

3 Alkoholskatt

3.1 Författningar m.m.

Lag (1994:1564) om alkoholskatt, prop. 1994/95:56, SkU 1994/95:6

Lagändringar

- SFS 1995:613 ändr. 6, 8, 10, 20, 22 och 30 §§, nya 22a, 25 a, 31 a och 31 b §§, rubr. före 31 b §
prop. 1994/95:213, SkU 1994/95:29
- SFS 1995:917 ändr. 37 §
prop. 1994/95:203, SkU 1994/95:28
- SFS 1995:1528 ändr. 2–6 §§
prop. 1995/96:57, SkU 1995/96:17
- SFS 1995:1529 ändr. 37 §
prop. 1995/96:57, SkU 1995/96:17
- SFS 1996:600 ändr. 37 §
prop. 1995/96:197, SkU 1995/96:30
- SFS 1996:1223 ändr. 2–6 och 37 §§
prop. 1996/97:1, FiU 1996/97:1
- SFS 1996:1323 ändr. 31 a §
prop. 1995/96:232, SkU 1996/97:5
- SFS 1997:358 ändr. 10, 12, 14 och 35 §§, ny 14 a § och ny rubrik före 14 a §
prop. 1996/97:116, SkU 1996/97:19
- SFS 1998:595 upph. 37 §, rubrik före 37 §; ändr. 2, 3, 4, 5 och 6 §§
prop. 1997/98:150, FiU 1997/98:20

- SFS 1998:1679 31 a, 31 b §§ betecknas 31 d, 31 e §§, rubr. före 31 b § sätts före 31 e §; ändr. 31, 35 §§; nya 31 a, 31 b, 31 c §§
prop. 1998/99:18, SkU 1998/99:6
- SFS 1999:429 upph. 23, 24 §§; ändr. 18, 22, 22 a, 25 §§
prop. 1998/99:79, SkU 1998/99:19
- SFS 1999:448 ändr. 8, 9, 19, 20, 21, 31 e, 32, 33 §§, rubr. före 31 e §; ny 31 f §
prop. 1998/99:86, 1998/99:79, SkU 1998/99:21
- SFS 1999:1005 ändr. 11, 12 §§
prop. 1998/99:134, SoU 1999/2000:4
- SFS 1999:1069 ändr. 8 §; ny 8 a §
prop. 1998/99:127, SkU 1999/2000:3
- SFS 1999:1108 ändr. 31 a §
prop. 1998/99:130, LU 1999/2000:2
- SFS 1999:1328 upph. 25 a §; ändr. 25 §
prop. 1999/2000:9, SkU 1999/2000:8, SkU 1999/2000:11
- SFS 2000:481 ändr. 31 c, 35 §§; ny 8 b §
prop. 1999/2000:105, SkU 1999/2000:22
- SFS 2000:1298 ändr. 18 §
prop. 1999/2000:126, SkU 2000/01:3
- SFS 2000:1425 ändr. 8, 8 b, 19, 21 §§; ny 8 c §
prop. 2000/01:31, SkU 2000/01:11, SkU 2000/01:13
- SFS 2001:194 upph. 36 §
prop. 2000/01:33, SkU 2000/01:20
- SFS 2001:517 31 f § betecknas 31 h §; ändr. 1, 2, 7, 8, 8 b, 9, 10, 11, 19, 20, 21, 22, 26, 28, 30, 31 e, 32, 33, 34 §§, rubrik före 31 e §; nya 9 a, 31 f, 31 g §§
prop. 2000/01:118, SkU 2000/01:26

| | |
|--------------|--|
| SFS 2001:522 | ändr. 14 a § bet. SkU 2000/01:25 |
| SFS 2001:822 | ändr. 3, 4 §§ prop. 2000/01:144, SkU 2001/02:2 |
| SFS 2001:900 | ändr. 34 § prop. 2001/02:29, SkU 2001/02:9 |
| SFS 2002:420 | upph. 17, 21, 31, 31 a, 31 b, 31 c §§; ändr. 10, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 31 g, 34, 35 §§ prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27 |
| SFS 2002:889 | ändr. 15 § i SFS 2002:420 prop. 2002/03:10, SkU 2002/03:3 |
| SFS 2003:808 | ändr. 8 a § prop. 2003/04:1, FiU 2003/04:1 |
| SFS 2004:120 | ändr. 8 c, 19 §§ prop. 2003/04:41, SkU 2003/04:19 |
| SFS 2004:232 | ändr. 22 a § prop. 2003/04:117, SkU 2003/04:30 |

Förordning (1994:1614) om alkoholskatt

Författningsändring

| | |
|---------------|--|
| SFS 1995:656 | ändr. 1 §, ny 5 § |
| SFS 1997:590 | ändr. 1 § |
| SFS 1998:523 | ny 6 § |
| SFS 1999:108 | ny 7 § |
| SFS 1999:460 | 5, 6, 7 §§ betecknas 6, 13, 14 §§; ändr. 1 §, och de nya 6, 13 §§; nya 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12 §§ |
| SFS 1999:703 | ändr. 1 § i SFS 1999:460 |
| SFS 1999:1220 | ny 15 § |
| SFS 1999:1334 | ändr. 9 §; ny 9 a § |
| SFS 2001:585 | ändr. 1, 8, 15 §§; nya 16, 17, 18 §§ |
| SFS 2001:729 | upph. 13 §; ändr. 1, 6, 10, 11, 15 §§ |

| | |
|--------------|---|
| SFS 2002:820 | ändr. 5, 6, 7, 8, 9, 15, 16, 17 §§ |
| SFS 2003:43 | ändr. 2 § |
| SFS 2003:249 | ändr. 1 § |
| SFS 2003:974 | ändr. 1, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 16, 17, 18 §§ |

Riksskatteverkets författningssamling

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

EG-direktiv m.m.

Rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmoniserad skattstruktur för alkohol och alkoholdrycker (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 21).

Rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmade av skattesatserna på alkohol och alkoholdrycker (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 29).

Kommissionens förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaringsätt för fullständigt denaturerad alkohol i syfte av undantag från punktskatt (ur EGT nr L 288, 12.23.1993, s. 12).

Ändr. gm (EGT L 260 31.10.1995 s. 45)

Ändr. gm (EGT L 320 28.11.1998 s. 27)

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

3.2 Allmänt

Enligt 1 § LAS ska skatt betalas för öl, vin och andra jästa drycker, mellanklassprodukter samt för etylalkohol som tillverkas här i landet, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importeras från tredje land.

Med EG eller ett EG-land förstås de områden som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Med tredje land förstås länder och områden utanför detta skatteområde.

Skatteverket är beskattningsmyndighet. När skattepliktiga varor importeras från tredje land av någon som inte är upplags-

havare eller registrerad varumottagare ska skatten betalas till Tullverket.

Statens Folkhälsoinstitut har det centrala tillsynsansvaret avseende hantering av alkoholdrycker, se AL. Läke-medelsverket är tillstånds- och tillsynsmyndighet angående hantering av teknisk sprit och alkoholhaltiga preparat, se lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m.

3.3 Skattepliktiga varor

De varor som är skattepliktiga enligt LAS delas in i fem kategorier av skattepliktiga produkter

- öl,
- vin,
- andra jästa drycker än vin eller öl,
- mellanklassprodukter, samt
- etylalkohol.

Respektive kategori definieras i 2-6 §§ LAS och grundar sig på dir. 92/12/EEG.

Det skattepliktiga området anges med utgångspunkt i de tulltaxenummer som är fastställda i den Kombinerade nomenklaturen (KN) enligt förordningen EEG 2658/87 (prop. 1994/95:56 s. 110). Förutom hänvisning till KN-nr innehåller flera av definitionerna någon eller några ytterligare förutsättningar som ska vara uppfyllda innan det kan fastställas enligt vilken kategori varan ska beskattas.

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

Av 7 § LAS framgår att fullständigt denaturerad alkohol och alkohol som ingår i vissa slags varor är undantagen från skatteplikt, se avsnitt 3.3.6.

3.3.1 Öl

Enligt 2 § LAS ska skatt betalas för öl som hänförs till KN-nr 2203. Enligt kommentaren till HS-nomenklaturen som har införts i Tullverkets varuhandböcker (VHB 1:1) är öl en alkoholhaltig dryck som framställs genom förjäsning av en vätska (vört) som är beredd av mältat korn eller vete, vatten och (vanligtvis) humle. Som öl beskattas även blandningar av

öl och icke-alkoholhaltig dryck där den färdiga produkten är hänförlig till KN-nr 2206.

Öl är skattepliktigt om alkoholhalten överstiger 0,5 volymprocent.

3.3.2 Vin

Enligt 3 § LAS ska skatt betalas för vin som hänförs till KN-nr 2204 (vin av färska druvor och/eller druvmust) och KN-nr 2205 (vermut och annat vin av färska druvor som smaksatts med växter eller aromatiska ämnen) om alkoholhalten uppkommit enbart genom jäsning och

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

För att beskattas som vin får således någon ytterligare alkohol inte tillföras produkten. Att tillsätta druvmust eller koncentrerad druvmust är dock tillåtet för det vin som har en alkoholhalt om 1,2–15 volymprocent. Tillsats av druvmust är vanlig i t.ex. Tyskland för att få ett sötare vitvin. Eftersom jästsvamparna normalt dör innan 15 volymprocent uppnåtts är viner med en alkoholhalt över 15 volymprocent mycket ovanliga.

3.3.3 Andra jästa drycker än vin eller öl

Enligt 4 § LAS ska skatt betalas för andra jästa drycker än vin eller öl som hänförs till KN-nr 2206 samt drycker hänförliga till KN-nr 2204 och 2205 men som inte omfattas av skatteplikten för vin, om

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

KN-nr 2206 är tulltaxenumret för i första hand fruktviner av olika slag, t.ex. äppelvin (cider), päronvin och mjöd. Till KN-nr 2206 hör även blandningar av jästa drycker samt blandningar av jästa drycker och alkoholfria drycker, inte nämnda eller inbegripna någon annanstans. Som exempel kan nämnas blandningar av lemonader och vin eller blandningar av öl och vin med en alkoholhalt av mer än 0,5 volymprocent. Enligt kommentarer till HS-nomenklaturen som har införts i

Tullverkets Varuhandböcker (VHB 1:1) kan dryckerna vara naturligt mousserande eller vara kolsyrade på konstlad väg. Drycker hänförliga till KN-nr 2206 beskattas således som andra jästa drycker än vin eller öl om alkoholstyrkan uteslutande har uppkommit genom jäsning och de håller en alkoholhalt om 1,2–15 volymprocent. Blandningar av lemonad och öl beskattas dock som öl, se avsnitt 3.3.1.

Som andra jästa drycker än vin eller öl beskattas även drycker där alkoholhalten inte uteslutande har uppkommit genom jäsning under förutsättning att alkoholhalten inte överstiger 10 volymprocent. Vad gäller KN-nr 2204 framgår redan av rubriken till detta KN-nr att det inbegriper vin som gjorts starkare genom tillsats av alkohol. Av anvisningarna till den s.k. HS-nomenklaturen framgår att drycker som omfattas av KN-nr 2206 klassificeras enligt detta nummer även om de har gjorts starkare genom tillsats av alkohol. Blandningar bestående av en jäst råvara med tillsats av alkohol, där den färdiga blandningen är hänförlig till KN-nr 2204, 2205 och 2206, beskattas således som andra jästa drycker än vin eller öl om alkoholhalten överstiger 1,2 men inte 10 volymprocent. Om en sådan dryck är starkare än 10 volymprocent beskattas den istället som mellanklassprodukt (upp till 22 volymprocent, se avsnitt 3.3.4) eller som etylalkohol (över 22 volymprocent, se avsnitt 3.3.5).

Enligt 3 b i Allmänna bestämmelser för tolkning av Kombinerade nomenklaturen ska blandningar såvitt möjligt klassificeras som om de bestod av det material eller den beståndsdel som ger blandningen dess huvudsakliga karaktär.

I RÅ 2002 not 1, som avsåg ett ärende om förhandsbesked som överklagats till RR, var fråga om fyra olika blanddrycker skulle anses hänförliga till KN-nr 2206 eller till något annat KN-nr (i sådant fall mest troligt KN-nr 2208, jämför avsnitt 3.3.5). Frågan i målet var om de uppgifter som lämnats av sökanden var tillräckliga för att det skulle kunna avgöras om äppelvin var den karaktärsgivande ingrediensen i samtliga de ifrågavarande alkoholdryckerna. RR konstaterade att uppgifter saknades om ingrediensernas kvantitet och koncentration och att andelen jäst råvara respektive tillsatser angetts endast med utgångspunkt i alkoholhalten i den färdiga produkten. Enligt RR gav ansökan därmed inte tillräckligt underlag för en säker skattemässig bedömning, varför RR undanröjde det meddelade förhandsbeskedet och avvisade ansökan.

3.3.4 Mellanklassprodukter

Enligt 5 § LAS ska skatt betalas för mellanklassprodukter med en alkoholhalt över 1,2 men inte över 22 volymprocent som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 men som inte beskattas enligt 2–4 §§ LAS (som öl, vin eller som andra jästa drycker än vin eller öl).

Begreppet ”mellanklassprodukt” inrymmer i huvudsak starkviner med en alkoholhalt överstigande 15 men inte över 22 volymprocent, dvs. drycker som på grund av sin alkoholhalt inte omfattas av definitionen av vin eller andra jästa drycker än vin eller öl (prop. 1994/95:56 s. 113). Exempel på drycker som beskattas som mellanklassprodukter är madeira, portvin, sherry och vermut.

Som mellanklassprodukt beskattas även drycker med en alkoholhalt lägre än 15 volymprocent, där alkoholhalten inte uteslutande uppkommit genom jäsning. Som exempel kan nämnas ”Kir” som är en blandning av vitt vin och likör (13 volymprocent).

Drycker med en alkoholhalt om högst 10 volymprocent som är hänförliga till KN-nr 2204, 2205 eller 2206 är alltid skattepliktiga i någon av kategorierna vin eller andra jästa drycker än vin eller öl (jämför avsnitten 3.3.2 och 3.3.3).

3.3.5 Etylalkohol

Enligt 6 § LAS ska skatt betalas för varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent även om etylalkoholen ingår i en vara som hänförs till ett annat KN-kapitel.

KN-nr 2207 och 2208 omfattar alla spritdrycker och annan etylalkohol, odenaturerad eller denaturerad.

Med *denaturerad* alkohol avses att någon slags tillsats blandats i för att göra alkoholen mer eller mindre odrickbar, som exempel kan nämnas etylacetat, bitrex, isopropanol, butanol, metyletylketon och pepparolja. Med odenaturerad alkohol avses sålunda alkohol fri från sådana tillsatser.

Det skattepliktiga området vad gäller etylalkohol omfattar således inte bara etylalkohol i form av olika slags spritdrycker utan även den etylalkohol som är avsedd att användas tekniskt, vetenskapligt, medicinskt, m.m. (s.k. teknisk sprit). Att alkohol som används för vissa ändamål kan komma att bli skattebefriad framgår av avsnitt 3.10.2.7, avsnitt 3.14.7 och avsnitt 3.15.1.

Etylalkoholen är dock att betrakta som en skattepliktig vara tills sådan användning har skett.

Skatt enligt 6 § LAS ska även betalas för drycker som hänförs till KN-nr 2204, 2205 och 2206 om alkoholhalten överstiger 22 volymprocent. Här avses vin, vermut och andra jästa drycker där alkoholhalten överstiger 22 volymprocent, oavsett om alkoholhalten enbart har uppkommit genom jäsnings eller om ytterligare tillsats av alkohol har skett. Därmed beskattas alla drycker med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent som etylalkohol.

Att skatt ska betalas för den etylalkohol som ingår i varor hänförliga till annat KN-kapitel innebär att det skattepliktiga området även omfattar etylalkohol som ingår i varor som klassificeras som annat än alkoholvaror. Jämför nästa avsnitt om skatt på matlagningsvin och matlagningskonjak som visar ett exempel på att den alkohol som ingår i varor hänförliga till andra KN-kapitel är skattepliktig som etylalkohol. Av 7 § LAS framgår dock att den alkohol som ingår i vissa uttryckligen angivna varor är undantagen från skatteplikt (jämför avsnitt 3.3.6).

3.3.5.1 Matlagningsvin beskattas som etylalkohol

Frågan om skattskyldighet för den alkohol som ingår i matlagningsvin och matlagningskonjak har varit föremål för behandling i den s.k. punktskattekommittén i Bryssel. Med matlagningsvin och matlagningskonjak avses i detta sammanhang vin och konjak som beretts för att användas för matlagningsändamål på ett sådant sätt att de blivit olämpliga som dryck och därmed inte hänförliga till något KN-nr i kapitel 22, utan omfattas av ett KN-nr i något annat KN-kapitel.

Punktskattekommittén har den 11 november 2002 antagit guidelines (CED No 372) avseende matlagningsvin och matlagningskonjak i förhållande till artikel 20 och 27 (1)(f) Direktiv 92/83/EEG. Av dessa guidelines framgår att matlagningsvin och matlagningskonjak, eftersom de klassificeras såsom KN-nr 2103 9090 89, ska anses som livsmedel. Vidare anges att eftersom KN-nr 2207 och 2208 inte exklusivt reserverats för etylalkohol som uppstått genom destillation, ska matlagningsvin och matlagningskonjak med en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent anses som "etylalkohol" i den mening som avses i artikel 20 Direktiv 92/83/EEG.

I ett av SRN den 1 november 2002 meddelat förhandsbesked prövades frågan om skattskyldighet för vin till vilket 2,5 gram

salt per 100 gram vin tillsats. SRN konstaterade att matlagningsvinerna beretts för att användas för matlagningsändamål på ett sådant sätt att de blivit olämpliga som dryck och därmed inte var hänförliga till något KN-nr i kapitel 22 utan omfattades av KN-nr 2103. Då inte något av de i 7 § LAS angivna undantagen var tillämpligt gjorde SRN bedömningen att den alkohol som ingick i produkterna var skattepliktig enligt 6 § LAS.

Mot bakgrund av vad som uttalas i ovan nämnda guidelines och i SRN:s förhandsbesked är det Skatteverkets uppfattning att den alkohol som ingår i ett s.k. matlagningsvin är att anse som skattepliktig etylalkohol enligt 6 § LAS, jfr RSV:s skrivelse den 27 mars 2003, dnr 2379-03/100.

Den alkohol som ingår i varor hänförliga till annat KN-kapitel kan dock vara undantagen från skatteplikt enligt något av de uttryckliga undantagen från skatteplikt som anges i 7 § LAS. Att så kan vara fallet med den alkohol som ingår i matlagningsvin och matlagningskonjak framgår av nämnda guidelines där det uttalas att den alkohol som ingår i matlagningsvin och matlagningskonjak (som tillhör annat KN-kapitel än 22 och därför är att anse som livsmedel) ska vara undantagen från skatteplikt i de fall där alkoholhalten inte överstiger 5 liter ren alkohol per 100 kilogram, jämför nästa avsnitt punkt 5.

3.3.6 Undantag från skatteplikten

Som framgått i föregående avsnitt innefattas i princip all etylalkohol, även den som ingår i andra varor än alkoholvaror, av skatteplikten enligt 6 § LAS. Från denna princip finns dock några undantag. I 7 § LAS anges nämligen att skatt inte ska betalas för den alkohol som ingår i vissa särskilt uppräknade varor. Detta innebär således att skatt inte ska betalas för alkohol som ingår i en sådan vara som anges i 7 § LAS trots att denna alkohol per definition omfattas av skatteplikten enligt 6 § LAS.

Av 7 § första stycket LAS följer att skatt inte ska betalas för den alkohol som ingår i de varor som nedan redovisas i 1–6.

Fullständigt denaturerad alkohol

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

Begreppet fullständigt denaturerad alkohol är endast ett skatte-tekniskt begrepp som syftar till att undanta alkohol som blandats med speciellt utvalda tillsatser från skatteplikt. Alkoholens egenskaper och användningsområde skiljer sig dock inte nödvändigtvis från alkohol som denaturerats med andra tillsatser.

Varje EG-medlemsland kan på eget initiativ ange vilka krav på denaturering som ska vara uppfyllda för att alkohol ska anses vara fullständigt denaturerad. Respektive EG-land ska anmäla sina krav till kommissionen senast tre månader innan de träder ikraft. Kommissionen ska lämna sådan uppgift vidare till övriga medlemsländer, och om inte kommissionen eller något medlemsland framför invändningar ska den anmälda denatureringsprocessen anses godkänd som fullständigt denaturerad alkohol även i övriga EG-länder. I sådant fall blir den anmälda denatureringsprocessen antagen i ovan nämnda EG-förordning.

Av 4 § FAS framgår att med fullständigt denaturerad alkohol avses sådan alkohol som per hektoliter ren etylalkohol denaturerats med 2 liter metyletylketon och 3 liter metylisobutylketon. Denna bestämmelse anger den denatureringsprocess som Sverige ställt upp som krav, och som har anmälts till kommissionen i vederbörlig ordning och blivit antagen i nämnda EG-förordning. Härutöver är alltså även de denatureringsprocesser som anmälts av andra EG-länder och som blivit antagna i nämnda EG-förordning att anse som fullständigt denaturerad alkohol vid tillämpningen av LAS.

Vid leverans av fullständigt denaturerad alkohol mellan EG-länder ska ett förenklat ledsagardokument upprättas av avsändaren och åtfölja varorna under transporten.

Vinäger

2. Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i vinäger som hänförs till KN-nr 2209.

Läkemedel

3. Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i läkemedel.

Med läkemedel avses enligt 1 § läkemedelslagen (1992:859) varor som är avsedda att tillföras människor eller djur för att förebygga, påvisa, lindra eller bota sjukdom eller symtom eller för att användas i likartat syfte. Även naturläkemedel och homeopatika inryms i definitionen.

Smakämnen

4. Skatt ska inte betalas för alkohol som ingår i smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.

Observera att undantaget från skatteplikt här är kopplat till en framtida användning av den alkohol som undantas från skatteplikten, dvs. den alkohol som ingår i ett s.k. smakämne är skattebefriad i de fall där detta smakämne är avsett att användas för tillverkning av livsmedel och alkoholfria/alkoholsvaga drycker. Se nedanstående referat från prop. 2000/01:118 där det i avsnittet om skattefrihet för halvfabrikat som är avsedda för framställning av livsmedel görs jämförelse med denna bestämmelse.

Livsmedel

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

I samband med en ändring av bestämmelsen den 1 oktober 2001 anförde Lagrådet att det är möjligt att läsa bestämmelsen på olika sätt, och att det därför behövs ett ställningstagande angående bestämmelsens innebörd. Efter detta påpekande från Lagrådet ändrades bestämmelsens utformning något och följande kommentar till bestämmelsen lämnades i författningskommentaren till 7 § LAS i prop. 2000/01:118, sidan 127, i syfte att förtydliga att det är alkoholinnehållet i det färdiga livsmedlet som avgör om den ingående alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt.

”Första stycket 5 grundar sig på artikel 27.1 f i alkoholskattedirektivet. Där talas om varor som används direkt eller som beståndsdel i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej. Som villkor för skattefriheten gäller en alkoholgräns. Enligt den svenska versionen av alkoholskattedirektivet gäller alkoholgränsen för halvfabrikatet. Andra språkversioner, som t.ex. den danska, engelska och franska, synes dock ta sikte på den färdiga produkten, dvs. alkoholgränsen gäller för livsmedlet. Något annat är inte heller rimligt eftersom det i så fall inte skulle finnas någon gräns för den färdiga produkten, dvs. livsmedlet. Innebörden av den svenska versionen av alkoholskattedirektivet skulle alltså vara att livsmedel som innehåller alkohol skulle vara skattefria oavsett hur högt alkoholinnehållet är. Detta kan inte ha varit syftet med bestämmelsen i 27.1 f i alkoholskattedirektivet. I förevarande paragraf har därför alkoholgränsen kopplats till det färdiga livsmedlet. Skattefrihet ska alltså gälla för

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

Varor avsedda att ej ätas eller drickas

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

Bestämmelsen innehåller tre olika rekvisit som måste vara uppfyllda för att alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt. För det första ska det vara fråga om att alkoholen ”ingår i en vara”, för det andra ska det vara fråga om en vara som ”inte är avsedd att ätas eller drickas” och för det tredje att ”ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav”.

Lagstiftaren har inte lämnat någon närmare vägledning till vad som avses med uttrycket ”ingår i en vara” varför det i viss mån är osäkert hur detta rekvisit ska tillämpas. Kravet på att alkoholen ”ingår i en vara” torde i vart fall vara uppfyllt i de fall där alkoholen utgör en beståndsdel av någon *annan slags* vara, dvs. att alkoholen ingår i en vara som klassificeras som annat än alkohol.

Rekvisitet att en sådan vara ”inte är avsedd att ätas eller drickas” kan i de flesta fall anses vara uppfyllt redan på den grunden att ingående alkohol ska vara denaturerad, jämför nästa stycke.

För att alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt krävs att ”ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav”. Som framgått av avsnitt 3.3.5 ovan avses med *denaturerad* alkohol att någon slags tillsats blandats i för att göra alkoholen mer eller mindre odrickbar. Det är här inte

fråga om s.k. fullständigt denaturerad alkohol. Att fullständigt denaturerad alkohol är undantagen från skatteplikt framgår av punkten 1 ovan. Här är istället fråga om att alkoholen ska vara denaturerad enligt de krav som ställs upp i varje enskilt fall då alkohol ska användas för olika ändamål. För Sveriges del är det Läkemedelsverket som är tillsyns- och tillståndsmyndighet och som beslutar om krav på denaturering avseende handel med s.k. teknisk sprit. Läkemedelsverket utfärdar bl.a. särskilda inköpstillstånd till den som avser att använda s.k. teknisk sprit för tekniska, vetenskapliga, medicinska, m.fl. ändamål. Av dessa tillstånd framgår de krav på denaturering som Läkemedelsverket ställer upp i varje enskilt fall. De krav på denatureringsämnen som gäller för olika användningsområden framgår av Läkemedelsverkets verkställighets- och denatureringsföreskrifter (LVFS 1995:2) för teknisk sprit m.m.

Vad avser tillämpningen av bestämmelsens krav på denaturering ansluter sig Skatteverket normalt till de krav Läkemedelsverket ställer upp i varje enskilt fall.

3.3.7 Skattesatser

3.3.7.1 Allmänt

Nedanstående skattesatser är angivna i 2–6 §§ LAS och avser de skattesatser som gäller den 1 januari 2005. Tekniken för att räkna ut skatten skiljer sig något åt mellan de olika kategorierna av skattepliktiga alkoholvaror. En sak som är gemensam är dock att till ledning för att bestämma skatten gäller den exakta alkoholhalten för varje skattepliktig vara, uttryckt i volymprocent.

3.3.7.2 Öl

För öl med en alkoholhalt om högst 2,8 volymprocent är skattesatsen 0 kr. För öl som håller en alkoholhalt över 2,8 volymprocent tas skatt ut per liter med 1,47 kr för varje volymprocent alkohol.

Exempel

Skatten för 200 liter femprocentigt öl räknas ut på följande sätt: 200 liter x 5,0 volymprocent x 1,47 = 1 470 kr (antal liter x volymprocent x skattesats = skatten).

3.3.7.3 Vin

För viner tillämpas flera olika skattesatser. I förhållande till alkoholhalt delas vinerna in i olika intervaller. Inom varje

intervall tillämpas en fast skattesats som tas ut per liter färdig dryck.

- För vin med en alkoholhalt om högst 2,25 volymprocent är skatten 0 kr.
- För vin med en alkoholhalt över 2,25 men högst 4,5 volymprocent är skatten 7,58 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 4,5 men högst 7 volymprocent är skatten 11,20 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 7 men högst 8,5 volymprocent är skatten 15,41 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 8,5 men högst 15 volymprocent är skatten 22,08 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 15 men högst 18 volymprocent är skatten 45,17 kr per liter.
- Drycker med alkoholhalt som överstiger 18 volymprocent beskattas inte som vin.

3.3.7.4 Andra jästa drycker än vin eller öl

Precis som för vin så tillämpas olika skattesatser i olika intervall, och skattesatserna är också desamma som de som gäller för vin.

Den högsta alkoholhalten för andra jästa drycker än vin eller öl är dock, till skillnad från vin, 15 volymprocent. Starkare drycker än så beskattas inte som andra jästa drycker än vin eller öl.

3.3.7.5 Mellanklassprodukter

För mellanklassprodukter gäller två olika skattesatser.

För drycker med en alkoholhalt om högst 15 volymprocent är skattesatsen 27,20 kr per liter.

För drycker med en alkoholhalt över 15 men inte över 22 volymprocent är skattesatsen 45,17 kr per liter.

3.3.7.6 Etylalkohol

För etylalkohol gäller en och samma skattesats för alla varor. Skatt tas ut med 501,41 kr per liter ren alkohol. Skatten ska beräknas på antal liter ren alkohol vid 20 grader Celsius, se prop. 1994/95:56 s. 116.

Exempel

Skatten för 250 liter vodka med alkoholhalten 40 procent räknas ut på följande sätt: 250 liter x 40 procent = 100 liter ren alkohol som multipliceras med skattesatsen per liter (501,41) = 50 141 kr (antal liter ren alkohol x skattesatsen = skatten).

3.4 Skattskyldighet m.m.

3.4.1 Allmänt

Följande personer är skattskyldiga för alkoholskatt, vilket framgår av 8, 8 c och 26 §§ LAS:

- upplagshavare (8 § första stycket 1 LAS), se avsnitt 3.4.2,
- varumottagare (8 § första stycket 2 LAS), se avsnitt 3.4.3,
- skatterepresentant (8 § första stycket 3 LAS), se avsnitt 3.4.4,
- distansförsäljare (8 § första stycket 4 LAS), se avsnitt 3.4.5,
- den som från ett annat EG-land för in eller tar emot skattepliktiga varor (8 § första stycket 5 LAS) såvida inte annat följer av 8 a § LAS, se avsnitt 3.4.6.1,
- den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför skatteupplag (8 § första stycket 6 LAS), se avsnitt 3.4.6.2,
- den som annars (ej yrkesmässigt) tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol (8 § första stycket 6 LAS), se avsnitt 3.4.6.3,
- den som använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten (8 § första stycket 7 LAS), såvida inte annat följer av 8 b § LAS, se avsnitt 3.4.6.4,
- den som importerar varor från tredje land (8 c och 18 §§ LAS), se avsnitt 3.4.6.5, och
- den som ställt säkerhet för en transport av obeskattade varor som sänts iväg av en upplagshavare i ett annat EG-land och som inte når den mottagare som angetts i ledsagar-dokumentet (26 § LAS), se avsnitt 3.4.6.6.

3.4.2 Upplagshavare

Den som har godkänts som upplagshavare är skattskyldig (8 § första stycket 1 LAS).

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

Den som i Sverige godkänts som upplagshavare har således rätt att under suspension av skatten ta emot skattepliktiga varor i ett skatteupplag (se avsnitt 3.4.2.2). Vidare har upplagshavaren rätt att från ett skatteupplag avsända skattepliktiga varor under suspension av skatten till andra skatteupplag i Sverige eller i ett annat EG-land, samt till registrerade eller oregistrerade varumottagare i ett annat EG-land än Sverige. Däremot kan en i Sverige godkänd upplagshavare inte leverera skattepliktiga varor under suspension till svenska registrerade eller oregistrerade varumottagare (se avsnitt 3.4.3).

Vid leverans av obeskattade varor åvilar ansvaret att förvissa sig om att mottagaren har rätt att ta emot obeskattade varor den avsändande upplagshavaren. Då det är fråga om leverans till annan upplagshavare eller registrerad varumottagare kan kontroll av mottagarens punktskattenummer göras i det register, s.k. SEED-registret, över personer som har godkänts som upplagshavare eller som är registrerade varumottagare (se avsnitt 3.17). Alternativt begär avsändaren att mottagaren kan förete ett intyg om att han är godkänd som upplagshavare eller registrerad som varumottagare. Före leverans av obeskattade varor till en oregistrerad varumottagare ska mottagaren förete dokumentation för upplagshavaren som visar att säkerhet ställts för betalning av skatten i destinationslandet.

3.4.2.1 Föresättningar för godkännande

Föresättningarna för godkännande framgår av 9 § LAS. Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av Skatteverket efter särskild ansökan. Ett godkännande som upplagshavare föresätter dels att sökanden bedriver eller avser att bedriva verksamhet av viss art, dels att sökanden disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag och att han är lämplig som upplagshavare med hänsyn

Specificerat på varukategorier

till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Ett godkännande som upplagshavare enligt LAS ska specificeras på så sätt att det av beslutet om godkännande som upplagshavare framgår vilka kategorier av skattepliktiga varor som godkännandet omfattar, se prop. 1998/99:134 s. 176. Godkännandet kan omfatta någon, några eller samtliga av de kategorier av skattepliktiga varor som räknas upp i 2–6 §§ LAS, jämför avsnitt 3.3. Ett godkännande som upplagshavare som omfattar varukategorierna öl, vin och andra jästa drycker än vin eller öl ger alltså inte upplagshavaren rätt att hantera mellanklassprodukter och etylalkohol under suspension av skatten.

Verksamhetens art

Som upplagshavare får godkännas den som

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

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

För godkännande enligt *punkten 2* ska det vara fråga om mottagande av varor för försäljning till näringsidkare. Detaljhandlare m.fl. som säljer direkt till konsument kan således inte bli godkänd som upplagshavare, såvida inte det rör sig om en detaljhandlare som bedriver lagerhållning i sådan skala att *punkten 4* kan bli tillämplig. En detaljhandlare kan däremot ha ställning som oregistrerad eller registrerad varumottagare och ta emot varor under suspension från upplagshavare i andra EG-länder (se avsnitt 3.4.3).

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

För godkännande enligt *punkten 4* ska enligt 2 § FAS kravet på lagerhållning anses uppfyllt om sökanden disponerar över en lagerkapacitet för skattepliktiga varor om minst 5 000 liter.

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

Lämplighet

Sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt ska vara sådana att sökanden kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att hantera skattepliktiga varor under skattesuspension, se prop. 1994/95:56 s. 86. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet kan godkännandet återkallas (se avsnitt 3.4.2.3).

KR i Sundsvall har i ett antal avgöranden prövat frågan om upplagshavares lämplighet. Avgörandena avser både återkallelse av godkännande som upplagshavare samt ansökan om godkännande som upplagshavare. En av de refererade domarna avser varumottagare men lämplighetsprövningen är densamma som för upplagshavare.

KR i Sundsvall fann i dom den 27 september 2000, mål nr 3511-1999, att vad som förekommit i målet inte föranledde KR att göra en annan bedömning än LR. LR uttalade att en förutsättning för godkännande som upplagshavare får anses vara att en upplagshavare har en ekonomisk reserv. Av handlingarna framgår att de ekonomiska reserver som krävs saknas.

Med hänsyn härtill fann LR att de ekonomiska förhållandena inte är tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare. RR meddelade inte prövningstillstånd.

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

I KR:s i Sundsvall dom den 18 december 2001, mål nr 3676-1999, prövades frågan om registrering som varumottagare enligt LAS. Bolaget hade vid tre tillfällen fört in öl utan att rätt redovisa och betala den skatt som belöper på leveranserna. KR delade LR:s bedömning att bolaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registreras som varumottagare.

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

I KR:s i Sundsvall dom den 22 november 2002, mål nr 84-2002, konstaterades att även om det inte finns en uttrycklig bestämmelse i LAS så kan KR inte finna annat än att i de fall sökanden är en juridisk person ska lämplighetskravet även omfatta den eller de fysiska personer som har bestämmande inflytande i bolaget. Den person som var bolagets VD och tillika styrelseledamot hade gjort sig skyldig till försvårande av skattekontroll. KR ansåg att det brott som personen hade gjort sig skyldig till var av sådan art att det – mot bakgrund av angivna lämplighetskrav – bör förflyta relativt lång tid innan denne kan anförtros det ansvar som åvilar innehavare av skatteupplag.

I KR:s i Sundsvall dom den 3 januari 2003, mål nr 2163-2002, hade ett bolag under redovisningsperioderna januari 2000–

januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen. KR fann att bolagets regelmässiga betalningsförsommelser och brister i att deklarerat alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse.

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

I KR:s i Sundsvall dom den 1 november 2004, mål nr 3351-03, hade ett bolag vid 13 tillfällen under åren 2000, 2001 och 2002, i strid mot gällande bestämmelser i AL, sålt alkoholvaror till kunder som saknat serveringstillstånd och vid fyra tillfällen sålt alkoholvaror till privatpersoner. Bolaget hade dessutom sålt 851 stycken flaskor sprit (etylalkohol) trots att bolagets godkännande inte omfattade varukategorin etylalkohol. Bolaget hade även under denna tidsperiod så allvarliga brister i sin bokföring att denna inte kunnat tjäna som ledning för bedömning av den skattepliktiga verksamheten. KR uttalade att då bolaget har agerat i strid mot bestämmelserna i AL och även hanterat alkoholdrycker som inte omfattats av godkännandet som upplagshavare, föreligger sådana skäl som motiverar att bolagets godkännande som upplagshavare återkallas. KR uttalade vidare att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med bl.a. bokföring och deklARATIONER utgör ett mycket starkt skäl för återkallelse av godkännandet, såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Vid angivna förhållanden skulle bolagets godkännande som upplagshavare återkallas.

3.4.2.2 Skatteupplag

Bestämmelser om skatteupplag finns i 9 § andra stycket LAS och föreskrifter om godkännande av dessa finns i RSFS 1996:18. Frågan om godkännande av ett skatteupplag prövas av Skatteverket efter särskild ansökan.

Skatteupplag är en plats där en godkänd upplagshavare har givits rätt att tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och avsända

skattepliktiga varor under suspension. Upplagshavaren bär skatteansvaret för samtliga varor i för honom godkänt skatteupplag, oavsett om han har äganderätt till dem eller inte, se prop. 2000/01:118 s. 65 ff.

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

Varor som hanteras på skatteupplaget ska skyddas mot tillgrepp. I princip krävs godkänt lås och inbrottslarm, eller att upplagshavaren kan visa annat fullgott skydd.

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

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

Lagerbokföring och lager- inventering

En upplagshavare ska enligt 9 a § LAS för varje skatteupplag löpande bokföra affärshändelser och varurörelser som rör skattepliktiga alkoholvaror samt regelbundet inventera lagret av sådana varor. RSV har meddelat föreskrifter (RSFS 2003:45) om vad sådan lagerbokföring ska innehålla samt när lagerinventering ska ske.

3.4.2.3 Återkallelse av godkännande

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får enligt 11 § LAS återkallas av Skatteverket, om

- förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
- ställd säkerhet inte längre är godtagbar (se avsnitt 3.5.1), eller
- upplagshavaren begär det.

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

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

3.4.3 Varumottagare

3.4.3.1 Registrerad varumottagare

Bestämmelser om registrerad varumottagare finns i 12 § LAS.

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

Lämplighet

Registrering får meddelas den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som registrerad varumottagare, vilket innebär att Skatteverket har att pröva om sökanden kan anförtros ställning att ta emot varor under skatt suspension. Av prop. 1998/99:134 s. 102 framgår att lämplighetsprövningen av den som ansöker om registrering som varumottagare ska motsvara den lämplighetsprövning som gäller vid ansökan om godkännande som upplagshavare. Se avsnitt 3.4.2.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare.

Den som i Sverige är registrerad varumottagare kan ta emot varor under suspension från upplagshavare i ett annat EG-land. Säkerhet ska ställas för betalning av punktskatten (se avsnitt 3.5.2). En registrerad varumottagare kan inte skattefritt lagra varor eller sända dem vidare.

En registrering som varumottagare kan återkallas under samma förutsättningar som för en upplagshavare, se avsnitt 3.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

3.4.3.2 Oregistrerad varumottagare

Bestämmelser om oregistrerad varumottagare finns i 13 § LAS.

Den som i sin näringsverksamhet undantagsvis tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land behöver inte vara godkänd som upplagshavare eller registrerad varumottagare för att få ta emot dessa varor under suspension. Det finns nämligen möjlighet för den som uppfyller kraven för oregistrerad varumottagare att ta emot en leverans av varor under suspension från upplagshavare i annat EG-land. Statusen som oregistrerad varumottagare uppnås genom att näringsidkaren till Skatte-

verket anmäler att han avser att ta emot en leverans av varor under suspension från upplagshavare i annat EG-land och ställer säkerhet för betalning av den svenska alkoholskatt som ska betalas för de ifrågavarande varorna. Anmälan ska ske, och säkerhet ska ställas, innan varorna transporteras från det andra EG-landet. Jämför prop. 1994/95:56 s. 88–89.

När anmälan och säkerhet kommit in till Skatteverket utfärdar Skatteverket ett bevis om att säkerhet är ställd för den aktuella leveransen. Beviset ska av den oregistrerade varumottagaren sändas till den utländske leverantören. Beviset ska sedan tillsammans med ledsagardokumentet följa med varorna under transporten till den oregistrerade varumottagaren i Sverige (jämför avsnitt 3.12.2.1).

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

RSV har i skivelsen ”Vissa förfarandefrågor beträffande de harmoniserade punktskatterna” den 20 oktober 1999, dnr 10167-99/100, redovisat verkets uppfattning beträffande gränsdragningen mellan oregistrerad varumottagare och skattskyldig enligt för in/tar emot-bestämmelsen (8 § första stycket 5 LAS). Enligt verkets uppfattning måste förfarandebestämmelserna, både avseende anmälningsskyldigheten och skyldigheten att i förväg garantera skattebetalningen, beträffande oregistrerade varumottagare ha iakttagits på riktigt sätt för att en leverans ska anses vara avsedd för en oregistrerad varumottagare. Leveransen ska också åtföljas av korrekt ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet. Enligt verkets uppfattning går det således inte att i efterhand påstå att mottagaren var en oregistrerad varumottagare om denne inte följt förfarandebestämmelserna. Om ett företag inte följt förfarandebestämmelserna beträffande oregistrerade varumottagare kan företaget alltså inte anses vara en oregistrerad varumottagare. Eftersom varorna då har skickats från ett skatteupplag i en medlemsstat till ett företag i Sverige som varken är upplagshavare eller varumottagare omfattas varorna inte längre av suspensionsordningen när de lämnar skatteupplaget. De har således släppts för konsumtion och ska beskattas i det andra EU-landet. Om varorna därefter förs till Sverige ska de beskattas här enligt för in/tar emot-bestämmelsen, jfr avsnitt 3.4.6.1.

3.4.4 Skatterepresentant

Bestämmelser om skatterepresentant finns i 14 § LAS.

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

Skatterepresentanten blir istället för varumottagaren skattskyldig för leveranser under suspension från upplagshavare. Skatterepresentanten övertar således varumottagarens ansvar vad gäller ställande av säkerhet och betalning av skatten. I de fall där det är fråga om leverans till oregistrerad varumottagare gäller dock kraven på anmälan och ställande av säkerhet för varje leverans enligt vad som beskrivits i föregående avsnitt.

Enligt 3 § FAS ska skatterepresentanten föra bok över de varor som denne ansvarar för. Skatterepresentanten ska också föra bok över de adresser som varorna levererats till. Skatterepresentantens godkännande kan återkallas av Skatteverket på samma sätt som för en upplagshavare, se avsnitt 3.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

3.4.5 Distansförsäljning till Sverige

Bestämmelser om distansförsäljning till Sverige finns i 15 § LAS.

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

RSV har i skrivelsen ”Elektronisk handel och annan postorderförsäljning” den 19 maj 1998, dnr 4743-98/900, gett sin syn på uttrycket ”transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning”. Enligt verkets uppfattning omfattar distansförsäljningsbestämmelsen alla fall där säljaren slutit avtal om transporttjänster med transportföretag eller företag som förmedlar transporter och detta oavsett om transportören får betalt direkt av säljaren eller av de enskilda konsumenterna. Av skrivelsen framgår att detta även torde gälla om de enskilda konsumenterna träffar avtal med transportören så länge det föreligger ett ramavtal om transporttjänsterna mellan säljaren och transportföretaget. Enligt verkets uppfattning kan bestämmelsen dessutom bli tillämplig i de fall då säljaren inte själv

sluter transportavtal med någon transportör/förmedlare av transporttjänster men ett företag i samma koncern gör detta. För att en sådan genomsyn ska vara möjlig måste företagen anses ingå i ekonomisk intressegemenskap. Enligt verkets mening torde ”ekonomisk intressegemenskap” förutsätta att säljaren och det företag som anlitar transportören måste ingå i samma koncern eller ha samma ägare. Vidare måste det föreligga någon form av avtal mellan de inblandade företagen för att ekonomisk intressegemenskap ska anses föreligga. För att genomsyn ska vara möjlig bör därför förhållandena mellan företagen vara relativt strikt reglerade.

Vid distansförsäljning ska säljaren ställa *säkerhet* för betalning av skatten innan transport från det andra EG-landet påbörjas (se avsnitt 3.5.3).

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

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

Representantens godkännande kan återkallas av Skatteverket på samma sätt som för en upplagshavare, se avsnitt 3.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

3.4.6 Övriga skattskyldiga

3.4.6.1 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

Bestämmelser om den som för in eller tar emot skattepliktiga varor finns i 8 § första stycket 5 och 16 § LAS.

Skyldig att betala skatt är den som i annat fall än som avses i 8 § första stycket 1–4 LAS från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor. Observera att skattskyldighet enligt denna regel förutsätter att varorna lämnat suspensionsordningen innan de förs in i Sverige. Bestämmelsen har sitt ursprung i att varor som lämnat suspensionsordningen i ett EG-land och som därefter flyttas till ett annat EG-land för annat än privat ändamål, ska beskattas på nytt.

Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor enligt ovan ska, enligt 16 § LAS, innan varorna transporterats från det

andra EG-landet, *anmäla* varorna till Skatteverket och ställa *säkerhet* för betalning av skatten. Angående säkerhet, se avsnitt 3.5.3.

Skatteverket har fastställt blankett för anmälan om leverans (SKV 5268).

För avsändande näringsidkare finns möjlighet till återbetalning av den skatt som betalats i avsändarlandet. Jämför vad som gäller för återbetalning av svensk alkoholskatt då alkoholvaror som beskattats i Sverige transporteras till annat EG-land, se avsnitt 3.14.3.

KR i Sundsvall har i ett antal ärenden avseende alkoholskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt 8 § första stycket 5 i LAS.

I KR:s i Sundsvall dom den 24 juni 2004, mål nr 1898-02, hade ett bolag som bedriver färjetrafik erbjudit sina resenärer att förbeställa vin och öl före avresa till Danmark för leverans vid hemkomsten till Göteborg, s.k. pre-booking. Betalning av varorna hade skett i samband med betalning av färdbiljetten. De förbeställda varorna togs sedan från bolagets lager i Danmark och transporterades på bildäck till Göteborg. I Göteborg lämnades sedan varorna ut till kunderna på kajen, före passering av passpolis och tull. KR fann att då resenärerna inte personligen har vare sig förvärvat varorna i Danmark eller transporterat dem till Sverige är det inte fråga om sådan privatinförsel som avses i 8 a § första stycket 2 LAS. KR ansåg att bolaget genom ovan beskrivna förfarande måste anses ha fört in varorna till Sverige på sätt som medför skattskyldighet enligt 8 § första stycket 5 LAS.

I KR:s i Sundsvall dom den 13 oktober 2004, mål nr 796-01, hade NN anlitat en transportör som på NN:s uppdrag fört in 24 liter öl från Tyskland till Sverige. Varorna hade sedan tagits emot i Sverige av NN och var avsedda för NN:s personliga bruk. NN yrkade i målet att påförd skatt enligt LAS skulle undanröjas och att beskattning istället skulle ske i enlighet med reglerna i privatinförsellagen. Som grund för sitt yrkande angav NN bl.a. att ”varor som transporteras av dem själva” såsom uttryckt i artikel 8 i cirkulationsdirektivet betyder inte att man måste resa personligen med varorna. Att varorna måste transporteras själv av den enskilde innebär enligt NN, att denne måste ombesörja transporten, antingen genom att själv resa med varorna eller att anlita en transportör. KR uttalade att i EG-domstolens dom i mål C 296/95 ”Man in black” angav

domstolen att det i den danska och den grekiska versionen av cirkulationsdirektivets artikel 8 synnerligen klart framgår att transporten ska skötas personligen av dem som har förvärvat de punktskattepliktiga varorna för att punktskatten ska kunna tas ut i inköpslandet. Av domen framgår vidare att syftet med de i cirkulationsdirektivets artikel 8 uppställda rekvisiten, *förvärvats* av enskilda individer *för deras eget bruk* och *transporterats av dem själva* är att kunna fastställa att de punktskattepliktiga varorna absolut ska innehas personligen. Enligt KR kan detta inte tolkas på annat sätt än att någon annan än den som personligen inköpt de punktskattepliktiga varorna inte får handha någon del av transporten av dessa varor för att skatten ska kunna tas ut i inköpslandet. KR konstaterade att det i förevarande mål därmed inte är fråga om privatinförsel i den mening som avses i 8 a § första stycket 2 LAS och skattskyldighet därmed föreligger för NN i enlighet med 8 § första stycket 5 LAS.

I KR:s i Sundsvall dom den 23 november 2004, mål nr 2377-01, 2378-01, hade AB X erbjudit svenska privatpersoner att beställa alkohol- och tobaksvaror på sin domän på Internet. Förskottsbetalning av varorna skedde till AB X:s post- eller bankgiro. När betalning inkommit överförde AB X beställningen till det tyska företaget Z (t.o.m. den 30 april 1998 var Z dotterbolag till AB X, efter den 30 april var AB X och Z systerbolag) som i sin tur beställde varorna hos Y, även det ett tyskt företag. På uppdrag av Z paketerade och lagerhöll Y varorna tills det svenska transportföretaget W, anlitat av AB X, hämtade varorna och levererade dem till kunderna i Sverige. Eventuella reklamationer och/eller klagomål på varor och/eller transport skulle ske till AB X. Detta reglerades i ett avtal mellan AB X/Z och Y, undertecknat den 21 augusti 1997. Avtalet sades upp den 31 mars 1998 och ersattes av ett avtal mellan Z och Y som började gälla den 1 april 1998.

AB X har i målet anfört att alla beställningar har skett på Z:s hemsida på AB X:s domän och att det således är Z som har sålt varor ur sitt sortiment för avhämtning direkt till svenska konsumenter.

KR fann att vad som framkommit i målet inte föranleder till annan bedömning än vad LR har gjort. LR ansåg att det fram till och med den 31 mars 1998 är med tillräcklig grad av sannolikhet visat att AB X var konsumenternas motpart såväl vid försäljningsavtalen som vid transportavtalen. AB X har därmed varit ansvarig för införseln av varorna till Sverige och

därmed skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS och 8 § första stycket 5 LAS.

För införsel som skett efter den 31 mars 1998 gjorde LR följande bedömning.

”När det gäller den sista månaden under i målet aktuell period, dvs. under april 1998, gäller inte längre avtalet mellan AB X/Z och Y. Avtalet ersätts istället med ett avtal mellan Z och Y gällande från den 1 april 1998. Sedan årsskiftet 1997/98 löper även ett serviceavtal mellan Z och Y. Avtalet som trädde i kraft den 1 april 1998 har många likheter med det avtal som tidigare gällt mellan AB X/Z och Y. Om en skatterättslig bedömning skulle göras utifrån detta avtal vore det, med hänsyn till att försäljningen inte fullbordats förrän leverans skett till konsumenterna i Sverige, möjligt att se Z som distansförsäljare av i målet aktuella varor. Frågan är dock om AB X, även under denna period, efter en genomsyn, ska anses vara säljare av varorna. Fram till den 30 april 1998 var Z ett helägt dotterbolag till AB X. Därefter är de båda bolagen helägda systerbolag inom samma koncern. Det finns således grund för att beakta de två bolagens ekonomiska intressegemenskap. Ett skriftligt avtal om samarbetet mellan Z och AB X upprättades den 18 maj 1998. Avtalet angavs ersätta en tidigare mellan parterna träffad och tillämplig muntlig överenskommelse av i stort samma innehåll. Bolagens agerande i det affärsupplägg som har avtalats dem emellan måste dock inte ses isolerat ifrån varandra. Enligt länsrättens mening bör man istället beakta transaktionerna objektiva beskaffenhet snarare än dess rättsliga form (jfr länsrätten i Skåne län dom den 24 mars 2000 med mål nr 4267-99 m.fl.). Av befintlig utredning framgår att Z inte bedriver någon egentlig verksamhet i Tyskland vad avser hanteringen av i målet aktuella varor. De varor som beställts av privatpersonerna i Sverige härrör uteslutande från Y, som därtill ställer nödvändiga resurser till förfogande för hanteringen av varorna. Den praktiska hanteringen av varorna synes således ha förändrats endast marginellt under denna period jämfört med det affärsupplägg som följde av tidigare avtal mellan AB X/Z och Y. Enligt länsrättens mening ska AB X, med hänsyn till dess roll vid såväl försäljningen som transporten av de aktuella

tobaks- och alkoholvarorna, anses ha varit ansvarig för införseln av varorna till Sverige även under april 1998.”

RR har i RÅ 2004 not 10 prövat frågan om skattskyldighet enligt 8 § första stycket 5 i LAS. Ett bolag som bedriver buss- trafikverksamhet hade anordnat resor för inköp av alkohol- varor. Vid transportkontroll av bolagets buss påträffades en betydande mängd alkoholskattepliktiga varor. Ingen av de personer som medföljde bussen vid införseln av varorna till Sverige ville kännas vid varorna och det har heller inte gått att fastställa vem eller vilka som förvärvat eller som ansvarat för varorna. RR gjorde bedömningen att omständigheterna i målet talar för att införseln skett genom någon eller några av de personer som färdades i bussen och att bolaget, vid en samlad bedömning, inte kan anses skattskyldig för varorna enligt 8 § första stycket 5 LAS.

KR i Sundsvall har även i ett antal domar avseende tobaksskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt motsvarande bestämmelse i LTS. Även om dessa domar avser tobaksskatt har de betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse i LAS, se avsnitt 4.4.6.1 för närmare information.

Undantag från skattskyldighet i vissa fall

Bestämmelsen om skattskyldighet för den som för in eller tar emot varor som lämnat suspensionsordningen gäller inte i alla situationer. Av en kompletterande bestämmelse (8 a § LAS) följer nämligen att skattskyldighet enligt 8 § första stycket 5 LAS inte föreligger för varor som förs in till Sverige i följande fall, numrerade 1–5:

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LAS. Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige, jämför avsnitt 3.14.8, förvärvat varor från leverantör i annat EG-land.
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Att sådan införsel ska vara skattebefriad framgår uttryckligen av artikel 8 i dir. 92/12/EEG.
3. Varor som förs in till Sverige som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

4. Varor som förs in till Sverige av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
5. Varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

Kommersiell användning av varor som inte beskattats vid införseln

Notera att de undantag från skattskyldighet som följer av 8 a § LAS förutsätter att varorna kommer till viss användning. Detta innebär att varorna ska beskattas enligt 8 § första stycket 5 LAS i de fall där varorna sedermera blir föremål för försäljning eller på annat sätt används för kommersiellt bruk i Sverige (prop. 1994/95:56 s. 85).

3.4.6.2 Den som yrkesmässig tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag

Skyldig att betala skatt är den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag (8 § första stycket 6 LAS). Om sådan tillverkning sker inträder skattskyldighet genast vid tillverkningstillfället, se avsnitt 3.8.7. Här är fråga om så kallad händelseskattskyldighet. Skatten ska redovisas för varje händelse, och deklaration ska lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. Betalning ska ske senast samma dag som deklaration ska vara lämnad.

3.4.6.3 Den som annars tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol

Skyldig att betala skatt är den som annars (dvs. inte yrkesmässigt) i Sverige tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol (8 § första stycket 6 LAS). Bestämmelsen innebär att alkoholskatt alltid ska betalas vid tillverkning av mellanklassprodukter och/eller etylalkohol. Därmed undantas inte tillverkning för privat bruk från skatteplikt, vilket bland annat innebär att så kallad hembränning beskattas enligt denna bestämmelse, se prop. 1994/95:56 s.117. Bestämmelsen omfattar inte tillverkning av öl, vin och andra jästa drycker, vilket innebär att tillverkning av sådana varor för privat bruk kan ske utan att varorna blir skattepliktiga.

KR i Sundsvall har i ett antal domar prövat frågan om skattskyldighet för den som icke yrkesmässigt tillverkar etylalkohol. Bakgrunden till dessa domar är att alkoholskatt påförts med ledning av de uppgifter som framgår av laga kraft-

vunna brottmålsdomar avseende olovlig tillverkning av sprit enligt bestämmelserna i AL.

I KR:s i Sundsvall dom den 7 oktober 1999, mål nr 1555-1999, yrkade NN att alkoholskatten skulle undanröjas och anförde som skäl till detta att han inte hade råd att betala det belopp skattemyndigheten krävde av honom och att han upplevde alkoholskatten som en ytterligare straffpåлага. KR avslög överklagandet och uttalade bl.a. att eftersom NN tillverkade alkohol utan att vara godkänd upplagshavare inträder skatteplikten omedelbart vid tillverkningen. Det var därför riktigt att påföra honom alkoholskatt.

I KR:s i Sundsvall dom den 5 juni 2000, mål nr 2252-1999, fann KR att vad som framkommit i målet inte föranleder KR att göra annan bedömning än LR. LR fann att NN genom att olovligen tillverka etylalkohol varit skattskyldig till alkoholskatt för den etylalkohol han tillverkat. RR meddelade inte prövningstillstånd.

I KR:s i Sundsvall dom den 23 november 2000, mål nr 2393-1999, fann KR att vad som framkommit i målet inte föranleder KR att göra annan bedömning än LR. NN hade i målet i första hand yrkat att skattekravet skulle undanröjas i sin helhet och i andra hand att han inte skulle beskattas för den mängd etylalkohol som beslagtagits och förverkats i brottmålsprocessen. LR fann att NN genom att olovligen tillverka etylalkohol varit skattskyldig till alkoholskatt för den etylalkohol han tillverkat och att det faktum att viss mängd sprit förverkats av TR inte medför att skattekravet ska undanröjas.

KR i Sundsvall delade i dom den 2 mars 2001, mål nr 834-1999, LR:s bedömning. NN hade i målet anført att han inte skulle påföras alkoholskatt eftersom brottslig verksamhet inte konstituerar någon förvärvskälla. LR fann att skattskyldigheten inte förutsätter att den olovligen tillverkningen sker i någon förvärvskälla och att NN genom att olovligen tillverka etylalkohol varit skattskyldig till alkoholskatt. RR meddelade inte prövningstillstånd.

3.4.6.4 Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål

LAS innehåller flera bestämmelser om skattefria inköp av alkohol att använda för vissa angivna skattebefriade ändamål, se avsnitt 3.15.

**Undantag från
skattskyldighet
i vissa fall**

Den som använder skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten är skyldig att betala skatt (8 § första stycket 7 LAS). Att varor används för annat än avsett ändamål ska, enligt 8 § andra stycket LAS, likställas med att de går förlorade.

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

Enligt 8 b § 1 LAS föreligger inte skattskyldighet för varor som förvärvats skattefritt enligt 31 h § LAS (se avsnitt 3.15.2) och som förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure.

Enligt 8 b § 2 LAS föreligger inte skattskyldighet för varor som förvärvats skattefritt enligt 31 e § (se avsnitt 3.15.1) eller 32 § första stycket 8 LAS (se avsnitt 3.15.3 och avsnitt 3.15.4) och som förstörts under tillsyn av Skatteverket.

3.4.6.5 Den som importerar varor från tredje land

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av varor från tredje land finns i 8 c § och 18 § LAS.

Av 18 § LAS framgår att när varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare ska skatten betalas till Tullverket, se avsnitt 3.7. Skattskyldigheten för sådan import regleras i 8 c § LAS. Av denna bestämmelse följer att skattskyldig är:

1. om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,
2. om importen avser en gemenskapsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,
3. om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

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

3.4.6.6 Den som ska betala skatt för transportförluster i vissa fall

Av 26 § LAS följer att skatt ska betalas i Sverige i vissa fall för varor som sänts iväg under suspension av en upplagshavare i annat EG-land och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, se avsnitt 3.12.4.

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

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

Skattskyldig är den eller de som i avsändarlandet ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3. i dir. 92/12/EEG (s.k. transportsäkerhet). För det fall att flera skulle ha ställt säkerhet är de solidariskt ansvariga för betalning av skatten, se prop. 2000/01:118 s. 123. Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då varorna sändes iväg. Av 8 § FAS följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS.

3.5 Ställande av säkerhet

3.5.1 Upplagshavare

3.5.1.1 Transportsäkerhet

Av 10 § första och andra stycket LAS följer att upplagshavare i Sverige som sänder varor under suspension, dvs. till annan svensk upplagshavare eller till upplagshavare, registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land, ska ställa säkerhet hos Skatteverket för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land (s.k. transportsäkerhet). Säkerhet ska vara ställd innan leveransen av de obeskattade skattepliktiga varorna påbörjas, och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de

obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.

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

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

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.4 nedan.

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

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

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

När det gäller annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påförd skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det

andra EG-landets regler om betalningstider, se prop. 2000/01:127 s. 200.

3.5.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.

Av 10 § tredje stycket LAS följer en generell skyldighet för upplagshavare att ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor (s.k. lagringssäkerhet), se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av skatten på de varor som upplagshavaren i medeltal förvarar på skatteupplaget under ett år.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.4 nedan.

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

Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att upplagshavaren blivit godkänd, är denne enligt 15 § FAS skyldig att underrätta Skatteverket om detta och ställa ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet. Upplagshavaren är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 10 § tredje stycket LAS. Av 11 § LAS framgår att ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar. Om upplagshavaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han att godkännandet som upplagshavare återkallas.

Lagringssäkerhet ska ställas för att täcka de risker som är förknippade med att en upplagshavare hanterar skattepliktiga varor under suspension i skatteupplag. I prop. 2001/02:127 s. 201 uttalas att en s.k. lagringssäkerhet endast får tas i anspråk för betalning av skatt för sådana lagerbrister som avses i 19 § första stycket 1d LAS. Med lagerbrister förstås svinn, stöld m.m. Vidare uttalas i nämnda prop. att för lagerbrister som uppkommit till följd av oförutsedda händelser eller force majeure medges avdrag enligt 32 § första stycket 2 LAS och

att detta innebär att en säkerhet aldrig behöver tas i anspråk för sådana lagerbrister.

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

3.5.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp

Av 14 a § LAS följer att Skatteverket får medge att säkerhet inte behöver ställas alls eller att säkerheten får uppgå till lägre belopp än vad som anges i 10 § tredje stycket LAS om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter. Jämkning kan alltså endast ske av den säkerhet som upplagshavare ska ställa i samband med lagring m.m. och inte av den säkerhet som upplagshavaren ska ställa i samband med transporter.

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

Med andra särskilda omständigheter förstås, enligt prop. 1996/97:116 s. 72, bl.a. förhållandena vid upplagshavarens skatteupplag. Jämkning kan ske om risken för stöld eller svinn bedöms som liten. Även det förhållandet att upplagshavaren nästan enbart säljer varor som ska användas för skattefria ändamål kan utgöra skäl för att jämka säkerhetsbeloppet.

3.5.2 Registrerad varumottagare och skatterepresentant

I 12 § andra stycket respektive 14 § andra stycket LAS finns bestämmelser som innebär en generell skyldighet för registrerad varumottagare och skatterepresentant att ställa säkerhet för betalning av den svenska skatten på de varor som tas emot. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna.

Den som ansöker om registrering respektive godkännande kan alltså normalt inte registreras/godkännas förrän en godtagbar

säkerhet ställts, se prop. 1996/97:116 s. 70–71. Därmed prövas frågan om säkerhet är ställd med rätt belopp och i godtagbar form redan i samband med prövningen av ansökan om att bli registrerad/godkänd.

Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att registrering som varumottagare har meddelats, är den registrerade varumottagaren enligt 15 § FAS skyldig att underrätta Skatteverket om detta och ställa ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet. Registrerad varumottagare är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 12 § andra stycket LAS. Av 12 § tredje stycket LAS framgår att bestämmelserna om återkallelse i 11 § första och tredje stycket LAS tillämpas även på registrerad varumottagare. Om den registrerade varumottagaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att registreringen som varumottagare återkallas.

Motsvarande skyldighet att inkomma med ny säkerhet i de fall där förhållandena ändrats på sådant sätt att säkerheten ska beräknas till annat belopp än vad som tidigare var fallet gäller för skatterepresentant enligt 14 § LAS. Skatterepresentanten är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 14 § andra stycket LAS. Av 14 § tredje stycket LAS framgår att bestämmelserna om återkallelse i 11 § första och tredje stycket LAS tillämpas även på skatterepresentant. Om skatterepresentanten inte inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att hans godkännande som skatterepresentant återkallas.

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

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.4 nedan.

Även det säkerhetsbelopp som ska ställas av registrerad varumottagare respektive skatterepresentant kan jämkas enligt 14 a § LAS. Beloppen kan jämkas under samma förutsätt-

ningar som gäller för jämkning av upplagshavares lagrings-säkerhet (se föregående avsnitt).

3.5.3 Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare och den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare och den som för in eller tar emot skattepliktiga varor ska, enligt 13 §, 15 § första stycket och 16 § LAS, innan varorna transporteras från det andra EG-landet ställa säkerhet för betalning av den alkoholskatt som ska betalas i Sverige för de ifrågavarande varorna. Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor som transporten avser.

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

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av nästa avsnitt.

3.5.4 Former för säkerheten

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

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

I vissa fall godtas även förtida insättning av pengar på Skatteverkets särskilda konto som säkerhet. Så är fallet med den säkerhet som ska ställas enligt 13 § (oregistrerad varumottagare), 15 § första stycket (distansförsäljning) och 16 § (skattskyldig enligt 8 § första stycket 5) LAS. Detta gäller även i det fall då säkerhet, enligt 14 § tredje stycket LAS, ska ställas av en skatterepresentant i stället för av den oregistrerade varumottagaren.

3.6 Registrering

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

Avseende registrering i det s.k. SEED-registret, se avsnitt 3.17.

3.7 Import från tredje land i vissa fall

När skattepliktiga varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare ska skatten betalas till Tullverket (18 § LAS). Vem som i sådant fall är skattskyldig beskrivs i avsnitt 3.4.6.5.

3.8 Skattskyldighetens inträde

3.8.1 Allmänt

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde finns i 19 § LAS. Bestämmelserna har i huvudsak sitt ursprung i dir. 92/12/EEG. Av dir. 92/12/EEG följer att beskattningen skjuts upp så länge varorna hanteras inom den så kallade suspensionsordningen och att skattskyldigheten för varorna inträder då varan blir ”tillgänglig för konsumtion”. Med tillgänglig för konsumtion förstås enligt dir. 92/12/EEG att varan upphör att omfattas av suspensionsordningen, att varor framställs utanför suspensionsordningen samt att varor importeras utan att införlivas i suspensionsordningen (prop. 1994/95:56 s. 92).

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

3.8.2 Upplagshavare

Skattskyldighetens inträde för upplagshavare regleras i 19 § första stycket 1 och 19 § andra stycket LAS.

3.8.2.1 Huvudregel (med undantag)

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

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

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

Avgörande för skattskyldighetens inträde är var varan fysiskt befinner sig. Så länge varan finns kvar på skatteupplaget har skattskyldighet inte inträtt. Säljer en upplagshavare en vara ska skatten redovisas först när varan fysiskt lämnar skatteupplaget och då med den skattesats som gäller vid den tidpunkten. Att skattskyldighet inträder för varor som förs ut från skatteupplag innebär också att varor som exporteras (till land utanför EG) ska tas upp till beskattning. För varor som exporteras medges avdrag, se avsnitt 3.10.2.4. Jämför prop. 2000/01:118 sidan 120.

3.8.2.2 Kompletterande bestämmelser

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

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

3.8.2.3 Kommentar till situationen då en upplagshavare hämtar/tar emot varor från en annan svensk upplagshavare

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

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

I de fall där en upplagshavare tar emot varor på annan plats än i sitt skatteupplag kan fråga uppkomma hur lång tid han har på

sig att föra varorna till ett skatteupplag utan att skattskyldighet anses ha inträtt. Lagstiftaren har inte angett någon definitiv tidsgräns för att avgöra detta. I prop. 2000/01:118 s. 120 återfinns dock en vägledande kommentar.

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

3.8.3 Varumottagare

För den *registrerade varumottagaren* och den *oregistrerade varumottagaren* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna enligt 19 § första stycket 2 och 3 LAS.

I och med mottagandet upphör varan att omfattas av suspensionsordningen.

3.8.4 Skatterepresentant

För en godkänd *skatterepresentant* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna enligt 19 § första stycket 4 LAS.

Observera att det här är fråga om att skattskyldighet inträder då varorna tas emot av någon annan, nämligen av en registrerad eller oregistrerad varumottagare (se avsnitt 3.4.4).

3.8.5 Distansförsäljning

För en utländsk säljare som säljer varor till Sverige genom *distansförsäljning* inträder skattskyldigheten när leveransen påbörjas i avsändarlandet enligt 19 § första stycket 5 LAS.

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

3.8.6 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

För den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 5 LAS inträder skattskyldigheten då varorna förs in till Sverige enligt 19 § första stycket 6 LAS.

3.8.7 Tillverkning utanför skatteupplag

För den som yrkesmässigt *tillverkar* varor utanför ett skatteupplag inträder skattskyldigheten när varorna tillverkas. Även för den som annars i Sverige *tillverkar* mellanklassprodukter eller etylalkohol (dvs. olovlig tillverkning) inträder skattskyldigheten då varorna tillverkas. Detta följer av 19 § första stycket 7 LAS.

3.8.8 Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål

För den som *använder* skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten inträder skattskyldigheten då varorna används för annat än avsett ändamål enligt 19 § första stycket 8 LAS. Jämför avsnitt 3.4.6.4 och avsnitt 3.15.

3.8.9 Skatt i samband med import i vissa fall

För den som är skattskyldig i samband med att varor *importeras*, och som ska betala skatten till Tullverket, inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. I fall som avses i 8 c § första stycket 3 LAS inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull inträder eller skulle ha inträtt i det andra EG-landet. Detta följer av 19 § första stycket 9 LAS.

3.9 Undantag från skattskyldighetens inträde

3.9.1 För upplagshavaren

Av 20 § första stycket 1–4 LAS följer att skattskyldighet inte inträder i vissa fall. Detta innebär att vissa varor undantas från beskattning trots att skattskyldighet i princip skulle ha inträtt för varorna enligt huvudregeln i 19 § första stycket 1 LAS.

Av 20 § första stycket 1–4 LAS följer att skattskyldighet inte inträder i följande fall.

Varor som förstörts till följd av varornas karaktär

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

Med bestämmelsen avses t.ex. varor som torkat, dunstat eller på annat sätt förstörts till följd av varans karaktär inom eller under transport till eller från skatteupplag, se prop. 1994/95:56 s. 95. Bestämmelsen har sitt ursprung i dir. 92/12/EEG artikel 14.1. I denna artikel anges att upplagshavare ska befrias från skatt på förluster som sker under tillverkning, bearbetning, lagring och transport och är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet.

Varor som förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten

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

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

Enligt RSFS 2003:29 gäller följande.

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

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

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

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

Varorna ska förstöras i närvaro av en protokollförare (upplagshavaren eller företrädare för honom) och behörig tjänsteman från beskattningsmyndigheten (3 §). Beskattningsmyndigheten

får efter anmälan av upplagshavaren skriftligen ge tillstånd till att förstöra varor utan att behörig tjänsteman är närvarande. Ett sådant tillstånd utgör inte hinder mot att behörig tjänsteman ändå närvarar (4 §). Är inte behörig tjänsteman närvarande ska förutom protokollföraren även annan, som enligt fullmakt kan företräda upplagshavaren, närvara.

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

1. tid och plats för förstörelsen,
2. varuslag med angivande av artikelnummer och kvantitet som förstörs, samt
3. närvarande personer och vem som är protokollförare.

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

Återanvändning

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

Provning av varornas kvalitet

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

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

3.9.2 För varumottagare och skatterepresentant

För registrerad och oregistrerad varumottagare samt för skatterepresentant gäller enligt 20 § andra stycket LAS att skattskyldighet inte inträder för varor som till följd av sin

karaktär förstörts under transporten fram till varumottagaren eller skatterepresentanten.

3.10 Avdrag

3.10.1 Allmänt

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

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

3.10.2 Avdragsrätt för upplagshavare

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

3.10.2.1 Återgång av köp

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

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

3.10.2.2 Oförutsedda händelser eller force majeure

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

Avdraget grundas på artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG, se prop. 1994/95:56 s. 103. Av artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG följer att upplagshavare ska befrias från skatt som avser förluster som uppkommer under punktskatteuppskov och är hänförliga till oförutsebara händelser eller force majeure. Upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor i de fall där en oförutsedd händelse föranleder att skattskyldighet inträder för varor och denna händelse är av sådant slag att händelsen också ger

upplagshavaren rätt att göra avdrag för skatten. Som exempel kan nämnas att brand inträffar i ett skatteupplag. I och med att varorna brinner upp inträder skattskyldighet för dessa varor enligt 19 § första stycket 1 d LAS. Upplagshavaren har i sådant fall rätt att yrka avdrag för skatten för de varor som brunnit upp. Om brand däremot skulle inträffa efter det att varorna tagits ut från skatteupplaget, har upplagshavaren inte rätt att göra avdrag för skatten på de varor som brunnit upp. I det fallet har skattskyldigheten redan inträtt innan varorna brann upp, vilket innebär att det inte är fråga om sådan förlust som uppkommer under punktskatteuppskov som ska befrias från skatt enligt artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG.

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

3.10.2.3 Skattskyldighet har tidigare inträtt

Avdrag får enligt 32 § första stycket 3 LAS göras för skatt på varor för vilka skattskyldighet enligt LAS tidigare har inträtt. Bestämmelsen innebär att upplagshavare kan yrka avdrag för skatt på varor som förs in på skatteupplag i de fall där varorna tidigare beskattats enligt LAS. Konsekvensen av detta avdrag är att varorna får statusen av ”obeskattade”, eller annorlunda uttryckt, att varorna omfattas av den s.k. suspensionsordningen. Av prop. 1994/95:56 s. 104 framgår att regeln är till för att undvika dubbelbeskattning av t.ex. de varor som en ny upplagshavare kan ha i sitt lager vid en tidpunkt från vilken dennes godkännande gäller. Den som vill yrka avdrag för ingående lager vid tidpunkten för godkännande ska inventera och upprätta förteckning över detta lager.

3.10.2.4 Export m.m.

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

För att avdrag ska medges krävs att upplagshavaren iakttagit reglerna angående upprättande av ledsagardokument (se avsnitt 3.12.2.1). Normalt förutsätts således för avdrag att ett attesterat exemplar av ledsagardokumentet visar exporten (prop. 1994/95:56 s. 104). Det tullkontor där varorna lämnar EG:s tullområde (utfartstullkontoret) ska, enligt 7 § FAS, attestera exporten på ledsagardokumentet. Tullmyndigheten

ska återsända det attesterade returexemplaret av ledsagar-dokumentet till den avsändande upplagshavaren.

3.10.2.5 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort

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

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

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

För att rätt till avdrag ska föreligga krävs att tillståndshavaren tagit emot varorna. Rätten till avdrag inträder i samma stund som tillståndshavaren tar varorna i sin besittning. Avdrag kan inte medges om varorna försvinner under transporten till tillståndshavaren, se prop. 1998/99:86 s. 97.

3.10.2.6 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land

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

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

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

3.10.2.7 Upplagshavares egen användning av alkohol för vissa ändamål

Avdrag får enligt 32 § första stycket 7 LAS göras för skatt på varor som upplagshavare tagit i anspråk för egen användning enligt a–c nedan:

- a. för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6 LAS (jämför avsnitt 3.3.6),
- b. i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol, eller
- c. för vetenskapligt ändamål.

Att tekniken för att uppnå skattefrihet regleras genom avdrag då upplagshavare använder alkohol för de ovan nämnda skattebefriade ändamålen innebär följande. Den upplagshavare som t.ex. använder alkohol för att tillverka vinäger i sitt skatteupplag, ska ta upp användningen till beskattning eftersom alkoholen tas i anspråk i skatteupplaget. Skattskyldighet inträder då enligt 19 första stycket 1 d) LAS. Eftersom tillverkning av vinäger omfattas av avdragsbestämmelsen medges avdrag för skatt på den alkohol som använts, se prop. 2000/01:118 s. 129.

3.10.2.8 Alkohol som har levererats till universitet/högskola eller sjukhus/apotek

Avdrag får enligt 32 § första stycket 8 LAS göras för skatt på varor som har levererats till:

- a. universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål, eller
- b. sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål.

3.10.2.9 Alkohol levererats till diplomater m.fl. i annat EG-land

Avdrag får enligt 32 § första stycket 9 LAS göras för skatt på varor som har levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3 eller 4 ML, i den omfattning som frihet från alkoholskatt gäller i det landet.

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

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

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

3.10.2.10 Tagits emot av en skattebefriad förbrukare

Avdrag får enligt 32 § första stycket 10 LAS göras för skatt på varor som har tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande. Rätten till avdrag inträder när den skattebefriade förbrukaren tagit emot varorna. En upplagshavare som vill slippa att få sina avdrag för leveranser till skattebefriade förbrukare ifrågasatta bör genom kvittenser på leveranssedlar eller liknande se till att dokumentera att varorna tagits emot av en skattebefriad förbrukare, se prop. 2000/01:118 s. 129–130.

3.10.2.11 Beskattats i annat EG-land med anledning av transportförlust

Avdrag får enligt 32 § första stycket 11 LAS göras för skatt på varor som har beskattats i annat EG-land i sådana fall som avses i 26 § LAS under förutsättning att det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, jämför avsnitt 3.12.4.

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

3.10.2.12 Verksamhet i exportbutik

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

Vad som avses med verksamhet i exportbutik framgår av avsnitt 3.4.2.1 ovan.

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

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

3.10.3 Avdragsrätt för varumottagare och skatterepresentant

Enligt 33 § första stycket LAS kan den registrerade eller oregistrerade varumottagaren samt skatterepresentanten i sin

deklaration göra avdrag för skatt på alkoholvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom oförutsedda händelser eller force majeure.

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

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

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

Enligt 33 § tredje stycket LAS får en registrerad varumottagare, som har godkänts som skattebefriad förbrukare enligt 31 e § LAS, göra avdrag för skatt på varor som använts:

1. för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6 LAS,
2. i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol,
3. för vetenskapligt ändamål.

Bestämmelsen möjliggör för den som har godkänts som skattebefriad förbrukare att göra avdrag för skatt på varor som förvärvats direkt från en utländsk upplagshavare, och som använts för skattebefriade ändamål. Skattskyldigheten för en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med stöd av denna avdragsbestämmelse kan avdrag göras för skatten på varorna vartefter de förbrukas för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6 LAS, i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol eller för vetenskapliga ändamål, se prop. 2000/01:118 s. 130.

3.11 Förfaranderegler

3.11.1 Allmänt

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

3.11.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 26 § LAS

Av 34 § andra stycket LAS framgår att Skatteverket beslutar om skatt som avses i 26 § LAS och att skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer. I övrigt hänvisar 34 § andra stycket LAS till de bestämmelser i SBL som är tillämpliga i det fall då Skatteverket beslutar om skatt enligt 26 § LAS. Av 34 § tredje stycket LAS följer att om den som är skattskyldig enligt 26 § LAS har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige, se avsnitt 3.14.4. Av 34 § fjärde stycket LAS framgår att före sådan utbetalning ska sådan skatt enligt LAS för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av. Nämnade bestämmelser har kommenterats i prop. 2001/02:127 s. 202–203 och i prop. 2000/01:118 s. 124–125.

Av 8 § FAS följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS.

3.12 Ledsagardokument m.m.

3.12.1 Allmänt

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

3.12.2 Administrativt ledsagardokument

Bestämmelser om det administrativa ledsagardokumentet finns i 22 och 22a §§ LAS, 5–7 samt 10 §§ FAS och RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:13).

Obeskattade varor

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

Varor med nollskattesats

RSV har i skrivelsen ”Fråga angående förflyttning av punktskattepliktiga varor inom EU och vid export m.m.” den 15 juli 1999, dnr 3289-99/561, gett sin syn på förflyttningar av varor med nollskattesats. Av skrivelsen framgår att för vin kan medlemsstaterna i vissa fall tillämpa en reducerad skattesats ända ner till noll kronor och att detta innebär att en sådan vara är att anse som en punktskattepliktig vara i samtliga EU-länder oavsett skattesats. Att varor med nollskattesats anses vara punktskattepliktiga framgår också av preambeln till rådets direktiv 92/108/EEG om ändring av cirkulationsdirektivet. Vidare framgår av nämnda skrivelse att en konsekvens av att varor med nollskattesats anses vara punktskattepliktiga är att ett administrativt ledsagardokument ska medfölja transporten då varorna skickas från ett skatteupplag i en medlemsstat till ett skatteupplag eller till en varumottagare i en annan medlemsstat.

Skatteverket har utfärdat en blankett för ledsagardokument (SKV 5250).

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

3.12.2.1 Den svenske avsändarens hantering

Transport till eller via ett annat EG-land

Avsändande upplagshavare ska, enligt 22 § första stycket 1–4 LAS, upprätta administrativt ledsagardokument,

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

3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 32 § första stycket 9 LAS, dvs. vid transport till en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller till medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, eller en internationell organisation med säte i ett annat EG-land eller en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, eller
4. vid export till tredje land av obeskattade varor.

Av 5 och 7 §§ FAS följer att det administrativa ledsagardokumentet, om inte annat följer av 10 § FAS (se nedan), ska upprättas i fyra exemplar och att tre exemplar ska åtfölja varorna under transporten.

Vid transport av varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent ska det administrativa ledsagardokumentet, enligt 10 § FAS, upprättas i fem exemplar. Det femte exemplaret ska omedelbart sändas per telefax till Skatteverket som därefter vidarebefordrar detta till Tullverket och till behörig myndighet inom EG. Avsändaren kan, i stället för att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet, omedelbart sända exemplar 1 av dokumentet per telefax till Skatteverket.

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

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

Intyg

Vid leverans enligt punkten 1 ska, om leverans sker till en oregistrerad varumottagare, varorna även åtföljas av ett dokument utfärdat av behörig myndighet i mottagarlandet som visar att säkerhet har ställts för skattens betalning (se avsnitt 3.4.3.2). För punkten 3 gäller att varorna även ska åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet (se avsnitt 3.10.2.9).

Efter det att ledsagardokumentet har upprättats får upplagshavaren enligt 6 § FAS ändra innehållet i fälten 4, 7, 7 a,

13, 14 och 17 så att det visar en annan mottagare eller leveransplats. Den nye mottagaren ska vara upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land eller, i fråga om transport mellan två svenska skatteupplag via ett annat EG-land, annan svensk upplagshavare. Skatteverket ska omedelbart underrättas om företagna ändringar och den nya mottagaren eller leveransplatsen ska omedelbart anges på baksidan av ledsagardokumentet.

Returexemplaret

Returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet ska undertecknas av mottagaren och återsändas till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna har mottagits. Att returexemplaret verkligen undertecknas och skickas tillbaka av mottagaren är av stor betydelse, eftersom det utgör ett bevis om att mottagaren övertagit betalningsansvaret för skatten, se prop. 1994/95:56 s. 98. Om upplagshavaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts erhållit ett undertecknat returexemplar, ska han enligt 5 § FAS utan dröjsmål underrätta Skatteverket om detta.

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

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

Export

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

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

Utfartstullkontoret ska på returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet attestera att varorna lämnat EG:s tullområde och till avsändaren skicka tillbaka det attesterade exemplaret av ledsagardokumentet inom 15 dagar. Det av utfartstullkontoret attesterade returexemplaret styrker avsändande upplagshavares avdragsrätt för skatt på varor som har exporterats (se avsnitt 3.10.2.4).

Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts för export erhållit ett undertecknat returexemplar, ska han utan dröjsmål underrätta Skatteverket om detta, enligt 22 § första stycket 4 LAS och 7 § FAS.

3.12.2.2 Den svenske mottagarens hantering

Transport från ett annat EG-land

Upplagshavare eller varumottagare som tar emot varor från ett annat EG-land ska enligt 22 a § LAS senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna tagits emot underteckna returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet och skicka tillbaka det till avsändaren i det andra EG-landet.

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

Brist i mottagen försändelse

Om mottagande upplagshavare eller varumottagare upptäcker att det i en mottagen försändelse *saknas varor*, ska Skatteverket i vissa fall attestera att förlust har uppstått. Enligt 22 a § andra stycket LAS ska Skatteverket på returexemplaret av ledsagardokumentet attestera *andra* förluster än sådana som uppstått på grund av att varan förstörts till följd av varans karaktär under framställning, bearbetning, lagring eller transport eller genom oförutsedda händelser eller force majeure. Exempel på sådana förluster som ska attesteras är stöld av varor under transport. Som förutsättning gäller att förlusterna har konstaterats i Sverige oavsett var under transporten inom EG som förlusterna faktiskt har uppkommit, se prop. 1994/95:213 s. 58–60.

Då sådana typer av förluster som nämnts ovan uppkommit under en transport som sker under skattesuspension från ett annat EG-land till Sverige, ska Skatteverket, enligt 22 a § tredje stycket LAS, vid de resterande varornas ankomst till Sverige ange i vilken omfattning beskattning ska ske av de förlorade varumängderna samt hur skatten ska beräknas.

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

Beskattning av de förlorade varorna ska ske i enlighet med 26 § LAS, se avsnitt 3.12.4. Skattskyldig är den eller de som ställt säkerhet för transporten, se avsnitt 3.4.6.6.

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

Retur av försändelse

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

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

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

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

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

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

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

3.12.3 Förenklat ledsagardokument

3.12.3.1 Allmänt

Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet finns i 7 och 25 §§ LAS samt i RSFS 1999:13.

Det förenklade ledsagardokumentet används vid transport av beskattade varor samt vid transport av alkohol som är fullständigt denaturerad. Hur dokumentet ska vara utformat m.m. framgår av förordning EEG 3649/92 av den 17 december 1992.

Skatteverket har utfärdat blankett för det förenklade ledsagardokumentet (SKV 5251).

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

3.12.3.2 Den svenske avsändarens hantering

Transport till eller via ett annat EG-land

Den som ansvarar för transporten, dvs. avsändaren, ska enligt 25 § LAS upprätta ett förenklat ledsagardokument när beskattade varor transporteras

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

Ledsagardokumentet ska enligt 9 § första stycket FAS upprättas i tre exemplar. Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Exemplar 2 och 3 av dokumentet ska

åtfölja varorna under transporten. Avsändaren ska, där han har sin bokföring, förvara exemplar 1 av ledsagardokument i kronologisk ordning och förse exemplaren med löpande nummer (3 § RSFS 1999:13).

Den som ansvarar för en transport som sker mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska enligt 9 § andra stycket FAS också anmäla varorna till Skatteverket innan transporten påbörjas.

Ledsagardokument krävs, enligt 25 § andra stycket LAS, inte vid distansförsäljning.

Transport av fullständigt denaturerad alkohol

Vid försäljning till ett annat EG-land av alkohol som är fullständigt denaturerad ska, enligt 7 § andra stycket LAS, ett av avsändaren upprättat förenklat ledsagardokument åtfölja sådana varor under transporten. Med fullständigt denaturerad alkohol förstås sådan alkohol som är denaturerad i enlighet med kommissionens förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse.

Förvaring av exemplar 1 av det förenklade ledsagardokumentet ska ske i enlighet med 3 § RSFS 1999:13.

3.12.3.3 Den svenske mottagarens hantering

Transport från ett annat EG-land

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

Återbetalning

Det finns inget krav på att mottagaren ska underteckna och återsända returexemplet (exemplar 3) till avsändaren. Under vissa förutsättningar kan emellertid punktskatt återbetalas till en näringsidkare som i sin verksamhet till ett annat EG-land försäljer varor för vilka skatten är betald i hans hemland och där varorna inte längre är avsedda för konsumtion i det landet. En sådan återbetalning förutsätter att det förenklade ledsagardokument som ska åtfölja varorna under transport undertecknas av mottagaren och återsänds till avsändaren. I de fall avsändaren önskar mottagarens undertecknande ska det anges med en kryssmarkering i ruta 15 på ledsagardokumentet.

Transport via ett annat EG-land

Den som tar emot varor som transporterats mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska, enligt 9 § tredje stycket FAS, senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken han tagit emot varorna till Skatteverket lämna en bekräftelse på detta. Mottagaren ska behålla exemplar 2 av det förenklade ledsagardokumentet och i övrigt förvara det på samma sätt som angetts i 4 § RSFS 1999:13.

3.12.3.4 Förenklat förfarande istället för förenklat ledsagardokument

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

Bakgrunden är att möjligheterna till taxfree-försäljning ombord på färjor och flygplan på resor inom EG upphörde den 1 juli 1999. Om försäljning av punktskattepliktiga varor sker ombord på färjor och flygplan på resor inom EG ska detta numera ske med beskattade varor. I sådana fall ska varorna enligt 25 § LAS åtföljas av förenklat ledsagardokument under transporten.

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

3.12.4 Transportförluster då varor transporteras under suspension

Av 26 § LAS följer att skatt ska betalas i Sverige i vissa fall för varor som sänts iväg under suspension av en upplagshavare i annat EG-land och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet. Skattskyldig är den eller de som i avsändarlandet ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3. i dir. 92/12/EEG (s.k. transportsäkerhet), se avsnitt 3.4.6.6.

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

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

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

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

Huvudprincipen är att beskattning ska ske i det land där varorna lämnat suspensionsordningen. Om det går att fastställa var en oegentlighet eller överträdelse av suspensionsordningen

har ägt rum, ska varorna beskattas i det landet (jämför punkten 1 ovan).

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

Om det däremot är fråga om att hela varupartiet försvunnit under transporten, dvs. att inga varor når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, och det inte går att fastställa var oegentligheten eller överträdelsen har begåtts ska varorna beskattas i avsändarmedlemsstaten. Denna situation omfattas därmed inte av 26 § LAS. (Om en sådan situation skulle uppkomma då svensk upplagshavare sänt iväg varor under suspension, ska varorna således beskattas i Sverige, jämför skattskyldighetens inträde för upplagshavare enligt 19 § första stycket 1 a LAS och 19 § andra stycket LAS, se avsnitt 3.8.2.1.)

Av 8 § FAS följer att Skatteverket ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS.

I de fall där beskattning skett enligt 26 § LAS kan den här i landet erlagda skatten, enligt 28 § LAS, återbetalas om den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades visar att varan beskattats i ett annat land (se avsnitt 3.14.4).

3.13 Distansförsäljning från Sverige

Bestämmelser om distansförsäljning från Sverige till ett annat EG-land finns i 27 § LAS.

Med distansförsäljning avses försäljning av skattepliktiga varor till en köpare i ett annat EG-land som inte är godkänd upplagshavare eller varumottagare (registrerad eller oregistrerad) och där säljaren ombesörjer transporten. Det är således fråga om redan beskattade varor, dvs. varor som har lämnat suspensionsordningen, se prop. 1994/95:56 s. 100–101. Köparen är normalt en privatperson eller annan som inte är näringsidkare, jämför prop. 1994/95:56 s. 90. Något ledsagardokument ska enligt 25 § andra stycket LAS inte upprättas.

Vid distansförsäljning ska punktskatt betalas i mottagarlandet och säljaren är skattskyldig. Angående återbetalning av den svenska punktskatten, se avsnitt 3.14.2.

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

Enligt 27 § LAS ska säljaren, innan leveransen påbörjas, till beskattningsmyndigheten (Skatteverket) ge in bevis om att säkerhet för skattens betalning i mottagarlandet ställts.

3.14 Återbetalning av skatt

3.14.1 Allmänt

Bestämmelser om återbetalning av alkoholskatt som erlagts i Sverige finns i 28–30 och 31 d §§ LAS.

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

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

Ansökan om återbetalning ska vara skriftlig.

3.14.2 Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige

Bestämmelser om återbetalning av alkoholskatt vid distansförsäljning från Sverige finns i 28 § andra stycket LAS.

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

För att återbetalning ska medges krävs att ansökan visar följande.

- Skatt ska vara betalad i Sverige.

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

- Skatt ska vara betalad i mottagarlandet.

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

3.14.3 Återbetalning vid övriga leveranser

Vid övriga leveranser, dvs. leveranser till utländska näringsidkare, myndigheter, organisationer m.m. krävs, enligt 28 § tredje stycket LAS, för att återbetalning av alkoholskatt som erlagts i Sverige ska medges följande:

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

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

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

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

3.14.4 Återbetalning för vissa beskattade varor

Om varor som sänts från en upplagshavare i ett annat EG-land inte når mottagaren i Sverige ska svensk skatt, enligt 26 § LAS, erläggas under vissa förutsättningar, se avsnitt 3.4.6.6 och avsnitt 3.12.4. Om så skett och den skattskyldige inom tre år från det att leveransen påbörjats kan visa att skatt erlagts i ett annat EG-land ska den skatt som erlagts i Sverige återbetalas enligt 28 § fjärde stycket LAS. Återbetalning ska endast ske om det andra EG-landets skattekrav är befogat.

3.14.5 Exporterade varor

Bestämmelser om återbetalning vid export finns i 29 § första och tredje styckena LAS.

Återbetalning av den svenska skatten är möjlig i de fall varor beskattats här i Sverige och sedan exporterats till tredje land.

Angående upplagshavares möjlighet att göra avdrag för skatt på varor som exporterats, se avsnitt 3.10.2.4.

Ansökan ska omfatta ett kalenderkvartal och lämnas skriftligen till Skatteverket inom ett år efter kvartalets utgång. Tillfredsställande bevisning om att varorna lämnat gemenskapen ska bifogas ansökan. Det visas lämpligen genom tulldokumentation, se prop. 1994/95:56 s. 102. Att alkoholskatt betalats i Sverige ska visas på lämpligt sätt, t.ex. med faktura eller kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt.

Återbetalning medges inte för belopp som understiger 1 500 kr för ett kalenderkvartal.

3.14.6 Retur av varor till utländsk upplagshavare

Bestämmelser om återbetalning vid retur av varor finns i 29 § andra och tredje styckena LAS.

Då en varumottagare (registrerad eller oregistrerad) tar emot varor från ett annat EG-land inträder skattskyldigheten vid mottagandet, se avsnitt 3.8.3. Om varorna returneras till den utländske upplagshavaren kan den svenska skatten återbetalas till varumottagaren respektive skatterepresentanten.

Ansökan om återbetalning ska omfatta ett kalenderkvartal och lämnas skriftligen till Skatteverket inom ett år efter kvartalets utgång. Med ansökan ska underskrivet returexemplar av det förenklade ledsagardokumentet bifogas för att styrka att varorna nått upplagshavaren i det andra EG-landet, se prop. 1994/95:56 s. 102. Återbetalning medges inte för belopp som understiger 1 500 kr för ett kalenderkvartal.

3.14.7 Varor som använts för ändamål som anges 32 § första stycket 7 LAS

Av 30 § LAS följer att återbetalning kan ske när skattepliktiga varor använts för något av de ändamål som anges i 32 § första stycket 7 LAS av någon som inte är upplagshavare eller skattebefriad förbrukare. De ändamål som avses är:

- framställning av vinäger som hänförs till KN-nr 2209,
- framställning av läkemedel,
- framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

- används direkt i livsmedel eller som ingrediens i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej, förutsatt att alkoholinnehållet i varje enskilt fall inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kg chokladprodukter, och 5 liter ren alkohol per 100 kg av något annat livsmedel,
- tillverkning av en vara som inte är avsedd ätas eller drickas, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav,
- används i en tillverkningsprocess där slutprodukten inte innehåller alkohol, eller
- används för vetenskapligt ändamål.

Ansökan om återbetalning ska vara skriftlig och omfatta ett kalenderkvartal. Den ska ges in till Skatteverket inom ett år efter kvartalets utgång.

Med ansökan ska finnas dokumentation som på lämpligt sätt styrker sökandens användning. Det måste även visas att alkoholskatten är betald för varorna, t.ex. med faktura där skatten är specificerad. Att säljaren har redovisat och inbetalat skatten får sedan kontrolleras på sedvanligt sätt.

Återbetalning medges inte för belopp som för ett kalenderkvartal understiger 1 500 kr.

3.14.8 Återbetalning till diplomater m.fl.

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

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

De som kan ansöka om återbetalning är:

1. Utländsk beskickning, karriärkonsulat i Sverige eller sådan internationell organisation som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall,
2. medlem av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsul vid utländska konsulat i Sverige, under förutsättning att denne inte är svensk medborgare eller stadigvarande bosatt i Sverige, och

3. medlemsstaters ombud vid internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation, om Sverige har träffat överenskommelse med annan stat eller mellanfolklig organisation om detta.

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

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

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

3.15 Skattefria inköp m.m.

3.15.1 Skattebefriad förbrukare

Bestämmelser om skattebefriad förbrukare finns i 31 e, 31 f och 31 g §§ LAS.

Dessa bestämmelser ger möjlighet för den som godkänts som skattebefriad förbrukare att från en upplagshavare köpa alkoholvaror utan skatt för att användas till ett ändamål som är skattebefriat. Jämför avsnitt 3.10.2.10 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en skattebefriad förbrukare.

Skattebefriade ändamål

De användningsändamål som är skattebefriade anges i 32 § första stycket 7 LAS, dvs.:

- framställning av vinäger som hänförs till KN-nr 2209,
- framställning av läkemedel,
- framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

- används direkt i livsmedel eller som ingrediens i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej, förutsatt att alkoholinnehållet i varje enskilt fall inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kg chokladprodukter, och 5 liter ren alkohol per 100 kg av något annat livsmedel,
- tillverkning av en vara som inte är avsedd ätas eller drickas, under förutsättning att ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav,
- används i en tillverkningsprocess där slutprodukten inte innehåller alkohol, eller
- används för vetenskapligt ändamål.

3.15.1.1 Godkännande av skattebefriad förbrukare

Förutsättningarna för godkännande av skattebefriad förbrukare framgår av 31 e § LAS. Frågor om godkännande av skattebefriad förbrukare prövas av Skatteverket efter särskild ansökan. Som skattebefriad förbrukare får godkännas den som använder alkoholvaror för ändamål som anges i 32 § första stycket 7 LAS om han med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig.

Lämplighet

Av prop. 2000/01:118 s. 86–87 framgår att kraven på lämplighet för den som ansöker om att bli godkänd som skattebefriad förbrukare bör vara lika stora som de krav som gäller för att bli godkänd upplagshavare, se avsnitt 3.4.2.1.

Ett godkännande som skattebefriad förbrukare får meddelas för viss tid eller tills vidare. Godkännande tills vidare får meddelas den som tidigare hanterat obeskattade alkoholvaror utan anmärkning. Ett godkännande får också förenas med villkor.

Av godkännandet ska framgå till vilket eller vilka av de skattebefriade ändamålen som den skattebefriade förbrukaren har rätt att köpa in alkoholvaror utan skatt eller med andra ord vilket eller vilka av de skattebefriade ändamålen som godkännandet avser.

3.15.1.2 Särskilda bokföringskrav

Av 31 f § LAS framgår att en skattebefriad förbrukare löpande ska bokföra inköp och förbrukning av obeskattade varor och på lämpligt sätt se till att det finns underlag för kontroll av att varor som köpts in utan skatt använts för det ändamål som var förutsättningen för skattefriheten.

Av prop. 2000/01:118 s. 92–93 framgår att bokföringen ska vara utformad så att det klart framgår hur stora mängder skattefria varor som köpts in, förbrukats för det skattebefriade ändamålet och som finns i lager, dvs. det bör finnas en lagerbokföring.

3.15.1.3 Skattskyldighet vid annan användning

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir den skattebefriade förbrukaren, enligt 8 § första stycket 7 LAS, skyldig att betala skatt på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

3.15.1.4 Återkallelse av godkännande

Bestämmelser om återkallelse av ett godkännande som skattebefriad förbrukare finns i 31 g § LAS.

Godkännandet får återkallas om:

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
2. alkoholvaror används för annat ändamål än vad som anges i godkännandet,
3. förbrukaren inte fullgör sina skyldigheter enligt 31 f § LAS (lagerbokföring), eller
4. förbrukaren inte medverkar vid skatterevision enligt SBL.

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

3.15.2 Tillståndshavare enligt lagen om proviantering

Bestämmelser om möjligheten till skattefria inköp av alkoholvaror för den som är tillståndshavare enligt lagen om proviantering finns i 31 h § LAS.

Den som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare köpa alkoholvaror utan skatt för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort eller för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land. Jämför avsnitt 3.10.2.5 och 3.10.2.6 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering.

3.15.2.1 Tillstånd meddelas av Tullverket

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

3.15.2.2 Skattskyldighet vid annan användning

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir tillståndshavaren, enligt 8 § första stycket 7 LAS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

3.15.3 Universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål

Universitet och högskola har enligt bestämmelserna i LAS givits en generell rätt att från en upplagshavare köpa alkohol utan skatt under förutsättning att alkoholen ska användas för vetenskapligt ändamål. Detta framgår genom upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som har levererats till universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål enligt 32 § första stycket 8 a LAS.

3.15.3.1 Skattskyldighet vid annan användning

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir universitetet/högskolan, enligt 8 § första stycket 7 LAS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

3.15.4 Sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål

Sjukhus och apotek har enligt bestämmelserna i LAS givits en generell rätt att från en upplagshavare köpa alkohol utan skatt under förutsättning att alkoholen ska användas för medicinskt ändamål. Detta framgår genom upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som har levererats till sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål enligt 32 § första stycket 8 b LAS.

3.15.4.1 Skattskyldighet vid annan användning

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir sjukhuset/apoteket, enligt 8 § första stycket 7 LAS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

3.16 Överklagande

SBL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beskattningsbeslut som fattas med stöd av LAS. Skatteverkets övriga beslut enligt LAS omfattas inte av SBL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 35 § LAS.

Av 35 § LAS framgår att beslut enligt LAS får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. LR i Dalarnas län, av den skattskyldige och sökanden.

De beslut som får överklagas med stöd av 35 § LAS är

- beslut om godkännande enligt 9, 12, 14, 15 och 31 e §§ LAS,
- beslut om återkallelse enligt 11, 12, 14, 15 och 31 g §§ LAS, och
- beslut om säkerhet enligt LAS.

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

För beslut om skatt enligt 26 § LAS gäller dock särskilda förfaranderegler, se avsnitt 3.11.2.

3.17 SEED-registret

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

Skatteverket har genom bestämmelserna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen) givits de formella förutsättningarna att föra en s.k. beskattningsdatabas, innehållande en samling uppgifter som används i verksamheten. Det s.k. SEED-registret är en del av denna beskattningsdatabas. I förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabasförordning-

en) har meddelats kompletterande bestämmelser till skattedatabaslagens bestämmelser. I 3 § skattedatabasförordningen ges en detaljerad beskrivning av vilka uppgifter avseende godkända upplagshavare och registrerade varumottagare, respektive uppgifter om godkända skatteupplag, som ska behandlas i den s.k. beskattningsdatabasen.

De uppgifter som ska behandlas är:

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

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