

Juridiska Fakulteten, Lunds universitet
HT 1998
Handledare: Carl-Michael Quitzow

EG:s punktskatter i teori och praktik

Maria Gustafsson

Innehåll

1	INLEDNING	5
1.1	Allmänt	5
1.2	Syfte	5
1.3	Avgränsningar och disposition	6
2	SKATTEFRÅGOR	7
2.1	Punktskatter	7
2.2	Principer för beskattning	7
2.2.1	Allmänt	7
2.2.2	Ursprungsprincipen	8
2.2.3	Destinationsprincipen	8
2.2.4	Principer för punktskatter	8
2.2.5	Principer för moms	9
3	HISTORIA	10
3.1	Allmänt	10
3.2	Harmoniseringsarbetet påbörjas	10
3.3	1985-års vitbok	10
3.4	Direktivförslag	12
3.5	1993-års punktskatteregler	12
4	PUNKTSKATTEDIREKTIVEN OCH DERAS RÄTTSLIGA GRUND	14
4.1	Artikel 99	14
4.2	Cirkulationsdirektivet	14
4.2.1	Allmänt	14
4.2.2	Uppskovsregler	15
4.2.3	Godkänd lagerhavare	15
4.2.4	Skatterepresentant	16
4.2.5	Skatteupplag	16
4.2.6	Näringsidkare med punktskatteregistrering	16
4.2.7	Näringsidkare utan punktskatteregistrering	17
4.2.8	Destinationsprincipen	17
4.2.9	Distansförsäljning	18
4.2.10	Privatimport	18
4.2.11	Dokument	19
4.2.12	Återbetalning av erlagd punktskatt	19
4.2.13	Tax-free	20
4.2.14	Nationella undantag	20

4.3	Skattebaser och skattesatser	21
4.3.1	Allmänt	21
4.3.2	Tobak	21
4.3.3	Alkohol	22
4.3.4	Mineralolja	23
5	AKTUELLA BESTÄMMELSER I ROMFÖRDRAGET	25
5.1	Skatteregler	25
5.2	Fri rörlighet	26
5.2.1	Artikel 30	26
5.2.2	Höga punktskattesatser	27
5.2.3	Hur höga punktskattesatser får en medlemsstat tillämpa?	28
5.2.4	Synpunkter på Poulssens resonemang	30
5.3	Lojalitet	31
6	ETT AKTUELLT RÄTTSFALL	34
6.1	Allmänt	34
6.2	Omständigheterna i fallet	34
6.3	Gemenskapsdomstolens övervägande	35
6.3.1	Artikel 8 i cirkulationsdirektivet	35
6.3.2	Artikel 6, 7 och 10 i cirkulationsdirektivet	36
6.3.3	Domstolens slutsats	37
6.4	Tolkningsfrågor	37
6.4.1	Vad beslutade gemenskapsdomstolen?	37
6.4.2	Generaladvokatens resonemang	38
6.4.3	Gemenskapsdomstolens resonemang	38
7	GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN KOMMERSIELL IMPORT, DISTANSFÖRSÄLJNING OCH PRIVATIMPORT I CIRKULATIONS-DIREKTIVET	40
7.1	Allmänt	40
7.2	Kommersiellt och privat innehav	40
7.2.1	Kriterier i cirkulationsdirektivet	40
7.2.2	Företagsbegreppet	41
7.3	Distansförsäljning	41
7.4	Privatimport	41
7.4.1	Allmänt	41
7.4.2	Bokstavstolkning	42
7.4.3	Artikel 26 i cirkulationsdirektivet	43
7.4.4	Cirkulationsdirektivets syfte och uppbyggnad	44
7.4.4.1	Allmänt	44
7.4.4.2	Innehavets karaktär, artikel 9	44
7.4.4.3	Kontrollproblem	44
7.4.4.4	Distansförvärv	45

7.4.4.5	Distansförsäljning, artikel 10	45
7.4.5	Praxis	46
7.5	Slutsatser	47
8	GEMENSKAPENS AKTIVITET PÅ OMRÅDET SEDAN 1993	49
8.1	Allmänt	49
8.2	Punktskattesystemet i stort	49
8.3	Tobak	50
8.4	Mineralolja	50
8.5	Nya kontrollregler	51
9	PUNKTSKATTEREGLERNA I PRAKTIKEN	53
9.1	Allmänt	53
9.2	Kringgående av reglerna	53
9.3	Tax-free	54
9.3.1	Undantagets giltighet och tidsbegränsning	54
9.3.2	Problem och möjlig lösning	55
9.4	Sverige – ett exempel	56
9.4.1	Allmänt	56
9.4.2	Kringgående av punktskattereglerna i Sverige	56
9.4.2.1	Mineralolja	56
9.4.2.2	Alkohol och tobak	57
9.4.3	Försök att komma till rätta med missbruket	58
9.4.4	Synpunkter på den svenska lösningen	59
10	AVSLUTNING	60
	BILAGA A	63
	BILAGA B	64
	LITTERATURFÖRTECKNING	65
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	68

1 Inledning

1.1 Allmänt

Vid den inre marknads genomförande 1993 trädde ett nytt system för punktskatter i kraft i EG. Den inre marknaden innebär att inga gränskontroller längre fick förekomma, och redan tidigare hade man inom gemenskapen uppmärksammat att det existerande systemet för punktskatter krävde formaliteter vid gränserna.

Harmoniseringen på punktskatteområdet är begränsad till att omfatta tobaksvaror, alkohol och mineraloljor, och innebär bl a gemensamma regler för innehav och flyttning av sådana varor, strukturharmonisering¹ och minimiskattesatser. Huvudsyftet med systemet är att punkt-skattebelagda varor skall kunna förflyttas fritt inom gemenskapen utan gränsformaliteter.

Punktskatter är en stor inkomstkälla för medlemsstaterna, och det har funnits en viss motvilja att lämna över kompetens på området till gemenskapen. Harmoniseringsarbetet har därför bitvis gått trögt. Det finns dessutom en inneboende konflikt mellan staternas intresse av att driva in skatter, och den fria rörligheten för varor. De nationella myndigheterna lägger stor vikt vid att ha kontroll över vilka varor som förs in och ut ur landet, eftersom detta i sin tur har betydelse för vilka skatter de har rätt att driva in. Detta kan leda till kontroller och föreskrifter som ligger i gränslandet av vad som är tillåtet på en inre marknad.

Det är ur många aspekter intressant att undersöka punktskatternas situation på den inre marknaden. Eftersom endast minimiskattesatser, och inte gemensamma skattesatser, tillämpas så varierar nivåerna på punktskatterna i de olika medlemsstaterna. Punktskatter läggs direkt på en varas slutliga pris, och varierande skattesatser medför att konkurrensen mellan medlemsstaterna kan snedvridas. Dessutom kan höga punktskatter påverka omsättningen av en vara, och därmed dess fria rörlighet.

1.2 Syfte

Syftet med den här uppsatsen att beskriva EG:s punktskatteregler, och hur de fungerar i praktiken. I samband med tillämpningen av reglerna har nämligen tolkningsfrågor och andra problem uppstått. För det första sträcker sig harmoniseringen på området bara till fastställda minimiskattesatser. Frågan är om medlemsstaterna därmed får tillämpa hur höga punktskatter som helst, eller man kan härleda någon ytterligare förpliktelse att hålla skattesatserna på en rimlig nivå ur t ex reglerna om fri rörlighet, eller kravet på lojalitet mot gemenskapen.

För det andra uppkommer gränsdragningsproblem mellan olika former av import. Vid viss typ av import av enskilda skall nämligen punktskatt

¹ Strukturharmonisering av punktskatter består i t ex definitioner av de skattepliktiga varorna och gemensamma undantag från punktskatteplikt

erläggas i inköpslandet, vilket är ett undantag från huvudregeln, som säger att skatten skall betalas i det slutliga konsumtionslandet. Transaktioner måste alltså klassificeras för att man skall kunna fastställa i vilket land punktskatten skall erläggas. Det finns ett behov av att dra en klar gräns mellan kommersiell import, postorderförsäljning och privatimport, då tillämpningsområdena för dessa begrepp inte klart definierats i gemenskapslagstiftningen.

För det tredje har den nuvarande lagstiftningen tyvärr gett utrymme för missbruk. Punktskattesatserna varierar mellan de olika medlemsstaterna, och vissa köpare och säljare försöker hitta illegala vägar för att erlægga punktskatt i det land där skatten är lägst. Det är därför intressant att göra en utvärdering av hur systemet fungerar i praktiken, för att se vilka former av missbruk som förekommer och vilka förändringar som krävs för att förhindra detta missbruk.

1.3 Avgränsningar och disposition

Då harmoniseringsarbetet inom gemenskapen hittills bara lett till lagstiftning i fråga om punktskatter på tobaksvaror, alkohol och mineraloljor behandlas bara dessa produkter i den följande framställningen.

För att uppfylla de uppställda syftena inleder jag med ett kapitel om allmänna skattefrågor, som ger en nyttig bakgrund för resten av uppsatsen. I kapitel 3 beskrivs historien bakom dagens punktskattesystem, och vilka överväganden som gjordes vid utformningen av det. Därefter redovisas i kapitel 4 de bestämmelser, främst i form av direktiv, som finns på området, och i kapitel 5 presenteras de fördragsregler som eventuellt skulle kunna användas parallellt med direktiven för att angripa väldigt höga punktskattesatser. Kapitel 6 innehåller en beskrivning av ett nyligen avgjort rättsfall på området, som behandlar gränsdragningen mellan privatimport och distansförsäljning. Kapitel 7 är ett kärnkapitel i uppsatsen, där gränsdragningen mellan olika former av import utreds. I kapitel 8 beskrivs de åtgärder som vidtagits rörande punktskatter inom gemenskapen efter genomförandet av den inre marknaden 1993. Hur punktskattesystemet fungerar i praktiken beskrivs i kapitel 9, där problemen med systemet utvecklas vidare, bl a i form av exempel på missbruk och följderna när tax-free försäljningen utvecklades 1999. Här presenteras också Sverige som ett exempel på vilka problem som kan uppkomma i ett enskilt land, och hur de kan tacklas. Kapitel 10 innehåller förslag på förändringar av dagens system, och övriga avslutande synpunkter.

2 Skattefrågor

2.1 Punktskatter

Inom skatterätten skiljer man ofta på direkta och indirekta skatter. En direkt skatt betalas av samma person som är föremål för beskattning, medan en indirekt skatt erläggs av en person, medan någon annan bär skattebördan. Det är alltså tänkt att den person som betalar in en indirekt skatt skall övervältra bördan av denna på någon annan. Exempel på indirekta skatter är mervärdesskatt och punktskatt.²

Punktskatt är en skatt som läggs på en vara när den kommer ut på marknaden. Man tillämpar då antingen en proportionell skatt, d v s en procentsats av varans värde, eller en styckeskatt, som är en fast skatt för en given volym, kvantitet eller vikt av varan. De båda kan också användas i kombination. Syftet med en punktskatt är ofta att reglera användningen av en produkt, och dylika skatter är viktiga instrument i kampen för att uppnå olika hälso- och miljömål. Således punktbeskattas tobak och alkohol av hälsoskäl, och mineraloljor av miljöskäl. Punktskatter har vidare stor betydelse för enskilda stater, eftersom de ofta är en stor inkomstkälla.³ För staterna inom EU utgjorde inkomsten från punktskatterna mellan 2,3 och 6% av bruttonationalprodukten under 1995.⁴

En indirekt skatt är alltså tänkt att övervältras på någon annan än den som betalar in den till skattemyndigheten. För punktskatternas del betyder det att den näringsidkare som säljer en punktskattepliktig vara kommer att lägga skatten på försäljningspriset, så att det blir konsumenten som bär skattebördan. Eftersom punktskatter, och andra indirekta skatter, läggs på varors och tjänsters slutliga pris, anses de ha en större betydelse för prisnivån än direkta skatter. Detta i sin tur medför att punktskatter anses kunna påverka konkurrensen och den fria rörligheten för varor, och harmoniseringsarbetet inom gemenskapen har varit inriktat på indirekta skatter snarare än direkta.⁵

2.2 Principer för beskattning

2.2.1 Allmänt

För att varor skall kunna röra sig obehindrat inom gemenskapen, vilket är en viktig förutsättning för en inre marknad, krävs att uttaget av punktskatter koordineras. Skatten måste tas ut vid samma tidpunkt och under samma förutsättningar i alla medlemsstater för att undvika dubbelbeskattning, och

² Grosskopf & Rabe, s 35

³ Kommissionens memo 91/4

⁴ COM (95) 285 final

⁵ Smit & Herzog, s 3-466.34

för att förhindra att någon typ av varor, t ex inhemska, favoriseras, vilket skulle snedvrída konkurrensen.⁶ För att uppnå dessa mål finns det främst två skatterättsliga principer att överväga.

2.2.2 Ursprungsprincipen

Enligt ursprungsprincipen tillämpas en enhetlig inhemsk skatt på varor i en stat. Det spelar ingen roll om dessa varor kommer att stanna i landet eller exporteras.⁷ Vid export beskattas alltså varorna i den stat de kommer ifrån, dvs exportstaten, medan import inte utlöser någon ytterligare skatt. För gemenskapens del skulle en tillämpning av ursprungsprincipen innebära att en vara kan transporteras fritt mellan medlemsstaterna utan skatteplikt vid gränspassage, eftersom skatten erläggs redan i ursprungsstaten. Detta har självklart fördelen att inga kontroller vid gränserna krävs.⁸

Det finns dock även nackdelar med att tillämpa denna princip inom gemenskapen, varav den viktigaste är att de medlemsstater som har höga punktskattesatser kommer att hamna i en ofördelaktig situation ur konkurrenssynpunkt.⁹

2.2.3 Destinationsprincipen

Enligt destinationsprincipen beskattas varor i den stat där den slutgiltiga konsumtionen sker. För varor som förflyttas mellan olika länder innebär det att de kommer att beskattas i importstaten. Fördelen med ett dylikt förfarande är att importerade och inhemska varor bär lika tunga skattebördor, vilket innebär att konkurrensen inte snedvríds.¹⁰

Nackdelen med att tillämpa destinationsprincipen är att det kräver gränskontroller. Då punktskattesatserna mellan medlemsstaterna i gemenskapen varierar, skulle tillämpning av destinationsprincipen innebära att skattereglering vid gränserna (*border tax adjustment*) måste genomföras. Kontroller krävs, eftersom det måste visas att varor som enligt uppgift exporterats verkligen har exporterats, så att de punktskatter som betalats i exportlandet kan återbetalas. Vidare måste importen kontrolleras för att importstaten skall kunna fastslå vilka varor denna stat har rätt att punktskattebelägga.¹¹

2.2.4 Principer för punktskatter

Vid genomförandet av en inre marknad måste alla gränskontroller avskaffas, och den princip som då passar bäst att tillämpa är ursprungsprincipen. För

⁶ Poulssen, s 19

⁷ Kopits, s 6

⁸ Poulssen, s 19

⁹ Poulssen, s 19

¹⁰ Poulssen, s 20

¹¹ Smit & Herzog, s 3-466.55

punktskatter inom gemenskapen tillämpas dock destinationsprincipen, vilket gör att man undviker den snedvridning av konkurrensen som kan uppkomma genom att medlemsstaterna tillämpar olika punktskattesatser.¹² För att undvika de gränskontroller som följer med tillämpningen av denna princip, har man valt att låta punktskattebelagda varor transporteras under en suspensionsordning inom gemenskapen, vilket innebär att punktskatten är vilande tills varan når det slutgiltiga konsumtionslandet.¹³

2.2.5 Principer för moms

Trots att både moms och punktskatter räknas till de indirekta skatterna har man valt olika principer för dem i harmoniseringsarbetet inom gemenskapen. För punktskatter har ett permanent system redan utvecklats, där destinationsprincipen tillämpas. För moms är en total övergång till ursprungsprincipen det slutliga målet, men under en övergångsperiod tillämpas båda principerna parallellt, beroende på vilken typ av transaktion det rör sig om.¹⁴ För köp som privatpersoner genomför gäller t ex redan nu ursprungsprincipen som huvudregel för uttag av moms.¹⁵

¹² Smit & Herzog, s 3-466.67

¹³ Se avsnitt 4.2 nedan

¹⁴ Smit & Herzog, s 3-466.59-60

¹⁵ *The 1993 EC VAT System. Are you ready?*, s 13

3 Historia

3.1 Allmänt

Gemenskapens arbete för att upprätta en inre marknad har pågått under en längre tid. I ursprungsläget hade medlemsstaterna självklart olika punktskattesatser och olika regler rörande punktskatters inträde etc. Detta innebar att gränskontroller krävdes för att de olika staterna skulle kunna driva in de skatter de ansåg sig ha rätt till. Dyliga kontroller är omöjliga på en inre marknad, och följaktligen var det nödvändigt att ändra de skatteregler som krävde gränskontroller för att kunna upprätthållas.

3.2 Harmoniseringsarbetet påbörjas

Redan 1967 lade kommissionen fram ett program för skatteharmonisering, vilket omfattade både indirekta och direkta skatter. De punktskattebelagda produkter som nämndes i programmet var tobak, alkohol, vin, mineralolja, socker, sötningsprodukter och öl.¹⁶ Tanken var att punktskatter på andra varor skulle avvecklas allteftersom den inre marknaden utvecklades. Anledningen till den föreslagna strukturharmoniseringen var att man ville skapa förutsättningar för en fungerande inre marknad genom att få bort de fiskala gränserna.¹⁷

1972 hade kommissionen arbetat fram ett ramdirektivförslag för punktskatter, och direktivförslag för att harmonisera punktskatterna på bearbetad tobak, mineralolja, sprit, vin och öl.¹⁸ Under 70-talet antogs dock bara direktiv för bearbetad tobak, i vilka harmonisering av strukturen för punktskatt på tobak genomfördes.¹⁹

3.3 1985-års vitbok

1985 presenterades kommissionen sin vitbok om genomförandet av den inre marknaden.²⁰ I denna betonades att för att en inre marknad skulle kunna upprättas så krävdes att bl a varor skulle kunna röra sig fritt inom gemenskapen, och en förutsättning för detta var att gränskontrollerna avskaffades. Då dessa kontroller existerade främst för att medlemsstaterna skulle kunna driva in indirekta skatter, krävdes att dessa regler omarbetades. Målet för kommissionen var inte bara att underlätta varornas gränspassage genom förenklade procedurer, utan att avskaffa alla formaliteter vid de inre gränserna.

¹⁶ Borgsmidt, s 59

¹⁷ Borgsmidt, s 92

¹⁸ Borgsmidt, s 92

¹⁹ Direktiv 72/464/EEG och direktiv 79/32/EEG om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror

²⁰ COM (85) 310 final

Vid tiden då det aktuella dokumentet utarbetades förvarades punktskattebelagda varor i speciella lager, och betalningen av punktskatt sköts upp tills varorna släpptes för konsumtion. Även vid export kunde punktskatten vara vilande, och den behövde inte heller betalas i exportlandet om bevis för att varan verkligen exporterats förelades. Systemet medförde att dubbelbeskattning undveks, men fungerade inte utan gränskontroller. Det var ju nödvändigt att kontrollera att varor verkligen exporterades, och importlandet behövde gränskontrollerna för att kunna kräva in punktskatt om varan inte skulle transporteras till ännu ett lager under skatteuppskov.

Kommissionen hade ju redan lagt fram förslag om strukturharmonisering av vissa punktskattebelagda varor, vilka, om de genomfördes, i sig skulle förenkla proceduren vid förflyttning mellan medlemsstaterna. En lämplig åtgärd vore enligt kommissionen också att föra samman lagerna i medlemsstaterna i ett gemensamt system, så att transportererna mellan dem under skatteuppskov kunde förenklas. Detta skulle innebära att det bara krävdes ett minimum av kontroll vid gränspassage, och punktskatten skulle inte förfalla till betalning förrän varan togs ut ur ett lager i den slutliga konsumtionsmedlemsstaten. Ett dylikt system var dock enligt kommissionen inte tillräckligt för att uppnå målet att avskaffa alla formaliteter vid de inre gränserna.

Om gränskontrollerna helt togs bort medan punktskattesatserna fortfarande varierade mellan medlemsstaterna, skulle systemet med skatteuppskov nämligen missbrukas, enligt kommissionen. Det skulle vara möjligt att ta ut en vara ur ett lager i en medlemsstat med låg punktskatt, och sedan, efter att punktskatt betalats, transportera varan till en medlemsstat med hög punktskatt. Gränskontroller skulle följaktligen krävas för att övervaka flyttningar av punktskattebelagda varor, och det var just sådana som kommissionen arbetade för att avskaffa.

För den enskilde gemenskapsmedborgaren var situationen en annan. Det ansågs inte möjligt att kräva in skatt av varje enskild person som korsade en gräns inom gemenskapen, utan istället infördes redan 1969 ett system som innebar att varje resenär fick föra in en mindre ranson varor²¹, vilken han betalt punktskatt för i inköpsmedlemsstaten.²² Eftersom indirekta skatter, som vi sett, läggs direkt på priset av en vara leder olika skattesatser till olika prisnivåer i medlemsstaterna. För den enskilde gemenskapsmedborgaren innebar det att han åkte till ett lågskatteländ för att handla. Kommissionen ansåg inte att systemet med speciella ransoner för enskilda fungerade, då medlemsstaterna hade svårt att komma överens om även små öknings av mängden varor.

Enligt kommissionen krävdes det alltså förändringar av de existerande punktskattesystemen för enskilda och näringsidkare. Problemet ansågs ligga i de varierande punktskattesatserna, och lösningen skulle alltså vara att avskaffa den här variationen. Kommissionen förespråkade dock inte en total

²¹ På engelska *traveller's allowance*

²² Se direktiv 69/169/EEG om harmonisering av lagstiftningen om befrielse från omsättningsskatter och punktskatter på varor som införs av resande

harmonisering av skattesatserna, utan en tillnärmning ansågs tillräcklig för att lösa problemen.

3.4 Direktivförslag

1987 lade kommissionen fram ett direktivförslag rörande punktskatter, som liksom det förslag som lagts fram 1972 rörde tobak, alkohol och mineralolja.²³ Förslaget syftade till att uppnå en tillräcklig tillnärmning av punktskattesatserna inom gemenskapen, för att undvika snedvriden konkurrens och störda handelsmönster. Varor som transporterades inom en medlemsstat och mellan medlemsstaterna skulle behandlas lika, d v s ursprungsprincipen skulle tillämpas. Förslaget antogs aldrig av rådet, som ansåg att en dylik tillnärmning inte var tillräckligt flexibel. Istället utarbetade kommissionen ett nytt förslag²⁴, som innebar att direktiven skulle innehålla minimiskattesatser för de berörda varorna, för att ge en ökad flexibilitet i systemet. Vidare utarbetades ett förslag under vilket punktskattebelagda varor kunde transporteras inom gemenskapen under skatteuppskov, vilket innebar att skatten inte skulle utlösas förrän varan släpptes för konsumtion. Det nya förslaget byggde alltså på destinationsprincipen. Under en övergångsperiod skulle den tillåtna ransonen för enskilda resenärer ökas successivt, för att efter genomförandet av den inre marknaden försvinna helt. Därefter skulle enskilda gemenskapsmedborgare få betala punktskatt i inköpslandet.

3.5 1993-års punktskatteregler

Kommissionens direktivförslag antogs slutligen av rådet, och började gälla den 1 januari 1993, då även reglerna om den inre marknaden trädde i kraft. Systemet, som fortfarande tillämpas, innebär att regler om t ex vilande punktskatt och kontroll, som är gemensamma för alla punktskattebelagda varor, finns fastslagna i ett direktiv, kallat cirkulationsdirektivet²⁵, medan strukturharmonisering och minimiskattesatser finns i direktiv som är specifika för de olika produkterna.²⁶

Även om kommissionens förslag om tillnärmning av punktskattesatserna inte genomfördes, så kvarstår de punktskattesatser som kommissionen förde fram i sina direktivförslag som referenser, som medlemsstaterna bör ta hänsyn till då de genomför ändringar i sina punktskattesatser. Senare

²³ COM (87) 320 final

²⁴ COM (89) 260 final

²⁵ Direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (med senare ändringar, se avsnitt 4.2 nedan)

²⁶ Direktiv 72/464/EEG och 79/32/EEG om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror, direktiv 92/79/EEG om tillnärmning av skatt på cigaretter, direktiv 92/80/EEG om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter, direktiv 92/81 om harmonisering av strukturerna för punktskatter för mineralolja, direktiv 92/82 om tillnärmning av punktskattesatser för mineralolja, direktiv 92/83/EEG om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker och direktiv 92/84/EEG om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker (med senare ändringar, se avsnitt 4.3 nedan)

utvärderingar av punktskattesystemet har dock visat att de här målskattesatserna inte har någon direkt påverkan på medlemsstaterna, och de anses vara ett politiskt, snarare än ett rättsligt, åtagande.²⁷

Harmoniseringsarbetet ansågs inte avslutat i och med antagandet av reglerna 1993, utan systemet var tänkt att utvecklas vidare under 1990-talet. Bl a hoppades kommissionen att medlemsstaternas punktskattesatser skulle närma sig varandra under inverkan av de fria marknadskrafterna.²⁸ Diverse undantag, t ex för tax-free försäljning och nationella restriktioner på mängden varor som får föras in av enskilda, accepterades 1993 p g a de varierande punktskattesatserna, och tanken var att dessa skulle kunna avskaffas allteftersom en tillnärmning skedde.²⁹ Tyvärr har, som vi skall se, inte mycket hänt på området sedan de ursprungliga direktiven antogs, varken med nivåerna på medlemsstaternas punktskattesatser eller minimiskattesatserna. Undantagen tillämpas därför fortfarande, och det ursprungliga systemet är i stort sett oförändrat.³⁰

²⁷ Se COM (95) 285 final, och avsnitt 8.2 nedan

²⁸ Se COM (95) 285 final, och avsnitt 8.2 nedan

²⁹ Se avsnitt 4.2.13, 4.2.14 och 9.3 nedan

³⁰ En sammanställning av gemenskapens minimiskattesatser finns i bilaga 1, och medlemsstaternas punktskattesatser 1995 finns i bilaga 2

4 Punktskattedirektiven och deras rättsliga grund

4.1 Artikel 99

Harmonisering av indirekta skatter sker på grundval av artikel 99 i Romfördraget. Enligt artikeln skall rådet genomdriva den harmonisering av indirekta skatter som är nödvändig för upprättandet av den inre marknaden. Innan beslut fattas skall parlamentet och ekonomiska och sociala kommittén höras.

Beslut enligt artikel 99 måste tas enhälligt, vilket gör att det är svårt att driva igenom förslag på området. Kravet på enhällighet har att göra med att skattefrågor är känsliga inom gemenskapen. Just punktskatter utgör ofta en betydande del av staternas nationella budget, och medlemsstaterna vill således behålla så mycket kompetens som möjligt på området.³¹

I artikel 99 sägs vidare att den nödvändiga harmoniseringen skall ske inom tidsfristen i artikel 7a i Romfördraget om den inre marknaden, d v s innan den 31/12 1992. Att tidsfristen löpt ut har ingen juridisk betydelse för giltigheten av artikel 99, utan bestämmelsen ger bara rådet en skyldighet att genomföra nödvändiga harmoniseringsåtgärder.³²

Kommissionen har, enligt egen utsago, avstått från att lägga fram förslag på skatteområdet som inte är absolut nödvändiga för genomförandet av den inre marknaden. Målet har varit att skapa en fördelaktig skattemiljö för ekonomiska aktörer på den inre marknaden genom att avskaffa de fiskala gränserna på det sätt som minst påverkar medlemsstaternas fiskala och ekonomiska system.³³

4.2 Cirkulationsdirektivet

4.2.1 Allmänt

Direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor³⁴, det s k cirkulationsdirektivet har, som vi sett, antagits för att avskaffa förhållande rörande punktskatter som gjorde gränskontroller nödvändiga. Det handlar alltså om att få bort de fiskala gränserna för att förverkliga den inre marknaden.³⁵ En viktig del av en dylik marknad är att alla varor, inklusive de punktskattebelagda, skall kunna röra sig fritt över gränserna inom

³¹ Smit & Herzog, s 3-466.31

³² Karnov, s 878

³³ COM (87) 320 final

³⁴ Ändrat genom direktiven 92/108/EEG, 94/74/EG och 96/99/EG

³⁵ COM (90) 431 final

gemenskapen, och för att detta skall vara möjligt krävs att punktskatteplikten inträder vid samma tidpunkt i alla medlemsstater.³⁶

Direktivets tillämpningsområde är begränsat till att omfatta mineraloljor, alkohol och alkoholdrycker och tobaksvaror.³⁷ Det finns möjlighet för medlemsstaterna att pålägga dessa varor andra indirekta skatter än de punktskatter som fastslås av gemenskapen, om de är till för särskilda ändamål. Sådana skatter får dock inte ge upphov till formaliteter i samband med gränspassage inom gemenskapen.³⁸

Varorna som omfattas av direktivet blir skattepliktiga vid den tidpunkt då de tillverkas inom gemenskapen, eller då de importeras dit från ett tredje land.³⁹

4.2.2 Uppskovsregler

Skatteplikten för de varor som direktivet behandlar inträder alltså när de tillverkas inom gemenskapen, eller när de importeras dit. Vid samma tidpunkt inträder också skyldighet att betala skatten. Cirkulationsdirektivet ger dock möjlighet att skjuta upp betalning av punktskatten tills varan slutligen släpps för konsumtion.⁴⁰

Uppskovsreglerna (*suspension arrangement*) är en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring och flyttning av punktskattebelagda varor, och som innebär att punktskatten är vilande.⁴¹ Varorna kan alltså, under vissa förutsättningar, transporteras inom gemenskapen utan att punktskatten förfaller till betalning.

4.2.3 Godkänd lagerhavare

Enligt definitionen i direktivet är en godkänd lagerhavare (*authorized warehousekeeper*) en fysisk eller juridisk person som fått tillstånd av en behörig myndighet i en medlemsstat att i sin näringsutövning tillverka, bearbeta, förvara, ta emot och avsända punktskattebelagda varor utan att skatten förfaller till betalning. Skattskyldighet för en godkänd lagerhavare inträder med andra ord inte förrän varorna inte längre omfattas av uppskovsreglerna.⁴² Godkända lagerhavare skall, om det är nödvändigt, lämna en garantiförbindelse som täcker tillverkning, bearbetning och förvaring av punktskattebelagda varor. Vidare måste en garantiförbindelse som täcker flyttning av dylika varor lämnas.⁴³

³⁶ Direktiv 92/12/EEG, preambel 1 och 4

³⁷ Direktiv 92/12/EEG, artikel 3.1

³⁸ Direktiv 92/12/EEG, artikel 3.2

³⁹ Direktiv 92/12/EEG, artikel 5.1

⁴⁰ SOU 1997:74, s 99

⁴¹ Direktiv 92/12/EEG, artikel 4.1.c

⁴² Direktiv 92/12/EEG, artikel 4.1.a

⁴³ Direktiv 92/12/EEG, artikel 13

4.2.4 Skatterepresentant

En godkänd lagerhavare får utse skatterepresentanter (*tax representatives*) i de medlemsstater han skickar varor till. En skatterepresentant måste vara väl etablerad i destinationsmedlemsstaten, och godkänd av skattemyndigheterna där. Om dessa krav är uppfyllda kan skatterepresentanten i lagerhavarens ställe garantera betalning av punktskatt, och betala denna då skattskyldigheten inträder.⁴⁴

4.2.5 Skatteupplag

Ett skatteupplag (*tax warehouse*) är en plats där en godkänd lagerhavare i sin näringsverksamhet tillverkar, bearbetar, förvarar, mottar eller avsänder punktskattebelagda varor under uppskovsreglerna enligt de villkor som bestäms av behörig myndighet i den medlemsstat där skatteupplaget finns.⁴⁵

Varje medlemsstat bestämmer själv sina regler om tillverkning, bearbetning och innehav av punktskattebelagda varor. Dylig verksamhet av varor för vilka punktskatt inte betalats måste dock äga rum i skatteupplag.⁴⁶

Flyttning av punktskattebelagda varor under skatteuppskov får ske från ett skatteupplag till ett annat. Upplagshavare anses bemyndigade att utföra både transporter inom en medlemsstat och inom gemenskapen, och de risker som kan uppkomma i samband med transporter inom gemenskapen skall täckas av den säkerhet den godkände lagerhavaren ställt. Detaljregler för garantiförbindelser fastställs av medlemsstaterna, men de måste gälla i hela gemenskapen.⁴⁷

Det är också möjligt att flytta varor under uppskovsreglerna annat än till andra skatteupplag, vilket kommer att beskrivas nedan.⁴⁸

4.2.6 Näringsidkare med punktskatteregistrering

Även näringsidkare som inte är godkända lagerhavare får ta emot punktskattebelagda varor enligt uppskovsreglerna och inom sin näringsverksamhet. Sådana mottagare kan innan de mottagit varorna ansöka om att bli registrerade för punktskatt hos skattemyndigheten i sin medlemsstat.⁴⁹ En näringsidkare med punktskatteregistrering (*registered trader*) definieras som en fysisk eller juridisk person som inte är godkänd lagerhavare, men som fått tillstånd av behörig myndighet i en medlemsstat att i sin näringsverksamhet ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat enligt uppskovsreglerna. Näringsidkaren i fråga får alltså

⁴⁴ Direktiv 92/12/EEG, artikel 17

⁴⁵ Direktiv 92/12/EEG, artikel 4.1.b

⁴⁶ Direktiv 92/12/EEG, artikel 11

⁴⁷ Direktiv 92/12/EEG, artikel 15

⁴⁸ Se avsnitt 4.2.6 och 4.2.7 nedan

⁴⁹ Direktiv 92/12/EEG, artikel 16.1-2

varken inneha eller avsända punktskattebelagda varor under uppskovsreglerna.⁵⁰

En näringsidkare med punktskatteregistrering skall garantera betalning av punktskatt på de villkor som fastställts av skattemyndigheten i hans medlemsstat. Skatteplikten för näringsidkare med punktskatteregistrering inträder när han tar emot varorna.⁵¹

4.2.7 Näringsidkare utan punktskatteregistrering

En näringsidkare som inte ansökt om punktskatteregistrering (*non-registered trader*) är en fysisk eller juridisk person som inte är godkänd lagerhavare, men som har rätt att tillfälligtvis i sin näringsverksamhet ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat under uppskovsreglerna. Näringsidkaren i fråga får inte förvara eller avsända sådana varor under uppskovsreglerna.⁵²

En näringsidkare som inte är registrerad för punktskatt måste lämna en deklARATION till skattemyndigheten i destinationsmedlemsstaten innan varorna avsänds och garantera betalning av punktskatt, och han måste betala destinationsmedlemsstatens punktskatt när han tar emot varorna.⁵³

4.2.8 Destinationsprincipen

Som huvudregel anges i direktivet att skattskyldighet inträder då varan blir tillgänglig för konsumtion, d v s destinationsprincipen tillämpas. Som vi senare skall se, så gäller i vissa fall andra regler för varor som inhandlats av enskilda.⁵⁴

En vara anses tillgänglig för konsumtion när avvikelser från uppskovsreglerna för punktskatt skett, när en vara tillverkas utan att omfattas av uppskovsreglerna och när en vara förs in i gemenskapen utan att omfattas av uppskovsreglerna.⁵⁵

Som vi tidigare sett kan ett system med vilande punktskatt missbrukas, om punktskattesatserna varierar mellan olika stater, och för att undvika detta har specialregler införts.⁵⁶ Om en vara beskattas i en medlemsstat och sedan förs till en annan stat för att användas där för kommersiella ändamål skall skatten betalas i denna andra medlemsstat.⁵⁷ Varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och antingen levereras till eller är avsedda att levereras till en annan medlemsstat eller användas i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet eller ett

⁵⁰ Direktiv 92/12/EEG, artikel 4.1.d

⁵¹ Direktiv 92/12/EEG, artikel 16.2

⁵² Direktiv 92/12/EEG, artikel 4.1.e

⁵³ Direktiv 92/12/EEG, artikel 16.3

⁵⁴ Se avsnitt 4.2.10 nedan

⁵⁵ Direktiv 92/12/EEG, artikel 6.1

⁵⁶ Se Smit & Herzog s 3-466.69

⁵⁷ Direktiv 92/12/EEG, artikel 7.1

offentlighetsligt reglerat organ, skall punktskattebeläggas i denna andra medlemsstat.⁵⁸

Vidare skall varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat men förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat punktskattebeläggas där de förvaras. Skatten förfaller då till betalning i den stat där varorna finns, och skall påföras innehavaren av varorna.⁵⁹

4.2.9 Distansförsäljning

Då säljaren direkt eller indirekt transporterar punktskattebelagda varor till köparen, och denne varken är godkänd lagerhavare eller näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering skall varorna beskattas i destinationsmedlemsstaten. Detta gäller även om varorna släppts för konsumtion i den första medlemsstaten. Skatten skall som huvudregel påföras säljaren vid leveranstidpunkten, men medlemsstaterna får införa bestämmelser som säger att punktskatten skall betalas av en skatterepresentant i destinationsmedlemsstaten. Säljarens medlemsstat skall se till att denne garanterar betalningen av punktskatten på destinationsmedlemsstatens villkor innan varorna avsänds.⁶⁰

Artikeln rör försäljning till personer som varken är godkända lagerhavare eller näringsidkare, och typfallet är postorderförsäljning till enskilda. I sådana fall kan punktskattepliktiga varor alltså inte säljas under uppskovsreglerna. Säljaren måste först betala punktskatt i sitt land, och får sedan denna återbetalad då han erlagt punktskatt i destinationslandet.⁶¹

4.2.10 Privatimport

För privatpersoner gäller undantag från huvudregeln att punktskatt skall betalas i det slutgiltiga konsumtionslandet. Individer som köper varor för eget bruk och transporterar dem själva skall betala punktskatt i den stat där varorna förvärvas, vilket enligt direktivet följer av principen för den inre marknaden.⁶² Varor för eget bruk omfattar både varor som personen i fråga köper åt sig själv, och sådana varor som skall användas av hans familj.⁶³

I direktivet ges kriterier som kan användas för att fastställa om varor är avsedda för kommersiella ändamål. Medlemsstaterna får då bl a ta hänsyn till innehavarens kommersiella status och anledningen till att han innehar varorna, den plats där varorna finns eller det använda transportsättet, alla handlingar som hänför sig till varorna, varornas beskaffenhet och varornas kvantitet. För det sistnämnda kriteriet får medlemsstaterna lov att fastställa

⁵⁸ Direktiv 92/12/EEG, artikel 7.2

⁵⁹ Direktiv 92/12/EEG, artikel 9.1

⁶⁰ Direktiv 92/12/EEG, artikel 10

⁶¹ SOU 1994:74, s 104. Se även avsnitt 4.2.12 nedan

⁶² Direktiv 92/12/EEG, artikel 8

⁶³ SOU 1997:86, s 114

referensramar till hjälp för bevisning, men dessa får inte understiga vissa angivna nivåer. Dessa nivåer är⁶⁴

tobaksvaror

cigaretter: 800 st

cigariller: 400 st

cigarrer: 200 st

mousserande vin)

röktobak: 1 kg

alkoholdrycker

spritdrycker: 10 l

mellanprodukter: 20 l

viner: 90 l (varav högst 60 l

öl: 110 l

Vid inköp av mineralolja som släppts för förbrukning i en medlemsstat får medlemsstaterna föreskriva att punktskatt skall tas ut i den stat där förbrukningen slutligen sker, om produkterna transporteras med ovanliga transportsätt av enskilda individer, eller för deras räkning. Till ovanliga transportsätt räknas transport av bränslen på annat sätt än i fordons tankar eller reservdunkar, och transport av flytande eldningsbränsle på annat sätt än med tankrar som används vid yrkesmässig handel.⁶⁵

4.2.11 Dokument

Ett sk ledsagardokument måste följa alla punktskattepliktiga varor som flyttas mellan medlemsstaterna under uppskovsreglerna. Ledsagardokumentet skall upprättas i fyra exemplar, varav ett skall behållas av avsändaren, ett skall gå till mottagaren, ett skall skickas tillbaka till avsändaren när mottagaren fått varorna och ett skall finnas till destinationslandets behöriga myndighets förfogande.⁶⁶

Punktskattepliktiga varor som skall mottagas av personer som inte är godkända lagerhavare eller näringsidkare med punktskatteregistrering måste dessutom följas av ett dokument som intygar att punktskatt betalats i destinationsmedlemsstaten, eller att något annat förfarande för uppbörd av punktskatt har följts.⁶⁷

4.2.12 Återbetalning av erlagd punktskatt

För varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat, dvs för vilka punktskatt har betalats, men som är avsedda att förbrukas i en annan medlemsstat, kan punktskatten återbetalas på begäran av en näringsidkare inom ramen för dennes affärsverksamhet. Innan varorna avsänds måste avsändaren anhålla om återbetalning från de behöriga myndigheterna i sin medlemsstat, och visa bevis på att punktskatten i destinationslandet är betald.⁶⁸

⁶⁴ Direktiv 92/12/EEG, artikel 9.2

⁶⁵ Direktiv 92/12/EEG, artikel 9.3

⁶⁶ Direktiv 92/12/EEG, artiklarna 18.1 och 19.1

⁶⁷ Direktiv 92/12/EEG, artikel 18.3

⁶⁸ Direktiv 92/12/EEG, artikel 22, se även artiklarna 7.6 och 10.4

4.2.13 Tax-free

Att tillåta s k tax-free försäljning inom gemenskapen är inte i överensstämmelse med reglerna om den inre marknaden. De inre gränserna skall vara avskaffade fr o m den 1 januari 1993, och det skall därefter inte vara någon skillnad på att resa mellan medlemsstaterna och inom en medlemsstat.⁶⁹ I cirkulationsdirektivet finns dock en regel som säger att medlemsstaterna fram till den 30 juni 1999 har möjlighet att behålla tax-free försäljning även inom gemenskapen.⁷⁰ Detta innebär alltså ett undantag från cirkulationsdirektivets regler, och övergångsperioden infördes bl a för att undvika arbetslöshet inom branschen.⁷¹

4.2.14 Nationella undantag

I artikel 26 i den ursprungliga versionen av direktivet gavs Danmark möjlighet att tillämpa vissa restriktioner på den mängd varor som enskilda resenärer fick föra in i landet, vilket innebar ett undantag från reglerna om privatimport i artikel 8. Dessa restriktioner skulle gälla till utgången av 1996, men tidsfristen har förlängts genom direktiv 96/99/EG.⁷²

När Sverige och Finland blev medlemmar i EU förhandlade också de fram en möjlighet att tillämpa restriktioner på mängden varor som enskilda fick föra in i respektive land. De aktuella undantagen finns inskrivna i respektive anslutningsfördrag, och även dessa förlängdes genom direktiv 96/99/EG.

I preambeln till nämnda direktiv sägs att restriktionerna tillåts för att punktskattesatserna inom gemenskapen varierar, och ett omedelbart upphävande av Finlands och Sveriges existerande undantag skulle ha medfört oacceptabla störningar av handeln, och snedvridning av konkurrensen i de berörda medlemsstaterna. Sverige och Finland har ju traditionellt tillämpat höga punktskattesatser på alkohol och tobak, både p g a skatteintäkterna och av folkhälso- och sociala skäl.⁷³

Lagstiftningsaktiviteten på området har som sagt varit låg under 90-talet, och detta innebar att de problem som man velat undvika då man tillät restriktionerna fortfarande kvarstod 1996.⁷⁴ Därför ansågs det lämpligt att förlänga restriktionerna ytterligare en tid.⁷⁵ De aktuella undantagen är dock också undantag från den fundamentala principen om den inre marknaden, och därför måste effekterna av dem begränsas så mycket så möjligt.⁷⁶

Den nya artikel 26 ger Danmark och Finland rätt att tillämpa samma restriktioner på mängden varor som tidigare fram till den 31 december 2003. Sverige i sin tur får behålla sina restriktioner, men bara till den 30 juni 2000.

⁶⁹ Kommissionens memo 97/82

⁷⁰ Direktiv 92/12/EEG, artikel 28

⁷¹ Kommissionens memo 97/82

⁷² Direktiv 96/99/EG om ändring av direktiv 92/12/EEG

⁷³ Direktiv 96/99/EG, preambel 5

⁷⁴ Direktiv 96/99/EG, preambel 7

⁷⁵ Direktiv 96/99/EG, preambel 8

⁷⁶ Direktiv 96/99/EG, preambel 9

Sveriges system står också under kontinuerlig översyn. De tre länderna får uppbära punktskatter och genomföra nödvändiga kontroller beträffande de aktuella varorna.

De gränser som tillämpas i Sverige är:

- 1 liter spritdryck eller 3 liter starkvin
- 5 liter vin
- 15 liter starköl
- 300 cigaretter eller 150 cigariller eller 75 cigarrer eller 400 gram röktaobak⁷⁷

4.3 Skattebaser och skattesatser

4.3.1 Allmänt

Cirkulationsdirektivet innehåller som sagt endast regler som är gemensamma för alla punktskattebelagda varor. Man har inom gemenskapen valt att genomföra strukturharmonisering och tillnärmning av punktskattesatser genom varuspecifika direktiv. Direktiven innehåller bl a definitioner av de punktskattebelagda produkterna, och minimiskattesatser som inte får underskridas av medlemsstaterna.⁷⁸ Systemet med minimiskattesatser tillämpas för att det är flexiblare än fasta skattesatser, och de medlemsstater som traditionellt haft höga punktskatter kan behålla dessa. Nivåerna på minimiskattesatserna har fastställts med hänsyn till de länder som tidigare hade mycket låga skattesatser, så att insatsen för att implementera direktiven skulle bli rimlig även i dessa länder.⁷⁹ Detta har bl a inneburit att minimiskattesatsen för vissa produkter är 0, och för andra mycket låga. De medlemsstater som tillämpar en nollskattesats måste dock ha ett system för att kunna kräva ut skatt, även om detta inte sker i praktiken.⁸⁰

Vartannat år skall rådet, på grundval av en rapport från kommissionen, se över de existerande minimiskattesatserna. Vid genomförandet av dessa åtgärder skall institutionerna ta hänsyn till den inre marknadens korrekta funktion, realvärdet av skattesatserna och Romfördragets vidare syften.⁸¹

De olika produkterna definieras detaljerat i direktiven, ofta med hänvisning till gemenskapens tulltaxa. I de följande avsnitten ges en översikt av hur systemet är uppbyggt.

4.3.2 Tobak

Tobak är som vi sett tidigare det enda varuslag för vilket bestämmelser antogs redan på 70-talet, och under tidens gång genomfördes en stor mängd

⁷⁷ SOU 1997:86, s 472

⁷⁸ En sammanställning av minimiskattesatserna finns i bilaga 1

⁷⁹ COM (89) 260 final

⁸⁰ SOU 1994:74, s 58

⁸¹ Se direktiv 92/79/EEG, artikel 4, direktiv 92/80/EEG, artikel 4, direktiv 92/82/EEG, artikel 10 och direktiv 92/84/EEG, artikel 8. Se även kapitel 8 nedan

ändringar i dessa direktiv. Därför ansågs det lämpligt att föra samman alla regler i en gemensam text, och detta skedde genom direktiv 95/59/EEG om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror.⁸² I detta direktiv finns strukturen för punktskatt på tobak, medan skattesatserna fastställs i direktiven 92/79/EEG och 92/80/EEG.

Som tobaksvaror betraktas cigaretter, cigarrer och cigariller och röktobak.⁸³ Punktskatten på cigaretter består av två delar, en proportionell skatt, som beräknas på detaljhandelspriset på cigaretter i den populäraste priskategorin, och en styckeskatt, som beräknas per produktenhet.⁸⁴ Skatten på övriga tobaksvaror kan bestå av en styckeskatt, en proportionell skatt, eller av en kombination av de båda, men samma skattesats måste tillämpas för alla produkter inom en grupp.⁸⁵

I direktivet finns vissa undantag från förpliktelsen att ta ut punktskatt, bl a för tobak som används för industriella eller vetenskapliga ändamål.⁸⁶

4.3.3 Alkohol

Reglerna för alkohol finns i direktiven 92/83/EEG och 92/84/EEG, som behandlar harmonisering av strukturen för punktskatter respektive tillnärmning av dylika skatter på alkohol och alkoholdrycker. Diverse alkoholhaltiga produkter undantags från direktivets tillämpningsområde, bl a denaturerad alkohol, och produkter som används för forskning eller medicinska ändamål.⁸⁷

De produkter som omfattas av direktiven är alkohol och alkoholhaltiga drycker, mellanprodukter, vin och öl.⁸⁸ Vin delas in i icke-mousserande och mousserande, och denna indelning används även för kategorin andra jästa drycker än vin och öl.⁸⁹

I direktivet görs undantag i vissa av kategorierna för alkoholdrycker som tillverkats av små, fristående tillverkare, och för drycker vars alkoholhalt ligger under en viss nivå. Dessutom får vin och andra jästa drycker som tillverkats av enskild och inte är avsedda för försäljning undantas. För dessa produkter får alltså medlemsstaterna tillämpa lägre skattesatser än minimiskattesatserna.⁹⁰

⁸² Direktiven 72/464/EEG och 79/32/EEG har alltså upphävts

⁸³ Direktiv 95/59/EG, artikel 2

⁸⁴ Direktiv 95/59/EG, artiklarna 8 och 13

⁸⁵ Direktiv 92/80/EEG, artikel 3

⁸⁶ Direktiv 95/59/EG, artikel 11

⁸⁷ Direktiv 92/83/EEG, artikel 27

⁸⁸ Direktiv 92/84/EEG, artikel 2

⁸⁹ Direktiv 92/83/EEG, artiklarna 8 och 12

⁹⁰ Direktiv 92/83/EEG, artiklarna 4, 5, 9, 10, 13, 14, 18 och 22

4.3.4 Mineralolja

För mineralolja genomfördes strukturharmoniseringen genom direktiv 92/81/EEG⁹¹, och tillnärmning av punktskattesatserna genom direktiv 92/82/EEG⁹². De mineraloljor som omfattas av gemenskapslagstiftningen anges med hänvisning till koder i gemenskapens tulltaxa. Dessutom är direktivet tillämpligt på alla mineraloljor som är tänkta att användas för uppvärmning eller som motorbränsle.⁹³ De mineraloljor för vilka minimiskatter anges är blyad och oblyad bensin, dieselbrännolja, tjock eldningsolja, gasol, metan och fotogen.⁹⁴

Skattskyldighet inträder, förutom enligt de allmänna reglerna i direktiv 92/12/EEG, också då någon produkt övergår från att vara skattefri till att bli mineralolja för uppvärmning eller motorbränsle. Förbrukning av mineralolja inom ett inhägnat område, där mineraloljan också framställs är undantagen från beskattning, dock inte om förbrukningen inte har samband med framställningen.⁹⁵ Vidare anges ett antal förfaranden, bl a tillverkning av små mängder mineralolja, som inte behöver behandlas som framställning av mineralolja.⁹⁶ Vissa andra undantag anges också i direktivet, bl a för mineraloljor som inte används som motorbränsle eller för uppvärmning. Rådet ges vidare en möjlighet att enhälligt, på kommissionens förslag, tillåta en medlemsstat att tillämpa nedsatta punktskattesatser eller befrielse från punktskatt för mineraloljor, om dessa används för särskilda ändamål.⁹⁷ Denna möjlighet har utnyttjats flitigt, och 1996 hade kring 70 undantag godtagits.⁹⁸ I ett beslut från 1997 ges alla medlemsstater tills december 1998 eller 1999, tillåtelse att tillämpa undantag från punktskattesreglerna för mineraloljor som användas för vissa ändamål. Därefter förlängs undantagen automatiskt i två-årsperioder, om inte rådet bestämmer något annat.⁹⁹

Förutom de allmänna regler om skatteuttag som finns i cirkulationsdirektivet anges att mineraloljor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och som transporteras i kommersiella fordons bränsletankar skall beskattas i inköpslandet.¹⁰⁰

Inom gemenskapen tillämpas ett system med märkning av mineraloljor som används för lågbeskattade ändamål, men märkningen sker på olika sätt i de olika medlemsstaterna. Man håller därför på att bygga upp ett gemensamt system för märkning av mineralolja, som kallas *erumarker*.¹⁰¹ Hittills har ett direktiv för märkning av dieselbrännolja och fotogen genomförts.¹⁰² Enligt direktivet skall medlemsstaterna bl a säkerställa att märkta

⁹¹ Ändrat genom direktiven 92/108/EEG och 94/74/EG

⁹² Ändrat genom direktiv 94/74/EG

⁹³ Direktiv 92/81/EEG, artikel 2

⁹⁴ Direktiv 92/82/EEG, artikel 2

⁹⁵ Direktiv 92/81/EEG, artikel 4

⁹⁶ Direktiv 92/81/EEG, artikel 6

⁹⁷ Direktiv 92/81/EEG, artikel 8

⁹⁸ COM (96) 549

⁹⁹ Rådets beslut 97/425/EG

¹⁰⁰ Direktiv 92/81/EEG, artikel 8a, i dess lydelse enligt direktiv 94/74/EG

¹⁰¹ SOU 1997:86, s 120

¹⁰² Direktiv 95/60/EG om märkning av beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen

mineraloljor inte används för oriktiga ändamål, och speciellt inte som bränsle i motorfordon avsedda för vägtrafik.¹⁰³ Så snart *euromarkern* införs inom gemenskapen, måste medlemsstaterna implementera direktivet.

¹⁰³ Direktiv 95/60/EG, artikel 3

5 Aktuella bestämmelser i Romfördraget

5.1 Skatteregler

De bestämmelser i Romfördraget som rör skatter finns i artiklarna 95-99. Artikel 95, som är den viktigaste i praxis, förbjuder medlemsstaterna att, direkt eller indirekt, lägga högre interna skatter eller avgifter på utländska än på inhemska varor. Interna skatter eller avgifter får inte heller vara av sådan art att de indirekt skyddar inhemska varor. Bestämmelsen förbjuder alltså helt enkelt medlemsstaterna att pålägga avgifter som verkar diskriminerande mot utländska produkter.

Domstolen har slagit fast att artikel 95 utgör ett supplement till reglerna om avskaffande av tull och avgifter med motsvarande verkan. Den har till syfte att säkerställa varors fria rörlighet mellan medlemsstaterna på normala konkurrensvillkor, genom att förbjuda varje form av skydd som följer av interna avgifter som diskriminerar varor från andra länder.¹⁰⁴

För att kunna angripas med artikel 95 måste alltså en intern skatt eller avgift ha ett diskriminerande inslag. En typisk punktskatt tas ut på en viss kategori varor oavsett ursprung, vilket innebär att ingen särbehandling sker.

Det finns ju dock situationer då det inte finns någon inländsk produktion av en punktskattebelagd vara. Detta innebär att skatten i praktiken endast tas ut på utländska varor. Av gemenskapsdomstolens praxis följer att artikel 95 i sig inte hindrar detta, eftersom den aktuella avgiften inte är diskriminerande. Inhemska produkter privilegieras ju inte, och artikel 95 kan alltså inte tillämpas. En sådan skatt kan dock ha karaktären av en tullliknande avgift, och vara förbjuden enligt artikel 9. Huruvida detta är fallet får avgöras enligt de principer som gäller för artikel 9, och avgörande för om skatten är tillåten är då huruvida den är en del av en generell intern avgiftsordning.¹⁰⁵

Det har tidigare framgått att punktskattesatserna mellan medlemsstaterna varierar. Harmoniseringen består ju bara av minimiskattesatser, vilket borde innebära att det står medlemsstaterna fritt att tillämpa hur höga punktskattesatser som helst. Dyliga fall går inte att angripa med artikel 95, eftersom utländska och inhemska varor behandlas lika, och det då inte finns något diskriminerande inslag. Extremt höga punktskatter kan dock påverka handeln inom gemenskapen, och det är möjligt att någon annan bestämmelse i Romfördraget kan användas för att förhindra detta, vilket skall undersökas i de följande avsnitten.

¹⁰⁴ Mål 171/78 kommissionen mot Danmark, [1980] ECR 447. Se även Karnov, s 874

¹⁰⁵ Mål 27/67 Fink-frucht [1968] ECR 223 och mål 31/67 Stier [1968] ECR 235. Se även Karnov, s 876

5.2 Fri rörlighet¹⁰⁶

5.2.1 Artikel 30¹⁰⁷

Det är i artikel 30 i Romfördraget som grunden för varors fria rörlighet inom gemenskapen finns, och artikeln förbjuder att kvantitativa importrestriktioner och åtgärder med motsvarande verkan tillämpas mellan medlemsstaterna. Frågan är om artikel 30 kan tillämpas på höga punktskattesatser. Det talas ju i artikeln om ”kvantitativa restriktioner”, vilket snarare verkar handla om kvoter än om höga skattesatser.

Om en medlemsstat inför mycket höga punktskatter på en vara, så kan detta dock leda till samma resultat som kvantitativa restriktioner, d v s att importen av denna vara påverkas. En hög punktskatt leder ju till ett ökat pris, vilket i sin tur som regel leder till minskad omsättning, och alltså minskad import.

Gemenskapsdomstolen har gett artikel 30 ett mycket vitt tillämpningsområde genom Dassonville-domen, där det sägs att:

All trading rules enacted by Member States which are capable of hindering directly or indirectly, actually or potentially, intra-Community trade are to be considered as measures having an effect equivalent to quantitative restrictions.¹⁰⁸

Förbudet i artikel 30 har befunnits tillämpligt på en mängd olika förfaranden, som bara har det gemensamt att de begränsar importen. Det är alltså förfarandets verkningar, och inte dess beteckning, som är avgörande för huruvida artikel 30 är tillämplig eller inte. I Dassonville-domen används formuleringen ”bestämmelser för handeln”, vilket kan tyda på att fiskala bestämmelser inte omfattas. Detta har dock avvisats av gemenskapsdomstolen i senare praxis, vilket talar för att artikel 30 är tillämplig också på punktskatter.¹⁰⁹

Även om artikel 30 befunnits tillämplig på punktskatter, kan den inte användas samtidigt som artikel 95. Domstolen har i fastslagit att en avgift på vilken artikel 95 är tillämplig, inte också kan befinna sig inom tillämpningsområdet för artikel 30.¹¹⁰ Detta utesluter dock inte att en punktskatt, eller en annan avgift, efter omständigheterna faller under artikel 30, och inte under artikel 95.¹¹¹

Ovanstående innebär att artikel 30 bara är tillämplig på icke-diskriminerande avgifter, d v s avgifter som inte faller in under artikel 95. De situationer som då är aktuella är när en medlemsstat pålägger inhemska

¹⁰⁶ Hela detta avsnitt bygger på Poulssens avhandling *Frie varubevegelser og produktbeskattning*

¹⁰⁷ Se Poulssen, s 79-80

¹⁰⁸ Mål 8/74 Dassonville, [1974] ECR 837, premiss 5

¹⁰⁹ Poulssen, s 79-80. Dessa åsikter delas också av Borgsmidt, s 46

¹¹⁰ Mål 74/76 Ianelli, [1977] ECR 557, premiss 9

¹¹¹ Karnov, s 874 not 9, jfr mål C-47/88 kommissionen mot Danmark [1990] ECR I-4509

och importerade varor samma punktskatt, och när en punktskatt läggs på en importerad produkt, som det inte finns någon inhemsk produktion av.

5.2.2 Höga punktskattesatser¹¹²

Frågan huruvida artikel 30 kan användas i fall då en medlemsstat tillämpar mycket höga punktskattesatser har tagits upp av gemenskapsdomstolen. Ett viktigt fall i detta sammanhang är mål 31/67 Stier, som handlade om en tysk avgift på citroner.¹¹³ En tysk domstol ställde i detta fall frågan huruvida Romfördraget sätter gränser för storleken på interna avgifter då dessa inte strider mot diskrimineringsförbudet i artikel 95, och inhemsk produktion av varan saknas. Om svaret blev jakande, ville den tyska domstolen veta vilka gränser som gällde.

Kommissionen uttalade i detta fall att medlemsstaterna inte har total frihet att tillämpa hur höga interna avgifter som helst. En avgift som ligger över den generella nivån på avgifter för den aktuella produkten påverkar varors fria rörlighet på motsvarande sätt som en tull. Kommissionen ansåg alltså att dylika avgifter var förbjudna enligt artikel 12 i Romfördraget om tullliknande avgifter.

Generaladvokaten i sin tur hävdade att gränsdragningen mellan interna avgifter och tullliknande avgifter bara skulle komplicera ett redan invecklat rättsområde. Att avgöra om en avgift ligger över den generella nivån, d v s är omätligt hög, ansåg han vara omöjligt. Generaladvokaten tyckte dock att det generellt sett kunde ha ett värde att fastställa att medlemsstaternas kompetens på det aktuella området inte är obegränsad, men han uttalade sig inte om hur denna gräns skulle dras.

Gemenskapsdomstolen slog fast att medlemsstaterna inte har obegränsad frihet vad gäller nivån på avgifter som i sig inte faller under diskrimineringsförbudet i artikel 95. Dylika avgifter får inte vara av en sådan storlek att den fria rörligheten på den gemensamma marknaden för dessa varors vidkommande riskeras. Avgörande för om ett ingrepp i den fria rörligheten föreligger är om nivån på avgiften ligger inom de generella ramarna för det nationella avgiftssystem, som den aktuella avgiften är en del av.

I Stier-domen fastställde gemenskapsdomstolen alltså att medlemsstaterna inte får använda avgiftsnivåer som är så höga, att den fria rörligheten för varor påverkas. Uttalandet är av generell karaktär, och i domen sägs inget om vilken bestämmelse i Romfördraget som skulle kunna användas på en avgift som når denna nivå. I ett senare mål om danska bilregisteringsavgifter¹¹⁴ utvecklade domstolen saken ytterligare.

I målet hävdade kommissionen att Danmark åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 95 genom att tillämpa en mycket hög nivå på bilregistreringsavgifter. Danmark har ingen inhemsk produktion av bilar. Ännu en gång fastslog gemenskapsdomstolen att artikel 95 inte kan

¹¹² Se Poulssen, s 101-107

¹¹³ Mål 31/67 Stier [1968] ECR 235

¹¹⁴ Mål C-47/88 kommissionen mot Danmark [1990] ECR I-4509

tillämpas på interna avgifter som läggs på importerade varor, då det inte finns någon inhemsk produktion av varan ifråga. Vidare sade domstolen, att bestämmelsen speciellt inte kan användas för att angripa extremt höga avgiftsnivåer som medlemsstaterna tillämpar, om dessa avgifter inte har någon diskriminerande eller beskyddande verkan. Slutsatsen blev alltså, att den danska bilregistreringsavgiften inte föll under diskrimineringsförbudet i artikel 95.¹¹⁵

Gemenskapsdomstolen hänvisade sedan till sitt uttalande i Stier-domen, om att medlemsstaterna inte har fullkomlig frihet att pålägga varor höga avgifter som faller utanför förbudet i artikel 95, men som samtidigt påverkar den fria rörligheten av dessa varor. Domstolen uttalade vidare, att dylika ingrepp i den fria rörligheten för varor måste bedömas i ljuset av de allmänna reglerna i Romfördragets artiklar 30 ff.¹¹⁶

I fallet hade kommissionen baserat sin argumentation uteslutande på artikel 95, och gemenskapsdomstolen utvecklade därför inte sitt resonemang om artikel 30 vidare. I målet klargjordes dock en gång för alla att det finns begränsningar i medlemsstaterna rätt att pålägga varor mycket höga interna avgifter, även om de är icke-diskriminerande, och att denna begränsning ligger i artikel 30.

Varken i Stier eller i Bilregistreringsavgiftsmålet fanns någon inhemsk produktion av de aktuella varorna, och frågan är om artikel 30 kan tillämpas även då samma höga avgift läggs på importerade som på inhemska varor. Ingenting i de två domsluten tyder på att domstolen menat att dylika fall skulle särbehandlas. Det viktigaste argumentet mot mycket höga avgifter är att varornas fria rörlighet hotas, och detta hot gör sig gällande även om det finns inhemsk produktion av den aktuella varan. Artikel 30 borde alltså kunna användas även i sådana fall.

5.2.3 Hur höga punktskattesatser får en medlemsstat tillämpa?¹¹⁷

Varken i Stier eller i Bilregistreringsavgiftsdomen uttalade sig gemenskapsdomstolen om hur hög en punktskatt får vara innan den är förbjuden. I Stier befanns avgiften inte vara så hög att varans fria rörlighet hotades, och i Bilregistreringsavgiftsmålet prövades aldrig avgiften enligt artikel 30.

I sin avhandling skriver Poulssen att interna avgifter står i en särställning i förhållande till andra tilltag som kan hindra varors fria rörlighet, eftersom de interna avgifterna är tänkta att vara tillåtna i större utsträckning än vad som följer av artikel 30. Han drar denna slutsats genom att undersöka gemenskapsdomstolens praxis och Romfördragets syfte och uppbyggnad, och kommer fram till att den här tillåtelsen ligger i själva artikel 95. Han anser alltså att interna avgifter är tillåtna i den utsträckning de inte faller under diskrimineringsförbudet i artikel 95, med följden att det generella

¹¹⁵ Mål C-47/88 kommissionen mot Danmark [1990] ECR I-4509, premiss 10-11

¹¹⁶ Mål C-47/88 kommissionen mot Danmark [1990] ECR I-4509, premiss 12-13

¹¹⁷ Se Poulssen, s 107-115

förbudet i artikel 30 får vika i sådana fall.¹¹⁸ För att avgöra hur höga punktskattesatser en medlemsstat får tillämpa, måste man alltså, enligt detta resonemang, fastställa hur långt tillåtelsen i artikel 95 sträcker sig.

Poulssen tar i sitt resonemang om gränserna för tillåtelsen i artikel 95 utgångspunkt i att skatter och avgifter är tillåtna om de har till syfte att ge medlemsstaterna intäkter, d v s om de har en fiskal karaktär. Det är nämligen främst som inkomstkälla som punktskatter har betydelse för medlemsstaterna, och det verkar således också vara speciellt denna egenskap som ställer dem i särställning i förhållande till andra förfaranden som kan hindra varors fria rörlighet. Denna uppfattning stöds också av gemenskapsdomstolens praxis, som genomgående godtagit icke-diskriminerande fiskala avgifter. Ett illustrativt fall är Stier, där gemenskapsdomstolen betonade att den aktuella avgiften hade ett huvudsakligen finansiellt syfte, och att Romfördraget inte begränsar medlemsstaternas rätt att fastställa avgiftssatser som ligger inom ramarna för det nationella skattesystem vari avgiften ingår.

Frågan är då var gränsen mellan fiskala avgifter och andra avgifter går. Poulssen sätter upp en skala, på vilken han placerar normala mervärdesskatter på 15-25% i ena änden. Dyliga skatter genererar betydande intäkter för staten, men reducerar knappast omsättningen av en vara i någon större omfattning. I andra änden av skalan sätter han skatter och avgifter som är så höga att omsättningen av den aktuella produkten i stort sett upphör, vilket självklart får till följd att statens intäkter från skatten är låga. Någonstans på den här skalan går gränsen mellan fiskala och icke-fiskala avgifter. Problemet ligger i hur avgifter som både reducerar varans omsättning i stor omfattning, och ger staten stora intäkter skall definieras. Ett bra exempel är den danska bilregistreringsavgiften som prövades av gemenskapsdomstolen. Samtidigt som biltätheten då målet avgjordes var lägre i Danmark än i andra jämförbara medlemsstater, så gav avgiften danska staten 4 % av dess intäkter per år.

Enligt Poulssen bör man ta ställning till om en avgift är av fiskal karaktär eller inte på objektiv basis. I den grad avgiften faktiskt är intäktsbringande är det då en naturlig utgångspunkt att betrakta den som fiskal. Ett tungt vägande argument i detta sammanhang bör vara den faktiska påverkan som avgiften utövar på den aktuella varans omsättning. Det finns ju en optimal skattenivå att utgå från. När avgiften överstiger denna nivå så leder det till att statens samlade intäkter från avgiften avtar, p g a av att omsättningen av varan minskar. För avgifter som bara tillvaratar fiskala hänsyn finns det ingen anledning att använda en avgiftsnivå som väsentligt överskrider den optimala. Om detta sker, kan man anta att avgiften tillvaratar andra syften än rent fiskala. På detta sätt är det också möjligt att fastslå hur stor del av avgiften som inte är av fiskal karaktär.

Poulssen går vidare med att resonera om huruvida den icke-fiskala delen av avgiften kan anses tillåten under artikel 95 för att den tjänar andra hänsyn. Om svaret på denna fråga blir nekande, kan artikel 30 komma till användning.

¹¹⁸ Poulssen, s 90

Ganska omfattande domspraxis talar för att avgifter som fyller andra syften än de rent fiskala kan vara tillåtna under Romfördraget. Således har gemenskapsdomstolen i ett flertal fall godtagit att medlemsstaterna använt avgifter för att uppnå t ex sociala och miljömässiga resultat.¹¹⁹ Ett villkor är dock att avgiften tillvaratar ett legitimt syfte som gemenskapsrätten erkänner. Vad detta innebär är oklart, men en naturlig utgångspunkt är artikel 36 och läran om tvingande hänsyn.¹²⁰

Slutsatsen blir att extremt höga avgifter som tillvaratar hänsyn som inte gemenskapen erkänner inte kan anses tillåtna under artikel 95. Den icke-fiskala delen av dylika avgifter kan alltså angripas med artikel 30. En annan sak är att dylika avgifter knappast är speciellt praktiska. Möjligen skulle man, enligt Poulssen, kunna tänka sig att problemställningen blir aktuell då en medlemsstat tillämpar en mycket hög avgift av fiskala anledningar, men där en undersökning av den relevanta marknaden visar att staten skulle tjäna mer pengar på att sänka avgiften. Om det inte finns några legitima hänsyn för att begränsa omsättningen av produkten skulle man kunna anföra artikel 30 som argument mot den översta delen av denna avgift.

Det är dock fortfarande oklart hur man skall behandla fall där avgiften syftar till att tillvarata av gemenskapen erkända hänsyn. Å ena sidan har gemenskapsdomstolen i sin praxis gått ganska långt i att acceptera användandet av avgifter.¹²¹ Å andra sidan går domstolens praxis på området inte uttryckligen in på förhållandet till artikel 30, och avgifterna i de aktuella målen har dessutom legat på en nivå som kunnat försvaras utifrån fiskala hänsyn. Därmed ger praxis inget svar på huruvida, och eventuellt i vilken utsträckning, extremt höga avgifter kan anses tillåtna enligt artikel 95 då de tillvaratar andra legitima hänsyn än rent fiskala. Frågan om användandet av artikel 30 i dessa fall måste därför anses obesvarad.

5.2.4 Synpunkter på Poulssens resonemang

Poulssen har i sin avhandling gjort en omfattande utredning av rättsläget rörande punktskatter och fri rörlighet. Hans slutsatser är ofta väl underbyggda, men några synpunkter är ändå på sin plats.

Punktskatter är tillåtna i stor utsträckning inom gemenskapen, och undantag görs från diverse grundläggande regler för den här typen av skatter. Som exempel kan nämnas att det från Romfördragets regler om avgifter med motsvarande verkan accepterats få undantag, men punktskatter är ett av dem. Vidare har domstolen som vi sett tillämpat en slags *lex specialis* regel,

¹¹⁹ Se mål 140/79 *Chemial Farmaceutici SpA mot DAF SpA*, [1981] ECR 1; 46/80 *SpA Vinal mot SpA Orbat*, [1981] ECR 77; 200/85 *Kommissionen mot Italien*, [1986] ECR 3953 och C-132/88 *Kommissionen mot Grekland*, [1990] ECR I-1567

¹²⁰ Läran om tvingande hänsyn kallas ofta *Cassis-doktrinen*, och har sin grund i mål 120/78 *Rewe-Zentral-AG mot Bundesmonopol für Branntwein (Cassis de Dijon)*, [1979] ECR 649. I detta fall fastställdes att tvingande hänsyn kunde vara t ex effektiv skattekontroll, konsumentsskydd, skydd för god handelssedvana, miljöskydd och förbättrande av arbetsmiljö.

¹²¹ Se mål 140/79 *Chemial Farmaceutici SpA mot DAF SpA*, [1981] ECR 1 och mål 46/80 *SpA Vinal mot SpA Orbat*, [1981] ECR 77

som innebär att så länge artikel 95 i Romfördraget är tillämplig på en punktskatt, så kan ingen annan fördragsregel användas för att angripa den.

Ett villkor för att punktskatterna accepteras av gemenskapen är att de behandlar alla varor lika, oavsett ursprung, och att de är konkurrensneutrala. De har alltså inte samma effekt som en tull eller en diskriminerande avgift. Gemenskapen ställer inte några krav på att en punktskatt skall tas ut för något speciellt syfte för att vara tillåten, utan en vara kan skattebeläggas av olika skäl, såsom för skydd av miljö eller hälsa.

Av den praxis och de regler som finns kan man dra slutsatsen att punktskatter är tillåtna i den utsträckning de inte hindrar den fria rörligheten för varor enligt kriterierna i artikel 30 i Romfördraget, med de undantag som finns i artikel 36, och principen om tvingande hänsyn. Syftet med punktskatten är inte avgörande för om den är tillåten, utan det är istället dess effekt, dvs dess påverkan av den fria rörligheten som är det viktiga. Huruvida en skatt kan anses hindra den fria rörligheten måste avgöras i varje enskilt fall, och att ställa upp några allmängiltiga kriterier är svårt.

När Poulssen utreder hur höga nivåer på punktskatter en medlemsstat får tillämpa lägger han avgörande vikt vid syftet med skatten, vilket kan anses vara felaktigt. Hans utgångspunkt är att så länge en punktskatt har fiskala syften så är den tillåten. Det avgörande i resonemanget borde istället vara vilken effekt skatten har på den inre marknaden. Om den påverkar den fria rörligheten av en vara är den helt enkelt förbjuden, om inte något av undantagen är tillämpligt. För att avgöra om en punktskatt verkligen påverkar omsättningen av en vara, och därmed den fria rörligheten, måste som sagt samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet utvärderas. Den optimala nivå på en punktskatt som Poulssen tar upp kan vara en sådan omständighet, men har ingen avgörande betydelse vid bedömningen av huruvida den fria rörligheten av den aktuella varan påverkas. Inte heller syftet med skatten har någon självständig betydelse vid detta avgörande, utan det kommer istället in då man skall bedöma huruvida skatten kan motiveras utifrån undantagen i artikel 36 i Romfördraget, eller principen om tvingande hänsyn.

5.3 Lojalitet

I artikel 5.1 i Romfördraget ges medlemsstaterna en skyldighet att vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att förpliktelser som följer av fördraget eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner fullgörs. I andra stycket sägs vidare att medlemsstaterna skall avstå från åtgärder som kan äventyra fördragets mål och syften.

Enligt artikel 5 skall alltså att medlemsstaterna vara lojala mot gemenskapen genom att inte bryta mot något av Romfördragets syften. Harmoniseringen på punktskatteområdet har varit en del av förverkligandet av den inre marknaden, vars upprättande är ett av fördragets mål¹²². Om en medlemsstat med punktskattesatser som ligger över gemenskapens

¹²² Se t ex artiklarna 2, 3, 3a och 7a i Romfördraget

målskattesatser höjer dessa ytterligare, skulle man då kunna se detta som ett brott mot lojalitetsförpliktelsen i artikel 5?

Frågan har varit uppe i en engelsk domstol, i ett mål där ett bryggeri väckte talan rörande giltigheten av en rättsakt som medförde en höjning av punktskatten på alkohol.¹²³ De brittiska punktskatterna ligger generellt sett på en hög nivå, och den aktuella höjningen var 3 %, vilket ungefär motsvarade inflationen. Bryggeriet grundade sin talan på att Storbritannien brutit mot förpliktelsen i artikel 5, och det syfte i fördraget som åsidosatts skulle vara framtida tillnärmning av punktskattesatserna bortom de minimiskattesatser som fastställs i direktiv 93/84/EEG om tillnärmning av punktskattesatser för alkohol. Klaganden hävdade inte att medlemsstaterna har en skyldighet att anpassa sina punktskattesatser till de målskattesatser som fastställts av kommissionen, utan bara att punktskatter som överstiger dessa nivåer inte får höjas ytterligare.

Domaren i målet ansåg att en medlemsstat måste ha brutit mot en förpliktelse som ges av ett av fördragets syften för att artikel 5 skall kunna vara tillämplig. Det syfte som klaganden hänvisade till var tillnärmning av punktskatter utöver de minimiskattesatser som fastställts. I målet stod då närmast till hands förpliktelser som kan härledas från artikel 99, som ju hänvisar till upprättandet av en fungerande inre marknad, och i förlängningen direktiven där minimiskattesatserna fastslås.

Domaren i målet accepterade dock inte bryggeriets resonemang. Enligt hans åsikt hade klaganden inte lyckats visa att ett av fördragets syften är att uppnå ytterligare tillnärmning än vad som ges av minimiskattesatserna. Vidare ställer artikel 99 inte upp några kriterier för vad som är nödvändigt för att genomföra den inre marknaden. Enligt domaren förutsatte klaganden att minimiskattesatserna bara är ett steg på vägen mot ytterligare harmonisering på punktskatteområdet, vilket inte på något sätt är en accepterad uppfattning inom gemenskapen. Kommissionen har t ex uttalat att ytterligare tillnärmning av punktskattesatserna bör styras av de fria marknadskrafterna, och att de referensnivåer som gemenskapen ställt upp endast skall ses som ett politiskt åtagande för medlemsstaterna.¹²⁴

Domaren ansåg vidare, att även om det hade varit möjligt att fastställa att ytterligare tillnärmning av punktskattesatserna var ett av fördragets syften, så hade detta inte lett till en förpliktelse för den enskilda medlemsstaten att avstå från att höja sina punktskatter. Av de gemenskapsrättsliga dokumenten följer nämligen ingen annan rättslig förpliktelse än att respektera de fastslagna minimiskattesatserna.

Det här målet kom aldrig upp i gemenskapsdomstolen, eftersom den brittiska domstolen ansåg att klagandens grunder inte hade någon substans, och att ett förhandsavgörande därför inte var nödvändigt.

I gemenskapsdomstolens praxis har artikel 5 getts ett något vidare tillämpningsområde än vad den engelska domaren tycks göra. Artikel 5 har visserligen traditionellt använts som ett slags supplement, om förpliktelser

¹²³ R v HM Treasury, the Commissioners of Customs and Excise and the Attorney General, ex parte Shepherd Neame Ltd, [1998] 1 C.M.L.R. 1139

¹²⁴ Se COM (95) 285 final, och avsnitt 8.2 nedan

getts av traktatens övriga bestämmelser. Men gemensapsdomstolen har också använt artikel 5 för att åstadkomma resultat som har kunnat utläsas av andra bestämmelser i traktaten, där dessa i sig inte varit tillräckligt specifika för att utgöra en självständig förpliktelse.¹²⁵

I det föreliggande fallet håller dock den engelska domarens resonemang, enligt min mening, trots att artikel 5 har ett ganska omfattande tillämpningsområde. Punktskattesystemet har inte varit i bruk så länge, och att ålägga medlemsstaterna långtgående förpliktelser i detta läge är vanskligt, eftersom systemets uppbyggnad kan komma att omvärderas när man sett hur det fungerar i praktiken. Kommissionen har också uttalat att det finns utrymme för ytterligare tillnärmning *inom* gemenskapen i framtiden, men det sägs ingenting om tillnärmning på medlemsstaternas eget initiativ.¹²⁶ Det förslag på enhetliga skattesatser som framfördes i slutet av 80-talet avvisades ju för att det inte var tillräckligt flexibelt, och ersattes av det nuvarande systemet.¹²⁷

Vid denna tidpunkt är det enligt min mening svårt att avgöra om medlemsstaterna har några förpliktelser på punktskatteområdet, utöver att respektera minimiskattesatserna. Det är dock inte uteslutet att punktskattesystemet kommer att utvecklas medan det tillämpas i praktiken, och att det därigenom skulle kunna formuleras ytterligare förpliktelser för medlemsstaterna i framtiden.

¹²⁵ Se Karnov, s 48

¹²⁶ Se COM (95) 285 final, och avsnitt 8.2 nedan

¹²⁷ Se kapitel 3 ovan

6 Ett aktuellt rättsfall

6.1 Allmänt

I april 1998 lämnade gemensksdomstolen ett förhandsavgörande i mål C-296/95¹²⁸, rörande reglerna i cirkulationsdirektivet. Begäran om förhandsavgörande kom från en engelsk domstol, och huvudfrågan var huruvida artikel 8 i direktivet, som behandlar privatimport, kan omfatta fall då en enskild person handlar genom ombud.

6.2 Omständigheterna i fallet

EMU Tabac SARL (EMU), ett luxemburgskt bolag som var detaljist i tobaksvaror i Luxemburg, och The Man in Black Ltd (MBL), ett engelskt bolag, var båda dotterbolag till Enlighted Tobacco Company Co, som specialiserat sig på att sälja tobaksvaror i Luxemburg. Förhållandet mellan de två dotterbolagen var kommersiellt, och de hade egna direktörer. Deras kontor fanns i samma byggnad i Luxemburg.

EMU och MBL bedrev en verksamhet som gick ut på att MBL agerade ombud för EMU i Storbritannien, och erbjöd privatpersoner där att köpa cigaretter billigt från EMU. MBL agerade också ombud för dessa privatpersoner i förhållande till EMU. Syftet med verksamheten var att undvika att betala den brittiska punktskatten på cigaretter, som är betydligt högre än motsvarande skatt i Luxemburg. Kunderna i Storbritannien fick, via MBL, köpa max 800 cigaretter per order.¹²⁹ MBL ordnade med transporten från Luxemburg till Storbritannien genom att anlita en fristående transportör, och bolaget skötte också betalningen till EMU och transportören mot en viss provision från sina kunder.

EMU:s och MBL:s mellanhavande fanns reglerade i ett avtal dem emellan. Av detta framgick att EMU skulle öppna ett kreditkonto i MBL:s namn, vilket täckte alla inköp som de slutliga kunderna gjorde via MBL. Detta bolag skulle sedan sätta in den betalning de fick av sina kunder på EMU:s konton. Prislistan som de två bolagen tillämpade var i luxemburgska franc, och det var MBL som, genom att sänka eller höja den provision bolaget tog ut av sina kunder, stod risken för ändringar i växelkursen.

Under 1995 beslagtogs Commissioners of Customs and Excise (brittiska skattemyndigheten) tobaksvaror som importerats till Dover av parterna i målet. Enligt brittisk lag var varorna punktskattepliktiga i Storbritannien, och under sådana omständigheter hade tullen rätt att beslagta varorna.

EMU, MBL och John Cunningham, som är det sistnämnda bolagets direktör, väckte talan mot beslutet att beslagta varorna vid High Court of Justice, eftersom de ansåg att varorna var punktskattepliktiga i Luxemburg,

¹²⁸ Mål C-296/95 The Queen och Commissioners of Customs and Excise mot EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd och John Cunningham (Man in Black), [1998] REG I-1605

¹²⁹ Jfr den inofficiella gränsen för privatimport i direktiv 92/12/EEG, artikel 9.2

och därför undantagna från punktskatt i Storbritannien. De grundade detta på att varorna importerats av privatpersoner för deras eget bruk. Deras talan ogillades, och de överklagade till Court of Appeal of England and Wales.

Court of Appeal begärde att gemenskapsdomstolen skulle lämna ett förhandsavgörande rörande tolkningen av cirkulationsdirektivet. Den nationella domstolen ställde två frågor, som gemenskapsdomstolen sammanfattade som följer:

Av beslutet om hänskjutande framgår att den nationella domstolens två frågor huvudsakligen syftar till att få klarhet i om direktivet skall tolkas så, att det utgör hinder för att det i medlemsstat A tas ut en punktskatt på varor som har släppts för konsumtion i medlemsstat B, där de har förvärvats av bolag X för att tillfredsställa behoven hos enskilda individer i medlemsstat A via bolag Y, som handlar som ombud för enskilda individer och mot arvode, med vetskap om att transporten av varorna från medlemsstat B till medlemsstat A även har ombesörjts av bolag Y för de enskilda individernas räkning och genomförts av en yrkesmässig transportör mot ersättning.¹³⁰

6.3 Gemenskapsdomstolens övervägande

6.3.1 Artikel 8 i cirkulationsdirektivet

Domstolen inledde med att påpeka att cirkulationsdirektivet syftar till att säkerställa att punktskatt tas ut på samma sätt i alla medlemsstater. Vidare betonade domstolen att det i direktivet görs en distinktion mellan varor som innehas i kommersiellt syfte, och varor som innehas för personligt bruk.¹³¹

Som vi sett skall, för varor som inhandlas av enskilda, punktskatt erläggas i den medlemsstat där varorna köpts, vilket följer av artikel 8 i direktivet. Detta gäller dock bara om villkoren att varorna är för personligt bruk, och att de transporterats av den enskilde är uppfyllda. Av detta drog domstolen slutsatsen att det borde gå att fastställa att för att denna artikel skall vara tillämplig måste varorna absolut innehas personligen.¹³²

En rätt att handla genom ombud existerar i de flesta medlemsstater, vilket klagandena i målet påpekat. Domstolen avfärdade dock att detta skulle innebära att en sådan rätt också existerar i gemenskapsrätten. För det första definieras gemenskapsrättsliga begrepp enligt praxis inte med utgångspunkt i de nationella rättsordningarna, och för det andra så är den nämnda principen civilrättslig, vilket innebär att den inte utan vidare kan föras över på skatterättsens område.¹³³

¹³⁰ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 21

¹³¹ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 22-23

¹³² Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 25-26

¹³³ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 28-31

Bolagen vidhöll att villkoren i artikel 8 var uppfyllda även då varorna köpts genom ett ombud, som också arrangerade transporten av varorna. Domstolen fann dock, att gemenskapslagstiftaren i de fall i direktivet då en tredje man är inblandad, uttryckligen nämnt detta (se t ex artiklarna 9.3 och 10.1).¹³⁴ Vidare, uttalade domstolen, utesluter de danska och grekiska språkversionerna av artikel 8 klart inblandning av ett ombud.¹³⁵ Domstolen drog alltså slutsatsen att artikel 8 i direktiv 92/12/EEG inte är avsedd att tillämpas då inköp av punktskattebelagda varor sker genom ombud.¹³⁶

6.3.2 Artikel 6, 7 och 10 i cirkulationsdirektivet

Bolagen hävdade också, för det fall artikel 8 inte var tillämplig, att artikel 6 i cirkulationsdirektivet gällde. Artikel 6 skulle i detta fall medföra att punktskatt skulle tas ut i Luxemburg, där varan släppts för konsumtion. Domstolen besvarade detta genom att peka på att artikel 6 inte utesluter att punktskatt tas ut i en annan medlemsstat enligt artiklarna 7, 9 och 10. Den punktskatt som tagits ut i den första medlemsstaten återbetalas ju då, enligt artikel 7.6 eller artikel 10.4.¹³⁷

Domstolen fann att den verksamhet som de två bolagen organiserat föll både under artikel 10.2, som behandlar postorderförsäljning, och den mer allmänna artikel 7. Detta innebar att punktskatten skulle betalas i destinationsmedlemsstaten, d v s Storbritannien, och att de i Luxemburg redan erlagda punktskatterna skulle återbetalas.

Angående artikel 10.2 uttalade domstolen att den formulerats omfattande för att täcka alla fall där varor avsänds eller transporteras för säljarens räkning.¹³⁸ I detta sammanhang påpekade domstolen att EMU och MBL var dotterbolag till samma bolag, och att de därför kunde anses ingå i samma ekonomiska enhet, även om de rent formellt var två juridiska personer. Dessutom handlade MBL inte direkt på initiativ av de kunder de företrädde, utan de erbjöd bara dessa individer att beställa tobaksvaror. Beställningarna som bolaget mottog lämnades uteslutande till EMU. Av avtalet mellan de två bolagen framgick också att det var MBL, och inte dess kunder, som bar risken för förändringar i växelkursen.¹³⁹

Av detta drog domstolen slutsatsen att de varor som var aktuella i målet avsändes eller transporterades direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning, och därmed var artikel 10 i cirkulationsdirektivet tillämplig, och punktskatt skulle erläggas i Storbritannien.¹⁴⁰

Även artikel 7 kunde tillämpas på det aktuella förfarandet, enligt domstolen, eftersom varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat enligt artikeln

¹³⁴ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 32

¹³⁵ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 33

¹³⁶ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 37

¹³⁷ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 42

¹³⁸ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 45

¹³⁹ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 47-48

¹⁴⁰ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 49

skall punktskattebeläggas i denna andra stat. Domstolen fastställde att då varor som härrör från en medlemsstat transporteras till en annan medlemsstat av en näringsidkare som handlar mot ersättning och som först har ingått avtal med kunderna i den sistnämnda staten, och som också tagit hand om transporten av varorna, så skall punktskatt tas ut i den sistnämnda medlemsstaten.¹⁴¹

6.3.3 Domstolens slutsats

Domstolens svar på den engelska domstolens frågor blir alltså:

”...direktivet skall tolkas så, att det inte utgör hinder för att det i medlemsstat A tas ut en punktskatt på varor som har släppts för konsumtion i medlemsstat B, där de har förvärvats av bolag X för att tillfredsställa behoven hos enskilda individer i medlemsstat A via bolag Y, som handlar som ombud för enskilda individer och mot ersättning, med vetskap om att transporten av varorna från medlemsstat B till medlemsstat A även har ombesörjts av bolag Y för de enskilda individernas räkning och genomförts av en yrkesmässig transportör mot ersättning.”

6.4 Tolkningsfrågor

6.4.1 Vad beslutade gemenskapsdomstolen?

Redan samma dag som målet avgjordes av gemenskapsdomstolen (980402) publicerade riksskatteverket ett pressmeddelande med rubriken ”Tobak som köps via Internet skall beskattas där den konsumeras”.¹⁴² Svenska myndigheter hade redan tidigare hävdats att punktskattebelagda varor som svenska privatpersoner beställde över internet skulle beskattas i Sverige, vilket klart uttryckts, bl a genom ett gemensamt pressmeddelande från riksskatteverket, generaltullstyrelsen och alkoholinspektionen.¹⁴³ Genom domen ansåg myndigheterna att det var klaggjort att alla varor som beställdes från en annan medlemsstat till Sverige via internet skulle punktbeskattas här.

Det har aldrig funnits någon tvekan om att varor som transporteras mellan näringsidkare inom gemenskapen skall punktbeskattas i destinationslandet. Dyliga fall regleras klart och tydligt i cirkulationsdirektivet 92/12/EEG. I direktivet finns också tydliga regler för distansförsäljning och privatimport. Problemet ligger i att dra gränsen mellan de tre fallen av import, och frågan är om den aktuella domen verkligen har bidragit till att fastställa var den gränsen går. De svenska myndigheterna ansåg att domen fastställt att varor som inte transporterats av

¹⁴¹ Mål C-296/95 Man in Black, [1998] REG I-1605, premiss 52-53

¹⁴² RSV pressmeddelande 1998-04-02

¹⁴³ RSV pressmeddelande 1998-03-20

privatpersoner personligen, d v s burits över gränsen av dem själva, faller under bestämmelsen om distansförsäljning i direktivet, men frågan är om detta är korrekt.

6.4.2 Generaladvokatens resonemang¹⁴⁴

Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer kommer i sitt förslag till dom till samma slutsats som gemensapsdomstolen, d v s att punktskatt skall erläggas i Storbritannien. Han anser att möjligheten att anlita ombud under artikel 8 i cirkulationsdirektivet är utesluten, och domstolens dom bygger på generaladvokatens resonemang.

Till skillnad från domstolen utreder dock generaladvokaten i sitt förslag till dom innebörden av uttrycket ”transporterat av dem själva”. Han ser bl a till formuleringen i de olika språkversionerna av den aktuella artikel 8, cirkulationsdirektivets syfte och förhållandet mellan artikel 8 och övriga artiklar i cirkulationsdirektivet. Hans resonemang leder fram till slutsatsen att för att artikel 8 skall kunna tillämpas så måste enskilda föra varorna över gränsen själva, d v s han utesluter möjligheten att en enskild person skulle kunna anlita en fristående transportör för att genomföra transporten.

6.4.3 Gemensapsdomstolens resonemang

I målet gjorde gemensapsdomstolen en slags genomsyn av den verksamhet som EMU Tabac och MBL hade iscensatt, och betraktade de båda bolagen som en enhet. Varorna ansågs transporterade av säljaren, även om det formellt var EMU som sålde varorna, och MBL som transporterade dem för kundens räkning. Förfarandet föll därför under reglerna för distansförsäljning, och punktskatt skulle erläggas i Storbritannien. Domstolen nöjde sig dock inte med detta, utan konstaterade att förfarandet också föll under den mer allmänna artikel 7 i cirkulationsdirektivet.

I domen sägs alltså att två artiklar är tillämpliga på den aktuella verksamheten. Båda leder dock till samma resultat: punktskatt skall erläggas i Storbritannien. Förfarandet som de båda bolagen använde var en del i en kommersiell verksamhet, som organiserades för att slippa undan en hög punktskattesats. I cirkulationsdirektivet görs som vi sett ett flertal gånger en distinktion mellan kommersiellt och privat innehav av punktskattebelagda varor, och i det här fallet rörde det sig om kommersiellt innehav, vilket också betonas av domstolen.

I domen konstateras vidare att för att artikel 8 skall vara tillämplig, d v s för att punktskatt skall erläggas i inköpslandet, krävs att vissa villkor är uppfyllda. Varorna måste således ha förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk, och ha transporterats av dem själva. Detta i sin tur bör enligt domstolen göra det möjligt att fastställa att punktskattebelagda varor som har förvärvats i en medlemsstat och sedan transporterats till en annan medlemsstat absolut skall innehas personligen. Den engelska versionen

¹⁴⁴ Generaladvokatens resonemang kommer att utvecklas ytterligare i kapitel 7

lyder ”Those conditions must make it possible to establish that goods on which duty is chargeable and which are acquired in one State and then transported to another are held for strictly personal purposes”¹⁴⁵

Domstolen utreder dock inte vidare vad det här innebär, utan säger bara att det ”borde gå”, respektive ”måste gå”, att fastställa. Den engelska och den svenska versionen skiljer sig också åt genom att den svenska talar om att varorna måste innehas personligen, medan den engelska bara säger att varorna måste innehas för eget bruk. Stora delar av det resonemang som generaladvokaten för angående innebörden av ”transporterats av dem själva” har inte tagits med i domstolens dom. Till saken hör, att frågorna från den engelska domstolen rörde ett specifikt fall, då en agent var inblandad. Det fanns alltså egentligen ingen anledning för gemenskapsdomstolen att gå in på tolkningen av det aktuella begreppet. Varken i domstolens svar på frågorna, eller i generaladvokatens förslag till svar, nämns heller något annat än var punktskatt skall erläggas då en verksamhet, som den som var aktuell i målet, bedrivs.

Innebörden av ”transporterats av dem själva” förblir enligt min mening oklar. I domen utreds inte vad som hänt om den enskilda personen anlitat en fristående transportör för att transportera varor som beställts direkt från EMU Tabac i Luxemburg. Det gemenskapsdomstolen klargör i det aktuella målet är att en enskild person handlar genom ombud, d v s då en tredje person, förutom köparen och säljaren, är inblandad, så är inte artikel 8 i cirkulationsdirektivet tillämplig.

¹⁴⁵ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 26

7 Gränsdragningen mellan kommersiell import, distansförsäljning och privatimport i cirkulationsdirektivet

7.1 Allmänt

Av den tidigare framställningen står det klart att gränsen mellan olika typer av import av punktskattebelagda varor inom gemenskapen är otydlig. Rent kommersiell import står i särställning till distansförsäljning och privatimport, eftersom bara näringsidkare är inblandade. Vid distansförsäljning och privatimport är köparen en privatperson. Det är också gränsen mellan de två senare kategorierna som är svårast att dra.

Att hänföra en transaktion till endera kategorin är avgörande för i vilken medlemsstat den aktuella produkten skall punktskattebeläggas. Det finns självklart ett intresse både hos säljaren, som vill sälja så mycket som möjligt av sina produkter, och hos köparen, som vill ha ett så lågt pris som möjligt, att erlagga punktskatt i en medlemsstat med låga nivåer på dylika skatter. Detta gäller oavsett om det är näringsidkare eller privatpersoner som är inblandade.

Som rättsfallet *Man In Black* visar, så leder oklarheterna i cirkulationsdirektivet till att aktörer på den inre marknaden försöker utnyttja reglerna till sin fördel. Behovet av klara definitioner förstärks ytterligare av att det inte får förekomma några gränskontroller inom gemenskapen. I det här kapitlet analyseras reglerna om de olika formerna av import i cirkulationsdirektivet närmre, tillsammans med andra förhållanden inom gemenskapen som kan vara aktuella i sammanhanget. Delvis grundas resonemanget på generaladvokatens förslag till dom i målet *Man In Black*.

7.2 Kommersiellt och privat innehav

7.2.1 Kriterier i cirkulationsdirektivet

I själva cirkulationsdirektivet skiljs som vi sett på kommersiellt och privat innehav, eftersom olika regler gäller för de båda alternativen. Det sägs också att medlemsstaterna måste ta hänsyn till ett antal förhållanden då innehavets karaktär fastställs.¹⁴⁶ Exempel på användbara kriterier nämns också i direktivet, där bl a innehavarens kommersiella status, det använda transportsättet och varornas beskaffenhet nämns. Vidare ges referensnivåer för mängden varor som kan anses vara för privat innehav, men det är inte obligatoriskt för medlemsstaterna att verkligen fastställa dessa nivåer i sin lagstiftning.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Direktiv 92/12/EEG, preambel 7

¹⁴⁷ Direktiv 92/12/EEG, artikel 9

7.2.2 Företagsbegreppet

I den gemenskapsrättsliga skattelagstiftningen finns ingen definition av företagsbegreppet. Att en näringsidkare av något slag är inblandad i en transaktion tyder på att den är kommersiell, och därför kan det vara intressant att se hur begreppet används på andra områden. Det rättsområde som blir aktuellt är konkurrensrätten, och främst dess artikel 85 i Romfördraget.

”Företag” definieras inte i artikel 85, utan denna uppgift har istället överlåtits till gemenskapsdomstolen. I praxis har fastslagits att begreppet är mycket omfattande.¹⁴⁸ Således har domstolen uttalat att alla som utövar ekonomisk verksamhet, oavsett rättslig status och finansieringssätt, omfattas av företagsbegreppet.¹⁴⁹ Vilken form som valts för verksamheten är alltså irrelevant, och enskilda individer, föreningar, enmansbolag och stora företag omfattas alla. Vidare spelar det ingen roll om sammanslutningen i fråga är vinstdrivande eller inte.¹⁵⁰ Även statliga företag kan omfattas av företagsbegreppet i artikel 85, när de bedriver kommersiell verksamhet.¹⁵¹

7.3 Distansförsäljning

Vid distansförsäljning, d v s då varor transporteras direkt eller indirekt av säljaren till en privatperson, skall punktskatt tas ut i destinationsmedlemsstaten. Precis som gemenskapsdomstolen påpekar i rättsfallet *Man In Black*, så är artikel 10 i cirkulationsdirektivet formulerad för att omfatta inte bara fall då säljaren själv transporterar eller avsänder varor, utan även andra situationer där detta görs för hans räkning.¹⁵² Tillämpningsområdet är alltså mycket stort, men fall där säljaren inte alls är inblandad i transporten av varorna omfattas enligt bestämmelsens ordalydelse inte.

7.4 Privatimport

7.4.1 Allmänt

En viktig fråga är hur användningsområdet för artikel 8 i cirkulationsdirektivet skall avgränsas. Som vi sett har gemenskapsdomstolen genom *Man In Black* uteslutit att situationer där privatpersoner handlar genom ombud omfattas av artikeln. Oklarheten ligger istället i innebörden av uttrycket ”transporterats av dem själva”, och huruvida det betyder att den enskilde själv måste bära varorna över gränsen. För att lösa detta måste man bli se till vilken lösning som passar bäst för att fylla direktivets syften, och som leder till att alla tänkbara situationer täcks av regler i direktivet.

¹⁴⁸ Jfr den engelska termen *undertaking* som är mycket vidare än sin svenska motsvarighet

¹⁴⁹ Mål C-41/90 Höfner, [1991] ECR I-1979

¹⁵⁰ Se Karnov, s 651 och Korah, s 24-25

¹⁵¹ Craig & de Burca, s 889

¹⁵² Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 45

7.4.2 Bokstavstolkning

I sitt förslag till dom i rättsfallet *Man in Black* genomför generaladvokaten en bokstavstolkning av artikel 8 i cirkulationsdirektivet, som delvis också tas upp av gemenskapsdomstolen.¹⁵³ De olika språkversionerna av direktivet skiljer sig nämligen åt i uttryckssätt av begreppet som i den svenska versionen lyder ”transporterats av dem själva”.

Enligt generaladvokatens undersökning, så innehåller de spanska och engelska¹⁵⁴ versionerna uttrycket ”transporterats av dem”. I den franska¹⁵⁵, den portugisiska, den italienska, den nederländska och den tyska¹⁵⁶ versionen har ”dem” betonats genom tillägg av ett annat ord. De mest radikala versionerna är den grekiska och den danska¹⁵⁷, där man använt ”transportera personligen”.

Generaladvokaten anser att en sammantagen bokstavstolkning av de olika språkversionerna medför att den som företar den aktuella rättshandlingen måste vara den enskilde själv. Även om den danska och den grekiska versionen inte formulerats som de gjort, så anser han att själva begreppet ”transporterats av dem” avser en transport som den enskilde personligen genomför.

Gemenskapsdomstolen påpekar i sin dom att alla språkversioner av ett direktiv av principiella skäl skall anses väga lika tungt. Dessutom säger domstolen, med hänvisning till tidigare praxis, att då det råder oklarhet om en bestämmelses innebörd, så skall den tolkas mot bakgrund av övriga språkversioner, för att säkerställa en enhetlig tolkning av gemenskapsbestämmelser.¹⁵⁸

Till stöd för sin tolkning av artikel 8 anför generaladvokaten vidare att det i artikeln inte uttryckligen föreskrivs att någon annan kan företa transporten för den enskilde individens räkning. Inte heller uttrycks möjligheten att de aktuella varorna kan sändas, d v s att tredje mans tjänster kan utnyttjas för transporten. Som generaladvokaten påpekar så finns dessa möjligheter i andra bestämmelser i cirkulationsdirektivet.¹⁵⁹ De exempel som generaladvokaten ger är artikel 10.1, där det talas om ”varor ... som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning”, och artikel 9.3, där det hänvisas till ”ovanliga transportsätt av enskilda individer eller för deras räkning”. Enligt generaladvokaten leder alltså en bokstavstolkning av artikel 8 i cirkulationsdirektivet till slutsatsen att artikeln bara är tillämplig om den enskilda individ som köpt

¹⁵³ Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 31-34

¹⁵⁴ transported by them

¹⁵⁵ transportés par eux-mêmes

¹⁵⁶ Waren, die Privatpersonen ... sie selbst befördern

¹⁵⁷ og som de selv medfører

¹⁵⁸ Mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 36

¹⁵⁹ Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 36-38

punktskattebelagda produkter själv har rest till en annan medlemsstat, och sedan personligen transporterat hem varorna.

En bokstavstolkning av artikel 8 talar följaktligen för att innebörden av ”transporterats av dem själva” skall tolkas som att den enskilde personligen måste föra med sig varorna över gränsen, precis som generaladvokaten föreslagit. Men denna slutsats är inte den enda möjliga. Artikel 8 kan inte isoleras från övriga bestämmelser i direktivet, utan måste sättas in i sitt sammanhang. Dessutom är det ingalunda alla språkversioner som klart pekar på att denna lösning skulle vara den rätta. Om lagstiftaren menat att den enskilde verkligen var tvingad att transportera varorna personligen, så hade alla tolkningsproblem undvikits genom att detta klart uttryckts i artikeln.

7.4.3 Artikel 26 i cirkulationsdirektivet

Artikel 26 i cirkulationsdirektivet ger som vi sett Danmark, Sverige och Finland möjlighet att tillämpa vissa restriktioner på den mängd alkohol och tobak som resenärer får föra in i respektive land, vilket innebär undantag från artikel 8.

Generaladvokaten argumenterar i sitt förslag till dom för att det är underförstått av lydelsen av artikel 8 att den enskilde skall vara ”resenär” för att artikeln skall vara tillämplig.¹⁶⁰ Stöd för detta finner han i det faktum att det i artikel 26, som, enligt honom, handlar om resenärer, skapats ett direkt samband med artikel 8. Artikel 26 innebär ju dessutom ett undantag från systemet i artikel 8. Detta förutsätter enligt generaladvokaten, att artikel 8 logiskt sett måste innebära ett krav på att den enskilde resenären personligen förvärvar och själv transporterar punktskattebelagda varor för att han skall få erlägga punktskatt i inköpsmedlemsstaten. Generaladvokatens

resonemang försvagas av att man i den nya formuleringen av artikel 26 i direktiv 96/99/EG har uteslutit ordet ”resenär”. Nu nämns bara produkter som förts in i landet av enskilda individer för deras eget bruk, vilket ligger nära den formulering som används i artikel 8.

Hållbarheten i generaladvokatens argument är oavsett denna ändring svag. Om nu just resenärer avsågs i artikel 8, varför har detta inte nämnts uttryckligen, som i artikel 26? Det är ju dessutom möjligt att man genom artikel 26 avsåg att göra undantag från endast vissa av de transaktioner som omfattas av artikel 8, och att det var därför man uttryckligen valde att ta med ordet resenär i artikeln.

Att acceptera detta resonemang kan dock leda till otillfredsställande resultat. Syftet med artikel 26 är ju, som vi sett, att undvika störningar i handelsmönster och snedvriden konkurrens vid ikraftträdandet av punktskattereglerna inom gemenskapen. Låt oss anta att artikel 8 omfattar inte bara varor som resenärer för in, utan även varor som enskilda personer köper och låter någon annan transportera. Om undantagen i artikel 26 bara gäller resenärer, skulle det innebära att så länge enskilda personer låter

¹⁶⁰ Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 39-40

någon annan transportera varorna, så är undantagen inte tillämpliga. Detta strider klart mot restriktionernas syfte.

Jag anser dock att detta problem inte kommer att uppstå även om artikel 8 ges en extensiv tolkning. Den nya formuleringen av artikel 26 nämner inte resenärer specifikt, utan bara varor som förts in av enskilda personer själva, vilket nära anknyter till formuleringen i artikel 8. Detta innebär, att alla situationer som kan tänkas omfattas av artikel 8, också omfattas av undantagen i artikel 26.

7.4.4 Cirkulationsdirektivets syfte och uppbyggnad

7.4.4.1 Allmänt

För att bestämma innebörden av artikel 8 i cirkulationsdirektivet måste man också se till direktivets syfte och uppbyggnad. Tolkningen av artikeln får inte leda till att direktivets syfte förfelas, och inte heller till att övriga artiklar förlorar sin betydelse.

7.4.4.2 Innehavets karaktär, artikel 9

Som nu betonats ett flertal gånger, så görs i direktivet skillnad mellan privat och kommersiellt innehav. Att en enskild person anlitar någon annan för att transportera varorna borde i sig inte betyda att innehavet då skulle betraktas som kommersiellt. Artikel 9 ger kriterier för fastställande av innehavets karaktär, och här ställs vissa gränser för mängden varor som kan anses vara för eget bruk upp. Enligt min mening borde dessa gränser kunna användas även då en enskild person inhandlat varor i en annan medlemsstat, men låter någon annan sköta transporten för hans räkning.

7.4.4.3 Kontrollproblem

I preambeln till cirkulationsdirektivet sägs att punktskattebelagda varors flyttningar mellan medlemsstaterna inte får leda till kontroller som är ägnade att hindra den fria rörligheten inom gemenskapen. Vidare är det viktigt att kunna bestämma när en punktskatt förfaller till betalning, och därför måste man känna till varornas förflyttningar inom gemenskapen.¹⁶¹ I det nuvarande systemet måste varor under skatteuppskov följas av ett ledsagardokument, och vid postorder måste säljaren erlagga punktskatt i sitt land, för att få denna återbetald när punktskatt betalats i destinationsmedlemsstaten. Dessa förfaranden är uppbyggda på ett sätt som gör att man minskar antalet behövliga kontroller, och säkerställer att punktskatten betalas i den medlemsstat som fastställs i direktivet. Ett system under vilket enskilda personer skulle få anlita fristående transportörer för transport av punktskattebelagda varor som de själv har köpt passar inte riktigt in i det här systemet, och skulle eventuellt kunna kräva kontroller vid gränsen. Det blir t ex svårt att avgöra hur mycket en enskild person för in i landet, om flera olika transportörer anlitas. Visserligen har punktskatt redan erlagts för de aktuella varorna, men transaktionerna kan komma att övergå från att vara

¹⁶¹ Direktiv 92/12/EEG, preambel 10

privata till att vara kommersiella, och varorna blir då punktskattepliktiga i destinationsmedlemsstaten.

Å andra sidan kan en enskild medborgare resa över gränsen till en annan medlemsstat obegränsat antal gånger och hämta hem punktskattebelagda produkter som han själv bär över gränsen. Även detta kan övergå till att vara ett kommersiellt innehav, och i denna situation föreligger också kontrollsvårigheter. Oavsett hur man väljer att tolka artikel 8, d v s om man anser att den omfattar bara det fall då en enskild själv för med sig varorna över gränsen eller inte, så är situationen ur kontrollsynpunkt inte helt tillfredsställande. Kontrollsvårigheter kan alltså inte vara avgörande då man avgör hur artikel 8 skall tolkas.

7.4.4.4 Distansförvärv

Det argument som starkast talar för att låta artikel 8 omfatta även varor som transporteras av någon annan för en enskild persons räkning, är att det annars uppstår en lucka i direktivet för vad generaladvokaten kallar ”distansförvärv”.¹⁶² En restriktiv tolkning av artikel 8 skulle leda till att situationer då en enskild själv inhandlar en vara i en annan medlemsstat, och anlitar tredje mans tjänster för att transportera varan faller utanför direktivets tillämpningsområde. Artikel 10 om distansförsäljning omfattar ju bara fall då varan transporteras ”direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning”.

Generaladvokaten argumenterar för att den lucka som uppstår skall fyllas med hjälp av en analogi med regeln om distansförsäljning.¹⁶³ Detta är i och för sig en möjlig lösning, men eftersom det inte finns några klart avgörande skäl till att inte låta distansförvärv omfattas av artikel 8, så finns det heller ingen anledning att göra en analogi. Det får väl förutsättas att gemenskapslagstiftaren tänkt sig att alla former av flyttningar av punktskattebelagda varor skulle falla under någon artikel i cirkulationsdirektivet, utan hjälp av analogier.

7.4.4.5 Distansförsäljning, artikel 10

Som vi sett är det viktigt att artikel 8 tolkas på ett sätt som gör att övriga bestämmelser inte berövas sin verkan. Om man godtar att endast situationer då enskilda själv för punktskattebelagda varor över gränserna skall omfattas av artikel 8 förlorar artikel 10 i viss mån sin betydelse, åtminstone när det gäller avgörandet av i vilket land punktskatten skall betalas. Om artikel 8 tolkas så att skatt skall tas ut i inköpslandet bara i sådana situationer där individen själv transporterar sina varor, så gäller ju motsvarande inte för distansförsäljning. Då tillämpas i stället den allmänna regeln om att punktskatt tas ut i destinationsmedlemsstaten, och specialregleringen i artikel 10 blir överflödig.

Generaladvokaten hävdar att det ändå är värdefullt att ha en speciell regel för distansförsäljning. De delar av artikel 10 som behandlar säljarens skyldigheter vid distansförsäljning är självklart nödvändiga, men faktum

¹⁶² Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 52

¹⁶³ Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 52-53

kvarstår: med en snäv tolkning av artikel 8 blir den del av artikel 10 som ligger till grund för avgörandet av i vilket land skatten skall tas ut överflödig.

7.4.5 Praxis

Direktiven om punktskatter är relativt nya, och det finns ingen praxis som direkt löser de problem som formulerats ovan. Ett alternativ är dock att titta på andra rättsområden, för att se om det där har fastslagits något som kan vara till hjälp.

Gemenskapsdomstolen har i ett mål prövat giltigheten av en tysk regel, som förbjöd viss import av läkemedel av privatpersoner.¹⁶⁴ I fallet ville en tysk medborgare, Schumacher, beställa ett visst läkemedel per post från Frankrike. Läkemedlet i fråga såldes receptfritt på apotek i båda länderna. Tyskland tillät dock bara privatimport av läkemedel om detta skedde i samband med en resa, och om kvantiteten då inte översteg det man kunde tänkas använda under resan. Om läkemedlet transporterades i ett fordon var importen tillåten om det var tänkt att användas endast av de personer som åkte i fordonet.

Den omstridda frågan i målet var huruvida Tyskland kunde förbjuda privatimport via postorder på grund av skydd för allmän hälsa. Domstolen fann att detta inte var fallet, eftersom läkemedlet fick föras in av resenärer, och förbudet för import via postorder stred mot artiklarna 30 och 36 i Romfördraget om fri rörlighet.

I målet jämfördes alltså fallet då en person köper en vara i en medlemsstat, och sedan bär den över gränsen till en annan medlemsstat, med köp via postorder. Det är dock inte helt självklart att det här resonemanget kan föras över på punktskatteområdet.

Både domstolen och generaladvokaten betonar i *Man In Black* att en civilrättslig princip inte direkt går att föra över på skatterättens område. De två rättsområdena präglas ju av olika syften. I generaladvokatens förslag till dom står t ex att "...de begrepp som används i direktivet kan ha en relativt självständig betydelse, som inte i alla avseenden sammanfaller med motsvarande civil- eller handelsrättsliga begrepp."¹⁶⁵

Även om domstolen och generaladvokaten fällde de aktuella yttrandena rörande rätten att handla genom ombud, så gäller resonemanget i lika hög grad för begreppet privatimport. Som vi sett säger också Poulssen att punktskatter står i särställning till reglerna om fri rörlighet, och stora delar av hans resonemang bygger på detta.¹⁶⁶ Avgörandet i Schumacher-målet kan vägas in i resonemanget om gränsdragningen mellan olika former av import även på skatteområdet, men kan inte ges någon avgörande verkan.

¹⁶⁴ Mål 215/87 Heinz Schumacher mot Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost, [1989] EGT 617

¹⁶⁵ Se generaladvokatens förslag till dom mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 23

¹⁶⁶ Se avsnitt 5.2.3 ovan

7.5 Slutsatser

Efter den här genomgången av gemenskapsrätt och praxis står det klart att det inte går att dra tydliga gränser mellan begreppen kommersiell import, distansförsäljning och privatimport. Det finns mängder av gränsfall, och att köpare och säljare strävar efter att betala punktskatt i ett lågskatteland försvårar klassificeringen ytterligare.

Gränsdragningen mellan kommersiell import och distansförsäljning respektive privatimport ställer inte till några större svårigheter. Hjälpkriterier i cirkulationsdirektivet kan användas för att fastställa ett innehavs karaktär, och om ett företag är inblandat är detta ett tecken på att transaktionen är kommersiell.

Den stora svårigheten ligger istället i att dra gränsen mellan distansförsäljning och privatimport, och då speciellt när en privatperson anlitar en tredje person för att utföra transporten av varorna. Mot bakgrund av direktivets systematik tycks fallet bäst passa in under artikeln om privatimport. Om man definierar förfarandet på annat sätt uppstår nämligen en rättslig lucka i direktivet. Mot tolkningen talar de kontrollsvårigheter som uppstår, och att vissa språkversioner av direktivet utesluter denna tolkningsmöjlighet. Det är dock viktigt att påpeka att det inom gemenskapen aldrig har funnits någon önskan att begränsa medborgarnas rätt att utnyttja de fördelar en inre marknad ger. Tvärtom har det hela tiden setts som positivt att skapa möjligheter även för den enskilda gemenskapsmedborgaren att utnyttja möjligheterna som den fria rörligheten av varor medför.

Ett alternativ till reglerna för punktskatter finns på momsområdet, där man valt att som huvudregel tillämpa ursprungsprincipen vid försäljning till enskilda. I sjätte momsdirektivet finns en specialregel för distansförsäljning, som säger att om en vara skickas till en person utan momsregistrering i en annan medlemsstat, så skall moms erläggas i avsändarstaten. Om värdet på distansförsäljningen från en säljare överstiger en viss gräns, som medlemsstaten fastlagt, skall moms dock erläggas i destinationsmedlemsstaten.¹⁶⁷ Även på momsområdet varierar skattesatserna inom gemenskapen, och vid postorderförsäljning önskar kunderna att beställa sina varor i det land där skatten är lägst. Enligt kommissionen är målet med övergångsperioden på momsområdet att få kontroll över dylika fenomen, utan att påverka den fria rörligheten av varor.¹⁶⁸ Detta resulterade i regeln att distansförsäljning beskattas i destinationslandet under de förutsättningar som nämns ovan.

Huvudregeln i cirkulationsdirektivet är destinationsprincipen, vilken också tillämpas på distansförsäljning. Man har dock skapat ett undantag för privatpersoner, som under vissa förutsättningar får erlagga punktskatt i inköpsmedlemsstaten. Undantaget har inte utsträckts till att gälla distansförsäljning, som också riktar sig till dessa privatpersoner. Det finns dock ett alternativ till denna lösning i det system som används i

¹⁶⁷ Smit & Herzog, s 3-466.59-60

¹⁶⁸ Terra & Kajus, s 341

momsdirektivet, vilket också fungerar på en inre marknad. Generaladvokaten säger i sitt förslag till dom i *Man in Black* att syftet med cirkulationsdirektivet är att skapa en balans mellan de två reglerna att punktskatt skall tas ut i ursprungsmedlemsstaten respektive destinationsmedlemsstaten.¹⁶⁹ En balans skapas knappast av att ursprungsstaten bara får skatteintäkter från enskilda personers inköpta och egenhändigt transporterade varor, medan alla skatteintäkter från distansförsäljning hamnar i destinationsmedlemsstaten. En lösning som den som valts i momsdirektivet gör det också möjligt för privatpersoner att bättre utnyttja den inre marknaden, genom att upp till en viss gräns kunna beställa varor från lågskatteländer.

¹⁶⁹ Se generaladvokatens förslag till dom i mål C-296/95 *Man in Black*, [1998] REG I-1605, premiss 63

8 Gemenskapens aktivitet på området sedan 1993

8.1 Allmänt

Allteftersom systemet har tillämpats i praktiken har ändringar i punktskattedirektiven krävts för att få reglerna att fungera. Som vi sett har tillägg och förändringar genomförts i de ursprungliga direktiven, och dessutom har man förenklats vissa av reglerna rörande ledsagardokument¹⁷⁰. I stort gäller dock fortfarande de regler som trädde i kraft 1993, och även de minimiskattesatser som fastställdes då är än så länge oförändrade.

Som tidigare nämnts skall rådet vartannat år efter en rapport från kommissionen genomföra nödvändiga justeringar av det gällande systemet.¹⁷¹ Rapporterna har dock inte kommit så regelbundet, och endast en rapport som utvärderar hela systemet har levererats. Däremot har reglerna för mineralolja och tobak varit föremål för diverse utredningar.

8.2 Punktskattesystemet i stort

1995 lade kommissionen fram en rapport med utvärdering av det nya punktskattesystemet.¹⁷² Enligt denna rapport fungerar systemet i cirkulationsdirektivet relativt bra, trots att medlemsstaternas punktskattesatser varierar. Rapporten i sig ledde inte fram till några förslag på ändringar, utan det konstaterades bara att ytterligare utredningsarbete krävdes på olika områden.

Redan när kommissionen utarbetade det nuvarande systemet uttalades att de fria marknadskrafterna borde styra ytterligare tillnärmning av punktskatterna i medlemsstaterna. I sin rapport undersökte kommissionen om någon tillnärmning skett i medlemsstater som gränsar till varandra, men som har stor skillnad på nivåerna på punktskatter. Det rörde sig alltså om områden där privatpersoner åkte över gränsen för att handla. Genomförandet av den inre marknaden visade sig ha lett till ytterst lite tillnärmning av punktskattesatser i sådana länder. Det enda undantaget var egentligen Danmark, som sänkte sina punktskatter på öl och vin för att kunna konkurrera med varor köpta i Tyskland. Detta ledde också till en kraftigt minskad gränshandel över den dansk-tyska gränsen. I övrigt var gränshandeln med punktskattebelagda produkter inom gemenskapen stor.

Någon direkt tillnärmning av medlemsstaternas punktskattesatser skedde inte under den period som utvärderades i rapporten. För vissa produkter minskade skillnaderna något, men lågskatte- och högskatteländerna låg

¹⁷⁰ Se t ex kommissionens förordning (EEG) nr 3649/92 om förenklade ledsagardokument vid flyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor som redan har frisläppts för konsumtion i den avsändande medlemsstaten

¹⁷¹ Se avsnitt 4.3.1 ovan

¹⁷² COM (95) 285 final

fortfarande långt ifrån varandra. Förändringarna i punktskattesatserna skedde enligt kommissionen inte heller på något sätt så att man velat närma sig andra medlemsstaters skattesatser, eller de målskattesatser som gemenskapen ställt upp. Istället berodde det på andra faktorer, och ändringarna var ofta lika stora i hög- och lågskatteländerna, vilket betydde att förändringarna i praktiken ofta inte ledde till någon tillnärmning.

Enligt kommissionens rapport fanns det en enighet mellan medlemsstaterna om att ytterligare tillnärmning behövdes, men däremot fanns det ingen gemensam uppfattning om vilken nivå skattesatserna borde ligga på. Kommissionen uttalade att det fanns utrymme för vidare utveckling av det existerande systemet, men några konkreta förslag lades inte fram. Man konstaterade bara att ytterligare utredningsarbete krävdes, speciellt för cigaretter och mineralolja.

8.3 Tobak

Som vi sett bygger punktskatten på cigaretter på detaljhandelspriset i den mest efterfrågade priskategorin. I sin rapport från 1995 observerade kommissionen att förändringar i den del av priset på en vara som inte utgörs av skatt, kan leda till att förhållandet mellan den totala punktskatten och detaljhandelspriset störs. Flera medlemsstater med hög skattebörda på cigaretter låg nära minimiskattesatsen, och enligt kommissionens åsikt är inte syftet med reglerna att tvinga dessa stater att höja skatten ytterligare vid minsta förändring i detaljhandelspriset. Kommissionen ansåg att det enda sättet att komma till rätta med detta problem var att ge medlemsstaterna en möjlighet att avstå från att höja sina punktskatter på cigaretter när priset på en vara ökas, även om detta skulle leda till att den totala skattebördan understiger minimiskattesatsen. I samband med rapporten presenterades dock inget förslag till förändring.¹⁷³

Fortsatt utredningsarbete har lett till att direktivförslag lagts fram under 1998, med en förändring motsvarande den som beskrivs ovan. Någon förändring av minimiskattesatsen för cigaretter anses det inte finnas något behov av, och den ursprungliga skattesatsen ligger fast.¹⁷⁴

I 1998-års rapport föreslås en ökning av minimiskattesatserna för andra tobaksvaror än cigaretter. Alla medlemsstater ligger dock i praktiken redan över de nivåer som kommissionen föreslår. Slutligen anser kommissionen att de rapporter som skall utföras och lämnas till rådet bör genomföras vart femte år, istället för vartannat.¹⁷⁵

8.4 Mineralolja

Enligt kommissionens rapport 1995 ökade medlemsstaterna sina punktskatter på drivmedel väsentligt under perioden 1993-1995, och den medlemsstat som vid rapportens tidpunkt hade den lägsta punktskatten på bensin låg ändå 20% över minimiskattesatsen. Alla medlemsstater hade

¹⁷³ COM (95) 285 final

¹⁷⁴ COM (98) 320 final

¹⁷⁵ COM (98) 320 final

dock höjt sina punktskatter, och någon tillnärmning hade alltså inte skett. Enligt kommissionen krävdes ytterligare utredning, för att se om åtgärder behövdes sättas in för att få igång tillnärmningsprocessen.¹⁷⁶

För mineraloljor för uppvärmning hade däremot punktskatterna stagnerat under samma period. Ett stort problem rörande dessa produkter var, enligt rapporten, att vissa bränslen punktbeskattas, medan andra, direkt konkurrerande produkter, inte gör det. Detta har antagligen bidragit till stagnationen av punktskattesatserna. Enligt kommissionen vore därför en rimlig lösning att utöka antalet produkter som omfattas av punktskattedirektiven.¹⁷⁷

Kommissionen lade under 1997 fram ett förslag, enligt vilket energiprodukter beskattas mer enhetligt. Både drivmedel och bränslen för uppvärmning ingår i förslaget, som innehåller en lista över de produkter som omfattas och minimiskattesatser.¹⁷⁸ Förslaget har dock inte antagits än, utan man inväntar fortfarande europaparlamentets yttrande.

Året innan, 1996, gjordes en översyn av möjligheten för medlemsstaterna att tillämpa undantag från minimiskattesatserna på mineralolja. Kommissionen gjorde då bedömningen att systemet för mineraloljor borde genomföras mera effektivt, och att antalet undantag i framtiden därför borde begränsas, och vara temporära.¹⁷⁹

8.5 Nya kontrollregler

Med öppna gränser och varierande punktskattesatser finns det en risk för missbruk, men i kommissionens första rapport fanns inga siffror på hur utbrett missbruket kunde vara. Där sades det bara att det var svårt uppskatta om en ökning skett efter genomförandet av den inre marknaden, och att situationen måste övervakas. Först därefter skulle man kunna avgöra huruvida medlemsstaternas insatser för att förhindra skattefusk var tillräckliga, eller om det skulle krävas åtgärder på gemenskapsnivå.¹⁸⁰

Problemet med skattefusk på punktskatteområdet har senare visat sig vara stort. Totalt beräknades medlemsstaternas förlorade skatteintäkter under 1996 p g a fusk uppgå till 4,8 miljarder ecu (3,3 miljarder ecu för tobak och 1,5 miljarder ecu för alkohol). Kommissionen uppmärksammade problemet, och i mars 1997 tillsattes en grupp som tillsammans med nationella myndigheter skulle göra en djupgående analys av situationen, och komma med förslag till lämpliga åtgärder.¹⁸¹

Ett gemensamt program, FISCALIS, har nu antagits för att förhindra missbruk på området.¹⁸² Härigenom skall nationella myndigheter få möjlighet att samarbeta för att förhindra skattefusk, och i programmet

¹⁷⁶ COM (95) 285 final

¹⁷⁷ COM (95) 285 final

¹⁷⁸ COM (97) 30 final

¹⁷⁹ COM (96) 549 final

¹⁸⁰ COM (95) 285 final

¹⁸¹ Kommissionens pressmeddelande 98/384

¹⁸² Se europaparlamentets och rådets beslut nr 888/98/EG

nämns bl a ett gemensamt informationssystem, utbyten, seminarier och gemensam utbildning.¹⁸³

I april 1998 lade kommissionen vidare fram ett förslag med regler som skall förhindra missbruk av punktskattesystemet. Man föreslår bl a ett system som innebär att myndigheterna i berörda medlemsstater måste notifieras innan en transport under skatteuppskov sker, vilket gör det lättare att övervaka verksamheten, och planera vilka kontrollåtgärder som behöver sättas in. Kommissionen har också uttalat att det i framtiden kommer att bli nödvändigt med något slags datoriserat kontrollsystem.¹⁸⁴

¹⁸³ Se COM (97) 175 final och COM (97) 621 final

¹⁸⁴ Kommissionens pressmeddelande 98/384

9 Punktskattereglerna i praktiken

9.1 Allmänt

Som vi sett fungerar inte dagens punktskattesystem helt problemfritt. Köpare och säljare försöker hitta sätt att erlagga punktskatt i det land där den är lägst. Olika regler gäller för olika former av import, och för att få betala punktskatt i ett lågskatteland kan en transaktion utges för att vara privat, när den egentligen är kommersiell. Vidare krävs vid flyttning av varor under punktskatteuppskov att varorna åtföljs av ett ledsagardokument som skall upprättas i fyra kopior och skickas till olika aktörer och myndigheter, och även här finns utrymme för fusk.

Ett stort problem ligger också i den inneboende konflikt som finns mellan den fria rörligheten för varor på den inre marknaden, och staternas önskan att driva in de punktskatter de har rätt till enligt dagens system. Det är omöjligt för medlemsstaterna att inte ha någon form av kontroller för att få de skattskyldiga att betala skatten, även om dessa kontroller inte utförs som rena gränskontroller. Staternas intressen av att upprätthålla en inre marknad med fri rörlighet, och att driva in skatter på de varor som rör sig över gränserna blir i viss mån motstridiga.

I detta kapitel ges exempel på förfarande som används för att komma undan en hög punktskatt. Vidare uppmärksammas de problem som avskaffandet av tax-free 1999 kommer att innebära. Ett avsnitt behandlar också missbruk av punktskattereglerna i Sverige, och hur reglerna tillämpas och övervakas här.

9.2 Kringgående av reglerna

Punktskattesystemet inom gemenskapen bygger på att gränskontroller inte skall vara nödvändiga för att kontrollera att systemet verkligen följs. Grunden för kontrollen av den kommersiella handeln är istället ledsagardokumentet, som skall följa varor som transporteras under skatteuppskov. Medlemsstaterna har dock ingen möjlighet att veta vilka transporter som kommer att ske, och kan inte förutse vilka kontroller som kan behövas.¹⁸⁵

Skattefusk på området förekommer i olika former. Som vi sett är det svårt att dra gränsen mellan olika former av import, och detta kan utnyttjas på olika sätt. Personer kan föra in en större mängd varor som sägs vara avsedda för eget bruk, men som säljs vidare. Samma person kan också åka över en gräns ett större antal gånger, och föra med sig en mindre mängd varor varje gång. Eftersom inga regelrätta gränskontroller får förekomma kan transporter över gränserna helt enkelt ske på otillåtna sätt.¹⁸⁶

¹⁸⁵ Kommissionen arbetar dock med att avhjälpa detta, se avsnitt 8.5 ovan

¹⁸⁶ Se avsnitt 9.4 nedan

Ledsagardokumenten är som sagt en kontrollmöjlighet av kommersiell handel med punktskattebelagda varor. Det mest uppenbara fallet på kringgående av cirkulationsdirektivets regler är då inget ledsagardokument följer en transport med varor under punktskatteuppskov. Vidare är det möjligt att fylla i felaktiga uppgifter på dokumenten, och att förfalska dem.¹⁸⁷

Det finns möjlighet att fuska med ledsagardokument även då avsändare och/eller mottagare av varorna är kända. De formella reglerna på området är detaljerade, och jag nöjer mig med att presentera ett exempel.

”Sprit köps direkt från en fabrik i exempelvis Sydeuropa (skatteupplag 1) och transporteras med ledsagardokument till skatteupplag 2, som skickar tillbaka ett kvitterat returexemplar till skatteupplag 1. Skatteupplag 2 skickar sedan iväg spriten till skatteupplag 3 som ligger i ett annat land. Även denna gång åtföljs lasten av ett ledsagardokument där returexemplaret återsänds av skatteupplag 3 till skatteupplag 2 efter att spriten levererats. Spriten skickas därefter vidare med ett nytt ledsagardokument där köparen anges vara en person i exempelvis Ryssland. När spriten kommer till Sverige tas den emot av olika ”gäng” och skingras. Returexemplaret förses med falsk stämpel och skickas tillbaka till skatteupplag 3, som på så sätt får bevis för att spriten kommit fram.”¹⁸⁸

9.3 Tax-free

9.3.1 Undantagets giltighet och tidsbegränsning

I cirkulationsdirektivets artikel 28 görs som tidigare nämnts ett undantag från de allmänna punktskattereglerna för tax-free försäljning. Motsvarande regel finns också rörande moms, och giltigheten av tax-free undantaget har varit uppe i gemenskapsdomstolen för prövning.¹⁸⁹

Frågan om undantagets giltighet ställdes till domstolen efter en tvist mellan företagen som driver den fasta järnvägsförbindelsen under engelska kanalen, och ett företag som driver båttrafik på samma kanal. Grunderna för att få regeln ogiltigförklarad var att vissa felaktigheter, enligt klagandens mening, begåtts i samband med att den antogs. Gemenskapsdomstolen fann dock inga omständigheter som skulle innebära att tax-free undantagets giltighet kunde ifrågasättas.

Tax-free undantaget upphör att gälla den 30 juni 1999. Övergångsperioden har varit förhållandevis lång, bl a för att verksamheten skulle kunna avvecklas under kontrollerade former. Tax-free försäljningen inom gemenskapen har dock inte minskat i någon större utsträckning. Istället för att hitta alternativa möjligheter att bedriva verksamhet, och således undvika arbetslöshet, har det inom branschen bedrivits stora kampanjer för att förlänga undantaget ytterligare.

¹⁸⁷ SOU 1997:86, s 131

¹⁸⁸ Exemplet är hämtat från SOU 1997:86, s 133, och är baserat på ett verkligt fall

¹⁸⁹ Mål C-408/95 Eurotunnel SA m fl mot Sea France, [1997] REG I-6315

När cirkulationsdirektivet antogs var inställningen inom gemenskapen att arbetet med harmoniseringen av punktskattesatserna skulle ske fortlöpande under 90-talet, och att det därför inte skulle bli några praktiska problem med att avskaffa tax-free försäljningen. Den tillnärmning av punktskattesatser man hoppades på har dock inte skett, vilket innebär att de problem som fanns när beslutet om undantag togs fortfarande kvarstår.

9.3.2 Problem och möjlig lösning

Tax-free försäljning bedrivs ju i samband med transport av personer, t ex på färjor eller flygplan, som förflyttar sig mellan olika medlemsstaters territorier. Ingen medlemsstat är intresserad av att låta någon annan stat kräva ut skatt på sitt territorium, och eftersom det inte finns enhetliga punktskattesatser i gemenskapen blir resultatet att en butik ombord på en färja eller dylikt får byta pris på sina varor beroende på var de befinner sig. Denna lösning är självklart ohållbar.

Kommissionen har nu kommit med ett förslag till hur handeln ombord på färjor och flygplan skall organiseras utan att reglerna behöver ändras.¹⁹⁰ Det sistnämnda är självklart en fördel, eftersom beslut om ändringar av punktskattereglerna kräver enhällighet.

Punktskatter på varor skall som vi sett tas ut bl a när varan i fråga lämnar ett skatteupplag. Enligt kommissionens förslag skulle denna princip också tillämpas för de varor som säljs ombord på varor och flygplan. Varorna skulle alltså beläggas med den punktskattesats som gäller i det land där varorna tagits ut ur ett skatteupplag och lastats på den aktuella farkosten. Medlemsstaten i fråga måste dock vara en som ingår i färje- eller flygrutten. Detta innebär att säljarna ges en möjlighet att köpa och lasta varor i det land där punktskattesatsen är lägst, och slipper byta skattesats under resans gång.

Det är i detta sammanhang intressant att se även på momsreglerna. Enligt de regler som gäller inom gemenskapen skall momsens under hela resan tas ut i enlighet med den skattesats som gäller i avgångsstaten. Färjor som går mellan två medlemsstater måste alltså byta skattesats beroende på vilket land de avgår från.

Enligt kommissionens förslag räknas resor mellan två medlemsstater som resor inom gemenskapen, oavsett om färjor och flygplan passerar internationellt område. Då farkoster som färdas mellan två medlemsstater gör ett tillfälligt stopp i ett land utanför gemenskapen där passagerarna har möjlighet att stiga av för att göra inköp så tillämpas reglerna för resande till och från tredje land, med tillhörande restriktioner.

Sverige har accepterat den här lösningen, med restriktionen att ingen utländsk punktskatt får tas ut på svenskt territorium. Butikerna måste alltså stänga när den svenska gränsen passeras, om inte svenska punktskatter tas ut.¹⁹¹ Det är inte heller sannolikt att någon stat inom gemenskapen kommer att acceptera att en annan stats punktskatt får tas ut på dess territorium.

¹⁹⁰ Se kommissionens pressmeddelande 98/858

¹⁹¹ *Sydsvenska Dagbladet* 980930

Det här förslaget har visserligen fördelen att skattereglerna inte behöver ändras, men att tillämpa det i praktiken är inte helt problemfritt. Färjor som går mellan två länder måste tillämpa olika skattesatser för moms beroende på vilket håll de är på väg åt. Butikerna måste stänga när man åker in i ett land vars punktskattesatser man inte tillämpar. Det måste på något sätt fastslås i vilket land punktskattebelagda varor tagits ut ur ett skatteupplag, och att detta land verkligen är en del av ruten. Dessutom skall det säkerställas att passagerarna vid shoppingresor till tredje land verkligen har möjlighet att lämna farkosten, och att de aktuella inköpen gjorts utanför gemenskapen.

Det föreslagna systemet leder till ett visst godtycke i fråga om vilken stat som skall få skatteintäkterna. I praktiken kommer lågskatteländerna att tjäna på förslaget, vilket kan leda till en snedvridning av konkurrensen.

9.4 Sverige – ett exempel

9.4.1 Allmänt

Sverige har överlag höga punktskattesatser, och har också som vi sett fått lov att tillämpa restriktioner i den mängd alkohol och tobak som enskilda får föra in i landet. Sverige har ju traditionellt sett fört en restriktiv alkohol- och tobakspolitik, med hänsyn till folkhälsan. För mineralolja finns inga undantag, utan cirkulationsdirektivets regler tillämpas. Det kan vara intressant att se vilka problem Sverige haft sedan inträdet i gemenskapen, och hur man har löst dem.

9.4.2 Kringgående av punktskattereglerna i Sverige

9.4.2.1 Mineralolja

Avseende mineralolja är problemet mest utbrett i de norra delarna av Sverige, eftersom punktskattesatserna på mineraloljeprodukter är betydligt lägre i Finland. Som tidigare nämnts tillämpas ett märkningssystem av mineralolja inom gemenskapen, och i Finland är den lågbeskattade oljan rödmärkt. Det är främst med denna olja som gränshandeln sker.¹⁹²

Redan under 1995 inkom rapporter om skattefusk och intensiv gränshandel med den finska rödmärkta oljan. I Sverige var det då förbjudet att använda lågbeskattad olja, som i Sverige är grönmärkt, i motordrivna fordon¹⁹³, medan det enligt finskt lag var tillåtet att använda lågbeskattad olja bl a i utlandsregistrerade personbilar. För att komma till rätta med detta utvidgade Sverige sitt förbud till att omfatta även finsk rödmärkt olja.¹⁹⁴

I april 1997 skickade kommissionen, generaldirektorat XXI för tullunion och indirekta skatter, en skrivelse till den svenska regeringen, där man ifrågasatte om det svenska förbudet mot att använda mineralolja, märkt

¹⁹² SOU 1997:86, s 127

¹⁹³ 2:9 lagen (1994:1776) om skatt på energi

¹⁹⁴ Se prop 1995/96:57

enligt finska föreskrifter, var förenligt med gemenskapsrätten.¹⁹⁵ Detta ledde till en ny ändring i den svenska lagen, så att förbudet inte längre omfattade finsk olja. Ändringen gavs retroaktiv tillämpning från den 1 januari 1996, och trädde i kraft den 1 juli 1997.¹⁹⁶

Efter att ändringen genomförts inkom flera ersättningsanspråk till Justitiekanslern från personer som ansåg att de lidit skada eftersom de inte haft möjlighet att köpa den billigare finska oljan under tidsperioden 1 januari 1996 – 30 juni 1997. Justitiekanslern beslutade till de klagandes fördel, i enlighet med gemenskapspraxis om en medlemsstats skadeståndsansvar gentemot enskilda, då staten inte fullföljt förpliktelser som följer av gemenskapsrätten.¹⁹⁷

Enligt EG-rätten får inte lågbeskattad olja användas som drivmedel för fordon, och den finska lagstiftningen strider alltså mot gemenskapsrätten. Under 1997 påpekade också kommissionen detta för Finland i en skrivelse.¹⁹⁸

Möjligheten att köpa lågbeskattad finsk olja kvarstår alltså, och gränshandeln är omfattande. Som vi sett skall under vissa förutsättningar oljan beskattas i Finland, och problem uppstår då inte. Skattefusk uppkommer bara om cirkulationsdirektivets regler kringgås på något vis.

Det är självklart omöjligt att klart uppskatta problemets omfattning, men det verkar vara utbrett. Det förekommer annonser om försäljning av lågbeskattad finsk olja, och det går att hyra specialkonstruerade fordon som är avsedda för transport av mindre mängder mineralolja. Vid de ingripande som tullen i området gjorde sommaren 1996 saknades ledsagardokument vid alla transportkontroller av oljetankbilar som genomfördes. De allvarligaste brotten mot cirkulationsdirektivets regler sker på den kommersiella sidan, där det rör sig om stora mängder mineralolja. Fusk förekommer dock också i samband med privatimport, vilket förekomsten av ovannämnda specialkonstruerade fordon tyder på.¹⁹⁹

9.4.2.2 Alkohol och tobak

Till skillnad från situationen när det gäller mineralolja, finns problemen rörande alkohol och alkoholdrycker främst i de södra delarna av landet. Sedan EU-inträdet har tullens beslag av alkohol ökat, medan skatteintäkterna från dylika produkter har minskat, liksom Systembolagets försäljning. Allt detta tyder på att smuggling av alkohol och alkoholdrycker förekommer. Även den olagliga införseln av cigaretter tycks ha ökat efter EU-inträdet. Mycket av tobaksimporten har skett via postorder.²⁰⁰

Dessutom har man i södra Sverige problem med vad som verkar vara organiserad verksamhet, där alkohol och alkoholdrycker importeras till Sverige utan att punktskatt erläggs. Verksamheten är organiserad så, att en resenär som har med sig stora mängder alkohol anmäler införseln i tullen. Därefter säljer han spriten i Sverige, struntar i att betala skatten, och för ut

¹⁹⁵ Se SOU 1997:86, s 121-122

¹⁹⁶ 2:9a lagen (1994:1776) om skatt på energi

¹⁹⁷ Justitiekanslerns beslut 980220, diarienummer 2319-97-44

¹⁹⁸ Se SOU 1997:86, s 122

¹⁹⁹ SOU 1997:86, s 127-128

²⁰⁰ SOU 1997:86, s 128-131

vinsten ur landet så att det inte finns något att hämta när kronofogden försöker driva in skulden. De ansvariga för verksamheten bär aldrig själva varorna över gränsen, utan anlitar istället någon med små tillgångar.²⁰¹

Ett annat sätt att olagligt föra in alkohol och tobak i landet är via shoppingresor organiserade av bussbolag. Från södra Sverige går endagsresor till Tyskland, och enligt tullen åker ett antal personer med jämna mellanrum på dessa resor, inhandlar den tillåtna ransonen och säljer sedan produkterna i Sverige med god förtjänst. Tullen anser därför att denna införsel kan klassificeras som kommersiell.²⁰²

9.4.3 Försök att komma till rätta med missbruket

Ovanstående är bara en exemplifiering av den typ av problem en enskild medlemsstat kan ställas inför. Sverige har dock, i myndigheternas ögon, kommit till rätta med vissa delar av den olagliga införseln genom införandet av en ny lag om punktskattekontroll, som trädde i kraft den 1 juli 1998.²⁰³

Lagen syftar till att förstärka kontrollen av transporter av skattepliktiga varor som skall åtföljas av ledsagardokument enligt cirkulationsdirektivet, och att hindra att varor för vilka punktskatt inte erlagts når den illegala marknaden. Lagen är tillämplig på yrkesmässig handel och distansförsäljning av punktskattebelagda varor.

Genom lagen ges tullen möjlighet att genomföra kontroller av transporter som kan klassificeras som yrkesmässiga vägtransporter, för att säkerställa att de sker i enlighet med cirkulationsdirektivets regler. Varor för vilka punktskatt inte betalats får omhändertas, och lämnas inte ut förrän skatten erlagts.

Man har även infört regler för att säkerställa att punktskatt vid distansförsäljning erläggs i Sverige. Tullen har fått befogenhet att öppna paket o dyl som man antar innehåller alkohol eller tobak. Denna befogenhet är dock belagd med vissa begränsningar, till skydd för posthemligheten. Varorna får omhändertas tills skatten har betalats.

Med avseende på postorderhandeln har lagen fått den effekt som myndigheterna önskat. Till en postterminalen i Malmö, dit i princip alla utrikes paket kommer, anlände i juni ca 12 miljoner cigaretter. I september var motsvarande siffra 600.²⁰⁴ Det är självklart lättare att kontrollera paket än ”misstänkta” lastbilar, så huruvida den olagliga yrkesmässiga trafiken minskat är oklart.

²⁰¹ *Sydsvenska Dagbladet* 980827

²⁰² *Sydsvenska Dagbladet* 981004

²⁰³ Lag (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeproducter. För beskrivningen av lagen hänvisas till Classon Förbättrade möjligheter till punktskattekontroll, *Svensk Skattetidning* nr 4/98, s 346-355

²⁰⁴ *Sydsvenska Dagbladet* 981004

9.4.4 Synpunkter på den svenska lösningen

I debatten rörande distansförsäljningens vara eller icke vara har de stora problemen med smuggling och det därpå följande bortfallet av skatteintäkter framställts som en av de negativa följderna med Sveriges medlemskap i EU. Handeln har dessutom setts som ett hinder i kampen mot rökning och alkoholmissbruk. För att hitta en lösning genomfördes lagen om punktskattekontroll, och tullen fick ökade befogenheter. I den nyligen framlagda budgetpropositionen får tullen 34 miljoner extra för att kontrollera att ingen handel med alkohol och tobak per postorder sker utan att svensk skatt erläggs för varorna.²⁰⁵ Sverige har alltså på detta sätt på ett effektivt sätt avbrutit postorderhandeln med punktskattebelagda varor. Syftet med den inre marknaden är dock att varor skall kunna röra sig över gränserna utan kontroller. Vid distansförvärv där inte säljaren arrangerar transporten, utan denna omhändertas av kunden själv, är det inte heller klarlagt att punktskatt verkligen skall erläggas i destinationslandet.

Mål rörande giltigheten av lagen om punktskattekontroll har varit uppe i Länsrätten i Stockholm för prövning. I målen begärde enskilda prövning av tullens beslut att omhänderta paket innehållande punktskattepliktiga varor, och de hänvisade bl a till att det rörde sig om privatimport och att lagen om punktskattekontroll inte var förenlig med gemenskapsrätten. Domstolen avvisade dock överklagandena, eftersom lagen enligt dess uppfattning inte strider mot gemenskapsrätten i något avseende. Enligt domstolen är den aktuella lagen förenlig med principen om den inre marknaden, och de kontroller som genomförs anser domstolen vara nödvändiga för att säkerställa att punktskattereglerna respekteras.²⁰⁶

Det kan givetvis diskuteras huruvida den nya lagen om punktskattekontroll är förenlig med gemenskapsrätten. Kontroller vid de inre gränserna får inte förekomma, och med de befogenheter som den svenska tullen fått genom den nya lagen är man förvillande nära regelrätta gränskontroller. Denna fråga är dock alltför omfattande för att diskuteras här.

²⁰⁵ *Sydsvenska Dagbladet* 981014

²⁰⁶ Länsrätten i Stockholms län, målnr Ö 10547-98, Ö 12155-98, Ö 12157-98, Ö 11060-98 och Ö 10606-98

10 Avslutning

Under arbetet med att utforma ett gemensamt punktskattesystem uttalade kommissionen ett flertal gånger att ett gemensamt förfarande för flyttningar av punktskattebelagda varor utan gränskontroller skulle komma att missbrukas om inte en tillnärmning av punktskattesatserna samtidigt skedde. Förslaget om tillnärmning antogs dock inte, utan man valde att tillämpa minimiskattesatser, vilket skulle ge ett flexiblere system. Ett antal specialregler infördes för att förhindra skatteundandragande, men som vi sett är problemen med missbruk i praktiken stora.

Att medlemsstaterna endast är bundna av minimiskattesatser gör att de i teorin kan tillämpa hur höga punktskatter som helst, vilket självklart gör att företagen i de olika länderna på den inre marknaden har olika förutsättningar. Den enda möjligheten att komma åt höga punktskattesatser är genom att åberopa de allmänna reglerna för fri rörlighet av varor, men dessa regler kan bara tillämpas under särskilda förutsättningar. Gemenskapsdomstolen har heller aldrig angripit en punktskatt på grundval av dessa regler. Möjligheten finns dock, och det skall bli intressant att se om den kommer att användas.

Dagens system ger också upphov till tolkningsproblem. Eftersom punktskatterna varierar inom gemenskapen är det viktigt att fastställa i vilken medlemsstat en viss transaktion skall skattebeläggas. Beroende på vilken karaktär importen har skall skatten betalas i inköpslandet respektive i konsumtionslandet. Självklart strävar köpare och säljare efter att betala punktskatt i det land där skattesatsen är lägst, och arbetet med att klassificera ett enskilt köp kan därför försvåras. Som vi sett går den diffusaste gränsen mellan privatimport, då punktskatt skall erläggas i inköpslandet, och distansförsäljning, då skatten skall betalas i konsumtionslandet. Problemet har blivit större under senare år eftersom kommunikationerna hela tiden förbättras, och medborgarna kan nu utan större ansträngning beställa varor från en annan medlemsstat via internet.

Det står klart att det nuvarande systemet inte kan fungera på ett tillfredsställande sätt utan omfattande insatser både inom gemenskapen och i medlemsstaterna för att utveckla och utföra kontroller av flyttningar av punktskattebelagda varor. Stora resurser läggs alltså ner för att bevara bilden av en fungerande inre marknad genom att inte utföra kontroller öppet vid gränserna, där det är lättast och effektivast. Enligt min mening är det bara möjligt att komma åt missbruket av de nuvarande reglerna med hjälp av dylika gränskontroller.

Min uppfattning är att den enda möjligheten att skapa ett helt fungerande system för punktskatter på en inre marknad, med total fri rörlighet för varor, är att tillämpa gemensamma punktskattesatser inom hela gemenskapen. När detta väl är genomfört spelar det inte någon större roll för kontrollen av efterlevnaden av systemet om man tillämpar destinations- eller ursprungsprincipen på skatteuttaget. Valet av princip får istället präglas av hur skatterna lämpligast skall fördelas mellan medlemsstaterna. Avgörandet står mellan att låta den stat där varan produceras, eller har importerats till

från tredje land, få skatteintäkterna, eller om de skall tillfalla den stat där konsumtionen sker. Gemensamma punktskattesatser har vidare fördelen att alla kontrollresurser kan inriktas på de yttre gränserna, och illegalt införande av varor till gemenskapen kan förhindras mer effektivt.

Tyvärr verkar möjligheten att genomföra gemensamma punktskattesatser vara väldigt avlägsen. Som vi sett varierar punktskattesatserna stort mellan de olika medlemsstaterna, och arbetet på området har inte heller gått märkbart framåt sedan cirkulationsdirektivet antogs. Ett problem är självklart kravet på enhällighet i Romfördragets artikel 99. Samtidigt kan denna regel anses motiverad eftersom skatteintäkterna från punktskatter utgör en betydande del av de enskilda staternas budget. Det är därför osannolikt att ytterligare kompetens kommer att föras över från medlemsstaterna till gemenskapen.

Det är svårt att hitta ett alternativt effektivt sätt att tackla de problem som finns inom gemenskapen. För tillfället försöker man hantera situationen genom att öka möjligheterna för medlemsstaterna att kontrollera flyttningar av punktskattebelagda varor. Ökade kontroller leder dock till ökade kostnader, och är inte en optimal lösning. Kontroller passar inte heller in i bilden av en ideal inre marknad. En förändring som skulle minska behovet av kontroller är en övergång till ursprungsprincipen. Punktskatten skulle då tas ut i ursprungsmedlemsstaten, d v s den stat där varan tillverkas, eller dit den importeras från tredje land. När skatten väl betalats kan varan transporteras fritt inom gemenskapen utan att ytterligare skatt behöver erläggas. Problemet med det här förslaget ligger i att konkurrensen inom gemenskapen skulle snedvridas. Lågs katteländerna skulle tjäna på en dylik förändring, och högskatteländerna förlora. Ett tänkbart argument för en övergång till ursprungsprincipen är dock att det skulle tvinga högskatteländerna att sänka sina punktskatter, för att göra sina varor konkurrenskraftiga. Skatteintäkterna i dessa länder skulle annars minska kraftigt, och en harmonisering av skattenivåerna skulle tvingas fram. Problemet är att en dylik harmonisering skulle ske enbart på lågs katteländernas villkor. Nivåerna på de minimiskattesatser som gemenskapen tillämpar idag har fastställts med hänsyn till de länder som har lägst punktskatter, så att deras insats för att anpassa sig till punktskattedirektiven inte skulle bli orimlig. Motsvarande svårigheter skulle uppkomma för högskatteländerna om de skulle tvingas sänka sina skattesatser kraftigt. Arbetet inom gemenskapen skall ju ske i samverkan, och vid en framtida harmonisering måste hänsyn tas även till högskatteländernas argument om folkhälsa o dyl. En övergång till ursprungsprincipen är dessutom högst osannolik, eftersom medlemsstaterna måste vara eniga innan förändringar kan genomföras. Att en stat som t ex Sverige skulle gå med på byte av princip verkar inte troligt.

Tills en total harmonisering av punktskattesatserna kommer till stånd ser jag alltså ingen annan lösning än det något tröstlösa kontrollarbete som pågår inom gemenskapen och i de enskilda medlemsstaterna. Det kommer vidare även fortsättningsvis att uppstå tolkningsproblem avseende t ex gränsdragningen mellan de olika formerna av import, som privatimport och distansförsäljning. Det hade varit värdefullt om siktet vändes mot

genomförandet av den inre marknaden, med de möjligheter som den fria rörligheten för varor innebär, istället för mot förlorade skatteintäkter. Dagens punktskattesystem utvecklades som en del i förverkligandet av den inre marknaden, och borde ses i detta perspektiv.

Bilaga A

Minimiskattesatser i ecu

TOBAK²⁰⁷

cigaretter	kombination av styckeskatt och värderelaterad skatt, vilka sammanlagt måste vara 57 % av detaljhandelspriset i den mest efterfrågade priskategorin
finsnittad röktobak	30 % av detaljhandelspriset, eller 20 ecu per kilogram
cigarrer & cigariller	5 % av detaljhandelspriset, eller 7 ecu per 1000 stycken eller per kilogram
övrig röktobak	20 % av detaljhandelspriset, eller 15 ecu per kilogram

ALKOHOL²⁰⁸

vin	0 ecu per hektoliter
mellanprodukter	45 ecu per hektoliter
öl	0.748 ecu per hektoliter/grad Plato, eller 1.87 ecu per hektoliter/grad av alkohol ²⁰⁹
spritdrycker, övriga jästa drycker	550 ecu per hektoliter ren alkohol ²¹⁰

MINERALOLJA²¹¹

<i>Drivmedelssyften</i> oblyad bensin blyad bensin dieselbrännolja fotogen gasol och metan	287 ecu per 1000 liter 337 ecu per 1000 liter 245 ecu per 1000 liter 245 ecu per 1000 liter 100 ecu per 1000 kilogram
<i>Uppvärmningssyften</i> dieselbrännolja fotogen gasol och metan tjock eldningsolja	18 ecu per 1000 liter 0 ecu per 1000 liter 0 ecu per 1000 kilogram 13 ecu per 1000 kilogram
<i>Artikel 8.3-syften (direktiv 92/81/EEG)</i> dieselbrännolja fotogen gasol och metan	18 ecu per 1000 liter 18 ecu per 1000 kilogram 36 ecu per 1000 kilogram

²⁰⁷ Direktiv 92/79/EEG

²⁰⁸ Direktiv 92/84/EEG

²⁰⁹ Om 1 ecu = ca 9 kr motsvarar detta ca 84 öre per liter öl med en alkoholstyrka om 5 volymprocent, se SOU 1994:74, s 57

²¹⁰ Om 1 ecu = ca 9 kr motsvarar detta ca 50 kr skatt per liter ren alkohol, vilket betyder att en liter 40-procentig sprit skall beskattas med ca 20 kr, se SOU 1994:74, s 59

²¹¹ Direktiv 92/82/EEG

Bilaga B

Medlemsstaternas punktskattesatser i ecu 1995/01/01²¹²

ALKOHOL OCH TOBAK

	<i>vin</i>	<i>öl (hl/grad Plato)</i>	<i>sprit</i>	<i>cigaretter(1000 st)</i>
Belgien	37,22	1,49	1606,68	67,23 (57,76%)
Danmark	86,98	3,32	3968,49	121,40 (63,07%)
Tyskland	0	0,80	1326,65	74,79 (58,68%)
Grekland	0	0,82	550	47,09 (57,50%)
Spanien	0	0,75	551,59	22,17 (56,40%)
Frankrike	3,35	0,76	1381,45	73,84 (58,70%)
Irland	271,85	8,75	2757,34	101,37 (58,58%)
Italien	0	1,40	593,32	45,72 (57,50%)
Luxemburg	0	0,81	1037,39	51,02 (57,95%)
Nederländerna	49,94	1,82	1540,05	59,85 (57,00%)
Österrike	0	1,48	739,26	61,10 (57,00%)
Portugal	0	1,31	715,15	44,60 (67,17%)
Finland	284,24	11,37	5016,08	95,72 (57,54%)
Sverige	284,30	10,09	5131,68	81,20 (49,18%)
Storbritannien	179,58	5,53	2634,06	108,23 (62,70%)

MINERALOLJA

	<i>blyad bensin</i>	<i>oblyad bensin</i>	<i>dieselbrännolja (drivmedel)</i>	<i>dieselbrännolja (uppvärmning)</i>	<i>eldningsolja</i>
Belgien	408,89	479,47	296,03	5,31	18,98
Danmark	381,80	467,29	299,49	299,49	262,85
Tyskland	509,85	561,88	322,56	41,62	15,61
Grekland	389,04	406,10	245,71	133,09	40,95
Spanien	361,60	393,68	262,24	76,72	13,08
Frankrike	544,70	584,77	326,00	73,80	21,73
Irland	345,82	378,16	297,46	47,11	13,39
Italien	471,43	527,32	349,82	349,82	46,57
Luxemburg	354,48	407,62	253,02	5,31	18,98
Nederländerna	502,43	566,45	295,09	47,66	15,91
Österrike	333,40	406,59	243,22	48,05	14,79
Portugal	442,88	478,64	315,18	0,00	28,10
Finland	456,97	532,21	298,46	33,91	34,19
Sverige	440,63	498,01	313,10	168,78	177,66
Storbritannien	400,48	462,11	400,48	27,37	21,23

²¹² COM (95) 285 final

Litteraturförteckning

Litteratur

- Kirsten Borgsmidt *Skatter og afgifter i Det indre Marked*, Köpenhamn 1993
- Cécile Brokelind *Towards an EC tax law*, Lund 1993
- Paul Craig, Gráinne de Burca *EC Law*, Oxford 1998
- Ole Due m fl *EU-Karnov, 5 uppl*, Köpenhamn 1996
- Göran Grosskopf, Gunnar Rabe *Det svenska skattesystemet. Del 1 Individbeskattningen, 3 uppl*, Malmö 1991
- George Kopits (ed) *Tax Harmonization in the European Community* Washington 1992
- Valentine Korah *An Introductory Guide to EEC Competition Law and Practice, 4 uppl*, Oxford 1990
- Christian Poulssen *Frie varebevegelser og produktbeskattning – En studie av Romtraktatens avgiftsregulering* Oslo 1996
- Hans Smit, Peter E Herzog *The Law of the European Community. A Commentary on the EC Treaty*, USA 1997
- B J M Terra, Julie Kajus *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, Amsterdam 1991
- The 1993 EC VAT system. Are you ready?* Coopers & Lybrand, Bicester (Storbritannien) 1992

Offentligt tryck

Direktiv

- Rådets direktiv 69/169/EEG av den 28 maj 1969 om harmonisering av lagstiftningen om befrielse från omsättningsskatter och punktskatter på varor som införs av resande, EGT 1969 L 133, s 12 (svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s 10) (upphävt)
- Rådets direktiv 72/464/EEG av den 19 december 1972 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror. EGT 1972 L 303, s 1 (svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s 22) (upphävt)
- Rådets direktiv 79/32/EEG av den 18 december 1978 om andra skatter än omsättningsskatter om påverkar förbrukningen av tobaksvaror. EGT 1979 L 10, s 8 (svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s 80) (upphävt)
- Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor. EGT 1992 L 76, s 1 (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s 57)
- Rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatt på cigaretter. EGT 1992 L 316, s 8 (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s 87)
- Rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter. EGT 1992 L 316, s 10 (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s 89)

Rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor. EGT 1992 L 316, s 12 (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s 91)

Rådets direktiv 92/82/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor. EGT 1992 L 316, s 19 (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s 98)

Rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker. EGT 1992 L 316, s 21 (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s 100)

Rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker. EGT 1992 L 316, s 29 (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s 108)

Rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 92/12/EEG och 92/81/EEG. EGT L 1992 390, s 124 (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s 129)

Rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994 om ändring av direktiv 92/12/EEG, 92/81/EEG och 92/82/EEG. EGT 1994 L 365, s 46 (svensk specialutgåva, område 9, volym 3, s 3)

Rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror. EGT 1995 L 291, s 45

Rådets direktiv 95/60/EG av den 27 november 1995 om märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen. EGT 1995 L 291, s 46

Rådets direktiv 96/99/EG av den 30 december 1996 om ändring av direktiv 92/12/EEG. EGT 1997 L 008, s 12

Beslut

Rådets beslut av den 30 juni 1997 om tillåtelse för medlemsstaterna att i enlighet med det förfarande som föreskrivs i direktiv 92/81/EEG för vissa mineraloljor, när dessa används för särskilda ändamål, tillämpa och fortsätta tillämpa gällande nedsättning av eller befrielse från punktskatt (97/425/EG). EGT 1997 L 182, s 22

Europaparlamentets och rådets beslut nr 888/98/EG av den 30 mars 1998 om antagande av gemenskapens åtgärdsprogram för att förbättra systemen för indirekt beskattning på den inre marknaden (Fiscalis-programmet). EGT 1998 L 126, s 1

Förordningar

Kommissionens förordning (EEG) nr 3646/92 av den 17 december 1992 om förenklade ledsagardokument vid flyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor som redan har frisläppts för konsumtion i den avsändande medlemsstaten. EGT 1992 L 369, s 17 (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s 111)

Kommissionsdokument

COM (85) 310 final

COM (87) 320 final

COM (89) 260 final

COM (90) 431 final
COM (95) 285 final
COM (96) 549 final
COM (97) 30 final
COM (97) 175 final
COM (97) 621 final
COM (98) 320 final

Svenskt offentligt tryck

SOU 1994:74 *Punktskatterna och EG*

SOU 1997:86 *Punktskattekontroll av alkohol, tobak och mineralolja, m m*

Prop 1995/96:57

Tidskrifter & dagspress

Petter Classon Förbättrad punktskattekontroll *Svensk Skattetidning* 4/98, s 346-355

Sprithandeln ökar obetalda punktskatter *Sydsvenska Dagbladet* 980827

Tysk spritskatt på färjorna *Sydsvenska Dagbladet* 980930

Ny lag har stoppat sprit per postorder *Sydsvenska Dagbladet* 981004

Budgetpropositionen *Sydsvenska Dagbladet* 981014

Övrigt

RSV pressmeddelande 1998-03-20 *Svenska myndigheter ser allvarligt på olaglig Internethandel*, <http://www.rsv.se/pressmed/980320.htm>, hämtad 980708

RSV pressmeddelande 1998-04-20 *Tobak som köps via Internet skall beskattas där den konsumeras*,

<http://www.rsv.se/pressmed/press98/mib.htm>, hämtad 980708

Kommissionens memo 91/4 *Indirect Taxation*,

http://europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action.gettxt=gt&doc=MEMO/91/4|0|AGED&lg=EN, hämtad 980901

Kommissionens memo 97/82 *Duty Free-sales - the facts*

http://europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action.gettxt=gt&doc=MEMO/97/82|0|AGED&lg=EN, hämtad 980901

Kommissionens pressmeddelande IP/98/384 *Commission proposes measures to tackle excise duty fraud*,

http://europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action.gettxt=gt&.../384|0|AGED&lg=E, hämtad 981017

Kommissionens pressmeddelande IP/98/858 *Clear VAT and excise rules for sales to intra-EU travellers after abolition of duty-free sales*.

http://europa.eu.int/rapid/start/cgi/guesten.ksh?p_action.gettxt=gt&.../858|0|RAPID&lg=E, hämtad 981017

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från gemenskapsdomstolen

- mål 27/67 Firma Fink-frucht mot Hauptzollamt München, [1968] ECR 223
mål 31/67 Firma August Stier mot Hauptzollamt Hamburg-Ericus, [1968] ECR 235
mål 78/70 Deutsche Grammophon Gesellschaft mbH mot Metro-SB-Grossmärkte GmbH, [1971] ECR 487
mål 8/74 Procureur du Roi mot Benoît och Gustave Dassonville, [1974] ECR 837
mål 74/76 Ianelli & Volpi SpA mot Ditta Paolo Meroni, [1977] ECR 557
mål 120/78 Rewe-Zentral-AG mot Bundesmonopol für Branntwein (Cassis de Dijon), [1979] ECR 649
mål 171/78 Kommissionen mot Danmark, [1980] ECR 447
mål 140/79 Chemical Farmaceutici SpA mot DAF SpA, [1981] ECR 1
mål 46/80 SpA Vinal mot SpA Orbat, [1981] ECR 77
mål 200/85 Kommissionen mot Italien, [1986] ECR 3953
mål 215/87 Heinz Schumacher mot Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost, [1989] ECR 617
mål C-47/88 Kommissionen och Danmark, [1990] ECR I-4509
mål C-132/88 Kommissionen mot Grekland, [1990] ECR I-1567
mål C-41/90 Klaus Höfner och Fritz Elser mot Macrotron GmbH, [1991] ECR I-1979
mål C-408/95 Eurotunnel SA m fl mot Sea France, [1997] REG I-6315
mål C-296/95 The Queen och Commissioners of Customs and Excise mot EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd and John Cunningham, [1998] REG I-1605

Rättsfall och beslut från nationella myndigheter

- Justitiekanslerns beslut 980220, diarienummer 2319-97-44
R v HM Treasury, the Commissioners of Customs and Excise and The Attorney General, ex parte Shepherd Neame Limited, [1998] 1 C.M.L.R. 1139
Länsrätten i Stockholms län, målnr Ö 10547-98, Ö 12155-98, Ö 12157-98, Ö 11060-98 och Ö 10606-98 (domar meddelade 981023)