

Bryssel den 21.4.2017  
COM(2017) 184 final

**RAPPORT FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET OCH EUROPAPARLAMENTET**

**om genomförande och utvärdering av rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt**

{SWD(2017) 131 final}

## Innehållsförteckning

|                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. INLEDNING .....                                                                      | 2  |
| 2. BAKGRUND .....                                                                       | 3  |
| 3. UTVÄRDERINGEN AV DIREKTIVET .....                                                    | 4  |
| 3.1. Utvärderingens omfattning .....                                                    | 4  |
| 3.2. Resultat .....                                                                     | 5  |
| 3.2.1. Ändamålsenlighet och effektivitet av direktiv 2008/118/EG .....                  | 5  |
| 3.2.2. Enhetliga punktskatte- och tullregler .....                                      | 9  |
| 3.2.3. Relevans .....                                                                   | 11 |
| 3.2.4. EU-mervärde .....                                                                | 12 |
| 4. PROBLEM SOM BÖR UPPMÄRKSAMMAS YTTERLIGARE .....                                      | 13 |
| 4.1. Godkännanden .....                                                                 | 13 |
| 4.2. Hantering av brister, överskott, andra undantag och<br>bedrägeribekämpning .....   | 14 |
| 4.3. Samordning mellan tull- och punktskatteförfaranden .....                           | 15 |
| 4.4. Skattepliktiga förfaranden som riktar sig till små och medelstora<br>företag ..... | 15 |
| 5. SLUTSATSER OCH UPPFÖLJNING .....                                                     | 15 |

### 1. INLEDNING

Enligt artikel 45.2 i rådets direktiv 2008/118/EG<sup>1</sup> gäller följande: ”Senast den 1 april 2015 ska kommissionen förelägga Europaparlamentet och rådet en rapport om genomförandet av detta direktiv.” För att samla material till denna rapport har kommissionen beställt två externa utvärderingsundersökningar. Den första undersökningen, som gällde kapitel V i direktivet (dvs. reglerna för flyttning i kommersiellt syfte av varor för vilka punktskatt redan betalats) publicerades 2015<sup>2</sup>. Den andra undersökningen, som var inriktad på kapitlen III och IV i direktivet (dvs.

---

<sup>1</sup> Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16.12.2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, EUT L 9, 14.1.2009.

<sup>2</sup> <http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-cross-border-movements-of-excise-goods-that-have-been-released-for-consumption-pbKP0614146/>

bestämmelser om förvaring i skatteupplag och det elektroniska kontrollsystemet), publicerades 2016<sup>3</sup>.

Båda studierna ovan bestod av enkäter till medlemsstater och näringsidkare, och enkätresultaten jämfördes för att säkerställa en enhetlig och konsekvent syn på problemen i fråga. För båda studierna gjordes ett antal fallstudier med en djupare analys i ungefär en tredjedel av medlemsstaterna. De medlemsstater som valdes ut bedömdes vara representativa, baserat på landets storlek och geografiska läge, samt huruvida medlemsstaten är en producent eller konsument av punktskattepliktiga varor.

Kommissionen beslutade att göra en utvärdering av detta regleringsområde inom ramverket för sitt Refit-program<sup>4</sup>. Resultaten av utvärderingen beskrivs i detalj i kommissionens arbetsdokument (SWD (2017) xxxx) som åtföljer denna rapport. Enligt de fem centrala utvärderingsfrågorna om relevans, enhetlighet, ändamålsenlighet, effektivitet och EU-mervärde, bedömer utvärderingen huruvida åtgärden enligt direktiv 2008/118/EG har uppfyllt de avsedda målen och i vilken grad den har fått förväntade effekter.

Utifrån de uppgifter som samlas in genom studierna sammanfattar denna rapport kommissionens slutsatser om utvärderingen. Mer detaljerad information finns i det åtföljande arbetsdokumentet.

## **2. BAKGRUND**

Rådets direktiv 2008/118/EG har ersatt rådets direktiv 92/12/EEG<sup>5</sup>. Det definierar reglerna för innehav och flyttning av punktskattepliktiga varor i unionens territorium, med undantag av ett fåtal territorier där bestämmelserna inte gäller. Direktivets mål och hur dessa samverkar på olika politiska nivåer åskådliggörs av diagrammet nedan som visar interventionslogiken:

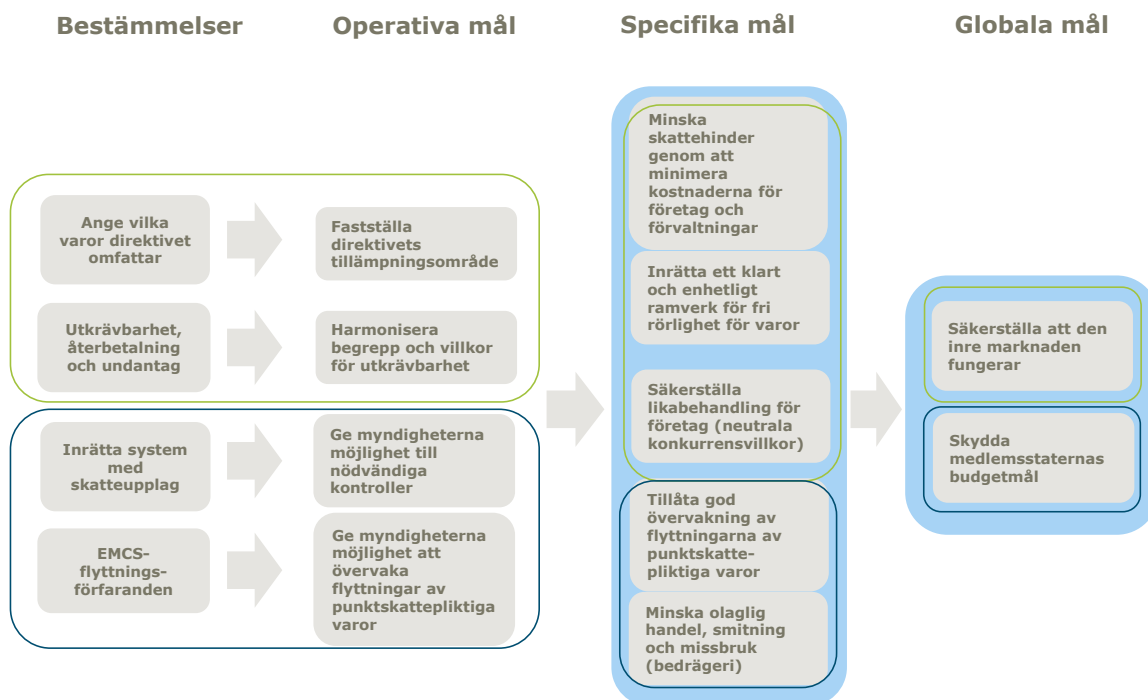
---

<sup>3</sup> <http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-holding-and-moving-of-excise-goods-under-excise-duty-suspension-pbKP0215865/>

<sup>4</sup> Refit är ett program för översyn av all EU-lagstiftning. Syftet är att upptäcka problem, inkonsekvenser och luckor eller ineffektiva åtgärder och att lägga fram förslag utifrån detta.

<sup>5</sup> 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 L 76, 23.3.1992.

**Figur 1: Interventionslogik för direktiv 2008/118/EG**



### 3. UTVÄRDERINGEN AV DIREKTIVET

#### 3.1. Utvärderingens omfattning

Utvärderingen omfattar hela direktivets tillämpningsområde men är koncentrerad på kapitlen III–V. Kapiteln I och II togs med i utvärderingen i den mån bestämmelserna berörde frågor som är relevanta för effekten av bestämmelserna i kapitlen III–V.

I **kapitel I** definieras punktskatt som en skatt på konsumtion och innehåller gemensamma definitioner av begrepp som godkänd upplagshavare och skatteupplag. Gemensamma definitioner ger underlag för en gemensam rättslig tolkning av dessa termer och ger ett tydligt och konsekvent ramverk.

I **kapitel II** fastställs dels tid och plats när punktskatt kan utkrävas och vem som är skyldig att betala den, dels effekten av att varorna blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade, oegentligheter, återbetalning och eftergifter samt undantag.

I **kapitel III** övertas begreppet skatteupplag från direktiv 92/12/EEC som en av de typer av godkända platser där punktskattepliktiga varor kan förvaras och tillverkas under ett uppskovsförfarande, vilket underlättar kontrollerna i produktions- och lagringsanläggningar. De närmare bestämmelserna för godkännande beslutas nationellt men systemet som helhet beskrivs i kapitel III i direktivet. Varje skatteupplag är knutet till en godkänd upplagshavare som ansvarar för förvaltningen av skatteupplaget. Skatteupplaget och upplagshavaren får var sitt unika punktskattenummer<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Rådets förordning (EU) nr 389/2012 och kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 612/2013 ger den rättsliga grunden för datadelning mellan medlemsstaterna när det gäller godkännande och registrering av ekonomiska aktörer och godkännande av skatteupplag.

Med hjälp av uppgifter från SEED-systemet för utbyte av data om punktskatter går det att verifiera om det finns ett godkännande för punktskattenumret. Om det finns ett nummer framgår det av uppgifterna vilka punktskattepliktiga produkter som får hanteras av näringsidkaren eller i skatteupplaget. Både avsändaren och mottagaren har registrerats i SEED-databasen av förvaltningen i sina respektive medlemsstater.

I **kapitel IV** behandlas de stora förändringar som införs genom direktiv 2008/118/EG: automatiseringen av övervakningen av flyttningar under ett uppskovsförfarande med systemet för förflyttning och kontroll av punktskattepliktiga varor (EMCS). De nationella förvaltningarna har utvecklat EMCS tillsammans med kommissionen och systemet används gemensamt med kommissionen som central samordnare. EMCS ger övervakning i realtid av flyttningarna mellan godkända och registrerade platser av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande och säkerställer att varorna endast kan avsändas till sådana platser. I kapitel IV läggs dessutom en ny typ av näringsidkare till som är knuten till en viss plats, den registrerade mottagaren, som kan ta emot men inte inneha varor under ett uppskovsförfarande. Kapitlet definierar också en ny typ av näringsidkare, den registrerade avsändaren, som under ett uppskovsförfarande kan transportera varor från platsen för importen.

I **kapitel V** i direktivet (artiklarna 33–38)<sup>7</sup> fastställs gemensamma regler för två typer av flyttningar i kommersiellt syfte inom unionen av punktskattepliktiga varor för vilka punktskatt redan betalats (dvs. som är frisläppta för konsumtion): sändningar mellan näringsidkare (B2B) och distansförsäljning av punktskattepliktiga varor till en enskild person i en annan medlemsstat (B2C). Dessa regler är särskilt intressanta för små och medelstora företag som inte kan uppfylla de finansiella kraven för skatteupplag och för att använda EMCS.

Artiklarna 33 och 34 i direktivet innehåller kraven för flyttning mellan näringsidkare (B2B) och anger att flyttningar ska omfattas av ett förenklat administrativt åtföljande dokument som beskrivs närmare i förordning (EEG) nr 3649/92.

Om varor har frisläppts för konsumtion i en medlemsstat och sedan flyttas till en annan medlemsstat, betalas punktskatt i destinationsmedlemsstaten, med den skattesats som tillämpas av den medlemsstaten, och i relevanta fall kan näringsidkaren sedan ansöka om återbetalning av den punktskatt han redan betalat vid frisläppning för konsumtion.

## **3.2. Resultat**

### *3.2.1. Ändamålsenlighet och effektivitet av direktiv 2008/118/EG*

#### **Flyttningar under punktskatteuppskov**

EMCS-systemet ersätter ett pappersbaserat system med papperslös (elektronisk) övervakning. Det tar bort administrativa hinder för flyttning av punktskattepliktiga varor över gränser genom att kostnaderna minimeras både för näringsidkare och skattemyndigheter och ger samtidigt bättre verktyg för att upptäcka och förhindra skattebedrägeri. Sedan EMCS infördes mellan januari 2010 och maj 2015 har över 13,6

---

<sup>7</sup> Artikel 32 i kapitel V innehåller reglerna för köp av alkohol, tobak och mineraloljor som görs av resande som reser från en medlemsstat till en annan. Dessa regler ersätter de övergångsbestämmelser om skattefria ransoner vid resor inom unionen enligt artikel 28 i direktiv 92/12/EEG, vilka löpte ut 1999. Mellan 1999 och 2008 fanns inga vägledande nivåer som omfattade hela unionen. Utvärderingsstudierna omfattade inte dessa regler.

flyttningar under punktskatteuppskov registrerats, varav 98,1 % genomfördes utan tillbud eller behov av ytterligare manuella åtgärder.

Medlemsstaterna är övertygade om att EMCS har minskat kostnaderna genom att minska tiden som går åt till dokumenthantering, vilket framgår av tabell 1 nedan.

**Tabell 1: Tidsåtgång för att behandla en typisk flyttning före (pappersbaserat system) och efter införandet av EMCS under 2014 (datoriserat system)<sup>8</sup>**

| Medlemsstat | Tid per flyttning (pappersbaserat förfarande)           | Tid per flyttning (EMCS)                                 |
|-------------|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| BG          | Inga uppgifter                                          | 5 min                                                    |
| CZ          | 30 min                                                  | 10 min                                                   |
| FI          | 6 min                                                   | 0 <sup>9</sup>                                           |
| HU          | 120 min                                                 | 6 min                                                    |
| LT          | 30 min                                                  | 9 min (0,15 timmar)                                      |
| LV          | 20 min                                                  | Inga uppgifter                                           |
| PL          | 3–5 timmar (för alkohol), 0,5 timmar (för övriga varor) | 3–5 timmar (för alkohol), 0,25 timmar (för övriga varor) |
| RO          | Inga uppgifter                                          | 0                                                        |
| SI          | 3 min                                                   | 1 min                                                    |
| SK          | 60 min                                                  | 10 min                                                   |

Källa: [Duty suspension evaluation 2015, Ramboll](#)

Genom att det går snabbare att behandla uppgifter om flyttning har EMCS minskat de totala förvaltningskostnaderna för många medlemsstater<sup>10</sup>.

Om man extrapolerar insamlade uppgifter och tillämpar EU:s standardkostnadsmodell gav EMCS enbart 2014 en årlig besparing på mellan 27,5 och 37 miljoner euro (beroende på yrkesprofilerna för berörda personer).<sup>11</sup> Medlemsstaterna har också rapporterat att den ökade effektiviteten tack vare att man slipper pappershanteringen har frigjort resurser som kan sättas in på flyttningar med högre risk och gett möjlighet till en bättre kontroll av flyttningar.

De viktigaste fördelarna för näringsidkare är att det går åt mindre tid till hantering av punktskattehandlingar, möjligheten att bevaka flyttningarna (för både avsändare och mottagare) och att revision och kontroll förenklas genom att dokumentationen av

<sup>8</sup> Med undantag av Finland har ingen av medlemsstaterna från före utvidgningen 2004 kunnat tillhandahålla jämförelsedata. De nyare medlemsstaterna inrättade det pappersbaserade systemet under åren omedelbart före 2004 och har därför tillgång till relativt nya uppskattningar. Det finns ingen anledning att tro att resultaten skulle skilja sig nämnvärt från dem för medlemsstaterna från före 2004.

<sup>9</sup> 0 innebär här att processen normalt sker automatiskt.

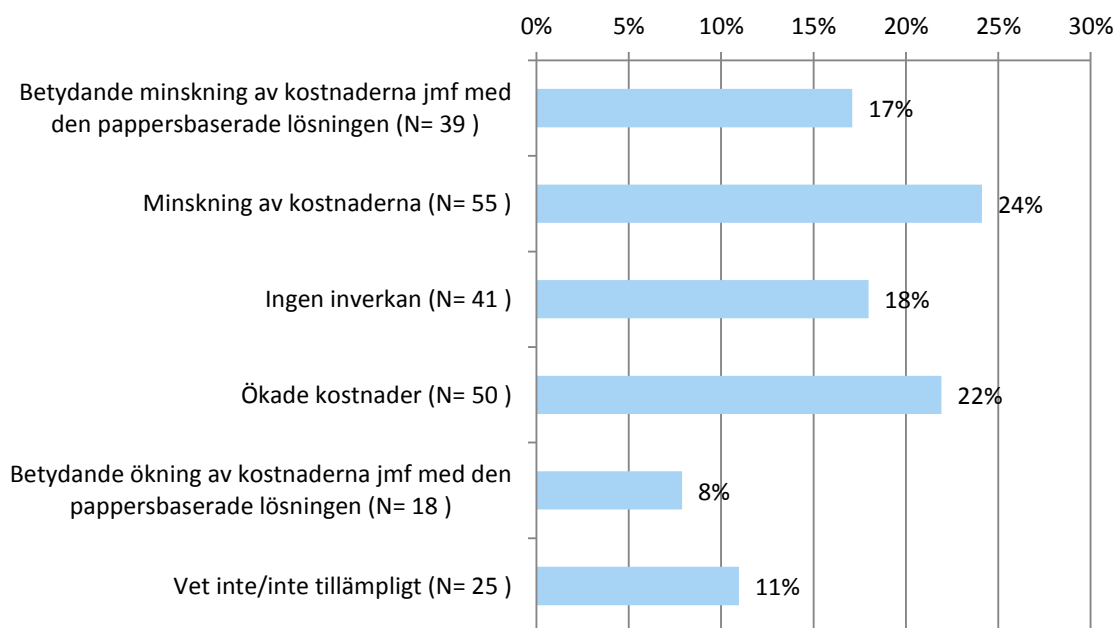
<sup>10</sup> Den genomsnittliga rapporterade tid som sparades per flytt var 35 minuter (0,59 timmar). Enbart 2014 sparade EMCS uppskattningsvis över 1 267 026 timmar (ungefär 720 heltidstjänster, om man antar 8 timmar per arbetsdag och 220 arbetsdagar per år) för förvaltningarna i de medlemsstater som rapporterade en positiv förändring.

<sup>11</sup> Närmare information: Utvärdering av gällande regler för innehav och flytt av punktskattepliktiga varor under uppskovsförfarande, s. 53 i det åtföljande arbetsdokumentet.

flyttningarna blir effektivare och håller högre kvalitet. Undersökningen kvantifierade inte dessa fördelar.

Både stora och små företag har fördel av EMCS, men systemet var mer fördelaktigt för stora företag genom de ekonomiska skalfördelar som erhålls med det elektroniska systemet. Näringsidkarna var inte eniga om huruvida EMCS minskade kostnaderna (41 %), ökade kostnaderna (30 %) eller inte gjorde någon skillnad (18 %). Elva procent hade ingen åsikt. Dessa resultat stämmer mycket väl överens med dem från en tidigare enkät till näringsidkare som rapporterades till Europaparlamentet och rådet 2013,<sup>12</sup> och kan tyda på att större aktörer har haft större fördel av automatiseringen.

**Figur 2: Kostnadseffekt av EMCS jämfört med det föregående pappersbaserade systemet (antal svarande = 228)**



Källa: [Duty suspension evaluation 2015, Ramboll](#)

### Skattepliktig flyttning från företag till företag

Däremot tyder uppgifterna på att de aktuella reglerna i kapitel V om betalning av punktskatt innebär en betydande börda för företag och inte är förenliga med målet att uppmuntra fri rörlighet av varor på den inre marknaden. Det beror på fortsatt användning av pappersbaserade förfaranden och på att medlemsstaterna använder olika tillvägagångssätt<sup>13</sup>. Näringsidkare som använde skattepliktig flyttning rapporterade att det i genomsnitt gick åt 221 minuter per flyttning till formaliteterna kring regelefterlevnaden<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> COM (2013) 850 och SWD (2013) 490.

<sup>13</sup> Se punkt 4.4.

<sup>14</sup> Källa: Tabell 19 i Duty suspension evaluation 2015, Ramboll. De flesta näringsidkare rapporterade att formaliteterna tog mindre än en timme per flyttning. Uppgifterna visar dock ett antal mycket höga värden för tidsåtgång, troligen på grund av att gemensamma förfaranden saknades.

I undersökningen om flyttningar av varor för vilka punktskatt redan betalats blev förvaltningarna ombdda att ange vilka aspekter av dessa flyttningar som krävde mest resurser. Tio av tolv medlemsstaters förvaltningar uppfattade det pappersbaserade systemet som mer belastande och tidskrävande än automatiserade eller elektroniska processer, de övriga två uttryckte ingen åsikt. Tre medlemsstater kunde ge vissa uppskattningar av den tid som ägnades åt att hantera en genomsnittlig flyttning från företag till företag (B2B). Den genomsnittliga behandlingstiden varierade mellan 4 och 8 timmar beroende på typen av sändning. Detta kan jämföras med några minuter i genomsnitt för behandling av en EMCS-flyttning.

Andra praktiska problem som rapporterades var skillnader mellan nationella krav (t.ex. kraven på dokumentation för återbetalning) samt att det inte fanns tydlig information om nationella förfaranden, vilket ledde till att vissa företag diskriminerades.

Över hälften av B2B-näringsidkarna som besvarade enkäterna hade redan valt att inte flytta sina produkter mellan medlemsstater på grund av de gällande reglerna. Det huvudsakliga skälet som angavs var den stora administrativa bördan och de tillhörande kostnaderna (36 näringsidkare av 44 som svarade) och oklara krav som leder till rättsosäkerhet (21 näringsidkare av 44). Majoriteten av näringsidkarna ansåg att reglerna för betalning av punktskatt vid B2B-flyttningar var en större börda än att använda EMCS.

### **Skattepliktig distansförsäljning (företag till konsument)**

När det gäller distansförsäljning rapporterar näringsidkarna att de kostnader vissa medlemsstater tar ut när en skatterepresentant används är ett betydande hinder för tillträdet till marknaden. Avgifter för sådana skatterepresentantstjänster kan i vissa fall överstiga avgifterna som post- och expressbudsföretag tar ut för tullklarering av paket från tredjeländer. Ett antal näringsidkare rapporterade att det i vissa fall var enklare att sälja produkter till tredjeländer än att sälja på distans till konsumenter i andra medlemsstater.

Jämfört med distansförsäljning av andra varor är distansförsäljning av alkohol till rimliga priser nästan omöjlig i vissa medlemsstater. Skatterepresentantstjänsterna erbjuds i allmänhet endast av stora rederier som är illa rustade att hantera små sändningar (oftast 6 eller 12 flaskor) och vägrade antingen att erbjuda tjänsten eller tog ut en orimligt hög avgift, såsom framgår nedan av tabell 2.

**Tabell 2: Kostnaden för skatterepresentanter för distansförsäljning**

| <b>Avsändningsland<br/>destinationsland</b> | <b>– Rapporterad genomsnittlig kostnad för skatterepresentant (exklusive tullar och kostnaden för vin, förutom där detta anges)</b> |
|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>FR till NL</b>                           | 30–100 euro per deklaration, exklusive transport                                                                                    |
| <b>FR till BE</b>                           | 20–40 euro per sändning (tjänsteföretag inkluderat samt transport, minst 12 flaskor)                                                |
| <b>FR till BE</b>                           | 40–70 euro per sändning                                                                                                             |
| <b>FR till UK</b>                           | 60 euro per sändning (för en beställning på 12 flaskor)                                                                             |



Källa: [Duty paid evaluation 2015, Ramboll](#)

### 3.2.2. Enhetliga punktskatte- och tullregler

Räknat på värdet exporteras en tredjedel av alla punktskattepliktiga varor som tillverkas i Europa<sup>15</sup>. Trots detta är indirekt export av punktskattepliktiga varor förenad med ett antal tekniska och rättsliga problem.

Inom ramen för utvärderingen bedömdes det hur väl de nuvarande reglerna för flyttning av varor under uppskovsförfarande överensstämmer med motsvarande tullregler. Slutsatsen blev att det finns utrymme för att harmonisera förfarandena. Generellt var både medlemsstaternas myndigheter och näringsidkarna ense om att det finns problem med exporten av punktskattepliktiga varor. Även förfarandena för att importera punktskattepliktiga varor var ett bekymmer för medlemsstaterna men visade sig skapa färre praktiska problem för näringsidkarna. Trots detta betonade både näringsidkare och medlemsstaternas myndigheter att införandet av EMCS hade underlättat samordningen mellan punktskatte- och tullförfaranden. Jämfört med det tidigare pappersbaserade systemet hade EMCS förbättrat samordningen.

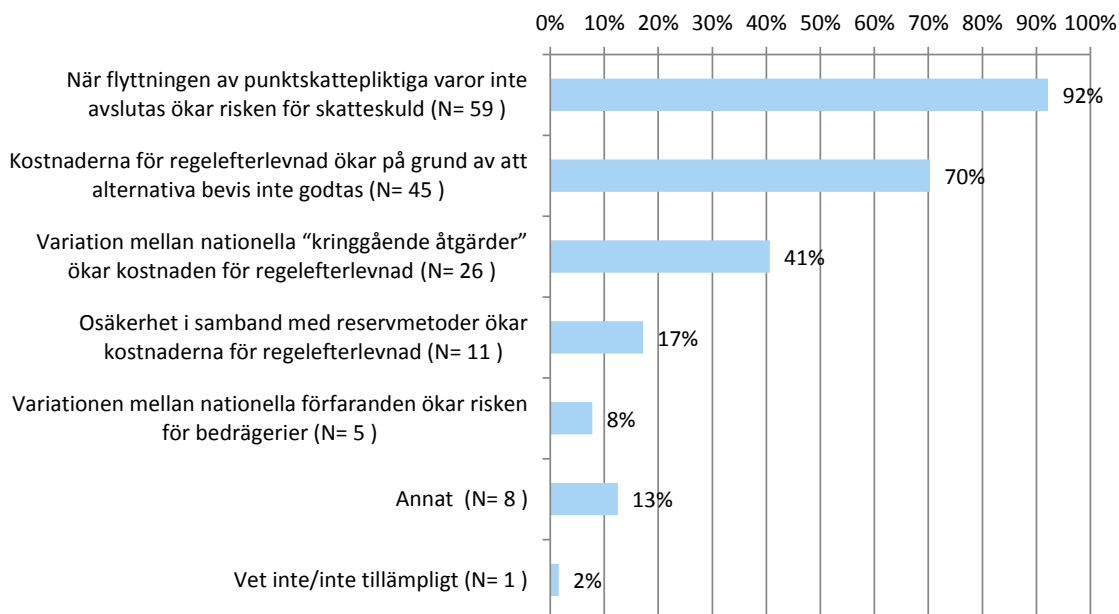
**Export:**<sup>16</sup> Medlemsstaternas myndigheter och näringsidkarna lyfter fram bristen på enhetlighet mellan punktskatte- och exportförfarandena som ett problem. 22 av 27 medlemsstater (80 %) ansåg att de nuvarande reglerna för flyttning av punktskattepliktiga varor under uppskov inte var samstämda med de regler, skyldigheter och förfaranden som tillämpas vid tullaktioner och export. För det första borde exportflyttningar avslutas i EMCS baserat på ett elektroniskt utförselmeddelande från tullens exportkontrollsystem (förkortat som ECS). Ofta mottas detta meddelande inte från tullen och flyttningarna måste granskas och avslutas manuellt. För det andra, även om meddelandet tas emot, anger vissa exportörer inte någon hänvisning i exportdeklarationen till den administrativa referenskode för matchande e-AD (elektroniskt åtföljande dokument), vilket gör det svårt eller omöjligt för systemet att tillämpa utförselresultatet på rätt e-AD. Dessa svagheter leder till ökade administrationskostnader. Därmed går fördelarna med automatisering av processen förlorade, eftersom flyttningar måste avslutas manuellt genom att utförselresultaten från ECS matchas med e-AD:er från EMCS. Om det inte finns någon matchning måste avsändaren ombes att lämna ett annat utförselbevis eller riskera att förlora garantiförbindelsen för flyttningar. Frankrike rapporterade att de 2014 var tvungna att avsluta 12 000 exportflyttningar manuellt. 41 % av näringsidkarna lyfte fram att bristen på enhetlighet mellan punktskatte- och exportförfarandena är ett problem.

<sup>15</sup> Uppskattningen ovan bygger på statistik från Eurostat om exporten av punktskattepliktiga varor. Statistiken skiljer inte mellan direkt export (som endast berör ett land) och indirekt export (när varor färdas över mer än en medlemsstats territorium innan de lämnar unionens territorium). Direktivet gäller i princip tillsyn av export som berör mer än en medlemsstat. Detaljreglerna för direktexport är en nationell angelägenhet och för denna är det inte obligatoriskt att använda EMCS och ECS. Eftersom det inte finns någon mottagare i unionen omfattar reglerna i kapitel V om betalning av punktskatter vid flyttning av punktskattepliktiga varor inte indirekt export.

<sup>16</sup> För en mer detaljerad beskrivning av hur det är tänkt att EMCS och exportkontrollsystemet ska samordnas, se: [Utvärdering av gällande regler för innehav och flytt av punktskattepliktiga varor under uppskovsförfarande](#), s. 116–117 i det åtföljande arbetsdokumentet.

De svarande uppgav att de inte var nöjda med samordningen mellan punktskatte- och tullförfarandena.

**Figur 3: Huvudproblem med samordningen mellan punktskatte- och tullexportförfarandena (antal svarande = 64)**



Källa: [Duty suspension evaluation 2015, Ramboll](#)

**Import:** Import för punktskatteändamål sker när varor som har kommit in i unionen från ett tredjeland inte placeras under ett särskilt tullförfarande eller frisläpps från tullövervakning. Detta medför betalning av tull men också betalning av punktskatt och moms, förutom om varorna omedelbart placeras under ett uppskovsförfarande (förvaring i ett skatteupplag eller avsändning från platsen för importen under ett uppskovsförfarande). Om slutmottagaren finns i en annan medlemsstat måste en flyttning under ett uppskovsförfarande äga rum under övervakning av EMCS.

Få näringsidkare, endast 17 %, uttryckte betänkligheter när det gäller importreglerna. Det rörde sig då främst om nationella variationer i rapporteringskraven som ledde till ökade kostnader. Å andra sidan uttryckte 19 av 27 medlemsstater oro över den bristande samstämmigheten mellan importförfaranden och överlämnande till EMCS. Sannolikt skulle därför en vidare harmonisering av förfarandena kunna lätta den administrativa bördan och kostnaderna för regelefterlevnad.

### Tulltransitering efter export<sup>17</sup>

<sup>17</sup> Transitering är ett särskilt tullförfarande som tillåter datoriserad övervakning av flyttning av varor med hjälp av det nya datoriserade transiteringssystemet, NCTS, från en plats (avgångskontoret) till en annan (bestämmelsekontoret) i unionens tullterritorium. Normalt används transitering för att flytta icke-unionsvaror från en plats där varor kommer in i unionen till en plats där det är lämpligare att klarera varorna för fri rörlighet. Denna möjlighet täcks av punktskattelagstiftningen. I praktiken avslutas exporten av varor ibland innan varorna lämnar EU och övervakningen lämnas över till transitering. I tullkodexen för gemenskapen kallades tullens särskilda förfaranden tidigare suspensiva förfaranden eller arrangemang.

Vissa aktörer föredrar att undvika att ha punktskatte- och tullförfaranden för indirekt export löpande parallellt genom att använda transiteringsförfaranden för att ersätta dem innan varorna lämnar territoriet. I detta fall avslutas exportförfarandet av transiteringsförfarandet, vilket inleds på utförseltullkontoret<sup>18</sup>, som samtidigt fungerar som transiteringsavgångstullkontor och inte finns på eller nära den fysiska plats där varorna lämnar unionen. Varorna flyttas sedan till platsen för utförseln under övervakning av NCTS-transiteringssystemet. Transiteringen avslutas genom att ett meddelande om transiteringsresultat skickas från bestämmelsekontoret till avgångskontoret. Detta betraktas som en förenklande handelsprocedur eftersom den tillåter transport av varor till ett centralt nav under exportförfarandet, att förfarandet avslutas och därefter omgruppering och export under transiteringsförfarandet.

Aggregeringen av berörda parter uppfattning visar dock att detta inte är en tillfredsställande lösning. Vidare finns det inte tydlig rättslig grund i punktskattelagstiftningen för användning av ett transiteringsförfarande efter ett exportförfarande. Varor som transporteras på ett sådant sätt har ur rättslig synvinkel frisläppts för konsumtion på ett otillåtet sätt om motsvarande exportförfarande avslutas när transiteringsförfarandet inleds, dvs. innan varorna fysiskt lämnar unionens tullterritorium.

Av de 27 medlemsstaterna rapporterade 11 att kombinationen av ett exportförfarande som följs av ett transiteringsförfarande orsakade problem. Ett sådant förfarande kräver antingen manuell avslutning av EMCS-flyttningen eller i vissa medlemsstater att exportförfarandet avslutas, och därefter utlöses EMCS automatiskt när transiteringen startar. Detta sker trots att varorna fortfarande flyttas i unionen under transiteringsförfarandet. Informationen i EMCS är inte längre korrekt, eftersom varorna faktiskt lämnar unionen först när transiteringsförfarandet slutförs.

Av de svarande som exporterade punktskattepliktiga varor rapporterade 40 % att de använde detta förfarande (45 % använde det inte och 15 % visste inte ifall förfarandet användes). De listade fördelar i form av tids- och kostnadsbesparing, och bättre möjligheter att övervaka flyttningar. Men de noterade också problem när det gällde samordningen av information mellan punktskatte- och transiteringsförfarandena. Bland de svarande som använde förfaranden som kombinerade export med transitering för export av punktskattepliktiga varor orsakade detta problem för 26 %.

### 3.2.3. Relevans

Kapitel III och IV i direktiv 2008/118/EG:

19 medlemsstater tror (håller med om eller håller i högsta grad med om) att EMCS fortfarande behövs i deras land, trots utvecklingen av vissa typer av bedrägerier. Endast en medlemsstat var oenig, medan resten av de svarande inte visste, eller varken höll med eller var oeniga. Att EMCS behövs bekräftas av medlemsstater och näringsidkare som efterfrågar en bredare tillämpning, så att även smörjoljor och råttobak inkluderas, för att undvika bedrägerier. Medlemsstaterna uttryckte behov av att analysera de funktionella specifikationerna för EMCS och fortsätta utveckla systemet. Detta skulle även innefatta

---

<sup>18</sup> Utförseltullkontoret är normalt platsen för en tullmyndighet vid eller nära en gräns, hamn eller flygplats som intygar att varorna har lämnat unionens tullterritorium och att exporten av varorna därmed har slutförts. Enligt artikel 329 i tillämpningsföreskrifterna för unionens tullkodex får andra platser i territoriet behandlas som ett utförselkontor, varigenom exporten slutförs innan varorna fysiskt lämnar territoriet. Detta avslutar EMCS automatiskt i vissa medlemsstater men inte i andra.

automatisering av flyttningar för vilka punktskatt redan betalats. De noterade att utvecklingen av typerna av bedrägerier inte minskar behovet av EMCS utan att EMCS behöver stärkas. Den allmänna meningen var att oavsett vilka förändringar av EMCS som föreslås, krävs en avvägning mellan att ”förebygga bedrägerier och förenkla handelsprocedurer” så att nyttan med EMCS blir så stor som möjligt.

Av de 27 medlemsstaterna höll 16 med om att liknande resultat när det gäller bedrägeribekämpning inte kunde ha uppnåtts utan EU-åtgärder (dvs. genom ett nationellt, bilateralt eller internationellt initiativ).

#### Kapitel V i direktiv 2008/118/EG

Kommissionen tror att det finns ett fortsatt behov av ett unionsomspännande ramverk för flyttning av varor mellan företag under förfarandet efter att punktskatt har betalats, för att undvika dubbelbeskattning. Kommissionen stöder dock slutsatsen från medlemsstater och näringsidkare att reglerna som gäller för varor för vilka punktskatt har betalats inte är tillräckligt ändamålsenliga och effektiva.

#### 3.2.4. EU-mervärde

De viktigaste fördelarna för näringsidkare med ett gemensamt EMCS-system har att göra med att det går åt mindre tid till hantering av punktskattehandlingar, möjligheten att bevaka flyttningarna (för både avsändare och mottagare) och att revision och kontroll förenklas genom att dokumentationen av flyttningarna blir effektivare och håller högre kvalitet.

Sammantaget ger de gällande reglerna en tydlig och enhetlig ram för innehav och flyttning av punktskattepliktiga varor. Det finns ett begränsat antal områden där tolkningarna skiljer sig mellan medlemsstaterna, vilket leder till skillnader mellan nationella regler och skapar osäkerhet för näringsidkarna. Reglerna för skyldigheten att betala punktskatt i händelse av brister är för närvarande en källa till osäkerhet och bör förtydligas. Mekanismerna för kommunikation mellan näringsidkare och behöriga myndigheter i undantagssituationer behöver förbättras. Det kan ske antingen med en befintlig funktion eller genom att en ny funktion utvecklas.

Det är mycket viktigt med enhetliga regler för EMCS om den inre marknaden ska fungera väl. Harmonisering av åtkomsten till EMCS genom gemensamma definitioner för de aktörer som är godkända för innehav och flyttning av varor under ett uppskovsförfarande bidrar ytterligare till detta. I allmänhet har reglerna begränsat möjligheterna till diskriminering i olika medlemsstater. Det är fortfarande en nationell behörighet att godkänna näringsidkare för innehav och flyttning av varor, men det finns få tecken på några större hinder för tillträdet till marknaden.

Näringsidkare rapporterade att de främsta fördelarna med EMCS rör möjligheten att följa upp flyttningar (för både avsändare och mottagare). Den underlättar revisionen av deras egen verksamhet och gör det lättare att bedöma hur ändamålsenliga och effektiva deras egna regler är när det gäller att följa statsfinansiella regler.

Förvaltningar och näringsidkare upplevde generellt att fördelarna med en gemensam insats på EU-nivå när det gäller transaktioner mellan företag (B2B) begränsas av rättslig och teknisk oklarhet och nationella variationer. När det gäller distansförsäljning har de gällande reglerna litet eller inget EU-mervärde på grund av bristande harmonisering.

Vissa näringsidkare rapporterade att reglerna var en lika stor, eller större, börda än reglerna för export av varor till tredjeländer.

Områden där det kan vara positivt med ytterligare harmonisering tas upp i avsnitt 4.

#### **4. PROBLEM SOM BÖR UPPMÄRKSAMMAS YTTERLIGARE**

De förbättringar som föreslås går att uppnå genom den planerade ändringen av direktiv 2008/118/EG och dess tillämpningsförfordningar, i enlighet med kommissionens arbetsprogram.

##### **4.1. Godkännanden**

Direktiv 2008/118/EG fastställer gemensamma definitioner på EU-nivå av de olika typerna av godkännanden för näringsidkare att inneha och flytta punktskattepliktiga varor under uppskovsförfarande. Definitionerna bidrar till ett tydligt och enhetligt ramverk för innehav och flyttning av punktskattepliktiga varor och säkerställer likabehandling av företag.

Kraven för godkännanden för att inneha och flytta varor och för förenklingar varierar mellan olika medlemsstater. Kraven för godkännanden är komplexa, något som kan skapa hinder för näringsidkare och göra ansökningsprocessen onödigt tidskrävande. När näringsidkare tillfrågades om reglerna för att beräkna garantiförbindelserna för godkännanden<sup>19</sup>, uppgav många (24 %) att de inte kände till dem. Vid analys per medlemsstat visade uppgifterna att aktörer från samma länder, verksamma i samma sektor, ibland fick motstridig information. Ett exempel är att aktörer med verksamhet i Tyskland (medlemsstaten med det högsta deltagandet i enkäten) uppgav att deras garantiförbindelse för upplag beräknades baserat på årsomsättningen (34 %), månadsomsättningen (3 %), den årliga punktskatten (16 %) och den månatliga punktskatten (21 %). Detta tyder på att vissa krav och bestämmelser är mycket komplexa.

Komplexiteten i att få tillgång till och förstå bestämmelserna framgick även tydligt av fallstudierna. Berörda parter från fyra medlemsstater rapporterade att det ofta händer att näringsidkare lämnar in ofullständiga ansökningar, vilket skapar onödigt extraarbete för de behöriga myndigheterna.

I de flesta medlemsstater måste aktörer i samband med flyttningar både lämna in en garantiförbindelse som säkerhet för punktskatteskulden för flyttningen och en garantiförbindelse för godkännandet för att täcka skatteupplagets verksamhet eller de registrerade avsändarna och mottagarna. Garantiförbindelserna hanteras nationellt. Näringsidkare upplevde garantiförbindelserna som betydande bördor, trots att sänkningar av och undantag från dem ofta tillämpas för att stödja mindre aktörer, i synnerhet sådana som efterlever reglerna för produkter och skatter. Undantag tillåts endast under vissa omständigheter, som fastställs i direktiv 2008/118/EG.

---

<sup>19</sup> Om garantiförbindelser krävs måste dessa täcka den inneboende risken med tillverkning, bearbetning och innehav av de punktskattepliktiga varorna. Garantiförbindelserna hanteras nationellt.

## 4.2. Hantering av brister, överskott, andra undantag och bedrägeribekämpning<sup>20</sup>

Sedan utvärderingsundersökningen slutfördes har domstolen meddelat en dom om artiklarna 10 och 20 i direktivet som bland annat klargör när en flyttning är avslutad.<sup>21</sup> Syftet med bestämmelserna i artikel 20.2 i direktivet är att genom att ange när flyttning av punktskattepliktiga varor under uppskovsförfarande upphör försöka fastställa tidpunkten när varorna anses ha frisläppts för konsumtion och när skatten på dessa varor förfaller till betalning. Detta är ännu viktigare när brister upptäcks vid leverans av punktskattepliktiga varor. Trots detta är förfarandet för ersättningsanspråk för brister oklart. Fordringar mot näringsidkare omfattas av bestämmelserna i direktiv 2010/24/EU<sup>22</sup> (indrivningsdirektivet), men användningen av direktivets instrument varierar mellan medlemsstaterna. I vissa fall används de inte alls. Det finns ingen tydlig grund för att koppla indrivningsinstrument till ett tidigare upprättande av en skyldighet att betala punktskatt. EMCS-specifikationerna<sup>23</sup> innehåller en metod för att kommunicera mellan medlemsstaterna och för näringsidkare att fastställa vilka skyldigheter som kan föreligga, men den möjligheten används i liten utsträckning. EMCS innehåller också ett meddelande för att kräva in skatt som ska sändas från de medlemsstater som kräver betalning till den avsändningsmedlemsstat som förvaltar garantiförbindelsen, men även detta meddelande används sällan eller aldrig.

Vissa näringsidkare klagade över att de inte kan ändra detaljerna i det elektroniska åtföljande dokumentet (e-AD) efter att det har godtagits av avsändningsmedlemsstaten, vilket leder till tvister om mängder och punktskatt som ska erläggas. Avsändaren kan skicka en EMCS-händelserapport till avsändningsmedlemsstaten som anger felet. Huvudsyftet med händelserapporten är dock att näringsidkarna ska kunna rapportera stora tillbud som inträffar under en flyttning, och den möjligheten används inte ofta i dagsläget. Under 2014 skickades bara 1 160 händelserapporter mellan medlemsstaterna, vilket innebär att det gjordes för ca 0,04 % av de 2,95 miljonerna EMCS-flyttningar det året. Det finns dock ingen rättslig skyldighet att rapportera.

Ändringar av destinationen efter avvisning eller vägran<sup>24</sup> att ta emot en sändning: Medlemsstaterna har i en expertgrupp enats om vid avvisning eller vägran att ta emot varor ska avsändaren ändra destination så att sändningen returneras till avsändningsplatsen eller skickas till en ny mottagare. Detta bör bli en rättslig skyldighet.

---

<sup>20</sup> Närmare information: Utvärdering av gällande regler för innehav och flytt av punktskattepliktiga varor under uppskovsförfarande, s. 75–87.

<sup>21</sup> Domstolens dom (sjätte avdelningen) av den 28 januari 2016 (begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof – Tyskland) – BP Europa SE mot Hauptzollamt Hamburg-Stadt (Mål C-64/15) EUT 2016/C 106/11.

<sup>22</sup> Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, EUT L 84/1, 31.3.2010.

<sup>23</sup> EMCS-specifikationerna är dokument som beskriver kraven för EMCS-systemet centralt och nationellt och hur dessa krav uppfylls på en hög nivå (de så kallade FESS, Functional Excise Systems Specifications) och mer detaljerade beskrivningar i ett antal olika dokument.

<sup>24</sup> I detta sammanhang avses med *avvisning* av en sändning ett beslut från mottagaren att inte godta en sändning med varor som finns på avsändningsplatsen eller är på väg att flyttas från avsändningsplatsen. Med *vägran* avses ett beslut om att inte godta varor som har anlänt till en destinationsplats.

En ytterligare förbättring skulle vara skyldighet för avsändaren att följa upp åtgärden med ett meddelande i händelse av avvisning eller vägran att ta emot sändningen. Två förslag lämnades in om hur dessa problem kan motverkas: för det första bör specifikationerna stödjas av en rättslig skyldighet att skicka meddelanden om avslag eller vägran och för det andra bör en rättslig grund skapas så att ett meddelande om avvisning eller vägran automatiskt följs av en ändring av destinationen tillbaka till avsändaren.

EMCS tros allmänt ha minskat bedrägerierna. De största problem som medlemsstaterna identifierade var överdrivet långa restider för näringsidkarna och avsaknad av vissa data i e-AD, som till exempel äganderätten till vissa varor på avsändningsplatsen och destinationsplatsen, en uppgift som kunde vara till hjälp vid riskanalys.

#### **4.3. Samordning mellan tull- och punktskatteförfaranden**

Såsom anges ovan ger det stora antalet oavslutade flyttningar vid indirekt export av punktskattepliktiga varor fortsatt anledning till oro. Det kan också vara lämpligt med en klar rättslig grund för transitering och bättre harmonisering av reglerna för behandling av importerade punktskattepliktiga varor.

#### **4.4. Skattepliktiga förfaranden som riktar sig till små och medelstora företag**

Reglerna för flyttning mellan företag av varor för vilka punktskatt redan har betalats är särskilt intressanta för små och medelstora företag. Reglerna fungerar inte bra och är en administrativ börda. De medför höga kostnader för näringsidkarna och är dessutom en potentiell källa till bedrägerier. Pappersbaserade dokument måste skickas tillbaka till avsändningsmedlemsstaten. När dessa dokument anländer kan en återbetalning ske i avsändningsmedlemsstaten. Eftersom det inte finns någon lagstadgad tidsgräns för att återsända dem, finns det en potentiell risk att pappersbaserade dokument återanvänds flera gånger i bedrägerisyste.

Reglerna för distansförsäljning är ännu sämre. Där medför den allmänna användningen av skatterepresentanter att legitim kommersiell verksamhet blir olönsam. Kommissionen planerar dock inte att lösa problemet förrän en överenskommelse har gjorts om en enda kontaktpunkt för mervärdesskatt för distansförsäljning. Avskaffande av den enda skatterepresentanten skulle inte minska bördan för näringsidkare eftersom de även måste momsregistrera sig i medlemsstaten där konsumtionen sker.

### **5. SLUTSATSER OCH UPPFÖLJNING**

I ljuset av resultaten från de två undersökningarna och utvärderingen SWE(2017)xxx drar kommissionen följande slutsatser:

Reglerna för innehav och flyttning av punktskattepliktiga varor bör inte snedvrider konkurrensen eller hindra den fria rörligheten för sådana varor i EU. Inte heller ska de hindra skatteuppbörd eller underlätta skattebedrägeri.

Generellt fungerar de gällande reglerna för innehav och flyttning av punktskattepliktiga varor under uppskovsförfarande ändamålsenligt och effektivt och på ett sätt som inte skulle kunna uppnås utan en unionsomspännande insats. Det finns dock vissa problem som fortfarande behöver lösas, i synnerhet samordningen mellan punktskatte- och tullförfarandena, där ansenlig rättsosäkerhet råder och det finns betydande utrymme för

att förbättra samstämmigheten mellan de tekniska förfarandena. Införandet av EMCS för övervakning av flyttning av punktskattepliktiga varor under uppskovsförfarande har förbättrat insamlingen av punktskatt, men det finns ett antal möjliga rättsliga och tekniska ändringar som skulle minska smitningar och bedrägerier.

Reglerna för flyttning av varor som redan har släppts fria för konsumtion till en annan medlemsstat är mycket mindre tillfredsställande. De aktuella reglerna är inte ändamålsenliga och de räcker inte för att skydda den fria rörligheten för punktskattepliktiga varor, vilket potentiellt kan öppna för skattesmitning och bedrägeri. Detta är ett problem särskilt för små och medelstora företag, som är de som utnyttjar dessa regler mest. Användning av ECMS för förfaranden för varor för vilka skatt redan har betalats skulle harmonisera denna typ av handel, göra reglerna mer genomsynliga och tydliga och skulle göra det möjligt för näringsidkare att enkelt och snabbt återfå den skatt som de erlagt i avsändningsmedlemsstaten.

### **Uppföljning:**

- (1) Kommissionen kommer att granska möjliga rättsliga och tekniska förbättringar för behandling av oriktigheter och hantering av krav från medlemsstaterna.
- (2) Kommissionen kommer att utforska om det skulle vara lämpligt att föreslå en mindre betungande lösning än antingen EMCS eller SAAD-systemet för flyttning av punktskattepliktiga varor med låg finansiell risk, såsom denaturerad alkohol, smaktillsatser, parfymer och vissa energiprodukter.
- (3) Kommissionen kommer att granska rättsliga och tekniska ändringar av de regler som används för övervakning av import, export och transitering av punktskattepliktiga varor.
- (4) Kommissionen kommer att analysera en fullständig eller delvis automatisering av reglerna för flyttning B2B av varor för vilka punktskatt redan betalats, med målet att minska den administrativa bördan och kostnaderna för regelefterlevnad för näringsidkare och medlemsstater.
- (5) Kommissionen kommer att söka en väg framåt för att förbättra reglerna för gränsöverskridande distansförsäljning av punktskattepliktiga varor.

Kommissionen kommer att ta hänsyn till dessa slutsatser vid arbetet med att se över direktivet i enlighet med kommissionens arbetsprogram 2017 (COM(2016) 710 final, BILAGA 2). En sådan översyn kommer att innefatta ett öppet offentligt samråd och en konsekvensbedömning.