en exportbutik.

I 41 § andra stycket föreskrivs att 32 § även gäller den som är registrerad som skattskyldig för snus och tuggtobak. Det innebär att avdrag medges för varor som tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt den nya lagen om proviantering. Är det fråga om en resa till tredje land medges avdrag även för varor som tagits emot för försäljning ombord. Den nya punkten 5 innebär att den som köpt varor utan skatt i nu aktuella fall blir skyldig att betala skatt om varorna används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten. Se även kommentaren till 9 §.

39 §

Ändringen innebär att den som bedriver verksamhet i exportbutik efter ansökan kan registreras som skattskyldig om verksamheten är av större omfattning eller om det annars finns särskilda skäl. Eftersom registrering är en förutsättning för att snus och tuggtobak skall kunna säljas skattefritt i en exportbutik och den som bedriver verksamheten skall vara godkänd upplagshavare får det regelmässigt anses föreligga särskilda skäl.

40 §

I det nya *tredje stycket* införs en bestämmelse om när skattskyldigheten inträder i de fall som regleras i 38 § 5. Bestämmelsen har samma lydelse som den nya punkten 7 i 20 § första stycket. Hänvisning till 22 § femte stycket innebär att om skattskyldighet föreligger enligt 38 § 5 skall deklaration lämnas och därmed även betalning av skatt ske senast fem dagar efter skattskyldighetens inträde. Eftersom det inte finns några registrerade varumottagare för snus och tuggtobak kommer 22 § att vara generellt tillämplig i fråga om nämnda varor.

Övergångsbestämmelserna

I *punkten 2* föreskrivs att avdragsreglerna i 32 § första stycket e och f skall gälla i sin äldre lydelse om förutsättningarna för avdrag uppfyllts före ikraftträdandet. Det innebär att en upplagshavare som levererar varor för försäljning till en exportbutik i juni får yrka avdrag för leveransen i den deklaration som skall lämnas den 20 juli.

När de nya reglerna träder i kraft den 1 juli 1999 kommer det bl.a. hos rederier och flygbolag att finnas varor som har levererats utan skatt. Om dessa varor används för något ändamål som inte är undantaget från skatt enligt de nya reglerna skall skatt tas ut. Detta uppnås genom en hänvisning till 32 § första stycket e och f samt andra stycket. Obeskattade varor som levererats före ikraftträdandet kan endast användas skattefritt för i nämnda bestämmelser angivna ändamål. Skattskyldig är den som använder varorna för annat ändamål. När skattskyldigheten inträder och hur skatten skall redovisas regleras genom en hänvisning till 20 § första stycket 7 och 22 § femte stycket.

11.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

8 §

Den nya punkten 8 i *första stycket* motsvaras av 9 § första stycket 7 i tobaksskattelagen. Den kommer för alkoholskattens del inte enbart att omfatta den som fått tillstånd att proviantera enligt lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Bestämmelsen skall nämligen också tillämpas i fall alkoholvaror förvärvats utan skatt med stöd av 31 e eller 20 § första stycket 1. I övrigt hänvisas till kommentaren till 9 § tobaksskattelagen.

9 §

Se kommentaren till 10 § tobaksskattelagen.

19 §

Se kommentaren till 20 § tobaksskattelagen.

20 §

Ändringen i första stycket k) är föranledd av att 31 b § numer betecknas 31 e § (se prop. 1998/99:18, bet. 1998/99SkU6, rskr 1998/99:68, SFS 1998:1679).

I nuvarande tredje stycket regleras skattskyldigheten för den som köpt alkohol utan skatt med stöd av första stycket 1 p.g.a. att alkoholen skall användas för medicinskt ändamål. Denna bestämmelse ersätts nu av den generella regeln i 8 § första stycket 8. Det är emellertid inte fråga om någon ändring i sak.

21 §

Se kommentaren till 22 § tobaksskattelagen.

31 e §

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

31 f §

Se kommentaren till 31 e § tobaksskattelagen.

32 §

Se kommentaren till 32 § tobaksskattelagen.

33 §

Se kommentaren till 33 § tobaksskattelagen.

Övergångsbestämmelserna

Se kommentaren till övergångsbestämmelserna i förslaget till lag om ändring i lagen om tobaksskatt.

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

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

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

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

3 kap.*30 c §*

Av avsnitt 6.2 framgår att paragrafen skall upphöra att gälla.

5 kap.*9 §*

I *första stycket* har i en ny punkt 4 a införts en särskild bestämmelse om skattefrihet för proviantering av varor som är avsedda att säljas ombord på fartyg eller luftfartyg i EU-trafik. Skattefriheten avser endast varor som är avsedda att konsumeras. Härmed avses sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som anges i 1 § livsmedelslagen (1971:511). Det kan noteras att röktoke inte omfattas av livsmedelsbegreppet (prop. 1971:61 s. 32 och 182). Däremot omfattas tuggtobak och snus liksom alkoholdrycker. Regeringen har av praktiska skäl ansett att i fråga om punktskattepliktiga varor, dvs. alkoholdrycker och tobaksvaror så skall skattefriheten för mervärdesskatt inte vara vidare än den som gäller för punktskatt (jfr avsnitt 6.2). Mervärdesskattefriheten för proviantering av punktskattepliktiga varor i

EU-trafik omfattar därför endast sådana varor som är avsedda för förbrukning ombord. Genom hänvisningen till livsmedelsbegreppet kommer skattefriheten för proviantering inte att avse kapitalvaror, kläder och andra sådana varor som förekommer för försäljning ombord på fartyg och flygplan. Att skattefriheten också omfattar proviantering av varor som är avsedda för fartygets eller luftfartygets eget behov eller för konsumtion ombord framgår av första stycket 4. Bestämmelsen gäller såväl EU-trafik som tredjelandstrafik. I punkt 4 finns också en bestämmelse som gör det möjligt att skattefritt proviantera alla typer av varor som är avsedda att försäljas ombord på fartyg eller luftfartyg i tredjelandstrafik.

Återbetalningsrätten för ingående skatt hänförlig till skattefri proviantering enligt första stycket 4 och 4 a eller skattefri omsättning enligt första stycket 5 följer i fråga om fartyg i EU-trafik av 10 kap. 11 § tredje stycket ML och i fråga om fartyg i tredjelandstrafik av 10 kap. 12 § ML.

Den omständigheten att den skattskyldige, vid förvärv av livsmedel m.m. för skattepliktig försäljning ombord, inte har haft någon ingående skatt att göra avdrag för, skall inte medföra att uttag som han gör för privat bruk skall undgå beskattning med stöd av 2 kap. 2 § ML.

Av den nya lydelsen av *första stycket 6* framgår att såväl leveranser av varor för försäljning i exportbutiker som den försäljning som äger rum där kan ske utan mervärdesskatt.

Beträffande ändringarna i *tredje stycket* och de nya *fjärde och femte styckena* hänvisas till motiven i avsnitt 6.2.

7 kap.

5§

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

10 kap.

11 och 12 §§

Ändringarna utgör följdändringar med anledning av att 3 kap. 30 c § föreslås upphävd.

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

2 kap.

4 §

I sin nuvarande lydelse hänvisar 2 kap. 4 § till att det i ML finns bestämmelser om frihet från skatt för varor vilka såsom förnödenheter och proviant förs ombord på fartyg eller luftfartyg. Bestämmelser om frihet från mervärdesskatt vid proviantering finns i 5 kap. 9 § ML. Bestämmelser om frihet från mervärdesskatt vid import finns i 3 kap. 30 § ML. Enligt det lagrummet skall från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen om frihet från skatt vid import. Genom ändringen i den nu förslagna *första punkten* införs en klar materiell bestämmelse om frihet från importskatt vid proviantering samtidigt som sambandet mellan

lagarna tydliggörs. Bestämmelsen har vidare fått en ordalydelse som bättre överensstämmer med den terminologi som använts i 5 kap. 9 § ML.

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

De föreslagna ändringarna behandlas även i motiven, avsnitt 6.2.

11.8 Förslaget till lag om ändring i alkohollagen (1994:1738)

4 kap.

2 §

Den nya punkten 6 i *andra stycket* innebär att en godkänd upplagshavare som bedriver verksamhet i en exportbutik som omfattas av den nya lagen om exportbutiker får föra in spritdrycker, vin och starköl till Sverige. Verksamheten skall alltså bedrivas i en butik som flygplatshållaren fått tillstånd av regeringen att inrätta. Den nya punkten 7 i samma stycke innebär att en registrerad varumottagare som meddelats tillstånd till proviantering enligt den nya lagen om proviantering får föra in spritdrycker, vin och starköl till landet.

5 §

Ändringen i första stycket görs för att förtydliga att den som har partihandeltillstånd får sälja spritdrycker, vin och starköl till exportbutiker och till fartyg och luftfartyg för proviantering.

11.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:283) med vissa bestämmelser för Scandinavian Airlines Systems flygpassagerarterminal i Malmö

2 §

Flygpassagerarterminalen är klassad som internationell flygplats och omfattas därför av den nya lagen om exportbutiker. Förevarande paragraf kan därför upphävas.

Sammanfattning av betänkandet Beskattning utan taxfree

Prop. 1998/99:86
Bilaga 1

Utredningens uppdrag

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

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

Allmänna utgångspunkter

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

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

EU-interna resor

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Försäljning av beskattade varor på fartyg eller luftfartyg

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

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

Beträffande den skattemässiga behandlingen av varor som lastas ombord under en mellanlandning i tredje land eller på det fria havet anförs kommissionen följande. Om en färja eller ett plan som går mellan två

medlemsstater (t.ex. från Sverige till Finland) gör en mellanlandning i ett tredje land (t.ex. Estland) eller i ett område utanför EG:s skatteområden (t.ex. Åland) kommer reglerna för resenärer till och från tredje land att fortsätta att gälla (dvs. de kvantitativa och värdemässiga begränsningarna såsom 1 liter sprit och 200 cigaretter). Varor inköpta på Åland eller ombord på färjan kommer att bli föremål för de kvantitativa och värdemässiga begränsningar som gäller köp i länder utanför EG:s tullområde, vilket innebär att tullagstiftningens kontrollregler måste tillämpas.

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

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

Utredningens förslag

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

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

Beträffande proviantering av fartyg och luftfartyg i trafik till tredje land införs inte några särskilda regler. För den situationen finns redan i dag

regler i alkohol- och tobaksskattelagarna om att upplagshavaren får göra avdrag när varor levereras för export.

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

Exportbutiker

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

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

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

Ny lag om proviantering av fartyg och luftfartyg

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

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

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

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

Nordiska provianteringsöverenskommelsen bör sägas upp

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

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

Förslag till lag om exportbutiker

Härigenom föreskrivs följande

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

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

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

2 § I denna lag förstås med

obeskattade varor:

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

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

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

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

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

Vid tillämpning av första stycket förstås med

spritdryck: alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent,

starkvin: alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 15 men inte 22 volymprocent, samt mousserande vin,

vin: annat vin än starkvin samt annan alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 3,5 men inte 15 volymprocent och som inte är starköl,

starköl: öl med en alkoholhalt som överstiger 3,5 volymprocent,

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

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

2 § I denna lag förstås med

obeskattade varor:

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

gemenskapsvara:

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

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

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

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

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

Proviaivering

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

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

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

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

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

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

3. fartyg och luftfartyg som disponeras av Försvarmakten.

Särskilt om linjer mellan Sverige och Norge

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

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

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

Tillstånd

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

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

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

10 § Tillstånd till proviantering meddelas av tullmyndigheten.

Tillsyn

11 § Tillsyn över denna lag utövas av tullmyndigheten.

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

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

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

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

Återkallande av tillstånd

14 § Tullmyndigheten får återkalla ett tillstånd till proviantering om,

1. förutsättningarna för att meddela tillstånd inte längre finns,
2. tillståndshavaren använder varorna för andra ändamål än vad som anges i tillståndet,
3. tillståndshavaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 12 eller 13 §, eller
4. tillståndshavaren inte medverkar vid skatterevision enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller skattebetalningslagen (1997:484).

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte annat förordnas.

Uppgiftsskyldighet

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

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

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

Överklagande

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

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

Prop. 1998/99:86
Bilaga 2

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1563) om tobaksskatt dels att 9, 11, 20, 22, 32 och 33 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 31 b § samt närmast före 31 b § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*9 §¹

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplagshavare enligt 10 § eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor,
2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 13 eller 14 §,
3. har godkänts som skatterepresentant enligt 15 §,
4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 16 §,
5. i annat fall än som avses i 1–3, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor, om varorna skall användas för annat än privat bruk,
6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,

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

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

11 §²

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

Upplagshavare skall även ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skat-

¹ Senaste lydelse 1995:612

² Senaste lydelse 1997:357

ten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar i skatteupplaget under ett år.

Prop. 1998/99:86
Bilaga 2

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

20 §

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när
 - a) denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare *eller* till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare *eller* exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,
 - b) denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,
 - c) denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,
2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 15 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 16 §, när leverans sker,
6. den som är skattskyldig enligt 9 § 5, när de skattepliktiga varorna förs in till Sverige,

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

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

22 §³

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

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

³ Senaste lydelse 1998:512

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

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

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

Inköp av varor utan skatt

31 b §

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

32 §

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

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

ta ombord varorna för detta ändamål.

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

33 §

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

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

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

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

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

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 31 c §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplagshavare enligt 9 § eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor,

2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 12 och 13 §§,

3. har godkänts som skatterepresentant enligt 14 §,

4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 15 §,

5. i annat fall än som avses i 1–3, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor, om varorna skall användas för annat än privat bruk,

6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,

7. annars i Sverige tillverkar etylalkohol,

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

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

10 §²

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

¹ Senaste lydelse 1995:613

² Senaste lydelse 1997:358

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

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

19 §

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när
 - a) denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare *eller* till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare *eller* exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,
 - b) denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,
 - c) denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,
2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 14 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,
5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 15 §, när leverans sker,
6. den som är skattskyldig enligt 8 § 5, när de skattepliktiga varorna förs in till Sverige,

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

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

21 §

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

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

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

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

Inköp mot försäkran m.m.

Inköp av varor utan skatt

31 b §³

Den som har tillstånd från Läkemedelsverket enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m. m. att inköpa minst 25 kilogram alkohol under ett kalenderår, får från en upplagshavare köpa sådan alkohol som anges i tillståndet utan alkoholskatt mot att han lämnar en försäkran till denne om att alkoholen skall användas för sådant ändamål som anges i 20 § första stycket e–j.

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

31 c §

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

³ Senaste lydelse 1995:613

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

- a) som har återtagits i samband med återgång av köp,
- b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,
- c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,
- d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,
- e) som har lagts upp på tulllager som inrättats för förvaring av proviant, eller
- f) som har levererats för försäljning i exportbutik.

d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där, *eller*

e) som har levererats för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till annat EG-land till någon som fått tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg att ta ombord varorna för detta ändamål.

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

33 §

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

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

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

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

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (1994:1550)

dels att 51§ skall upphöra att gälla,

dels att 45, 46, 52, 57 och 117 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

45 §

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

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

46 §

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

Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

52 §

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

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

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

57 §

För kontroll av att deklara- och uppgiftsskyldighet enligt tullagstiftningen har fullgjorts riktigt och fullständigt får tullmyndigheten undersöka

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

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

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

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

Bestämmelser om kroppsvisitation och kroppsbesiktning finns i 19 § lagen (1960:418) om straff för varusmuggling. Prop. 1998/99:86 Bilaga 2

117 §

Regeringen får föreskriva att avgifter skall betalas för

- | | |
|---|--|
| 1. tillstånd till betalningsanstånd, | 1. tillstånd till betalningsanstånd, |
| 2. utfärdande av särskild tullräkning, <i>och</i> | <i>och</i> |
| 3. tillstånd att inneha exportbutik. | 2. utfärdande av särskild tullräkning. |

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

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

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

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***5 kap.**
9 §²

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

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG,
2. direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en speditör eller fraktförare,
3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG,
4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk *ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,*
5. *varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för konsumtion ombord,*
6. varan levereras för försäljning *i exportbutik enligt 45 § tullagen (1994:1550),*
7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnförteckning,
8. varan levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort, eller
9. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att
 - a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och
 - b. säljaren kan visa att köparen

4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk *eller omsättning ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg,*

5. varan levereras för försäljning *till eller försäljs i sådan butik som avses i lagen (1999:000) om exportbutiker,*

6. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnförteckning,

7. varan levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagaren gjort, eller

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

- a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och

- b. säljaren kan visa att köparen

¹ Senaste lydelse 1996:1174

² Senaste lydelse 1997:331

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

har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

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

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

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

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

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

7 kap. 5 §³

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

1. de nedlagda kostnaderna,

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

3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

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

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

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

³ Senaste lydelse 1994:1798

10 kap.

11 §⁴

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

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

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

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

12 §⁵

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

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

⁴ Senaste lydelse 1996:1320

⁵ Senaste lydelse 1995:1364

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

4 §

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

Frihet från mervärdesskatt vid import skall medges för

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

Förteckning över remissinstanser beträffande betänkandet Beskattning utan taxfree

Prop. 1998/99:86
Bilaga 3

Efter remiss har följande lämnat yttrande över utredningens förslag: Kommerskollegium, Göta Hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Skåne län, Länsrätten i Dalarnas län, Sjöfartverket, Luftfartsverket, Statskontoret, Generaltullstyrelsen, Riksskatteverket, Riksrevisionsverket, Jordbruksverket, Konkurrensverket, Alkoholinspektionen, SAF, Föreningen Sveriges Fria Bryggerier, Sprit & Vinleverantörernas Förening, Sveriges Industriförbund, Sveriges Redarförening, Sveriges Skeppshandlarförbund, Swedish Duty Free Association, Svensk Handel och Tjänsteföretagen, Svenska Bryggareföreningen, Swedish Match AB och SAS.

Yttrande har också inkommit från SEKO.

LO, SACO och TCO har avstått från att yttra sig.

Svenska Flygbranschens Riksförbund, Vin & Sprit AB, Nova Airlines och Britannia Airways har inte hörsammat remissen.

1 Förslag till lag om exportbutiker

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Regeringen får bevilja flygplatshållare tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats.

I en exportbutik får obeskattade gemenskapsvaror, med de begränsningar som anges i 3 §, säljas till flygpassagerare som reser till en plats utanför EG:s skatteområde. Annan försäljning får inte ske i en exportbutik.

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

2 § I denna lag förstås med

obeskattade varor:

- a) varor som inte har beskattats i Sverige, och
- b) varor som har beskattats i Sverige men där avdrag för skatten medgivits eller skatten har återbetalats,

gemenskapsvaror: varor som anges i artikel 4.7 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen¹,

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

3 § Försäljningen får endast avse följande varor och i angivna fall följande kvantiteter av dessa varor:

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

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

Vid tillämpning av första stycket förstås med

spritdryck: alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent,

starkvin: alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 15 men inte 22 volymprocent, samt mousserande vin,

vin: annat vin än starkvin samt annan alkoholdryck med en alkoholhalt som överstiger 3,5 men inte 15 volymprocent och som inte är starköl,

starköl: öl med en alkoholhalt som överstiger 3,5 volymprocent,

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

¹ EGT nr L 302, 19.10.1992, s. 1 (Celex 392R2913)

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § I denna lag finns bestämmelser om proviantering med icke-gemenskapsvaror och med obeskattade gemenskapsvaror för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg vid resa till utländsk ort.

2 § I denna lag förstås med

obeskattade varor:

a) varor som inte har beskattats i Sverige, och

b) varor som har beskattats i Sverige men där avdrag för skatten medgivits eller skatten har återbetalats,

gemenskapsvaror: varor som anges i artikel 4.7 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen¹,

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

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

Proviaivering

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

Såvitt avser mervärdesskatt får proviantering ske i de fall som avses i 5 kap. 9 § första stycket 4 och 4 a mervärdesskattelagen (1994:200).

4 § Vid resa till en plats utanför EG:s tullområde får proviantering ske med obeskattade gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror för försäljning och förbrukning ombord.

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

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

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

3. fartyg och luftfartyg som disponeras av Försvarmakten.

Om det finns särskilda skäl får Tullverket bevilja dispens från kraven på lägsta startvikt respektive bruttodräktighet i första stycket 1 och 2.

¹ EGT nr L 302, 19.10.1992, s. 1 (Celex 392R2913)

Särskilt om vissa fartygslinjer

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

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

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

8 § Proviantering med obeskattade gemenskapsvaror för förbrukning ombord på fartygslinjer mellan Sverige och Danmark får inte avse tobaksvaror.

Tillstånd

9 § Proviantering med obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-gemenskapsvaror får endast ske om tillstånd har beviljats. Tillstånd till proviantering skall meddelas den som bedriver verksamheten på fartyget eller luftfartyget om han eller hon med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt bör meddelas sådant tillstånd.

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

10 § Proviantering enligt 9 § får inte ske i större omfattning än vad som är skäligt med hänsyn till

1. resans art och varaktighet,
2. det antal personer som kan beräknas följa med transportmedlet,
3. de begränsningar för omsättningen på transportmedlet som kan finnas, och
4. det förråd av varor som redan finns ombord.

11 § Tillstånd till proviantering beviljas av Tullverket.

Tillsyn

12 § Tillsyn över att denna lag följs utövas av Tullverket.

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

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

Prop. 1998/99:86
Bilaga 4

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

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

Återkallelse av tillstånd

15 § Tullverket får återkalla ett tillstånd till proviantering om

1. förutsättningarna för att meddela tillstånd inte längre finns,
2. tillståndshavaren använder varorna för andra ändamål än vad som anges i tillståndet,
3. tillståndshavaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 13 eller 14 §, eller
4. tillståndshavaren inte samverkar vid skatterevision enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter eller skattebetalningslagen (1997:484).

Beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte annat beslutas.

Uppgiftsskyldighet

16 § Uppgifter som en myndighet förfogar över och som behövs för prövning och tillsyn enligt denna lag skall på Tullverkets begäran lämnas till verket.

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

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

17 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om uppgiftsskyldighet för tillståndshavare.

Överklagande

18 § Beslut enligt 14 § första stycket får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Prop. 1998/99:86
Bilaga 4

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1563) om tobaksskatt dels att 9, 10, 20, 22, 32, 33, 38, 39 och 40 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 31 e §, samt närmast före 31 e § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §¹

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplagshavare enligt 10 § eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor,
2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 13 eller 14 §,
3. har godkänts som skatterepresentant enligt 15 §,
4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 16 §,
5. i annat fall än som avses i 1–3, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor, om varorna skall användas för annat än privat bruk,
6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,

7. använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

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

10 §

Som upplagshavare får godkännas den som

1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,
2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land, *eller*
3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor,
2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land,
3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor, *eller*
4. avser att bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:000) om exportbutiker,

¹ Senaste lydelse 1995:612.

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga tobaksvaror skall äga rum i godkänt skatteupplag.

Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av beskattningsmyndigheten på särskild ansökan.

20 §

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när

a) denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare *eller* till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare *eller* exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,

b) denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,

c) denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,

2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 15 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 16 §, när leverans sker,

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

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

7. den som är skattskyldig enligt 9 § *första stycket* 7, när varorna används för annat än avsett ändamål.

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

22 §²

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

Den som är skattskyldig enligt 9 § 5 skall lämna deklARATION när skattepliktiga varor förs till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten

Den som är skattskyldig enligt 9 § *första stycket* 5 skall lämna deklARATION när skattepliktiga varor förs till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattning-

² Senaste lydelse 1998:512.

senast fem dagar efter införseln.

smyndigheten senast fem dagar efter införseln.

Prop. 1998/99:86
Bilaga 4

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

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

Den som, utan att vara registrerad varumottagare enligt 13 §, är skattskyldig enligt 9 § första stycket 7 skall lämna deklaration när skattepliktiga varor använts för annat än avsett ändamål. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna användes för annat än avsett ändamål.

Inköp av varor utan skatt

31 e §

Den som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare köpa tobaksvaror utan skatt

1. för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort, eller

2. för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land.

32 §

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

- a) som har återtagits i samband med återgång av köp,
 - b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,
 - c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,
 - d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,
 - e) som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant, eller
 - f) som har levererats för försäljning
- e) som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt

f) som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering.

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

33 §

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

Registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på varor

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

38 §

Skattskyldig är den som

1. i Sverige yrkesmässigt tillverkar snus eller tuggtobak,
2. från ett annat EG-land yrkesmässigt för in eller tar emot snus eller tuggtobak, eller
3. från tredje land importerar snus eller tuggtobak.
4. bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:000) om exportbutiker, eller
5. använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

Den som är skattskyldig enligt 38 § 1 skall vara registrerad hos beskattningsmyndigheten.

Den som är skattskyldig enligt 38 § 2 eller 3 får efter ansökan registreras, om verksamheten är av större omfattning eller om det annars finns särskilda skäl.

Den som är skattskyldig enligt 38 § 2, 3 eller 4 får efter ansökan registreras, om verksamheten är av större omfattning eller om det annars finns särskilda skäl.

40 §

Skattskyldigheten för den som är registrerad inträder när snus och tuggtobak levereras till en köpare som inte är registrerad, tas i anspråk för annat ändamål än försäljning eller ingår i den skattskyldiges lager vid avregistrering.

För den som är skattskyldig enligt 38 § 2, och som inte är registrerad enligt 39 §, inträder skattskyldigheten när de skattepliktiga varorna förs in till Sverige. Därvid skall de redovisningsregler som anges i 22 § andra stycket tillämpas

För den som är skattskyldig enligt 38 § 5 inträder skattskyldigheten när varorna används för annat än avsett ändamål. Därvid skall de redovisningsregler som anges i 22 § femte stycket tillämpas.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

2. I fråga om varor som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant eller levererats för försäljning i exportbutik före ikraftträdandet gäller 32 § första stycket e och f i sin äldre lydelse.

3. Den som har förvärvat varor utan skatt före ikraftträdandet är skyldig att betala skatt om varorna efter ikraftträdandet säljs används för andra ändamål än som anges i 32 § första stycket e och f samt andra stycket. Därvid gäller 20 § första stycket 7 och 22 § femte stycket.

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

Prop. 1998/99:86
Bilaga 4

Häri genom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1564) om alkoholskatt dels att 8, 9, 19, 20, 21, 31 e, 32 och 33 §§ samt rubriken närmast före 31 e § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 31 f §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Skyldig att betala skatt (skattskyldig) är den som

1. har godkänts som upplagshavare enligt 9 § eller den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor,
2. yrkesmässigt från ett annat EG-land tar emot skattepliktiga varor enligt 12 och 13 §§,
3. har godkänts som skatterepresentant enligt 14 §,
4. säljer skattepliktiga varor till Sverige genom distansförsäljning enligt 15 §,
5. i annat fall än som avses i 1–3, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor, om varorna skall användas för annat än privat bruk,
6. från tredje land importerar skattepliktiga varor,
7. annars i Sverige tillverkar etylalkohol,

8. använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten.

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

9 §

Som upplagshavare får godkännas den som

1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,
 2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land, *eller*
 3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor,
2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige eller vid import från tredje land,
 3. yrkesmässigt i större omfattning lagrar skattepliktiga varor, *eller*

¹ Senaste lydelse 1995:613.

om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare.

Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor skall äga rum i godkänt skatteupplag.

Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av beskattningsmyndigheten på särskild ansökan.

19 §

Skattskyldigheten inträder för

1. den som är upplagshavare när

a) denne levererar skattepliktiga varor till en köpare i Sverige som inte är upplagshavare *eller* till en köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller registrerad eller oregistrerad varumottagare *eller* exporterar skattepliktiga varor till en köpare i tredje land,

b) denne tar i anspråk skattepliktiga varor för annat ändamål än försäljning eller när varorna annars tas ut ur skatteupplaget utan att föras till något annat godkänt skatteupplag,

c) denne avregistreras, och omfattar de varor som då ingår i hans lager och som inte redan har beskattats,

2. den som är registrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

3. den som är oregistrerad varumottagare, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

4. den som är godkänd som skatterepresentant enligt 14 §, vid mottagandet av skattepliktiga varor,

5. den som är säljare vid distansförsäljning enligt 15 §, när leverans sker,

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

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

7. den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 8, när varorna används för annat än avsett ändamål.

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

20 §²

Skattskyldighet för upplagshavare enligt 19 § första stycket 1 inträder inte för varor som

a) till följd av varornas karaktär förstörts under framställning, bearbetning, lagring eller transport,

b) har förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten,

c) har återanvänts vid tillverkning,

² Senaste lydelse 1995:613.

- d) uteslutande använts för provning av varornas kvalitet i skatteupplaget,
- e) används för framställning av vinäger som hänförs till KN-nr 2209,
- f) används för framställning av läkemedel,
- g) används för att framställa smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,
- h) direkt eller som ingrediens används i halvfabrikat för framställning av livsmedel, eller som fyllning, förutsatt att alkoholinnehållet vid varje tillfälle inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram chokladprodukter, och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av andra produkter,
- i) används vid tillverkning av en vara som inte är avsedd för konsumtion, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav,
- j) används i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol,
- k) säljs i enlighet med bestämmelsen i 31 b § för däri angivna ändamål,
- l) används för vetenskapligt ändamål eller är avsedda att levereras till annan användare för vetenskapligt ändamål eller till sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål, eller
- m) levererats till en mottagare i ett annat EG-land under villkor som anges i 3 kap. 30 a § första stycket 3 och 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som skattefrihet gäller i det EG-landet.

Vad som sägs i första stycket a gäller även varumottagare enligt 12 och 13 §§ och skatterepresentant enligt 14 § för varor som till följd av varornas karaktär förstörts under transport till denne.

Om skattepliktiga varor har levererats utan skatt enligt första stycket 1, och varorna används för annat ändamål än som där anges, skall den till vilken varorna levererats svara för skatten. Beskattningsmyndigheten skall därvid ske i den ordning som föreskrivs för skattskyldig enligt 8 § första stycket 7.

21 §

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

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

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

Den som tillverkar skattepliktiga varor utan att vara godkänd upplagshavare skall lämna deklARATION när varorna tillverkas. Deklarationen skall

ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna tillverkades.

Prop. 1998/99:86
Bilaga 4

Den som, utan att vara registrerad varumottagare enligt 12 §, är skattskyldig enligt 8 § första stycket 8 skall lämna deklaration när skattepliktiga varor använts för annat än avsett ändamål. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna användes för annat än avsett ändamål.

Inköp mot försäkran m.m.

Inköp av varor utan skatt

31 e §³

Den som har tillstånd från Läkeemedelsverket enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m. m. att inköpa minst 25 kilogram alkohol under ett kalenderår, får från en upplagshavare köpa sådan alkohol som anges i tillståndet utan alkoholskatt mot att han lämnar en försäkran till denne om att alkoholen skall användas för sådant ändamål som anges i 20 § första stycket e–j.

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

31 f §

Den som har enligt lagen (1999:000) om proviantering får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare köpa alkoholvaror utan skatt

1. för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort, eller

2. för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land.

³ Senaste lydelse 1995:613.

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

- a) som har återtagits i samband med återgång av köp,
- b) som har förstörts genom olyckshändelse eller force majeure,
- c) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare inträtt,
- d) som har exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där,
- e) som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant, eller
- f) som har levererats för försäljning i exportbutik.

e) som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering, eller

f) som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen om proviantering.

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

33 §

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

Registrerad varumottagare, som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av, får utöver vad som anges i första stycket göra avdrag för skatt på varor

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

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.
 2. I fråga om varor som har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant eller levererats för försäljning i exportbutik före ikraftträdandet gäller 32 § första stycket e och f i sin äldre lydelse.
 3. Den som har förvärvat varor utan skatt före ikraftträdandet är skyldig att betala skatt om varorna efter ikraftträdandet används för andra ändamål än som anges i 32 § första stycket e och f samt andra stycket. Därvid gäller 19 § första stycket 7 och 21 § fjärde stycket.

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (1994:1550)

dels att 51§ skall upphöra att gälla,

dels att 45, 46, 52, 57 och 117 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

45 §

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

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

46 §

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

Tillstånd att inrätta frizon eller frilager meddelas av regeringen.

52 §¹

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

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

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

57 §²

För kontroll av att deklara-tions- och uppgiftsskyldighet enligt tullagstiftningen har fullgjorts riktigt och fullständigt får tullmyndigheten undersöka

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

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

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

¹ Paragrafen föreslås också ändrad i prop. 1998/99:79

² Paragrafen föreslås också ändrad i prop. 1998/99:79

3. handresgods, såsom resväskor och portföljer, samt handväskor och liknande som medförs av resande vid inresa till eller utresa från EG:s tullområde eller av person som kan anmanas stanna enligt 58 §. Prop. 1998/99:86 Bilaga 4

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

117 §

Regeringen får föreskriva att avgifter skall betalas för

- | | |
|--|--|
| 1. tillstånd till betalningsanstånd, | 1. tillstånd till betalningsanstånd, |
| 2. utfärdande av särskild tullräkning, och | och |
| 3. tillstånd att inneha exportbutik. | 2. utfärdande av särskild tullräkning. |

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.
9 §²

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

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG,
2. direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en spe-
ditör eller fraktförare,
3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet
och hämtar den här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG,
4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk
ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som
anges i 1 § tredje stycket,

*4 a. varan levereras till ett fartyg
eller luftfartyg i de fall som avses i
2 b § för försäljning ombord och
avser sådana livsmedel eller livs-
medelstillsatser som anges i livs-
medelslagen (1971:511), dock inte
punktskattepliktiga varor.*

5. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för
konsumtion ombord,

6. varan levereras för försäljning
i *exportbutik enligt 45 § tullagen
(1994:1550),*
6. varan levereras för försäljning
*till eller försäljs i sådan butik som
avses i lagen (1999:000) om ex-
portbutiker,*

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i
exportvagnförteckning,

8. varan levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är
skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett ga-
rantiåtagande som företagaren gjort, eller

9. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller
stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att
a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och

¹ Senaste lydelse 1996:1174

² Senaste lydelse 1997:331

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

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

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

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

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

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Danmark skall anses som en omsättning utomlands endast om leveransen begränsas på det sätt som anges i för proviantering enligt 6–8 lagen (1999:000) om proviantering.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor skall anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 5, 9 och 10 §§ lagen om proviantering.

7 kap. **5 §³**

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

1. de nedlagda kostnaderna,
2. beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna, samt
3. värdet av arbete som den skattskyldige personligen utfört.

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

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan

Vid uttag för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan

³ Senaste lydelse 1994:1798

Sverige och Norge av andra varor än sådana som *uppräknas i 5 kap. 9 § tredje stycket* utgörs beskattningsunderlaget av inköpsvärdet.

Sverige och Norge av andra varor än sådana som *avses i 6 § lagen (1999:000) om proviantering* utgörs beskattningsunderlaget av inköpsvärdet

Prop. 1998/99:86
Bilaga 4

10 kap.

11 §⁴

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

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

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

12 §⁵

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

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

⁴ Senaste lydelse 1996:1320

⁵ Senaste lydelse 1995:1364

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

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

Prop. 1998/99:86
Bilaga 4

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

4 §

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

Frihet från *mervärdesskatt vid import skall medges för*

1. varor vilka *levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för sådana ändamål som medför att skatt inte skall tas ut enligt 5 kap. 9 § första stycket 4 a och 5 mervärdesskattelagen (1994:200), och*

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 2 och 5 §§ alkohollagen (1994:1738) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***4 kap.**
2 §¹

Spritdrycker, vin och starköl får föras in till landet endast av den som har tillverknings- eller parthandelstillstånd avseende sådana varor.

Utöver vad som anges i första stycket får spritdrycker, vin och starköl föras in

1. av den som har rätt till tullfrihet enligt 4 § lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m.,

2. av resande som har fyllt 20 år eller person, som utför arbete på transportmedel och som har uppnått nämnda ålder, för eget eller familjens bruk eller som gåva till närstående för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

3. som proviant på fartyg eller luftfartyg enligt särskilda bestämmelser,

4. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har fyllt 20 år och som flyttar till Sverige, om dryckerna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk, *och*

4. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har fyllt 20 år och som flyttar till Sverige, om dryckerna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

5. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har fyllt 20 år och som har förvärvat dryckerna genom arv eller testamente, om dryckerna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

5. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har fyllt 20 år och som har förvärvat dryckerna genom arv eller testamente, om dryckerna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

6. av den som godkänts som upplagshavare enligt 9 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt och som bedriver verksamhet i en exportbutik enligt lagen (1999:000) om exportbutiker, *och*

7. av den som registrerats som varumottagare enligt 12 § lagen om alkoholskatt och som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering.

Spritdrycker, vin och starköl som medförs som proviant på järnvägståg i internationell trafik, får föras in i den utsträckning som krävs för servering av passagerare under tågets färd inom landet.

¹ Senaste lydelse 1998:511

5 §

Den som är berättigad att bedriva partihandel får sälja varorna till detaljhandelsbolaget, till den som har tillverknings- eller partihandelstillstånd för motsvarande varor och till den som har meddelats serveringstillstånd för sådana varor. Tillståndshavaren får också exportera varorna eller sälja dem till den som fått sådant särskilt tillstånd till inköp av varorna som avses i 4 §.

Den som är berättigad att bedriva partihandel får sälja varorna till detaljhandelsbolaget, till den som har tillverknings- eller partihandelstillstånd för motsvarande varor och till den som har meddelats serveringstillstånd för sådana varor. Tillståndshavaren får också exportera varorna eller sälja dem till den som fått sådant särskilt tillstånd till inköp av varorna som avses i 4 §. *Försäljning får även ske till den som bedriver verksamhet i en exportbutik enligt lagen (1999:000) om exportbutiker och till den som har tillstånd enligt lagen (1999:000) om proviantering av fartyg och luftfartyg.*

Endast den som är berättigad att bedriva partihandel får omförpacka eller buteljera varorna.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1999.

9 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:283) med vissa bestämmelser för Scandinavian Airlines Systems flygpassagerarterminal i Malmö

Prop. 1998/99:86
Bilaga 4

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1984:283) med vissa bestämmelser för Scandinavian Airlines Systems flygpassagerarterminal i Malmö skall upphöra att gälla vid utgången av juni 1999.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1999-03-29

Närvarande: f.d. justitierådet Staffan Vängby, justitierådet Gertrud Lennander, regeringsrådet Kjerstin Nordborg.

Enligt en lagrådsremiss den 18 mars 1999 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om exportbutiker,
2. lag om proviantering av fartyg och luftfartyg,
3. lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
4. lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
5. lag om ändring i tullagen (1994:1550),
6. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
7. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.
8. lag om ändring i alkohollagen (1994:1738),
9. lag om ändring i lagen (1984:283) med vissa bestämmelser för Scandinavian Airlines Systems flygpassagerarterminal i Malmö.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Petter Classon och kanslirådet Marianne Svanberg.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

Förslaget till lag om proviantering

Lagens rubrik

Den föreslagna lagen har rubricerats "lag om proviantering". Uppenbarligen har den i ett tidigare skede benämnts "lag om proviantering av fartyg och luftfartyg", eftersom regeringen har beslutat inhämta Lagrådets yttrande över en lag med denna beteckning. Med hänsyn till att det är önskvärt att man redan av en lags rubrik bör kunna utläsa något av innehållet i den, framstår den kortare rubriken till lagen som väl lakonisk. Även om det är svårt att finna en lämplig formulering - och en riktig preposition - förordar Lagrådet en återgång till den längre rubriken till lagen.

13 §

Med den utformning som getts andra stycket i paragrafen kan detta inte innebära något annat än en - från konstitutionella synpunkter obehövlig - erinran om att regeringen kan uppdra åt Tullverket att meddela verkställighetsföreskrifter om hur bokföring enligt första stycket skall vara utformad. Sådana föreskrifter kan inte tillföra regeringen något väsentligt nytt utöver vad som följer av lag.

15 §

Enligt punkten 4 får Tullverket återkalla ett tillstånd till proviantering om tillståndshavaren inte samverkar vid skatterevision enligt lagen om punkt-skatter och prisregleringsavgifter eller enligt skattebetalningslagen. Enligt dessa lagar finns, för det fall den reviderade inte samverkar vid revisionen, bestämmelser om vite och om andra tvångsåtgärder i lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. En process kan alltså drivas enligt den sistnämnda lagen i fråga om rätten att få ut handlingar. Att, som nu föreslås, också Tullverket skall gå in och pröva om den reviderade på lämpligt sätt har "samverkat" framstår som främmande. Det kan inte uteslutas att den reviderade haft goda skäl att vägra samverka och vinner en process enligt den tidigare nämnda lagen. Det kan då inte vara rimligt att han drabbas av sanktionen av ett mistat tillstånd till följd av att Tullverket gjort bedömningen att han inte "samverkat".

Bestämmelsen har i remissen angetts vara nödvändig för att skattekontrollen skall fungera, inte minst mot bakgrund av att det annars kan bli svårt för beskattningsmyndigheten att få tillgång till utländskt bokföringsmaterial. Dessa svårigheter bör enligt Lagrådets mening lösas enbart med tillämpning av lagen om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet. Lagrådet förordar att punkten 4 utgår.

Förslaget till lag om ändring i lagen om tobaksskatt

9 §

Enligt den nya punkten 7 i första stycket av paragrafen är den skattskyldig som använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefrihet. Bestämmelsen kommer för tobaksskattens del - för alkoholskatten tillkommer ytterligare två situationer där bestämmelsen kan tillämpas - endast att gälla den som har provianterat varor efter tillstånd enligt den föreslagna lagen om proviantering. För att gälla en så speciell situation har bestämmelsen fått en mycket generell formulering och det kan ifrågasättas om det går att förutse i vilka situationer den kan bli tillämplig. Principiellt förefaller den föreslagna bestämmelsen riktig. Den skall dock omfatta även stölder, vilket inte kan anses falla under ordalydelsen "använder varor". Det är svårt att finna en adekvat beskrivning av stöldfallet som ger möjlighet att även ange tidpunkten för skattskyldighetens inträdande. Ett problem är också att uttrycket att varorna används för annat än avsett ändamål återkommer på flera ställen i lagen och att en mer utförlig bestämmelse på varje ställe skulle göra lagtexten tung. Enligt Lagrådets mening skulle dock innebörden av lagen på denna punkt bli tydligare om till förevarande punkt efter ett semikolon lades texten: "med att varorna används för annat än avsett ändamål likställs i denna lag att de går förlorade på annat sätt än genom olyckshändelse eller force majeure". Sistnämnda förbehåll är hämtat från 32 § första stycket b. Med en sådan lydelse skulle övriga bestämmelser i ämnet inte behöva ändras.

8 §

I likhet med vad som föreslagits under 9 § förslaget till lag om ändring i lagen om tobaksskatt förordar Lagrådet att första stycket 8 i förevarande paragraf efter semikolon avslutas med texten: "med att varorna används för annat än avsett ändamål likställs i denna lag att de går förlorade på annat sätt än genom olyckshändelse eller force majeure".

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 8 april 1999

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Freivalds, Åsbrink, Ulvskog, Sahlin, von Sydow, Klingvall, Pagrotsky, Engqvist, Rosengren, Larsson, Wärnersson, Lejon, Lövdén

Föredragande: statsrådet Åsbrink

Regeringen beslutar proposition 1998/99:86 Ändrade skatteregler med anledning av att taxfreeförsäljningen inom EU upphör