

**ÅRSRUNDSKRIV FOR
AVGIFTER PÅ
DRIKKEVAREEMBALLASJE
2021**

1. juli 2021

Skattedirektoratet

Juridisk avdeling
Postboks 9200 Grønland
0134 OSLO
www.skatteetaten.no

Innhold

1	Innledning.....	4
1.1	Om Skattedirektoratets årsrundskriv	4
1.2	Hva er avgifter på drikkevareemballasje?	4
1.3	Hvilket regelverk gjelder?	4
2	Avgiftsplikt	5
2.1	Avgiftspliktens omfang.....	5
2.2	Når oppstår avgiftsplikten?	5
2.2.1	Hovedregelen	5
2.2.2	Særlig om manko.....	5
2.2.3	Særlig om driftsmessig svinn.....	6
2.2.4	Avgiftsfri overføring.....	6
3	Avgiftsberegning.....	7
3.1	Miljøavgift.....	7
3.2	Grunnavgift	7
4	Fritak.....	7
4.1	Drikkevareemballasje som utføres til utlandet.....	7
4.2	Drikkevareemballasje som leveres til proviant	8
4.3	Drikkevareemballasje som leveres til utsalg på lufthavn (tax free)	8
4.4	Drikkevareemballasje som innføres som reisegods.....	8
4.5	Drikkevareemballasje som innføres til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet	8
4.6	Drikkevareemballasje som leveres til eller innføres av diplomater	8
4.7	Drikkevareemballasje som leveres til eller innføres av NATO	8
4.8	Drikkevareemballasje som leveres til eller innføres av Den nordiske investeringsbank	9
4.9	Drikkevareemballasje som kommer i retur til produsents eller importørs lager	9
4.10	Drikkevareemballasje som har rominnhold på minst fire liter.....	9
4.11	Drikkevareemballasje som leveres for utdeling på veldedig grunnlag	9
4.12	Drikkevareemballasje som inneholder varer i pulverform	9
4.13	Drikkevareemballasje som inneholder morsmelkestatning	9
4.14	Drikkevareemballasje som inneholder melk og melkeprodukter	10
4.15	Drikkevareemballasje som inneholder drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade	10
4.16	Drikkevareemballasje som inneholder korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter	10
4.17	Tilintetgjøring – tillatelse til bruk som dyrefôr	10
5	Lempning av fastsatt avgift og dispensasjon fra avgiftsplikten	10
6	Avgiftsforvaltning mv.	11
6.1	Registrering	11
6.1.1	Registreringsplikt	11
6.1.2	Særlig om leietapping og annen utkontraktering av hele eller deler av produksjonen.....	11

6.1.3	Registreringssted.....	11
6.2	Godkjent lokale.....	11
6.3	Avgiftsregnskap.....	12
7	Skattemelding for særavgifter.....	12
7.1	Skattleggingsperiode.....	12
7.2	Levering av skattemelding for særavgifter.....	12
8	Betaling, forfall, beløpsgrenser, renter og sikkerhetsstillelse.....	14
9	Oversikt over endringer.....	15
9.1	Endringer 1. juli 2021.....	15
9.1.1	Skattedirektoratets årsskriv.....	15

1 Innledning

1.1 Om Skattedirektoratets årsrundskriv

Årsrundskriv for avgifter på drikkevareemballasje er utarbeidet av Skattedirektoratet, og gir en nærmere redegjørelse for relevante bestemmelser i særavgiftsregelverket.

Målgruppen for årsrundskrivet er skattemyndighetene og de avgiftspliktige, men det kan også ha interesse for andre som ønsker informasjon om regelverket.

Skattedirektoratets årsrundskriv for avgifter på drikkevareemballasje oppdateres årlig med de endringer Stortinget vedtar i forbindelse med statsbudsjettet. Årsrundskrivet oppdateres også i løpet av året hvis det er behov for det.

1.2 Hva er avgifter på drikkevareemballasje?

Avgifter på drikkevareemballasje er to særavgifter som må betales ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevareemballasje: miljøavgift og grunnavgift.

Miljøavgiften omfatter emballasje av glass, metall, plast og kartong/papp. Avgiften er gradert, slik at emballasje som inngår i godkjente retursystemer får redusert sats avhengig av returandel. Ved returandel på 95 prosent eller høyere faller avgiften bort. Miljødirektoratet godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen. Emballasje som inneholder drikkevarer i pulverform eller morsmelkerstatning er fritatt for avgift. Miljøavgiften ble innført for å prise miljøkostnaden ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen.

Grunnavgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangs-emballasje). Emballasje som inneholder melk og melkeprodukter, drikkevarer fremstilt av sjokolade eller kakao, drikkevarer i pulverform, korn- og soyabasert melkeerstatning eller morsmelkerstatning er fritatt for avgift.

1.3 Hvilket regelverk gjelder?

Dette årsrundskrivet omhandler i all hovedsak de materielle bestemmelsene som gjelder for avgifter på drikkevareemballasje. Dette er bestemmelsene i

- [Stortingets vedtak om avgifter på drikkevareemballasje \(stortingsvedtaket\)](#)
- [særavgiftsloven](#) (sal.)
- [forskrift om særavgifter](#) (saf.)

Enkelte steder er det også knyttet kommentarer til bestemmelser i

- [skatteforvaltningsloven](#) (sktfvl.)
- [skatteforvaltningsforskriften](#) (sktfvf.)
- [skattebetalingsloven](#) (sktbl.)
- [skattebetalingsforskriften](#) (sktbf.)

For utfyllende kommentarer til skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven med tilhørende forskrifter, se [Skatteforvaltningshåndboken](#) og [Skattebetalingshåndboken](#).

Noen steder vises det også til relevante bestemmelser i annet regelverk, for eksempel bestemmelser i tolloven.

2 Avgiftsplikt

2.1 Avgiftspliktens omfang

([stortingsvedtaket § 1](#) og [§ 3 annet ledd samt saf. § 3-5-1](#))

Avgiftsplikten omfatter inneremballasje til drikkevarer. Som "inneremballasje" anses den emballasjeeenhet som drikkevaren er tappet på, og på denne emballasjen skal det beregnes miljøavgift og grunnavgift, jf. saf. § 3-5-1 første ledd.

Avgiftsplikten gjelder for emballasje *med innhold* av en drikkevare. Dette betyr at avgiftsplikten ikke omfatter tomemballasje. Avgiftsplikten omfatter heller ikke emballasje der påfylt drikkevare utgjør minst fire liter, jf. saf. § 3-5-1 annet ledd.

Avgiftsplikten for grunnavgift omfatter engangsemballasje. Som "engangsemballasje" anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form, jf. stortingsvedtaket § 3 annet ledd og saf. § 3-5-1 første ledd bokstav b.

For drikkevareemballasje det tappes ikke-avgiftspliktig drikkevare i eller på, oppstår avgiftsplikten for drikkevareemballasjen etter reglene i saf. § 2-1. Produsenter av slik drikk vil være registreringspliktige etter saf. § 5-1 for avgifter på drikkevareemballasje, og må sende inn særavgiftsmelding på ordinær måte, jf. sktfvl. §§ 8-4 og 8-14 og sktfvf. §§ 8-4-1 til 8-4-2.

2.2 Når oppstår avgiftsplikten?

2.2.1 Hovedregelen

([saf. § 2-1 første ledd](#))

For **registrerte** virksomheter oppstår avgiftsplikten ved tre ulike typetilfeller, jf. første ledd bokstav a til c: ved uttak fra virksomhetens godkjente lokale, herunder ved tyveri og manko, ved innførsel, dersom varen ikke legges inn på godkjent lokale, og ved opphør av registrering. Såkalt driftsmessig svinn anses ikke som uttak etter bokstav a.

Med "uttak" menes fysisk uttak fra den registrerte virksomhetens godkjente lokale. Dette innebærer at en vare formelt kan selges i flere ledd mens den befinner seg på det godkjente lokalet, uten at avgiftsplikten oppstår. Dette skjer først ved det fysiske uttaket, uavhengig av om den registrerte virksomheten på uttakstidspunktet fremdeles er formell eier av varen eller ikke.

For **ikke-registrerte** virksomheter oppstår avgiftsplikten alltid ved innførselen, jf. annet ledd.

For **brukere** som er berettiget til helt eller delvis avgiftsfri bruk av ellers avgiftspliktige varer, oppstår avgiftsplikten også dersom vilkårene for fritak likevel ikke oppfylles, jf. femte ledd.

2.2.2 Særlig om manko

([saf. § 2-1 første ledd bokstav a](#))

Med manko menes differanser mellom regnskapsmessig og opptalt varebeholdning. Hovedregelen er at manko skal avgiftsberegnes, og overskudd skal tilføres avgiftsregnskapet, jf. saf. § 2-1 første ledd bokstav a.

Manko kan likevel justeres mot overskudd – det vil si ikke avgiftsberegnes – dersom det fremlegges tilfredsstillende dokumentasjon på at mankoen skyldes for eksempel feilleveranser, feil i lagerføring eller lignende. Tilfredsstillende dokumentasjon på manko kan være skriftlig korrespondanse, kreditnota, ny faktura eller annen tilsvarende dokumentasjon.

Dessuten kan det tas hensyn til differanser innen varer med lik avgiftsmessig status, slik at de vurderes under ett, ved at overskudd reduserer manko (motregnes). Med "varer med lik avgiftsmessig

status" menes varer med samme avgiftsgrunnlag, samme avgiftstype og samme avgiftsgruppe. Det må dokumenteres at varene som justeres mot hverandre (motregnes) har lik avgiftsmessig status. Vi viser til den generelle regelen i saf. § 2-8 om at krav om avgiftsfritak skal kunne dokumenteres, jf. også kravene til avgiftsregnskap i saf. § 5-8.

Er mankoen *ikke* dokumentert, kan den likevel godtas, så lenge den ikke overstiger en ramme på 0,5 prosent innen varer med lik avgiftsmessig status, i den enkelte skattleggingsperiode. Udokumentert manko utover dette, skal avgiftsberegnes i den enkelte periode. Dersom virksomheten velger å justere manko mot overskudd, skal udokumenterte differanser på +/- 0,5 prosent måles mellom opptalt faktisk beholdning på lager, opp mot regnskapsmessig beholdning.

Muligheten for å justere manko mot overskudd gjelder imidlertid kun innenfor den enkelte skattleggingsperiode. Én gang i året – ved årsslutt, eller virksomhetens årsoppgjør – skal regnskapet være korrekt, det vil si at årets samlede udokumenterte differanse skal legges til grunn. Dette innebærer at eventuell manko som påvises på dette tidspunktet ikke kan justeres mot eventuelt overskudd, men skal avgiftsberegnes i tråd med hovedregelen i § 2-1 første ledd bokstav a. Avgiftsberegningsen skal skje innen den 18. januar i det påfølgende året, eller den 18. i måneden etter årsoppgjør ved avvikende regnskapsår.

2.2.3 Særlig om driftsmessig svinn

(saf. § 2-1 første ledd bokstav a)

Det følger av en naturlig språklig forståelse av begrepet "driftsmessig svinn" at det betegner varer som går tapt underveis i, eller i forbindelse med produksjonen (driften) eller i produksjonsprosessen. Konsekvensen av dette er at en vare som er ferdigprodusert, enten den befinner seg på virksomhetenes ferdigvarelager, eller formelt er klar for omsetning, men som deretter går tapt før uttak, ikke omfattes av begrepet. Går en ferdigvare tapt før uttak, må den fastsettes som avgiftspliktig manko, med mindre vilkårene for tilintetgjøring i saf. § 2-5 er oppfylt. Dette er for eksempel tilfellet med såkalt brekkasje, der varer går tapt inne på virksomhetenes ferdigvarelager ved et uhell.

Er en vare derimot ikke ferdigprodusert på tidspunktet den eventuelt går tapt, må den anses som driftsmessig svinn. Dette gjelder både dersom varen er fysisk uferdig, i form av rene fysiske mangler, og der kvalitetskrav eller kvalitetskontroller ikke er oppfylt eller gjennomført. Slike krav må omfatte både myndighetspålagte krav i henhold til for eksempel næringsmiddelregelverket, og virksomhetens egne interne kvalitetskrav, i den grad disse er nødvendig å oppfylle før varen kan omsettes.

2.2.4 Avgiftsfri overføring

(saf. § 2-2)

Det følger av saf. § 2-2 at en registrert virksomhet kan overføre avgiftspliktige varer uten at avgiftsplikten oppstår, til egne godkjente lokaler og til annen virksomhets godkjente lokale, dersom disse virksomhetene er registrert for samme vareomfang. Med "samme vareomfang" menes at virksomhetene må være registrert for samme avgiftstype (for eksempel OL, SU, BE osv.).

Overføring av en vare mellom registrerte virksomheter kan skje på to måter:

- fysisk flytting av varen fra den ene virksomhetens godkjente lokale til den andres, med tilhørende regnskapsmessig flytting,
- ren regnskapsmessig flytting av varen uten tilhørende fysisk flytting til godkjent lokale.

Ordet "overføre" i saf. § 2-2 skal forstås slik at det omfatter både fysisk flytting som beskrevet i kulepunkt 1, og ren regnskapsmessig flytting som beskrevet i kulepunkt 2. Det stilles ikke krav om at en vare må overføres fysisk for at vilkårene i § 2-2 skal være oppfylt. Ved avgiftsfri overføring mellom registrerte virksomheters godkjente lokaler, uansett på hvilken måte overføringen skjer, overtar den virksomheten som mottar varen eierskapet til den, og således også rapporterings- og avgiftsansvaret.

Vi presiserer at en avgiftsfri overføring som foretas i henhold til § 2-2, enten den skjer ved fysisk flytting etter kulepunkt 1 eller rent regnskapsmessig etter kulepunkt 2, skal dokumenteres, jf. saf. § 2-8. Den skal og fremgå av de registrerte virksomhetenes avgiftsregnskap, jf. saf. § 5-8 første ledd, fjerde punktum.

Et eksempel på en avgiftsfri overføring er hvor A kjøper en vare fra B, begge registrert for samme vareomfang, for salg (fra A) til sluttkunde C. I dette tilfellet er det tilstrekkelig for at § 2-2 kommer til anvendelse at varen leveres direkte fra Bs godkjente lokale til C, forutsatt at overføringen fremgår av regnskapene til A og B som en avgiftsfri overføring (tilleggskode 30) mellom de to. Det er altså ikke nødvendig at varen flyttes fysisk fra B til A, før levering til C, for at vilkårene i § 2-2 er oppfylt.

3 Avgiftsberegning

3.1 Miljøavgift

(stortingsvedtaket § 2 samt saf. § 3-5-2, § 3-5-3 og § 3-5-4)

Miljøavgiften skal prise kostnadene ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen. Emballasje av glass/metall, plast og kartong/papp har ulike avgiftssatser. Differensieringen er begrunnet med at ulik emballasje gir forskjellig miljøskade.

Avgiften beregnes per emballasjeeenhet.

Miljøavgiften er gradert slik at emballasje som inngår i godkjente retursystemer får redusert miljøavgiftssats avhengig av returandelen. Ved returandel på 95 prosent eller høyere faller avgiften bort, mens det må betales full avgift ved returandel på under 25 prosent eller dersom emballasjen ikke inngår i et retursystem. Skatteetaten fastsetter avgiften ut fra den returprosenten Miljødirektoratet fastsetter for retursystemets medlemmer.

For at en virksomhet skal kunne fastsette redusert miljøavgift på drikkevareemballasje, må virksomheten være medlem i et godkjent returselskap. De enkelte returselskap skal gi Skatteetaten melding om endringer i medlemskap innen den 15. i hver måned, mens den enkelte medlemsbedrift kan betale redusert sats fra den 1. i måneden etter at Skatteetaten fikk slik melding.

3.2 Grunnavgift

(stortingsvedtaket § 3 samt saf. § 3-5-1 første ledd bokstav b og § 3-5-2)

Grunnavgift på engangsemballasje skal i utgangspunktet betales på all engangsemballasje. Som engangsemballasje anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form. Vilket om gjenbruk skal forstås slik at emballasjen faktisk må gjenbrukes i sin opprinnelige form, for å være unntatt grunnavgift. Den faktiske gjenbruken må dokumenteres. Vi viser til det generelle dokumentasjonskravet i saf. § 2-8. Det stilles imidlertid ikke krav om at emballasjen må inngå i et retursystem.

Avgiften beregnes per emballasjeeenhet.

4 Fritak

4.1 Drikkevareemballasje som utføres til utlandet

(stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav a nr. 1 og saf. § 2-7)

Med utføres til utlandet menes utførsel av varer fra Norge til en annen stats landterritorium. Dette innebærer at varen må ha en mottaker i et annet land, slik at det ikke er tilstrekkelig at varen utføres fra Norge. Utførsel til et annet lands kontinentalsokkel omfattes ikke av fritaket.

4.2 Drikkevareemballasje som leveres til proviant

([stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav a nr. 2](#) og [saf. kapittel 4-10](#))

Det kan på nærmere vilkår gis avgiftsfritak ved levering av ufortollete varer som proviant til skip og luftfartøyer. Fritaket er gitt gjennom en henvisning fra stortingsvedtaket § 5 bokstav a nr. 2 til tolloven § 4 23. Kapittel 4-10 i saf. gir nærmere bestemmelser om fritaket.

Ordningen er nærmere regulert i tollforskriften §§ 4-23-4 til 4-23-10. Den innebærer blant annet at proviant – med unntak av alkoholholdige drikkevarer – kan leveres ufortollet til norske fiske- og fangstfartøy som skal oppholde seg utenfor tollområdet sammenhengende i minst 14 dager, til besetningens personlige bruk om bord.

For generell informasjon om tolloven § 4 23 vises det til omtale i "TollABC". Denne er tilgjengelig på toll.no.

4.3 Drikkevareemballasje som leveres til ut salg på lufthavn (tax free)

([stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav a nr. 3](#) og [saf. kapittel 4-11](#))

I henhold til stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav a nr. 3, som henviser til tolloven § 4-30, gis det fritak for varer som leveres til toll- og avgiftsfritt ut salg på lufthavn (tax free).

Fritaket gjelder både ved innførsel og ved levering av varer fra registrerte virksomheters godkjente lokaler, og er nærmere regulert i kapittel 4-11 i saf. Tolloven § 4-30 er omtalt i TollABC.

4.4 Drikkevareemballasje som innføres som reisegods

([stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav b nr. 1](#))

Varer som bringes med som reisegods er fritatt for avgift på de vilkår som følger av tollforskriften § 5-1-1 til § 5-1-6, jf. tolloven § 5-1.

4.5 Drikkevareemballasje som innføres til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet

([stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav b nr. 2](#))

Det gis fritak for avgift på drikkevareemballasje som innføres til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2.

4.6 Drikkevareemballasje som leveres til eller innføres av diplomater

([stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav c nr. 1](#))

Fritaket omfatter drikkevareemballasje som fra registrert virksomhet selges til, eller innføres av utenlandske diplomatiske og konsulære tjenestemenn som nyter personlig tollfrihet.

4.7 Drikkevareemballasje som leveres til eller innføres av NATO

([stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav c nr. 2](#) og [saf. § 4-9-1](#))

Norge har gjennom avtale mellom partene i traktaten for det nordatlantiske området om status for deres styrker (NATO SOFA) av 19. juni 1951, forpliktet seg til å fritta for særavgift. Partnerskap for Fred-samarbeidets avtale av 19. juni 1995 (PFP SOFA) gir NATO SOFA tilsvarende anvendelse for disse landene. Andre bestemmelser om fritak for særavgifter følger av Avtale om status for den nordatlantiske traktats organisasjon, de nasjonale representanter og dens internasjonale stab av 20. september 1951, og Protokoll om status for internasjonale, militære hovedkvarterer opprettet i henhold til traktaten for det nordatlantiske området av 28. august 1952.

4.8 Drikkevareemballasje som leveres til eller innføres av Den nordiske investeringsbank

(stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav c nr. 3 og saf. § 4-9-2)

Det følger av saf. § 4-9-2 at det gis fritak for avgift på varer til bruk for internasjonale organisasjoner. Fritaket gjelder kun organisasjoner som er nevnt i stortingsvedtaket. For drikkevareemballasjer gis det avgiftsfritak for Den nordiske investeringsbanken, jf. stortingsvedtaket § 5 bokstav c nr. 3.

4.9 Drikkevareemballasje som kommer i retur til produsents eller importørs lager

(stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav d og saf. § 2-4)

Det gis fritak for avgift på drikkevareemballasje som kommer i retur til produsents eller importørs lager. Nærmere vilkår for fritaket følger av saf. § 2-4.

4.10 Drikkevareemballasje som har rominnhold på minst fire liter

(stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav e)

Det gis fritak for miljø- og grunnavgift på drikkevareemballasje som har rominnhold på minst fire liter.

4.11 Drikkevareemballasje som leveres for utdeling på veldedig grunnlag

(stortingsvedtaket § 5 første ledd bokstav f samt saf. § 2-4 annet ledd og § 4-12-1)

Det gis fritak for avgift på varer som leveres vederlagsfritt for utdeling på veldedig grunnlag. Fritaket innebærer at virksomhet som er registrert for særavgifter (produsent/importør) kan gi bort varer til en mottaker (for eksempel en matsentral) for utdeling på veldedig grunnlag.

Med "veldedig grunnlag" menes at den som får varer avgiftsfritt utdelt til seg, har et kvalifisert behov for varen, og at varen vil ha en stor personlig og velferdsmessig betydning. Mottakeren av varene (for eksempel matsentralen) må avgi erklæring til særavgiftsregistrert virksomhet om at varene er til slikt formål.

Mottaker av varene må være registrert i Enhetsregisteret. Varene skal mottas vederlagsfritt. Det betyr at det ikke må foreligge noen motytelse i form av betalingsmidler, varer eller tjenester. Reklame for den særavgiftsregistrerte virksomheten kan for eksempel anses å være vederlag. Hovedregelen er at varene skal leveres fra særavgiftsregistrert virksomhet til mottaker. Dersom dette er upraktisk, kan varene likevel leveres fra en butikk direkte til mottaker.

Særavgiftsregistrert virksomhet skal tilgangsføre returnerte varer i sin lagerbeholdning. Varene må være returnert til det godkjente lokalet eller levert direkte til mottaker fra for eksempel matbutikk innen to år fra faktureringsdato. Særavgiftsregistrert virksomhet må utstede kreditnota for vare- og avgiftsbeløp.

4.12 Drikkevareemballasje som inneholder varer i pulverform

(stortingsvedtaket § 4 første ledd bokstav c, jf. annet ledd)

Drikkevareemballasje som inneholder varer i pulverform er fritatt for miljøavgift og grunnavgift.

4.13 Drikkevareemballasje som inneholder morsmelkerstatning

(stortingsvedtaket § 4 første ledd bokstav e, jf. annet ledd)

Drikkevareemballasje som inneholder morsmelkerstatning er fritatt for miljøavgift og grunnavgift.

4.14 Drikkevareemballasje som inneholder melk og melkeprodukter

(stortingsvedtaket § 4 første ledd bokstav a)

Drikkevareemballasje som inneholder melk og melkeprodukter er fritatt for grunnavgift.

4.15 Drikkevareemballasje som inneholder drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade

(stortingsvedtaket § 4 første ledd bokstav b)

Drikkevareemballasje som inneholder drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade og konsentrater av dette er fritatt for grunnavgift.

4.16 Drikkevareemballasje som inneholder korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter

(stortingsvedtaket § 4 første ledd bokstav d)

Drikkevareemballasje som inneholder korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter er fritatt for grunnavgift.

4.17 Tilintetgjøring – tillatelse til bruk som dyrefôr

(saf. § 2-5)

Skattekontoret kan, når de generelle vilkårene og prosedyrene for tilintetgjøring i saf. § 2-5 er oppfylt, i stedet for faktisk destruksjon, tillate at varer som er uegnet for ordinært salg, selges/leveres til bruk som dyrefôr på følgende vilkår:

1. Det må klart gå fram av eventuell varebetegnelse og/eller pris at det ikke er ordinær salgsvare.
2. Mottaker må avgi erklæring om at varen bare vil bli brukt til dyrefôr.

5 Lempning av fastsatt avgift og dispensasjon fra avgiftsplikten

(sktfvl. § 9-9 samt stortingsvedtaket § 7)

Fastsatt avgift skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller gjennom tvangsinnkreving. Skattemyndighetene kan likevel gi utsettelse med betaling av et krav eller sette ned et krav helt eller delvis (lempning) hvis det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet, jf. sktfvl. § 9-9. Bestemmelsen skal dekke tilfeller hvor regelverket i det spesielle enkelttilfellet gir en utilsiktet virkning.

Vilkårene for lempning er strenge og lempningsadgangen er som følge av dette snever. Hvert tilfelle må vurderes konkret. Vurderingen er knyttet til de utilsiktede virkningene av regelverket, og ikke til forhold ved den avgiftspliktiges situasjon. Økonomiske, sosiale, helsemessige eller lignende forhold skal følgelig ikke tillegges vekt ved vurderingen. Dette er også lagt til grunn i fast praksis. Du kan lese mer om dette i [Skatteforvaltningshåndboken](#).

Lempning etter sktfvl. § 9-9 kommer som hovedregel bare til anvendelse etter at et avgiftskrav er fastsatt. Dispensasjonsbestemmelsene i stortingsvedtakene kan benyttes i saker der det søkes om dispensasjon i forkant av fastsettingen. Vilkår og vurderingstema er i hovedsak de samme som etter sktfvl. § 9-9.

6 Avgiftsforvaltning mv.

6.1 Registrering

6.1.1 Registreringsplikt

(saf. § 5-1 bokstav a)

Produsenter av avgiftspliktige varer skal registreres for den enkelte avgift, jf. saf. § 5-1 bokstav a.

6.1.2 Særlig om leietapping og annen utkontraktering av hele eller deler av produksjonen

(saf. § 5-1 bokstav a)

Med leietapping menes tilfeller der en produsent av avgiftspliktig drikk leier en annen virksomhet til å forestå tapping av drikkevaren på flasker eller annen emballasje. Den ferdig tappede drikkevaren overføres deretter til produsentens godkjente lokale. I disse tilfellene er det produsenten av drikkevaren – den som er ansvarlig for produksjonen og som anses som eier av den ferdige varen –, og ikke leietapperen, som er registreringspliktig, og som plikter å rapportere og betale de særavgiftene som oppstår i forbindelse med produksjonen.

Dette innebærer blant annet også at det er vedkommende produsent som må oppfylle vilkårene for reduksjon eller fritak for miljøavgift på drikkevareemballasje, jf. saf. §§ 3-5-3 og 3-5-4. En eventuell leietapper kan ikke oppfylle disse vilkårene på vegne av produsenten.

De samme prinsippene kan også brukes på andre varianter av utkontraktering av deler av en produksjonsprosess. På samme måte som virksomhet A leier virksomhet B til tapping av en drikkevare, kan A i prinsippet også leie B – eller C – til å presse for eksempel frukt, som del av produksjonsprosessen. Både leietapperen og leiepresseren vil her ha den samme relasjonen til A, som i begge tilfeller formelt vil være produsent av den ferdige drikkevaren, og dermed registreringspliktig.

Det avgjørende for om det skjer produksjon, og for hvem som er produsent, i særavgiftsrettslig forstand, er at den varen som fremstilles ikke bare omfattes av Stortingets vedtak, men også er ment for omsetning. Produksjonen må med andre ord ha et kommersielt element, sett fra den som er ment å ende opp med den ferdige drikkevarens side. En privatperson som lager en særavgiftspliktig drikk til privat bruk, blir derfor ikke registreringspliktig som produsent etter saf. § 5-1, uavhengig av hvor mange elementer i produksjonsprosessen vedkommende selv utfører eller deltar i, eller hvor mange av innsatsvarene vedkommende selv bringer med seg eller er ansvarlig for.

6.1.3 Registreringssted

(saf. § 5-4)

Registrering skal skje ved skattekontoret.

6.2 Godkjent lokale

(saf. § 5-7)

For registrerte virksomheter må produksjon og lagring av avgiftspliktige varer foregå i godkjent lokale for at ikke avgiftsplikten skal oppstå, se [punkt 2.3.1](#). Med godkjent lokale menes lager, produksjonslokale eller lignende, som er godkjent av skattekontoret etter saf. § 5-7. Lokalene må være forsvarlig låst og sikret. De må også være innrettet slik at de sikrer en forsvarlig kontroll av avgiftsberegning og betaling mv.

Skattekontoret kan fastsette nærmere bestemte vilkår for godkjenning av lokalet og dersom kontrollmessige hensyn tilsier det kan et lokale nektes godkjent. Endringer av et godkjent lokale skal meldes

til skattekontoret uten ugrunnet opphold. Skattekontoret kan godkjenne flere lokaler for den enkelte virksomhet.

6.3 Avgiftsregnskap

([saf § 5-8](#))

Registrerte virksomheter skal føre avgiftsregnskap over særavgiftspliktige varer, jf. saf. § 5-8 første ledd. Regnskapet skal inneholde opplysninger om beholdning, tilgang og levering av særavgiftsbelagte varer. Kravene i § 5-8 må leses i sammenheng med særavgiftsforskriftens krav til dokumentasjon for fritak ved levering av avgiftsfrie varer, jf. den generelle bestemmelsen i saf. § 2-8, samt de øvrige kravene til dokumentasjon i forskriften.

7 Skattemelding for særavgifter

7.1 Skatleggingsperiode

([sktfvf. § 8-4-2](#) første ledd)

Registrerte avgiftspliktige virksomheter skal sende skattemelding via Altinn innen den 18. i påfølgende måned, jf. sktfvf. § 8-4-2 første ledd. Bestemmelsene om skatleggingsperioder og leveringsfrister er nærmere omtalt i [Skatteforvaltningshåndboken](#).

7.2 Levering av skattemelding for særavgifter

([sktfl. § 8-4](#) samt [sktfvf. § 8-4-1](#) og [§ 8-4-2](#))

Skattemelding for særavgifter skal leveres elektronisk i systemet Elsær 2.0. For mer om hvordan dette gjøres og hvilke roller den som skal levere skattemelding for særavgifter må ha, se egen omtale på [skatteetaten.no](#).

I det følgende redegjøres det for hvilke avgiftskoder som skal benyttes ved utfylling av særavgiftsmeldingen.

For registrerte virksomheter som ikke legger varene inn på godkjent lokale, oppstår avgiftsplikten ved innførselen, jf. saf § 2-1 første ledd bokstav b. Disse virksomhetene skal fastsette avgift for varene på ordinær måte via særavgiftsmelding, jf. sktfl. § 8-4 og sktfvf. §§ 8-4-1 til 8-4-2. Dette betyr at registrerte virksomheter ikke skal fastsette særavgifter via TVINN.

Ved rapportering av avgifter på drikkevareemballasje skal det på særavgiftsmeldingen benyttes avgiftstype **MG/MB/MP/MA** og **GG/GB/GP/GA**, samt gruppene **100**, **300** eller **400**. Avgiftsgruppene er samordnet med regelsekvensene i TVINN.

Type/gruppe	Vareomfang
<i>Avgifter på drikkevareemballasje, miljøavgift (med innhold av kullsyreholdige drikkevarer)</i>	
MG 300	Glass, ingen retur
MG 305	Glass, 95 % retur
MG 320	Glass, 80 % retur
MB 300	Metall, ingen retur
MB 305	Metall, 95 % retur
MB 310	Metall, 90 % retur
MP 300	Plast, ingen retur
MP 305	Plast, 95 % retur
MP 312	Plast, 88 % retur
MA 300	Kartong/papp, ingen retur
MA 307	Kartong/papp, 93 % retur

<i>Avgifter på drikkevareemballasje, <u>grunnavgift</u> (med innhold av kullsyreholdige drikkevarer)</i>	
GG 300	Glass
GB 300	Metall
GP 300	Plast
GA 300	Kartong/papp
<i>Avgifter på drikkevareemballasje, <u>miljøavgift</u> (med innhold av kullsyrefrie drikkevarer)</i>	
MG 400	Glass, ingen retur
MG 405	Glass, 95 % retur
MG 420	Glass, 80 % retur
MB 400	Metall, ingen retur
MB 405	Metall, 95% retur
MB 410	Metall, 90 % retur
MP 400	Plast, ingen retur
MP 405	Plast, 95 % retur
MP 412	Plast, 88 % retur
MA 400	Kartong/papp, ingen retur
MA 405	Kartong/papp, 95 % retur
MA 407	Kartong/papp, 93 % retur
<i>Avgifter på drikkevareemballasje, <u>grunnavgift</u> (med innhold av kullsyrefrie drikkevarer)</i>	
GG 400	Glass
GB 400	Metall
GP 400	Plast
GA 400	Kartong/papp
<i>Avgifter på drikkevareemballasje, <u>miljøavgift</u> (med innhold av øl)</i>	
MG 100	Glass, ingen retur
MG 105	Glass, 95 % retur
MG 110	Glass, 90 % retur
MB 100	Metall, ingen retur
MB 105	Metall, 95 % retur
MB 111	Metall, 89 % retur
MP 100	Plast, ingen retur
MP 105	Plast, 95 % retur
MP 111	Plast, 89 % retur
MA 100	Kartong/papp, ingen retur
MA 107	Kartong/papp, 93 % retur
<i>Avgifter på drikkevareemballasje, <u>grunnavgift</u> (med innhold av øl)</i>	
GG 100	Glass
GB 100	Metall
GA 100	Kartong/papp
GP 100	Plast

Satser er tilgjengelig på skatteetaten.no.

Tilleggskoder

Avgiftsfritt uttak fra godkjent lokale skal også fremgå av særavgiftsmeldingen, men med en tilleggskode. For drikkevareemballasje benyttes følgende tilleggskoder:

- 09 emballasje (inneremballasje) med rominnhold på minst 4 liter. Gjelder bare MG, MB, MP, MA, GG, GB, GP og GA
- 11 levert til utenlandske diplomatiske og konsulære tjenestemenn som nyter personlig tollfrihet

- 12 levert til NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i henhold til internasjonale avtaler, herunder Partnerskap for fred
- 13 levert til Den nordiske investeringsbanken
- 20 utført til utlandet (unntatt Svalbard og Jan Mayen)
- 21 utført til Svalbard og Jan Mayen
- 22 levert som proviant mv. til bruk eller salg om bord i fartøyer eller luftfartøyer i utenriks fart
- 28 lagt inn på tollager
- 30 overført til andre registrerte for avgift på alkoholfrie drikkevarer og emballasjeavgifter
- 39 levert til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag
- 40 tilintetgjort, jf. saf. § 2-5
- 50 varer kommet i retur (til virksomhetens godkjente lokale)
- 51 varer kommet i retur (til virksomhetens godkjente lokale) som ble levert avgiftsfritt
- 60 levert til ervervsmessig framstilling av annet enn drikkevarer
- 99 manko

Tilleggskodene skal alltid benyttes etter avgiftstype og avgiftsgruppe (for eksempel MG 320).

Alle de forannevnte kodene, unntatt kode 50, 51 og 99, er fritakskoder. Disse skal oppgis i særavgiftsmeldingen med riktige avgiftstyper, avgiftsgrupper og antall enheter, men det skal ikke beregnes avgift. Det gjøres oppmerksom på at enkelte fritak bare gis etter søknad til skattekontoret, og kan ikke føres på den terminvise meldingen med tilleggskode.

Kode 50 – returer

Varer kommet i retur til den registrerte avgiftspliktiges lager, skal også oppgis i særavgiftsmeldingen med riktig avgiftstype, avgiftsgruppe og antall enheter. Her må det i tillegg oppgis hvilken skatleggingsperiode den returnerte varen ble levert ut fra avgiftspliktiges lager. Varen kan ha blitt levert med annen avgiftssats enn den som gjelder i skatleggingsperioden varen returneres avgiftspliktiges lager. Antall enheter skal her multipliseres med gjeldende sats for den skatleggingsperioden varen ble utlevert. Beløpet som blir beregnet skal trekkes fra i meldingen.

Kode 51 – returer som ble levert avgiftsfritt

Varer som ble levert avgiftsfritt og kommer i retur til den registrerte avgiftspliktiges lager, må ha egen kode fordi det ikke skal trekkes fra avgift i dette tilfelle. Denne koden får samme funksjon som fritakskoder.

Kode 99 – manko

Manko på lageret er ifølge regelverket avgiftspliktig, og det skal beregnes avgift på vanlig måte. For å kunne skille eventuell oppgitt manko fra vanlig uttak fra godkjent lokale, skal dette oppgis med egen tilleggskode.

Annet om utfylling av særavgiftsmeldingen

Ved utfylling av særavgiftsmeldingen skal alle bevegelser i tilknytning til virksomhetens godkjente lokale synliggjøres. Alle uttak og innlegg av betydning for avgiftsplikten skal føres med relevant tilleggskode. Nettoføring hvor kun avgiftsbeløpet som skal betales fremkommer, skal ikke skje.

8 Betaling, forfall, beløpsgrenser, renter og sikkerhetsstillelse

Sktbl. kapittel 9 har regler om betalingsmåter og hva som anses som rettidig betaling. Betaling omtales i [Skattebetalingshåndboken kapittel 9](#).

Sktbl. kapittel 10 har regler om forfall. Forfall omtales i [Skattebetalingshåndboken kapittel 10](#).

Det er fastsatt beløpsgrenser for betaling og tilbakebetaling av krav. Beløpsgrenser omtales i [Skattebetalingshåndboken kapittel 10-4](#).

Sktbl. kapittel 11 har regler om renter. Renter omtales i [Skattebetalingshåndboken kapittel 11](#).

Skattebetalingsloven § 14-21 annet ledd angir at skattekontoret ved registrering eller senere, kan kreve at virksomheten stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Sikkerhetsstillelse omtales i [Skattebetalingshåndboken kapittel 14-21](#).

9 Oversikt over endringer

9.1 Endringer 1. juli 2021

9.1.1 Skattedirektoratets årsrundskriv

- Nytt årsrundskriv.