

Lagrådsremiss

Straffrättsliga sanktioner mot överträdelser av EG:s punktskatteregler för alkohol, tobak och mineraloljor

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 15 augusti 2002

Bosse Ringholm

Agneta Bergqvist
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att det i lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter skall föreskrivas att varor som omfattas av EG:s punktskatteregler skall få förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium endast om bestämmelserna om ledsagardokument, ställande av säkerhet och anmälningsskyldighet följs. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet förflyttar varor i strid med dessa bestämmelser skall dömas för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Straffskalan för brottet skall vara böter eller fängelse i högst två år eller om brottet är att anse som grovt fängelse i lägst sex månader och högst sex år. I ringa fall skall penningböter vara tillräckligt. Försök till olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor skall vara straffbart. Bestämmelserna i lagen om straff för smuggling om förverkande, förundersökningsrätt för Tullverket, tvångsmedel, åtal och talan om förverkande skall tillämpas i fråga om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor.

Vidare föreslås att den som är skattskyldig som distansförsäljare enligt lagarna om skatt på tobak, alkohol eller energi skall lämna deklaration för varje skattepliktig händelse och att deklarationen skall lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen. Detta skall dock endast gälla distansförsäljare som inte företräds av en godkänd representant. Deklarationstiden tidigareläggs också för den som är skattskyldig enligt lagarna om skatt på tobak, alkohol eller energi på grund av att han från ett annat EU-land till Sverige för in varor som släppts för konsumtion i det andra landet. Om en sådan skattskyldig inte ställt säkerhet för skattens betalning skall han också lämna in deklaration senast vid den skattepliktiga händelsen. Syftet med ändringarna är att öka möjligheterna att tillämpa skattebrottslagen.

Dessutom föreslås att det i lagen om tobaksskatt och lagen om alkoholskatt skall införas bestämmelser om gränsdragningen mellan införsel för personligt bruk och införsel för kommersiellt ändamål.

Slutligen föreslås vissa ändringar i bestämmelserna om transportkontroll, omhändertagande, förverkande m.m. i lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003.

Innehållsförteckning

1	Beslut	6
2	Lagtext	7
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter	7
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	18
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt	19
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	20
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen	22
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling.....	23
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (2002:400) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	24
2.8	Förslag till lag om ändring i lagen (2002:419) om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	25
2.9	Förslag till lag om i lagen (2002:420) om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt.....	26
2.10	Förslag till lag om ändring i lagen (2002:422) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	27
3	Ärendet och dess beredning.....	28
4	Huvuddragen i beskattningsordningen	29
4.1	Bakgrund	29
4.2	Sammanfattning av beskattningsreglerna.....	29
4.3	Några centrala begrepp.....	30
4.4	Cirkulationsdirektivets huvuddrag	31
4.4.1	Direktivets huvudprinciper för beskattningsordningen.....	31
4.4.2	Skattskyldighet för skattepliktiga varor som omfattas av suspensionsordningen.....	31
4.4.3	Krav på dokument vid förflyttning av skattepliktiga varor som omfattas av suspensionsordningen	32
4.4.4	Särskilt om beskattningsland vid överträdelse m.m. av suspensionsordningen	33
4.4.5	Skattskyldighet för skattepliktiga varor som släppts för konsumtion	33
4.4.6	Införsel för personligt bruk av varor som släppts för konsumtion	34
4.4.7	Särskilda regler för postorderhandel och annan s.k. distansförsäljning	35
4.5	Huvuddragen i den svenska skattelagstiftningen	35
4.5.1	Skattskyldighet för upplagshavare	36

4.5.2	Skattskyldighet för varumottagare	37
4.5.3	Skattskyldighet för skatterepresenteranter för upplagshavare.....	38
4.5.4	Skattskyldighet för säljare vid distansförsäljning	38
4.5.5	Skattskyldighet vid införsel för kommersiellt ändamål av varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land	39
4.5.6	Skattskyldighet för privatinförsel av varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land	39
4.5.7	Bestämmelser om deklaration m.m.....	40
4.5.8	Säkerhet, ledsagardokument och anmälan	41
5	Straffrättsliga frågor.....	42
5.1	Nuvarande ordning – en översikt	42
5.2	Närmare om skattebrott avseende tobak, alkohol och bränslen	44
5.3	Några tillämpningsfrågor i samband med skattebrottslagen.....	46
5.4	Närmare om smugglingsbrott avseende alkohol och tobak	48
6	Skärpta straffrättsliga regler.....	49
6.1	Reformbehovet	49
6.2	Förslaget i departementspromemorian Ny smugglingslag.....	55
6.3	Förflyttning av punktskattepliktiga varor i strid med EG:s punktskatte regler	57
6.3.1	En ny straffbestämmelse	57
6.3.2	Försök, straffskala, förverkande m.m.	63
6.4	Ökade möjligheter att tillämpa skattebrottslagen.....	65
7	Införsel av tobaks- och alkoholvaror från andra EU-länder	70
8	Tullverkets befogenheter vid varuförflyttningar inom EU	74
8.1	En översikt av nuvarande ordning.....	74
8.2	Tillämpningsområdet för transportkontroller.....	77
8.3	Transportkontroll – tidrymd, straffsanktionering m.m.....	79
8.4	Spaningsbefogenheter för Tullverket	82
8.5	Omhändertagande av transportmedel eller annan egendom för förvaring av varorna.....	83
8.6	Förverkande i administrativ ordning av transportmedel, container eller tank	84
8.7	Omhändertagande av egendom som varit föremål för beslag.....	85
8.8	Förverkande utan att delgivning skett	85
8.9	Åtgärder med förverkad egendom.....	86
8.10	Intäkter från försäljning av förverkad egendom.....	89
8.11	Öppnande av postförsändelser på kurirföretag.....	89
8.12	Alkohol- och tobaksvaror som påträffas i postförsändelser.....	91

8.13	Befogenhet för Tullverket att utfärda förelägganden i skatteutredningar	92
8.14	Privatinförsellagen	93
9	Offentlig-finansiella och andra effekter.....	94
10	Författningskommentar.....	97
10.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter	97
10.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	111
10.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) alkoholskatt	113
10.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	113
10.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen	113
10.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1225) om ändring i lagen om straff för smuggling.....	113
10.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:400) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	114
10.8	Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:419) om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.	115
10.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:420) om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt	116
10.10	Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:422) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	116
Bilaga 1	Sammanfattning av departementspromemorian Straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatteregler för alkohol, tobak och mineraloljor.....	117
Bilaga 2	Lagförslagen i departementspromemorian Straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatteregler för alkohol, tobak och mineraloljor.....	120
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna.....	139

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter,
2. lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
3. lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
4. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,
5. lag om ändring i lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen,
6. lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling,
7. lag om ändring i lagen (2002:400) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
8. lag om ändring i lagen (2002:419) om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
9. lag om ändring i lagen (2002:420) om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
10. lag om ändring i lagen (2002:422) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter

dels att 2 kap. 24–27 §§ skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 2 kap. 24 § skall utgå,

dels att 1 kap. 1, 3, 5 och 6 §§, 2 kap. 2, 6, 8, 9, 15, 16, 17, 22 och 23 §§, samt 3 kap. 1, 4 och 6 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas 14 nya paragrafer, 1 kap. 5 a §, 2 kap. 9 a, 16 a och 16 b §§, 3 kap. 4 a § och 4 kap. 21–29 §§, samt närmast före 4 kap. 21 § en ny rubrik av följande lydelse,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §

Denna lag är tillämplig vid punktskattekontroll som avser sådan hantering av punktskattepliktiga varor som omfattas av 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, senast ändrat genom rådets direktiv 96/99/EG.

Denna lag är tillämplig vid punktskattekontroll som avser sådan hantering av punktskattepliktiga varor som omfattas av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor¹, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47/EG², om hanteringen utgör sådana varuförflyttningar som avses i 6 §.

Bestämmelserna i denna lag är endast tillämpliga på

1. yrkesmässig hantering av punktskattepliktiga varor,

2. distansförsäljning av punktskattepliktiga varor, och

3. postförsändelser.

3 §

Med handling avses framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

Med transportmedel avses varje slag av fordon som används för transport på väg.

¹ EGT L 076, 23.3.1992, s. 1, (Celex 31992L0012).

² EGT L 161, 1.7.2000, s. 81 (Celex 32000L0047).

Med ett EG-land avses ett område som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde.

Med svenskt landterritorium avses vad som enligt lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium utgör Sveriges landområden, Sveriges inre vatten i form av insjöar, vattendrag och kanaler samt hamnar belägna vid Sveriges landområden.

5 §

Ett beslut om åtgärd enligt denna lag får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde.

Kontroller enligt denna lag får inte utformas på sådant sätt att urvalet av vad och vem som kontrolleras sker slumpmässigt.

5 a §

I fall då de regler om ledsagardokument och säkerhet som föreskrivs i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi inte är tillämpliga gäller i stället följande för förflyttningar av punktskattepliktiga varor. Varorna skall åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet i den utsträckning som följer av artiklarna 7 och 18 i det direktiv som anges i 1 kap. 1 §. Varorna skall också omfattas av säkerhet för betalning av skatt i den utsträckning som följer av artiklarna i 7, 10, 13 och 15 i nämnda direktiv.

6 §

Transporter av punktskattepliktiga varor skall åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet samt omfattas av säkerhet för betalning av skatt enligt vad som föreskrivs i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på

En punktskattepliktig vara får förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium, endast om samtliga följande förutsättningar är uppfyllda enligt vad som är föreskrivet i de lagar som anges i 2 §, i föreskrifter som meddelats med stöd av dessa lagar eller i 5 a §.

energi.

1. Ledsagardokument har upprättats.

2. Säkerhet har ställts.

3. Ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet åtföljer varorna.

4. Anmälningsskyldighet har fullgjorts.

I fall då de regler som avses i första stycket inte är tillämpliga skall transporter av punktskattepliktiga varor åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet i den utsträckning som följer av artiklarna 7 och 18 i det direktiv som anges i 1 kap. 1 § samt omfattas av säkerhet för betalning av skatt i den utsträckning som följer av artiklarna i 7, 10, 13 och 15 i nämnda direktiv.

En transport av punktskattepliktiga varor anses inte ha skett i strid med första eller andra stycket om ett ledsagardokument som åtföljer transporten innehåller endast smärre brister.

En förflyttning av punktskattepliktiga varor anses inte ha skett i strid med första stycket om ett ledsagardokument som åtföljer varorna innehåller endast smärre brister.

Första stycket gäller inte punktskattepliktiga varor som återutförs enligt 2 kap. 16 § tredje stycket, 3 kap. 1 § femte stycket eller 17 a § tredje stycket lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen.

2 kap.

2 §³

Tullverket får vid transportkontroll undersöka transportmedel, lådor, behållare eller andra utrymmen i transportmedel, containrar eller tankar där punktskattepliktiga varor kan förvaras under transport. Verket får vidare eftersöka och granska ledsagardokument, bevis om ställd säkerhet och andra handlingar som kan vara av betydelse för beskattningen samt undersöka och ta prov på varor. Verket får vid granskningen använda tekniska hjälpmedel som finns i transportmedlet.

Ytterligare bestämmelser om befogenheter bl.a. avseende kroppsvisitation och kroppsbesiktning finns i lagen (2000:1225) om straff

³ Senaste lydelse 1999:438.

för smuggling.

6 §⁴

Förare är skyldiga att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med transporten i enlighet med 1 kap. 6 §. Vid transportkontroll skall förare tillhandahålla Tullverket nämnda dokument.

Vid en transportkontroll skall föraren tillhandahålla Tullverket medföljande ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet.

8 §

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar.

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar. Om föraren eller ägaren till de varor som skall kontrolleras inte medverkar vid kontrollen, får kontrollen pågå under längre tid, dock högst tolv timmar.

9 §

Om en punktskattepliktig vara påträffas vid transportkontroll och om det finns anledning att anta att transporten *inte* sker i *enlighet* med 1 kap. 6 § får de varor, handlingar, lådor, behållare, containrar eller tankar som medförs vid transporten tas om hand för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig.

Om en punktskattepliktig vara påträffas vid transportkontroll och om det finns anledning att anta att transporten sker i *strid* med 1 kap. 6 § får de varor, handlingar, lådor, behållare, containrar eller tankar som medförs vid transporten tas om hand

1. för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig, *eller*
2. för kontroll av om transporten sker i *strid* med 1 kap. 6 §.

Annan egendom än punktskattepliktiga varor som kan antas transporteras i strid med 1 kap. 6 § och handlingar får tas om hand med stöd av första stycket endast om

1. det behövs för sådan kontroll som avses i första stycket, eller
2. när det gäller egendom, det finns anledning att anta att egendomen döljer punktskattepliktiga varor.

Har ett beslut om omhändertagande fattats gäller 2 och 3 §§ i tillämpliga delar.

Ett beslut om omhändertagande får verkställas omedelbart.

9 a §

Punktskattepliktiga varor får tas om hand även sedan de varit föremål för beslag enligt lagen (2000:1225) om straff för smugg-

⁴ Senaste lydelse 1999:438.

ling eller 27 kap. rättegångsbalken, om varorna har påträffats vid en transportkontroll och det fortfarande finns grund för ett omhändertagande enligt 9 § första stycket. Därvid gäller 9 § tredje och fjärde styckena.

15 §⁵

Ett omhändertagande av en punktskattepliktig vara skall upphävas om

1. det inte längre finns grund för omhändertagandet,
2. ett beslut om skatt enligt 13 § inte har fattats inom tre månader från den dag då beslutet att omhänderta varan fattades,
3. skatt som påförts enligt 13 § *betalats,*
4. ett beslut om beslag enligt 27 kap. rättegångsbalken eller lagen (2000:1225) om straff för smuggling meddelas för varan,
5. *egendomen förklaras förverkad, eller*
6. det är oskäligt att låta omhändertagandet bestå.

Den som gör anspråk på en punktskattepliktig vara som har varit omhändertagen svarar för att varan hämtas.

16 §⁶

En alkohol- eller tobaksvara får inte lämnas ut om det är sannolikt att varan är avsedd att bjudas ut till försäljning i Sverige och

1. den som gör anspråk på en alkoholvara inte är berättigad att bedriva partihandel enligt alkohollagen (1994:1738) eller inte har föreskrivet tillstånd för försäljning enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. för varan i fråga, eller

Även om första stycket inte är tillämpligt får alkoholvaror inte lämnas ut till den som saknar rätt

En alkoholvara som förts in till svenskt territorium får inte lämnas ut till den som saknar rätt att föra in varan enligt 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738) eller 4 § lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m.

En tobaksvara som förts in till svenskt territorium får inte lämnas ut till den som är under 18 år.

⁵ Senaste lydelse 2000:1223.

⁶ Senaste lydelse 1999:1010.

att föra in varan enligt bestämmelserna i 4 kap. 2 § alkohollagen eller 4 § lagen om försäljning av teknisk sprit m.m., och tobaksvaror inte lämnas ut till den som är under 18 år.

Om det finns grund för att vägra lämna ut en vara enligt första eller andra stycket, skall den som gjort anspråk på varan ges möjlighet att återutföra varan på villkor som Tullverket bestämmer.

16 a §

En tobaksvara får inte lämnas ut om det är sannolikt att varan är avsedd att bjudas ut till försäljning i Sverige och det är uppenbart att varan är avsedd att bjudas ut till försäljning i strid med 11 § tobakslagen (1993:581) eller 4 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

16 b §

Utöver vad som anges i 16 och 16 a §§ får en punktskattepliktig vara inte lämnas ut, om ett omhändertagande av varan har upphävts med stöd av 15 § första stycket 2 och det är sannolikt att varan kommer att förflyttas i strid med 1 kap. 6 §.

17 §

En punktskattepliktig vara får förverkas om,

1. ett beslut om skatt enligt 13 § har vunnit laga kraft och skatten inte har betalats inom en månad från den dag då beslutet vann laga kraft, eller
2. ett beslut enligt 16 § att varan inte får lämnas ut har vunnit laga kraft.
2. ett beslut enligt 16–16 b §§ att varan inte får lämnas ut har vunnit laga kraft.

Ett beslut om förverkande enligt första stycket 1 får inte fattas om det är oskäligt.

22 §⁷

När ett beslut om förverkande av mineraloljeprodukter eller annan egendom än punktskattepliktiga varor vunnit laga kraft skall egendomen säljas genom Tullverkets försorg. Vid försäljningstill-

När ett beslut om förverkande av egendom har vunnit laga kraft, skall egendomen säljas genom Tullverkets försorg eller i den ordning som i allmänhet gäller för försäljning av förverkad lös egen-

⁷ Senaste lydelse 1999:438.

fället skall Tullverket göra förbehåll för en sådan känd rätt som gäller enligt 21 §. Om förverkad egendom inte kan säljas får den i stället förstöras.

I fråga om alkoholvaror som har förverkats enligt denna lag gäller lagen (1958:205) om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. i tillämpliga delar.

Tobaksvaror som har förverkats enligt denna lag skall förstöras genom Tullverkets försorg.

dom. Egendomen får i stället förstöras om

- 1. den inte kan säljas,*
- 2. den kan befaras komma till brottslig användning, eller*
- 3. den annars är olämplig för försäljning.*

Vad som anges i första stycket gäller endast om inget annat är föreskrivet i lag eller annan författning.

Vid försäljning skall Tullverket göra förbehåll för sådan känd rätt som gäller enligt 21 §.

23 §

Har ett förverkande skett med stöd av 17 § första stycket 1 skall intäkterna från försäljning enligt 22 § första *eller andra* stycket användas till att betala punktskatten för varan. Om det därefter finns ett överskott skall detta ges ut till den vars vara förverkats om denne är känd. Annars skall överskottet tillfalla staten.

I andra fall än som avses i första stycket skall försäljningsintäkten ges ut till den vars egendom förverkats om denne är känd. Annars skall överskottet tillfalla staten.

Har ett förverkande skett med stöd av 17 § första stycket 1 skall intäkterna från försäljning enligt 22 § första stycket användas till att betala punktskatten för varan. Om det därefter finns ett överskott skall detta ges ut till den vars vara förverkats om denne är känd. Annars skall överskottet tillfalla staten.

3 kap.

1 §⁸

Tullverket får undersöka postförsändelser, såsom paket och brev, för att kontrollera om de innehåller alkohol- eller tobaksvaror.

Sådana försändelser får öppnas om det finns anledning att anta att de innehåller sådana varor som nämns i första stycket samt om de finns hos Tullverket eller på utväxlingspostkontoret.

Om en försändelse innehåller ett förtroligt meddelande skall detta omedelbart tillslutas och vidarebefordras till mottagaren.

Har en försändelse öppnats skall mottagaren och, om det är möjligt, avsändaren underrättas så snart som möjligt.

Om mottagaren av en alkoholvara som påträffas i en postförsändelse saknar rätt att föra in varan enligt bestämmelserna i 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738) eller 4 § lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m., skall varan

Om mottagaren av en alkoholvara som påträffas i en postförsändelse saknar rätt att föra in varan enligt bestämmelserna i 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738) eller 4 § lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m., skall varan

⁸ Senaste lydelse 1999:1010.

sändas åter till avsändaren. Detsamma gäller om försändelsen innehåller en tobaksvara och mottagaren är under 18 år. Om avsändaren är okänd, eller om det av annan anledning inte finns möjlighet att återsända varan, skall den tas om hand.

tas om hand. Detsamma gäller om försändelsen innehåller en tobaksvara och mottagaren är under 18 år. Avsändaren skall ges möjlighet att återutföra varan på villkor som Tullverket bestämmer.

4 §⁹

Alkohol- eller tobaksvaror som påträffas i en postförsändelse, och där förutsättningarna för införsel enligt 1 § är uppfyllda, får tas om hand av Tullverket för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig, om det finns anledning att anta

1. att skattskyldighet föreligger enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1563) om tobaksskatt, och

2. att skatten inte har betalats eller att säkerhet för skattens betalning inte har ställts enligt dessa lagar.

Om en alkohol- eller tobaksvara påträffas i en postförsändelse och om det finns anledning att anta att förflyttningen sker i strid med 1 kap. 6 §, får varan tas om hand av Tullverket

1. för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig, eller

2. för kontroll av om varuförflyttningen sker i strid med 1 kap. 6 §.

Ett beslut om omhändertagande får verkställas omedelbart.

När det gäller förfarandet med omhändertagna varor tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 12 §.

4 a §

Alkohol- och tobaksvaror får tas om hand även sedan de varit föremål för beslag enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller 27 kap. rättegångsbalken, om varorna har påträffats vid en kontroll enligt 1 § och det fortfarande finns grund för ett omhändertagande enligt 4 § första stycket. Därvid gäller 4 § andra stycket.

6 §

Ett omhändertagande skall upphävas, om

1. det inte längre finns grund för ett omhändertagande,

2. mottagaren av en vara som 2. skatt som påförts enligt 5 §,

⁹ Senaste lydelse 1999:438.

omhändertagits enligt 4 § betalat ett belopp som motsvarar den skatt som belöper på varan, eller

3. det är oskäligt att låta omhändertagandet bestå.

När ett omhändertagande har upphävts enligt första stycket skall varan översändas till mottagaren. *Detta gäller dock inte vara som omhändertagits med stöd av 1 §.*

eller ett belopp som motsvarar den skatt som belöper på varan, betalas,

3. ett beslut om beslag enligt 27 kap. rättegångsbalken eller lagen om straff för smuggling meddelas för varan,

4. varan återutförs enligt 1 § femte stycket, eller

5. det är oskäligt att låta omhändertagandet bestå.

När ett omhändertagande har upphävts enligt första stycket 1, 2 eller 5 skall varan översändas till mottagaren.

4 kap.

Straff m.m.

21 §

Den som uppsåtligen i strid med 1 kap. 6 §

1. förflyttar punktskattepliktiga varor inom svenskt landterritorium,

2. för in punktskattepliktiga varor till svenskt landterritorium från ett annat EG-land, eller

3. för ut punktskattepliktiga varor från svenskt landterritorium över gränsen för svenskt territorium

döms för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor till böter eller fängelse i högst två år, eller om brottet är att anse som ringa, till penningböter.

För olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor döms också den som av grov oaktsamhet begår en gärning som avses i första stycket. Om gärningen är att anse som ringa skall den inte medföra ansvar.

Ansvar enligt första stycket eller andra stycket skall inte dömas ut, om gärningen avser alkoholvaror och är belagd med straff i 3, 4, 5, 7 eller 12–14 § lagen (2000:1225)

om straff för smuggling.

22 §

Om brott som avses i 21 § första stycket är att anse som grovt, döms för grov olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömningen av om brottet är grovt skall det särskilt beaktas om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller om gärningsmannen använt falska handlingar.

23 §

För försök till olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor eller grov olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor döms till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

24 §

Den som, senast vid en varas ankomst till svenskt landterritorium, frivilligt ser till att förflyttningen inte fortsätter i strid med 1 kap. 6 §, döms inte till ansvar enligt 21 § första stycket 2 eller andra stycket tillsammans med den bestämmelsen.

25 §

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot skyldigheten att stanna på anmaning enligt 2 kap. 4 §, döms till penningböter.

26 §

Den som uppsåtligen bryter mot skyldigheten att legitimera sig eller på annat godtagbart sätt styrka sin identitet enligt 2 kap. 5 §, döms till penningböter. Ansvar skall dock inte dömas ut om den tillfrågades identitet genast kunnat fastställas.

27 §

Den som uppsåtligen bryter mot 2 kap. 6 §, döms till penningböter.

28 §

Vid brott enligt 21 eller 23 § skall följande bestämmelser i lagen (2000:1225) om straff för smuggling tillämpas:

16–18 §§ om förverkande,

19–26 §§, 27 § första och tredje styckena, 29 och 30 §§ om förundersökning och tvångsmedel, samt

32 och 33 §§ om talan.

29 §

Om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor eller försök till sådant brott kan föranleda att transporttillägg enligt 1 § påförs, får åtal för brottet eller talan om förverkande väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

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

Häri genom föreskrivs att 9 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 a §¹

Skattskyldighet enligt 9 § 5 föreligger inte för varor som förs in till Sverige

1. under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d §,

2. av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

3. som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

4. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

5. som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

Vid bedömningen av om varor är avsedda för personligt bruk enligt första stycket 2 skall särskilt beaktas

1. varuinnehavarens yrkesmässiga förhållanden och skälen för innehavet,

2. var varorna påträffas under eller efter införseln,

3. hur varorna förflyttats under eller efter införseln,

4. de handlingar som finns angående varorna,

5. varornas art, och

6. varornas kvantitet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

¹ Senaste lydelse 1999:1068.

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

Härigenom föreskrivs att 8 a § lagen (1994:1564) om alkoholskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 a §¹

Skattskyldighet enligt 8 § 5 föreligger inte för varor som förs in till Sverige

1. under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d §,

2. av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

3. som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

4. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

5. som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

Regler om beskattning i vissa fall av införsel enligt första stycket 2 finns i lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel.

Vid bedömningen av om varorna är avsedda för personligt bruk enligt första stycket 2 skall särskilt beaktas

1. varuinnehavarens yrkesmässiga förhållanden och skälen för innehavet,

2. var varorna påträffas under eller efter införseln,

3. hur varorna förflyttats under eller efter införseln,

4. de handlingar som finns angående varorna,

5. varornas art, och

6. varornas kvantitet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

¹ Senaste lydelse 1999:1069.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 1 och 9 §§ om lagen (1994:1776) om skatt på energi skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

1 §¹

Skyldig att betala energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt (skattskyldig) för bränslen som avses i 1 kap. 3 a § är

1. den som godkänts som upplagshavare enligt 3 §,
2. varumottagare som avses i 6 eller 7 §,
3. skatterepresentant enligt vad som anges i 8 §,
4. den som *från ett annat EG-land säljer och levererar bränsle till en köpare i Sverige genom distansförsäljning enligt 9 §,* 4. den som säljer bränsle till Sverige genom distansförsäljning enligt 9 §,
5. den som i annat fall än som avses i 1–4 från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle,
6. den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag,
7. den som förvärvat bränsle för vilket ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för ett visst ändamål men som använder bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp,
8. den som förvärvat bränsle som ger mindre destillat än 85 volymprocent vid 350° C och som använder bränslet för drift av motordrivna fordon.

9 §

Med distansförsäljning avses försäljning från ett EG-land till en sådan köpare i ett annat EG-land som inte är upplagshavare eller varumottagare, om säljaren ansvarar för leveransen av bränslet.

Om någon annan än upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare i Sverige förvärvar bränsle från ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller av någon annan för säljarens räkning (distansförsäljning), är säljaren skattskyldig. Säljaren skall ställa säkerhet för betalning av skatten innan transport från det andra EG-landet påbörjas. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

Vid distansförsäljning skall säljaren företräddas av en representant som är godkänd av beskatt-

¹ Senaste lydelse 2001:518.

ningsmyndigheten. En sådan representant skall enligt fullmakt av säljaren som ombud för denne svara för redovisningen av skatt och i övrigt företräda säljaren i frågor som gäller skatt enligt denna lag. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

Bestämmelserna i 5 § första stycket 1 och 3 och tredje stycket om återkallelse tillämpas även på representant som avses i andra stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen

Härigenom föreskrivs att 17 d § lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 d §¹

När ett beslut om förverkande enligt denna lag vunnit laga kraft skall *varan förstöras* genom Tullverkets försorg. *I fråga om alkoholvaror gäller dock lagen (1958:205) om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. i tillämpliga delar.*

När ett beslut om förverkande enligt denna lag *har* vunnit laga kraft, skall *egendomen säljas* genom Tullverkets försorg *eller i den ordning som i allmänhet gäller för försäljning av förverkad lös egendom. Egendomen får i stället förstöras om*

- 1. den inte kan säljas,*
- 2. den kan befaras komma till brottslig användning, eller*
- 3. den annars är olämplig för försäljning.*

Vad som anges i första stycket gäller endast om inget annat är föreskrivet i lag eller annan författning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

¹ Senaste lydelse 1999:434.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling

Härigenom föreskrivs att 25 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

25 §

Egendom som tagits i beslag enligt denna lag och som förvaras hos annan än Tullverket skall överlämnas till verket, om beslaget hävs och egendomen skall bli föremål för

1. tullbehandling, eller

2. någon åtgärd enligt lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen.

2. någon åtgärd enligt

a) lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen, eller

b) lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.

Om egendomen redan har sålts, skall köpeskillingen överlämnas till Tullverket för redovisning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (2002:400) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 32 a § skattebetalningslagen (1997:483) i stället för dess lydelse enligt lagen (2002:400) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

32 a §

Den som är skattskyldig enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi och som inte skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 7 f–h, skall redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse. Deklarationen skall lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen.

Även den som är skattskyldig enligt 16 § första stycket lagen om tobaksskatt, 15 § lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 9 § lagen om skatt på energi och som inte företräds av en representant som är godkänd av Riksskatteverket skall redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse. Deklarationen skall lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen.

Om den som är skattskyldig enligt 9 § 5 eller 16 § fjärde stycket lagen om tobaksskatt, 8 § 5 lagen om alkoholskatt eller 4 kap. 1 § 5 lagen om skatt på energi inte ställt säkerhet för skattens betalning, skall deklARATIONEN i stället för vad som föreskrivs i första stycket lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen.

2.8 Förslag till lag om ändring i lagen (2002:419) om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

Härigenom föreskrivs att 16 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt i stället för dess lydelse enligt lagen (2002:419) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Om annan än upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare i Sverige förvärvar skattepliktig vara från ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning (distansförsäljning), är säljaren skattskyldig. Säljaren skall ställa säkerhet för betalning av skatten innan transport från det andra EG-landet påbörjas. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

Vid distansförsäljning skall säljaren företrädas av en av beskattningsmyndigheten godkänd representant. En sådan representant skall enligt fullmakt av säljaren som ombud för denne svara för redovisningen av tobaksskatt och i övrigt företräda säljaren i frågor som gäller skatt enligt denna lag. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

Andra stycket gäller inte en utländsk säljare som är juridisk person och har ett fast driftställe här i landet.

Bestämmelserna om återkallelse i 12 § första stycket 1 och 3 och tredje stycket tillämpas även på representant som avses i andra stycket.

Bestämmelserna i första stycket omfattar även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser. I dessa fall gäller dock inte bestämmelserna om godkänd representant i andra stycket.

Föreslagen lydelse

16 §

Om *någon* annan än upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare i Sverige förvärvar skattepliktig vara från ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller av *någon* annan för säljarens räkning (distansförsäljning), är säljaren skattskyldig. Säljaren skall ställa säkerhet för betalning av skatten innan transport från det andra EG-landet påbörjas. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

Vid distansförsäljning skall säljaren företrädas av en representant *som är* godkänd av beskattningsmyndigheten. En sådan representant skall enligt fullmakt av säljaren som ombud för denne svara för redovisningen av tobaksskatt och i övrigt företräda säljaren i frågor som gäller skatt enligt denna lag. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

2.9 Förslag till lag om i lagen (2002:420) om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Härigenom föreskrivs att 15 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt i stället för dess lydelse enligt lagen (2002:420) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Om annan än upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare i Sverige förvärvar skattepliktig vara från ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning (distansförsäljning), är säljaren skattskyldig. Säljaren skall ställa säkerhet för betalning av skatten innan transport från det andra EG-landet påbörjas. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

Vid distansförsäljning skall säljaren företrädas av en av beskattningsmyndigheten godkänd representant. En sådan representant skall enligt fullmakt av säljaren som ombud för denne svara för redovisningen av alkoholskatt och i övrigt företräda säljaren i frågor som gäller skatt enligt denna lag. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

Andra stycket gäller inte en utländsk säljare som är juridisk person och har ett fast driftställe här i landet.

Bestämmelserna om återkallelse i 11 § första stycket 1 och 3 och tredje stycket tillämpas även på representant som avses som avses i andra stycket.

Föreslagen lydelse

15 §

Om *någon* annan än upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare i Sverige förvärvar skattepliktig vara från ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller av *någon* annan för säljarens räkning (distansförsäljning), är säljaren skattskyldig. Säljaren skall ställa säkerhet för betalning av skatten innan transport från det andra EG-landet påbörjas. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

Vid distansförsäljning skall säljaren företrädas av en representant *som är* godkänd av beskattningsmyndigheten. En sådan representant skall enligt fullmakt av säljaren som ombud för denne svara för redovisningen av alkoholskatt och i övrigt företräda säljaren i frågor som gäller skatt enligt denna lag. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

2.10 Förslag till lag om ändring i lagen (2002:422) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 10 § lagen (1994:1776) om skatt på energi i stället för dess lydelse enligt lagen (2002:422) om ändring i nämnda lag skall upphöra att gälla vid utgången av år 2002.

3 Ärendet och dess beredning

Inom EG finns en gemensam beskattningsordning för alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Denna ordning regleras i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. Beskattning i Sverige sker enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).

Genom lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) fick Tullverket befogenhet att kontrollera EU-interna transporter av punktskattepliktiga varor. Lagen trädde i kraft den 1 juli 1998. I förarbeten till lagen uttalade regeringen att lagens bestämmelser inte var tillräckliga för att komma till rätta med skatteundandragandena och att det därför behövdes ytterligare åtgärder. Den arbetsgrupp inom Regeringskansliet som då såg över den dåvarande lagstiftningen om varusmuggling fick därför i uppdrag att undersöka möjligheterna att införa strängare sanktioner mot förfaranden som strider mot cirkulationsdirektivet (prop. 1997/98:100 s. 64).

I departementspromemorian Ny smugglingslag, Ds 1998:53, lämnade arbetsgruppen ett förslag till sådana straffrättsliga sanktioner. Utformningen av de föreslagna bestämmelserna fick viss kritik under remissbehandlingen. I propositionen En ny smugglingslag, m.m. (prop. 1999/2000:124) uttalade regeringen att frågan om nya straffbestämmelser skulle beredas ytterligare (s. 62).

Tullverket och Riksskatteverket har i skrivelser till Finansdepartementet föreslagit att kontrollbefogenheterna i LPK och lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel utökas (dnr Fi2000/891).

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden har departementspromemorian Straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatte regler för alkohol, tobak och mineraloljor (Ds 2001:58) utarbetats inom Finansdepartementet. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (Fi 2001/4215).

I promemorian föreslås att den straffrättsliga sanktioneringen av cirkulationsdirektivet skall skärpas. I samband därmed utvärderas Tullverkets kontrollbefogenheter avseende förflyttningar av varor mellan medlemsländerna. Dessutom behandlas Tullverkets och Riksskatteverkets förslag till ändringar i LPK och lagen om beskattning av viss privatinförsel.

Regeringen avser nu att ta upp promemorians förslag.

4 Huvuddragen i beskattningsordningen

4.1 Bakgrund

Före den 1 januari 1993 var EG en tullunion med gemensam tullmur utåt mot tredje land och inga tullar mellan medlemsstaterna. Annan skatt än tull reglerades däremot nationellt och påfördes vid gränspassage mellan medlemsstaterna. Vid årsskiftet 1992/93 genomfördes emellertid den inre marknaden och i samband därmed slopades gränskontrollerna mellan medlemsstaterna vid införsel av varor från en medlemsstat till en annan. Huvudregeln numera är att inga sådana gränsformaliteter skall ske enbart till följd av att en gräns mellan medlemsstater passeras.

Fri rörlighet för varor kräver att medlemsstaternas förfarandebestämmelser om såväl punktskatter som mervärdesskatt är harmoniserade. Principerna på detta område har tidigare varit att skatten skall tas ut i det land där varan konsumeras med konsumtionslandets skattesats och tillfalla konsumtionslandet. Traditionellt har detta åstadkommit genom att exporten gjorts skattefri och att det vid import tas ut skatt enligt samma skattesats som tas ut på varor inne i landet. Förfarandet att ta ut skatt vid införsel innefattar dock gränsformaliteter och är därför inte förenligt med principen om den inre marknaden. Det problem som detta innebär kan lösas på olika sätt. Ett sätt är att överge principen om beskattning i konsumtionslandet och övergå till beskattning i det land där varan köpts. Denna lösning har i princip valts när det gäller privatpersoners inköp för eget bruk. För den kommersiella handeln har medlemsstaterna däremot inte velat frånga principen att skatt skall tas ut i konsumtionslandet.

För punktskatter på alkohol- och tobaksvaror samt mineraloljeprodukter har gemensamma regler om förfarandet införts genom rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet.

4.2 Sammanfattning av beskattningsreglerna

Cirkulationsdirektivet innehåller övergripande bestämmelser avseende punktskatterna på tobak, alkohol och mineraloljor. I direktivet anges vad som skall gälla i medlemsstaterna i samband med tillverkning, bearbetning, förvaring och förflyttning av varor som är skattepliktiga. Direktivet har genomförts i svensk rätt genom lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).

Huvuddragen i direktivet, och därmed i nämnda lagar, är följande.

Varorna blir skattepliktiga i och med att de tillverkas inom EG eller i samband med att de införs till EG. Att varorna blir skattepliktiga innebär emellertid inte att det inträder någon skattskyldighet. Direktivet föreskriver nämligen en suspensionsordning. Syftet med denna är att varorna, trots att de i och för sig är skattepliktiga, skall kunna bearbetas, förvaras och förflyttas mellan medlemsstaterna inom ramen för ett system med skatteupplag, som förestås av s.k. upplagshavare (godkända lagerhavare),

utan att detta medför några beskattningskonsekvenser. Beskattningskonsekvenserna inträder först då varorna av någon anledning inte längre omfattas av suspensionsordningen. Denna ordning är utformad med beaktande av de grundläggande principerna i EG-fördraget om fri rörlighet för varor.

I grova drag gäller följande. En vara omfattas av suspensionsordningen så länge den finns hos en upplagshavare i dennes skatteupplag eller transporteras mellan två upplagshavares skatteupplag. När så inte längre kan anses vara fallet, gäller i princip att varan inte längre omfattas av suspensionsordningen. Därmed inträder skattskyldighet.

I konsekvens med det nu sagda gäller att då en privatperson i ett EG-land köper en skattepliktig vara för eget bruk är varan normalt beskattad. Å andra sidan inträder inga beskattningskonsekvenser då han för varan över gränsen till ett annat EG-land. Sverige har dock genom ett undantag rätt att fram till och med den 31 december 2003 få upprätthålla viss beskattning på tobak och alkohol som förs in till Sverige från ett annat EG-land. Reglerna om beskattning av privatinförsel från andra EU-länder finns i lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel.

4.3 Några centrala begrepp

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

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

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

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

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

e) *näringsidkare utan punktskatteregistrering*: fysisk eller juridisk person utan ställning som godkänd lagerhavare, som har rätt att inom ramen för sin affärsverksamhet ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat enligt uppskavsreglerna; dessa näringsidkare får varken förvara eller avsända sådana varor enligt uppskavsreglerna och måste garantera betalningen av punktskatt till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaterna innan varorna avsänds.

I de svenska skattelagarna används termen *upplagshavare* i stället för godkänd lagerhavare samt termerna *registrerad* respektive *oregistrerad varumottagare* i stället för näringsidkare med respektive utan punktskatteregistrering.

4.4 Cirkulationsdirektivets huvuddrag

4.4.1 Direktivets huvudprinciper för beskattningsordningen

Reglerna i cirkulationsdirektivet innebär i princip att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt (dvs. utan gränskontroller), att beskattningskonsekvenserna skjuts upp tills varorna når någon annan än en upplagshavare och att beskattningen skall ske i konsumtionslandet.

Syftet med suspensionsordningen är att varorna, trots att de är skattepliktiga, skall kunna bearbetas, förvaras och förflyttas mellan medlemsstaterna utan att beskattningskonsekvenser inträder. Med andra ord skall skattskyldigheten inte inträda under den tid varorna befinner sig inom suspensionsordningen. Skattskyldighet inträder först när varan blir tillgänglig för konsumtion, vilket den anses bli i och med att den upphör att omfattas av suspensionsordningen. För punktskattepliktiga varor, som inte omfattas av suspensionsordningen, gäller att skattskyldigheten inträder i samband med att varan tillverkas inom en medlemsstat eller importeras från ett land utanför gemenskapen. Omfattas varorna av något av gemenskapens tullförfarande vid införandet till EG anses dock importen äga rum först när varorna lämnar tullförfarandet.

4.4.2 Skattskyldighet för skattepliktiga varor som omfattas av suspensionsordningen

Vid den tidpunkt då en vara tillverkas inom en medlemsstat eller importeras till en medlemsstat från tredje land, blir varan skattepliktig (artikel 5.1).

Skattskyldighet för en skattepliktig vara inträder vid den tidpunkt då varan anses släppt för konsumtion (artikel 6.1). Tillverkningen eller importen medför att varan anses släppt för konsumtion, om varan inte omfattas av suspensionsordningen. Om varan tillverkas eller importeras av en godkänd lagerhavare på eller till dennes skatteupplag, omfattas varan av suspensionsordningen. Varje avvikelse, inklusive otillåten sådan, från suspensionsordningen medför dock att varorna anses släppta för konsumtion.

Skattskyldighet för en skattepliktig vara i ett skatteupplag kan även inträda då det uppkommer en lagerbrist (artiklarna 6.1 och 14.3).

Tillverkning, bearbetning och förvaring av skattepliktiga varor under skattesuspension måste i princip alltid ske i skatteupplag. Flyttning av skattepliktiga varor under skatteuppskov skall enligt huvudregeln ske från ett skatteupplag till ett annat. De risker som är förknippade med sådan flyttning skall täckas av en säkerhet (garantiförbindelse) för punktskattens betalning. Säkerheten skall ställas av den avsändande godkända lagerhavaren, vid behov solidariskt med transportören, och, efter medlemsstaternas bestämmande, mottagaren. De ansvariga myndigheterna i

medlemsstaterna får medge att transportören eller ägaren till varorna lämnar en säkerhet i stället för den säkerhet som den avsändande lagerhavaren enligt det nyss sagda skall lämna (artiklarna 13 och 15).

En godkänd lagerhavare i en medlemsstat kan alltså sända skattepliktiga varor till ett skatteupplag i en annan medlemsstat eller till ett annat skatteupplag i det egna landet utan att det får några beskattningsekvenser.

Mottagaren av skattepliktiga varor som sänds från ett skatteupplag är dock inte alltid en godkänd lagerhavare. Mottagaren kan också vara en näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering i ett annat EG-land. En förflyttning till en sådan mottagare utlöser skattskyldighet. Skatt skall betalas i mottagarlandet och skattskyldig är mottagaren. Skattskyldigheten inträder i och med mottagandet. Skatten förfaller till betalning, dvs. skall betalas, samtidigt med mottagandet, om den mottagande näringsidkaren inte är registrerad. Är han registrerad, förfaller skatten till betalning i enlighet med bestämmelser som fastställs i varje enskilt medlemsland. Den mottagande näringsidkaren skall alltid ställa säkerhet för skattens betalning. Är den mottagande näringsidkaren registrerad, skall säkerheten ställas enligt de villkor som bestäms av skattemyndigheterna i näringsidkarens medlemsstat. Är den mottagande näringsidkaren inte registrerad, skall han innan leveransen påbörjas dels ställa säkerheten, dels lämna en deklaration till skattemyndigheterna i destinationslandet (artikel 16).

En godkänd lagerhavare i ett EG-land, vilken levererar skattepliktiga varor till ett annat EG-land, får utse en skatterepresentant i det landet. En skatterepresentant måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och vara godkänd av skattemyndigheterna där. Han skall, i stället för en mottagare som inte är upplagshavare och i dennes ställe, dels garantera betalningen av punktskatt på de villkor som bestäms av skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten, dels betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten när varorna mottagits (artikel 17).

4.4.3 Krav på dokument vid förflyttning av skattepliktiga varor som omfattas av suspensionsordningen

Vid förflyttning mellan medlemsstater av skattepliktiga varor, som omfattas av suspensionsordningen, skall varorna åtföljas av ett ledsagardokument som upprättas av avsändaren. Syftet med dokumentet är att underlätta skattekontrollen och det samarbete mellan medlemsstaterna som är nödvändigt för en effektiv kontroll. Ledsagardokumentet skall upprättas i fyra exemplar, varav ett skall behållas av avsändaren och resten skall åtfölja varorna under transporten. Av de tre exemplar som skall åtfölja varorna skall ett exemplar behållas av mottagaren, ett återsändas till avsändaren och ett lämnas till behörig myndighet i destinationsmedlemsstaten. Myndigheterna i avsändande medlemsstaten får föreskriva att ytterligare ett exemplar skall upprättas (artiklarna 18.1, 18.2 och 19.1).

Om mottagaren inte är vare sig en godkänd lagerhavare eller en näringsidkare med punktskatteregistrering, alltså i princip en näringsidkare utan punktskatteregistrering, måste ledsagardokumentet vara åtföljt av ett intyg. Av intyget skall framgå att punktskatt har betalats i destinations-

medlemsstaten eller att något annat förfarande för uppbörd av punktskatt har följts i överensstämmelse med de villkor som fastställs av medlemsstatens behöriga myndigheter (artikel 18.3).

I avsnitt 4.4.5 redogörs för skyldigheten att i vissa fall låta beskattade varor åtföljas av ett s.k. förenklat ledsagardokument.

4.4.4 Särskilt om beskattningsland vid överträdelse m.m. av suspensionsordningen

En grundregel är att avvikelser från bestämmelserna om suspensionsordningen innebär att varorna upphör att omfattas av ordningen, dvs. att de anses släppta för konsumtion. Detta innebär i sin tur att skattskyldighet inträder (artikel 6.1).

I artikel 20 finns särskilda bestämmelser för det fall en överträdelse eller oegentlighet har begåtts i samband med en varuflyttning som berör skattskyldighetens inträde. I sådant fall skall skatten betalas i den medlemsstat där överträdelsen eller oegentligheten har begåtts och skatten skall betalas av den som, enligt vad som föreskrivs i artikel 15.3, har ställt säkerhet för skatten. Om det inte går att fastställa var överträdelsen eller oegentligheten har skett, skall den anses ha skett i den medlemsstat där felaktigheten konstaterades. I fall där inga varor når mottagaren och det inte kan konstateras var överträdelsen eller oegentligheten ägde rum skall dock beskattning alltid ske i avsändarlandet.

4.4.5 Skattskyldighet för skattepliktiga varor som släppts för konsumtion

Varor anses släppta för konsumtion när de lämnar suspensionsordningen. Det saknar betydelse om detta sker genom överträdelser av reglerna om suspensionsordningen eller genom att varorna levereras till annan än godkänd lagerhavare. Detta behandlas i avsnitt 4.4.2.

Direktivet innehåller emellertid dessutom bestämmelser om att skattskyldighet i vissa fall kan uppstå i en medlemsstat även för varor som redan har släppts för konsumtion i en annan medlemsstat. Det är alltså fråga om varor för vilka skattskyldighet redan har inträtt och för vilka skatt således redan kan ha blivit betald i den sistnämnda medlemsstaten. Denna reglering är i sin tur kopplad till regler om att den som har betalat skatten har rätt att få den återbetald.

Den nu angivna skattskyldigheten gäller skattepliktiga varor som redan har släppts för konsumtion i en medlemsstat men som förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat. I sådant fall skall punktskatt tas ut i den sistnämnda medlemsstaten.

Regleringen omfattar varor som har släppts för konsumtion i en medlemsstat men som levereras till, eller är avsedda att levereras till, en annan medlemsstat eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver en självständig verksamhet eller ett offentligt reglerat organ.

Det nu sagda innebär sammanfattningsvis följande. Då varor som redan släppts för konsumtion flyttas eller skall flyttas till en annan medlemsstat för kommersiella ändamål, skall punktskatt tas ut i den med-

lemsstaten. Beroende på omständigheterna skall skatten betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans eller av den som tar emot varorna för användning (artiklarna 7.1, 7.2 och 7.3).

När varor som släppts för konsumtion flyttas mellan olika medlemsstater skall de åtföljas av ett förenklat ledsagardokument. Den som skall betala skatten på varorna skall innan varorna avsänds lämna en deklARATION till skattemyndigheten i destinationsmedlemsstaten och ställa säkerhet för betalning av skatten. Han skall vidare samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens myndigheter att förvissa sig om att varorna faktiskt har mottagits och att utgående punktskatt har betalats. Den punktskatt som betalats i den första medlemsstaten skall återbetalas (artiklarna 7.4 och 7.5).

4.4.6 Införsel för personligt bruk av varor som släppts för konsumtion

För skattepliktiga varor, som privatpersoner medför ”för eget bruk” från en medlemsstat till en annan och som transporterats av dem själva, gäller att skatten skall betalas i det land där varorna anskaffades. I direktivet sägs att det följer av principen för den inre marknaden (artikel 8). Det innebär att skatt inte får tas ut för införseln. Rådet och kommissionen har uttalat att begreppet ”eget bruk” täcker både privatpersoners egna behov och i tillämpliga fall deras familjers. Att varorna måste transporteras av privatpersonerna själva framgår av EG-domstolens dom den 2 april 1998 i mål C-296/95 *The Queen and Commissioners of Customs and Excise mot EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd och John Cunningham*, REG 1998, s. I-1605 (det s.k. *The Man in Black-fallet*). Domen har berörts närmare i prop. 1998/99:127 (s. 21–25).

Vid bedömningen av om de varor som en privatperson medför skall anses vara avsedda för eget bruk skall hänsyn tas till bl.a. olika uppräknade s.k. vägledande omständigheter, exempelvis varornas kvantitet. För att kunna tillämpa det kriteriet får medlemsstaterna fastställa ”referensnivåer” för varukvantiteter, uteslutande till ledning för bevisningen (artikel 9.2). Direktivets bestämmelser om vägledande omständigheter behandlas närmare i avsnitt 7.

Som kommer att behandlas i avsnitt 4.5.6 har Sverige emellertid rätt att fram till och med den 31 december 2003 beskatta privatinförsel av tobaks- och alkoholvaror om införseln överstiger vissa kvantiteter.

I artikel 9.3 ges medlemsstaterna rätt att beskatta privatinförsel av mineraloljor. Medlemsstaterna får nämligen föreskriva att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där förbrukningen sker vid förvärv av mineraloljor som redan har släppts för förbrukning i en annan medlemsstat. Det nu sagda förutsätter att produkterna transporteras ”med ovanliga transportsätt av enskilda individer eller för deras räkning”. I direktivet definieras vad som skall förstås med ”ovanliga transportsätt”. Beskattningen skiljer sig från de fall som regleras i artikel 7 (se avsnitt 4.4.5) bl.a. på så sätt att det inte finns någon rätt till återbetalning av skatt som redan betalats i ett annat EG-land. Regleringen har behandlats i prop. 1998/99:127 s. 20 f och 30 f.

4.4.7 Särskilda regler för postorderhandel och annan s.k. distansförsäljning

Distansförsäljning föreligger enligt artikel 10 om någon, som varken är en godkänd lagerhavare eller en registrerad eller oregistrerad näringsidkare, förvärvar en vara från en säljare i ett annat EG-land och varan avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning. Postorderförsäljning är ett exempel på distansförsäljning.

Vid distansförsäljning skall skatt tas ut i den medlemsstat till vilken varan anländer. Det är dock säljaren som är skyldig att betala skatten och skattskyldigheten inträder när säljaren levererar varorna. Säljaren skall ställa säkerhet för betalning av skatten innan transporten påbörjas.

Vid distansförsäljning kan varorna alltså inte transporteras under skatteuppskov. Det rör sig sålunda om varor som har släppts för konsumtion, vilket innebär att skatt redan har tagits ut i säljarens land. Säljaren har dock rätt att återfå den skatt som betalats i hemlandet (artiklarna 10.4 och 22.4).

Medlemsstaterna får införa bestämmelser om att punktskatten skall betalas av en representant. Denne måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och godkänd av skattemyndigheterna där.

4.5 Huvuddragen i den svenska skattelagstiftningen

Cirkulationsdirektivets bestämmelser har genomförts i svensk lagstiftning genom lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Begreppet suspensionsordning har dock inte förts in i lagarna. Suspensionsordningen har dock i praktiken genomförts t.ex. genom att skattskyldighet inte inträder i vissa fall.

Skattskyldigheten gäller punktskattepliktiga varor, dvs. sådana varor som omfattas av cirkulationsdirektivets beskattningsordning. Skattskyldigheten bestäms dels av vilken person som kan bli skattskyldig, dels vilket slag av transaktion eller annan åtgärd som denna person gör. Skattskyldigheten inträder vid den tidpunkt då den skattepliktiga åtgärden utförs.¹

Skattskyldig enligt LTS, LAS eller LSE är den som utför en transaktion eller annan åtgärd i egenskap av

- upplagshavare (godkänd lagerhavare),
- registrerad varumottagare (näringsidkare med punktskatteregistrering),
- oregistrerad varumottagare (näringsidkare utan punktskatteregistrering),
- skatterepresentant (dvs. en representant för en upplagshavare i ett annat EG-land) eller

- säljare vid distansförsäljning från ett annat EG-land till Sverige,

Skattskyldig enligt nämnda skattelagar är också den som

- utan att agera som sådan person som angetts i det föregående, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot sådana alkohol- eller to-

¹ Vem som är skattskyldig föreskrivs i 9–9 c §§ LTS, 8–8 c §§ LAS samt 4 kap. 1–1 b och 12 a §§. Skattskyldighetens inträde regleras i 20 § LTS, 19 § LAS och 5 kap. 1–4 §§ LSE.

baksvaror. Detta gäller inte om skattefrihet för privatinförsl, flyttgods, arv, enstaka gåvoförsändelse eller försändelse till utländsk beskickning m.m. eller internationell organisation föreligger,

- utan att agera som sådan person som angetts i det föregående, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle som inte medförs i fordonstankar och dylikt,

- i Sverige utanför ett skatteupplag yrkesmässigt tillverkar punktskattepliktiga varor eller bearbetar bränsle,

- använder tobaksvaror, alkoholvaror eller bränsle, som förvärvats skattefritt, för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten,

- använder bränsle som förvärvats för ett ändamål som medför lägre skatt än det ändamål för vilket bränslet används eller

- från tredje land importerar varor till Sverige.

4.5.1 Skattskyldighet för upplagshavare

Upplagshavare skall vara godkända av och registrerade hos Riksskatteverket. Godkänd som upplagshavare enligt LTS eller LAS kan den bli som avser att

- yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,

- för yrkesmässig försäljning till näringsidkare ta emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige,

- för yrkesmässig försäljning till näringsidkare inom EG importera skattepliktiga varor,

- yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor eller

- bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker,

om han disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag. Förutsättningarna för att bli upplagshavare enligt LSE är i princip desamma.

Dessutom krävs att sökanden med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare. Upplagshavares tillverkning, bearbetning och lagring av skattepliktiga varor skall äga rum i ett godkänt skatteupplag.

En upplagshavare blir skattskyldig

- dels då varor förs ut från ett skatteupplag om inte varorna tas emot av en upplagshavare i Sverige eller transporteras (och når fram) till en upplagshavare i ett annat EG-land eller till en registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land,

- dels då varor tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,

- dels då varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer,

- dels då godkännandet av skatteupplaget återkallas,

- dels då varor importeras utan att föras till ett skatteupplag.

En upplagshavare skall för varje skatteupplag löpande bokföra affärshändelser och varurörelser som rör skattepliktiga varor samt regelbundet inventera lagret av sådana varor.

Upplagshavare skall ställa säkerhet för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller ett annat EG-land vid transport av obeskattade varor till en annan svensk upplagshavare eller till en näringsidkare i ett annat EG-land. Säkerheten skall ställas innan transporten påbörjas. Det skall dessutom finnas en säkerhet för de varor som tillverkas, bearbetas eller lagras i skatteupplaget. Säkerheternas storlek beräknas enligt schablon. Vid transporter skall säkerheten motsvara den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. För varor i skatteupplag skall säkerheten motsvara tio procent av skatten på de varor som i medeltal förvaras i upplaget.

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

Vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EG-land skall upplagshavaren upprätta ett ledsagardokument i fyra exemplar. Tre exemplar av dokumentet skall åtfölja varorna under transport. Har en upplagshavare inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts fått tillbaka returexemplaret skall han utan dröjsmål underrätta beskattningsmyndigheten.²

Om obeskattade varor, som sänts i väg av en upplagshavare i ett annat EU-land, inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i artikel 20 i cirkulationsdirektivet, skall varorna beskattas här i landet i följande två fall:

- oegentligheten eller överträdelserna har begåtts i Sverige
- oegentligheten eller överträdelserna har upptäckts här och det inte går att fastställa var den har begåtts samt det är endast en del av varorna som har försvunnit.³

Skatten skall betalas av den eller dem som i enlighet med artikel 15.3 i cirkulationsdirektivet ställt säkerhet för transporten (se avsnitt 4.4.4).

I avsnitt 4.5.3 redogörs för bestämmelserna om skatterepresentanter i Sverige för upplagshavare i andra EU-länder.

4.5.2 Skattskyldighet för varumottagare

Den som yrkesmässigt tar emot skattepliktiga varor från en godkänd upplagshavare i ett annat EG-land eller som yrkesmässigt från tredje land importerar skattepliktiga varor och som inte själv är godkänd som upplagshavare, kan hos Riksskatteverket ansöka om registrering som varumottagare. Registrering får meddelas den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som registrerad varumottagare.

² 5 § förordningen (1994:1613) om tobaksskatt (FTS), 5 § förordningen (1994:1614) om alkoholskatt (FAS) och 10 § förordningen (1994:1784) om skatt på energi (FSE).

³ 27 § LTS, 26 § LAS och 4 kap. 2 § LSE. Om i det sist nämnda fallet alla varor har försvunnit, dvs. inga varor har nått mottagaren, skall beskattningen alltid ske i avsändarlandet (artikel 20.3; jfr prop. 2000/01:118 s. 122 f).

En registrerad varumottagare blir skattskyldig omedelbart när han tar emot varor. En registrerad varumottagare hanterar alltid varor för vilka skattskyldighet har inträtt.

En registrerad varumottagare skall ställa säkerhet för betalning av skatten på de varor som han tar emot. Säkerheten skall uppgå till tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna.

En registrering som varumottagare får återkallas om förutsättningarna för registrering inte längre finns, säkerheten inte längre är godtagbar eller varumottagaren begär det.

Oregistrerad varumottagare betecknas den som, utan att vara godkänd upplagshavare eller registrerad varumottagare, yrkesmässigt tar emot skattepliktiga varor från en godkänd upplagshavare i ett annat EG-land. En oregistrerad varumottagare blir skattskyldig på motsvarande sätt som en registrerad varumottagare, dvs. när han tar emot varor. Han är skyldig att innan varorna transporteras från det andra EG-landet anmäla leveransen till beskattningsmyndigheten och ställa säkerhet för skatten.

En registrerad varumottagare behöver, till skillnad från den oregistrerade, inte lämna deklaration för varje mottagen leverans. Registrerade varumottagare skall i stället lämna deklaration för varje redovisningsperiod, normalt varje kalendermånad. Eftersom skatten skall vara inbetald senast den dag då deklarationen skall ha kommit in innebär det att registrerade varumottagare medges en något längre skattecredit än oregistrerade varumottagare.

4.5.3 Skattskyldighet för skatterepresentanter för upplagshavare

Upplagshavare som är godkända i ett annat EG-land och som levererar varor till registrerade eller oregistrerade varumottagare i Sverige får utse en skatterepresentant här i landet. Skatterepresentanten skall godkännas av och vara registrerad hos Riksskatteverket. Skatterepresentanten är, i stället för varumottagaren, skattskyldig för de varor som den utländske upplagshavaren levererar till varumottagare i Sverige. Skattskyldigheten inträder då varorna tas emot. Skatterepresentanten skall ställa säkerhet för betalning av skatten på de varor för vilka han är skyldig att betala skatt. Säkerheten skall uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna. Ett godkännande av skatterepresentant får återkallas om säkerheten inte längre är godtagbar.

4.5.4 Skattskyldighet för säljare vid distansförsäljning

Distansförsäljning föreligger om någon annan än en upplagshavare eller varumottagare förvärvar en skattepliktig vara från en säljare i ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller av annan för dennes räkning. Postorderförsäljning är ett exempel på distansförsäljning. Vid distansförsäljning till köpare i Sverige skall skatt tas ut här i landet. Det är dock säljaren som är skyldig att betala skatten. Skattskyldigheten inträder då leveransen till Sverige påbörjas. Säljaren skall ställa säkerhet för betalning av skatten innan transporten påbörjas. Vid distansförsäljning till en köpare i ett annat EG-land skall säljaren, innan leveransen

påbörjas, hos beskattningsmyndigheten visa att säkerhet ställts för betalning av skatt i det andra EG-landet.

Vid distansförsäljning kan inte varorna transporteras under skatteuppskov. Det rör sig om varor som släppts för konsumtion, vilket innebär att skatt redan har tagits ut i säljarens land. Säljaren har dock rätt att återfå den skatt som tagits ut. Säljaren skall vara registrerad hos Riksskatteverket.

Säljaren skall vidare företrädas av en av Riksskatteverket godkänd representant. Denne skall som ombud för säljaren svara för redovisningen av skatten och i övrigt företräda säljaren i frågor som rör skatten. Reglerna om representant gäller inte en utländsk säljare som är en juridisk person med fast driftställe här i landet.

Bestämmelserna om distansförsäljning gäller även när det är fråga om sådana överföringar av tobak som sker utan vinstsyfte och som inte utgör gåvoförsändelser. Det innebär att t.ex. en försändelse med tobaksvaror från en privatperson i en medlemsstat till en privatperson i en annan medlemsstat är att anse som distansförsäljning även om avsändaren inte gör någon ekonomisk vinst. Detta gäller dock inte i fall det är frågan om en ren gåva (prop. 1997/98:100 s. 212). Skatt tas nämligen inte ut på gåvoförsändelser. Reglerna om registrering och representant gäller dock inte. Däremot gäller bestämmelserna om ställande av säkerhet.

4.5.5 Skattskyldighet vid införsel för kommersiellt ändamål av varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land

Den som – utan att agera som upplagshavare eller varumottagare, skatte-representant eller säljare vid distansförsäljning – från ett annat EU-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga tobaks- eller alkoholvaror skall betala skatt i Sverige. Detta gäller inte för varor som omfattas av bestämmelserna om skattefrihet för privatinförsel, gåvoförsändelser, flyttgods m.m. Detsamma gäller för bränsle med den skillnaden att skattefri privatinförsel föreligger endast i fall bränslet förs in i fordonstankar eller dylikt.

Skattskyldigheten inträder då varorna förs in till Sverige. Den skattskyldige skall, innan varorna transporteras från det andra EU-landet, anmäla varorna till Riksskatteverket och ställa säkerhet för skattens betalning.

4.5.6 Skattskyldighet för privatinförsel av varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land

Sverige fick vid anslutningen till EG ett undantag från huvudregeln i cirkulationsdirektivet att privatpersoners inköp av alkohol- och tobaksvaror skall beskattas enbart i inköpslandet. Undantaget innebär att Sverige får beskatta privat införsel över vissa angivna kvantiteter. Beskattningen sker enligt bestämmelserna i lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel, privatinförsellagen. Sedan den 1 januari 2002 beskattas införsel utöver 2 liter spritdryck, 6 liter starkvin, 26 liter vin, 32 liter starköl, 400 cigaretter eller 200 cigariller eller 100 cigarrer eller 550 gram röktoak. Beskattningen av privatinförsel skall ha upphört till

den 1 januari 2004 (prop. 2000/2001:1 s. 234 f). Beskattningen behandlas ytterligare i avsnitt 7.

I avsnitt 4.4.6 redovisas att medlemsstaterna har möjlighet att generellt beskatta mineraloljor som redan har släppts för konsumtion i en annan medlemsstat. Denna möjlighet innebär i praktiken att en medlemsstat har rätt att – utöver den obligatoriska beskattningen av varor som förflyttas för kommersiellt ändamål från en medlemsstat till en annan – beskatta även mineraloljor som införs för privat bruk. Sverige har utnyttjat denna möjlighet. I 4 kap. 1 § LSE föreskrivs att den som - utan att agera som upplagshavare, varumottagare, distansförsäljare eller skatterepresentant – från ett annat EU-land för in eller tar emot bränsle skall betala skatt. Från denna beskattning undantas enligt 4 kap. 1 a § LSE motorbränsle som förs in i bränsletank m.m. När det gäller motorbränsle som förs in för privat bruk undantas enligt denna bestämmelse bränsle som finns i fordonstank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst tio liter. Dessa skatteregler behandlas närmare i prop. 1998/99:127 (s. 20 f och 30 f).

4.5.7 Bestämmelser om deklaration m.m.

Reglerna för förfarandet vid beskattningen finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). Riksskatteverket är beskattningsmyndighet. I LPP finns bestämmelser om när deklaration skall lämnas, kontroll, beskattningsbeslut, betalning, omprövning, överklagande, efterbeskattning och skattetillägg.

Den som är registrerad som skattskyldig för tobaksskatt, alkoholskatt eller energiskatter skall lämna deklaration för bestämda perioder, s.k. redovisningsperioder (kalendermånad). All skattskyldighet som inträtt under perioden skall alltså redovisas i en och samma deklaration. Deklarationen skall ha kommit in den tjugonde i månaden efter utgången av redovisningsperioden (kalendermånad). I lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi finns dock bestämmelser om att vissa skattskyldiga skall redovisa punktskatt för varje skattepliktig händelse. Det rör sig om skattskyldiga som inte skall vara registrerade, t.ex. oregistrerade varumottagare eller den som för kommersiella ändamål för in eller tar emot varor som släppts för konsumtion i ett annat EU-land. Redovisning och betalning av skatten skall ske senast fem dagar efter den dag då skattskyldigheten inträdde (se t.ex. 22 § LTS).

Riksdagen beslutade den 29 maj 2002 att punktskatterna skall infogas i skattekontosystemet från den 1 januari 2003 (prop. 2001/02:127, bet. 2001/02:SkU27, rskr. 2001/02:273) Vid samma tidpunkt upphör LPP att gälla. Riksskatteverket skall även i fortsättningen besluta om punktskatt. Förfarandet för punktskatter kommer alltså från och med den 1 januari 2003 att regleras i skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Det innebär att punktskatterna kommer att hanteras gemensamt med de skatter och avgifter som i dag ingår i skattekontosystemet. Reglerna i skattebetalningslagen om beskattningsbeslut, kontroll, omprövning och överklagande skiljer sig dock inte nämnvärt från motsvarande bestämmelser i LPP.

Registrerade skattskyldiga skall precis som i dag lämna deklaration för redovisningsperioder. Enligt skattebetalningslagen gäller dock andra de-

klarationstider. När deklaration för punktskatt skall lämnas kommer att styras av den skattskyldiges beskattningsunderlag för mervärdesskatt. Om beskattningsunderlaget uppgår till högst 40 miljoner kr skall deklaration lämnas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden, dvs. senare än enligt LPP. Överstiger beskattningsunderlaget för mervärdesskatt 40 miljoner skall deklaration lämnas senast den 26 i månaden efter redovisningsperioden eller med andra ord sex dagar senare än enligt LPP. Den som inte skall redovisa mervärdesskatt eller som har ett beskattningsunderlag på högst 1 miljon kr skall lämna deklaration för punktskatt senast den 12 i månaden efter redovisningsperioden, dvs. 8 dagar tidigare än enligt LPP. Det nu sagda följer av 10 kap. 18, 19 och 22 §§ SBL (se prop. 2001/02:127 s. 128).

De skattskyldiga för punktskatt som i dag omfattas av särskilda deklara-tionsbestämmelser skall även i skattekontosystemet redovisa punktskatt för varje skattepliktig händelse. Bestämmelserna flyttas dock över till skattebetalningslagen. Deklarationen skall precis som i dag lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. Detta regleras i 10 kap. 32 a § SBL (se prop. 2001/02:127 s. 131).

I vissa fall skall tobaks-, alkohol- och energiskatter betalas till Tullverket och skatten skall då redovisas och betalas enligt tullagen (2000:1281). Detta gäller när annan än upplagshavare eller varumottagare importer alkohol- eller tobaksvaror och när annan än upplagshavare importerar bränsle. Denna ordning behålls när punktskatterna infogas i skattekontosystemet.

Den som är skattskyldig enligt privatinförsellagen skall lämna deklaration vid införseln. Om införseln sker på bemannad tullplats, skall deklarationen lämnas till tulltjänsteman. I andra fall skall deklarationen lämnas till Riksskatteverket inom fem dagar från införseln.

4.5.8 Säkerhet, ledsagardokument och anmälan

I det föregående har redovisats skyldigheter enligt LTS, LAS och LSE samt därtill hörande förordningar att ställa säkerhet, upprätta ledsagardokument, anmäla till behörig myndighet att leverans sker och medföra ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet.

I lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljor (LPK) finns bestämmelser som kompletterar vad som föreskrivs i LTS, LAS och LSE om säkerhet och ledsagardokument.

Enligt 1 kap. 6 § första stycket LPK skall transporter av punktskattepliktiga varor åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet samt omfattas av säkerhet för betalning av skatt enligt vad som föreskrivs i LTS, LAS och LSE. I paragrafens andra stycke föreskrivs att om de regler som avses i första stycket inte är tillämpliga, skall transporter av punktskattepliktiga varor åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet i den utsträckning som följer av artiklarna 7 och 18 i cirkulationsdirektivet och omfattas av säkerhet för betalning av skatt i den utsträckning som följer av artiklarna 7, 10, 13 och 15 i direktivet.

I förarbetena anges att bakgrunden till andra stycket i 1 kap. 6 § LPK är att bestämmelserna i LTS, LAS och LSE reglerar väsentligen transpor-

ter från Sverige, således inte transporter till eller genom Sverige (prop. 1997/98:100 s. 71 och 183). Vidare anges att bestämmelsen föreslås införad ”i syfte att införa ett generellt krav på att cirkulationsdirektivets bestämmelser skall gälla för samtliga transporter på svenskt territorium” (s. 183 f).

I 2 kap. 6 § LPK åläggs förare att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med transporten i enlighet med 1 kap. 6 §. Bestämmelsen är straffsanktionerad genom 2 kap. 26 § LPK. Enligt bestämmelsen döms förare, som av uppsåt eller av oaktsamhet underlåter att medföra föreskrivna ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet, till penningböter. Som motiv till att påföljden skulle utgöras av enbart penningböter anfördes att brottet har karaktär av ordningsförseelse (jfr prop. 1997/98:100 s. 110 och 197).

Föreskrifter om ledsagardokument, säkerhet och fullgörande av anmälningsskyldighet är även sanktionerade genom bestämmelserna om transporttillägg i 4 kap. LPK. Transporttillägg skall påföras upplagshavare som bryter mot bestämmelserna om att säkerhet skall ställas och att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet skall åtfölja varorna. Transporttillägg skall vidare påföras skattskyldiga som bryter mot angivna bestämmelser om ställande av säkerhet och fullgörande av anmälningsskyldighet. Tillägget är tjugo procent av de punktskatter som belöper på eller kan antas belöpa på varorna. Ett transporttillägg kan under vissa förutsättningar efterges.

5 Straffrättsliga frågor

5.1 Nuvarande ordning – en översikt

Genom rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet, infördes gemensamma regler inom EG för beskattningen av tobaksvaror, alkohol och mineralolja-produkter. Som redovisas i avsnitt 4 inträder skattskyldighet bl.a. vid kommersiell förflyttning av punktskattepliktiga varor från ett EG-land till ett annat EG-land. För svensk del inträder skattskyldighet enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) eller lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).

Som närmare beskrivs i avsnitt 4.5.7 skall den som är registrerad som skattskyldig för tobaksskatt, alkoholskatt eller energiskatter lämna deklARATION enligt reglerna i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). När punktskattepliktiga varor importerar av någon som inte är upplagshavare skall skatten dock redovisas och betalas till Tullverket enligt bestämmelserna i tullagen (2000:1281). Upplagshavare skall alltså alltid redovisa och betala skatt enligt LPP. Detsamma gäller den som är registrerad varumottagare enligt LTS eller LAS.

Riksdagen beslutade den 29 maj 2002 att punktskatterna skall infogas i skattekontosystemet från den 1 januari 2003 (prop. 2001/02:127, bet. 2001/02:SkU27, rskr. 2001/02:273). Vid samma tidpunkt upphör LPP att

gälla. Punktskatterna skall alltså i fortsättningen redovisas och betalas enligt skattebetalningslagen (1997:483). I likhet med vad som gäller i dag skall upplagshavare och registrerade varumottagare enligt LTS och LAS alltid redovisa punktskatt enligt skattebetalningslagen. De som i dag redovisar och betalar skatt för import enligt tullagen skall göra det även efter det att punktskatterna infogats i skattekontosystemet. Dagens gränsdragning mellan redovisning enligt LPP och redovisning enligt tullagen behålls alltså.

I de fall punktskatt skall redovisas och betalas enligt LPP, från den 1 januari 2003 skattebetalningslagen, är deklareringskyldigheten straffsanktionerad genom skattebrottslagen (1971:69). De fall där skatten skall redovisas och betalas enligt tullagen är straffsanktionerade genom 8 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen). I 1 § skattebrottslagen föreskrivs att den lagen inte skall tillämpas i fråga om gärningar som är belagda med straff i smugglingslagen. Fall en gärning in under någon straffparagraf i smugglingslagen, är skattebrottslagen alltså inte tillämplig även om gärningen i och för sig skulle passa in i skattebrottslagens straffparagrafer.

Enligt 8 § smugglingslagen döms för tullbrott den som på närmare angivna sätt inte följer tullagstiftningens bestämmelser om tullbehandling av varor som förs in till eller ut från landet, under förutsättning att förfarandet ger upphov till fara för att tull, annan skatt eller avgift undandras det allmänna. Detsamma gäller om förfarandet ger upphov till fara för att tull, annan skatt eller avgift felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Genom att knyta an till tullagstiftningens bestämmelser om tullbehandling ges ramen för straffparagrafens tillämpningsområde. Såvitt avser införsel gäller straffparagrafen därmed dels införsel från tredje land, dels två situationer med införsel från andra medlemsstater (jfr prop. 1999/2000:124 s. 108 f och 127 f). Den ena situationen utgörs av att icke-gemenskapsvaror transiteras från en plats utanför EG via ett annat EG-land till Sverige. Den andra situationen är att en icke-gemenskapsvara, som inte är underkastad ett tullförfarande, förs in till landet från en plats inom EG:s tullområde. I den sistnämnda situationen tas enligt tullagstiftningen dock enbart tull ut och alltså inte någon punktskatt. Detta följer av 3 kap. 4 § tullagen (se prop. 1999/2000:126 s. 93 ff).

Införsel av alkoholvaror intar en särställning. Den som för in sådana varor utan att ha rätt till det enligt 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738) eller 4 § lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. kan nämligen dömas till ansvar enligt smugglingslagen. Detta gäller oavsett om införseln sker från tredje land eller ett annat EG-land. Införselrestriktionerna och straffsanktoneringen behandlas närmare i avsnitt 5.4.

Den som är under 18 år och för in tobaksvaror kan fällas till ansvar enligt smugglingslagen. Även här saknar det betydelse om införseln sker från tredje land eller ett annat EU-land.

I departementspromemorian Straffrättslig sanktonering av EG:s punktskatteregler för alkohol, tobak och mineraloljor (Ds 2001:58) finns en översiktlig genomgång av motsvarande straffbestämmelser i Storbritannien, Irland och Danmark (s. 76–80).

5.2 Närmare om skattebrott avseende tobak, alkohol och bränslen

I 2 § skattebrottslagen (1971:69) föreskrivs följande. ”Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år.”

Paragrafen fick sin nuvarande lydelse den 1 juli 1996 (SFS 1996:658; prop. 1995/96:170, bet. 1995/96:JuU23, rskr. 1995/96:227). Då blev brottet utformat som ett s.k. farebrott samtidigt som straffbarheten för försöksbrott slopades.

Vad som kriminaliseras är att någon lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift. Med att någon lämnar oriktig uppgift avses att någon lämnar positivt oriktig uppgift eller bristfällig och ofullständig uppgift eller underlåter att lämna uppgift av betydelse (prop. 1971:10 s. 247 och Lagrådets yttrande i prop. 1989/90:40 s. 51). Att någon underlåter att lämna en föreskriven uppgift tar sikte på att någon låter bli att lämna föreskriven uppgift utan att det sker i ett sådant sammanhang att han enligt det nyss sagda skall anses ha lämnat en oriktig uppgift. Att en uppgift lämnas på annat sätt än muntligen innebär att den lämnas skriftligen eller i form av ett elektroniskt dokument (prop. 1995/96:170 s. 102 ff).

Det krävs att den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten att lämna deklaration m.m. ger upphov till fara för att skatt undandras etc. Det krävs däremot inte att exempelvis en ingiven handling har upprättats just för att tjäna som underlag för fastställande av skatt eller avgift. Det nu sagda tar sikte på alla slag av handlingar, såsom fakturor och köpehandlingar, som utgör underlag vid skattemyndighetens prövning. Att skattebrottet konstruerats som ett farebrott medför att brottet fullbordas i och med att en oriktig uppgift lämnats till myndigheten eller i och med att tidpunkten för att lämna en föreskriven uppgift inträtt utan att skyldigheten fullgjorts. Den tidpunkt då beskattningsmyndigheten faktiskt beslutar i en skattefråga saknar således betydelse när det gäller att bestämma tidpunkten för brottets fullbordan.

I förarbetena till den lagändring varigenom skattebrottet blev ett farebrott uttalades att införandet av ett farerekvisit inte ändrar tidpunkten för brottets fullbordan när det gäller bl.a. punktskatter (a. prop. s. 93, 95 och 157). Det beror på att för dessa skatter anses s.k. automatiska beskattningsbeslut vara fattade i och med att deklarationen ingetts i rätt tid eller att tiden för ingivande passerats utan att deklarationen ingetts. Detta följer av 4 kap. 2 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). Som nämnts i avsnitt 5.1 skall punktskatterna i fortsättningen redovisas och betalas enligt skattebetalningslagen (1997:483). Även enligt skattebetalningslagen kommer dock punktskatt att beslutas genom s.k. automatiska beskattningsbeslut (se 11 kap. 16 och 18 §§ skattebetalningslagen).

Det som nu sagts om automatiska beskattningsbeslut har relevans för de fall oriktig uppgift lämnas i en deklaration eller någon deklaration inte

inges till beskattningsmyndigheten. Emellertid omfattar skattebrott även att någon till myndighet lämnar annan uppgift än deklaration eller underlåter att till myndighet lämna en föreskriven sådan uppgift. Av förarbetena till 1996 års ändringar i skattebrottslagen framgår att avsikten är att skattebrott bl.a. i punktskattesammanhang kan konstitueras på sistnämnda sätt, således utan att det är fråga om att någon lämnar en felaktig deklaration eller underlåter att lämna en deklaration.

Sålunda anförs i dessa förarbeten (a. prop. s. 161) följande. ”Att uppgiften lämnats *till ledning för myndighets beslut* utgör inte längre en förutsättning för ansvar. I stället föreskrivs att uppgiften skall ha lämnats *till myndighet*. Något direkt samband mellan handling eller passivitet å ena sidan och fara för skatteundandragande å andra sidan behöver således inte föreligga. En underlåtenhet att i förekommande fall låta registrera sig som skattskyldig till mervärdeskatt eller punktskatt liksom ett oriktigt uppgiftslämnande i ett sådant sammanhang eller vid fastighetstaxering omfattas således av brottsbeskrivningen även om förfarandet inte omedelbart kan leda till ett skatteundandragande.”

Det nu sagda innebär följande (jfr motsvarande resonemang i prop. 1999/2000:124, En ny smuglingslag m.m., s. 133). Det behöver inte finnas något omedelbart samband mellan ett handlande eller en underlåtenhet å ena sidan och fara för skatteundandragande å andra sidan. Det krävs alltså inte att förfarandet omedelbart kan leda till ett skatteundandragande. Det är tillräckligt att förfarandet innebär att ett skatteundandragande senare kan komma att ske. Ansvar kan alltså inträda även om faran kan bli förverkligad först på ett senare stadium. Det förhållandet påverkar alltså inte tidpunkten för skattebrottets fullbordan.

Skattebrottet omfattar inte endast att ett förfarande ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna. Brottet omfattar även att ett förfarande ger upphov till fara för att skatt felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till den som lämnat eller underlåtit att lämna uppgiften eller till någon annan. Avsikten är att allt handlande som leder till att skatt återbetalas eller kompenseras med för högt belopp skall kunna straffas som skattebrott oavsett om den som erhåller återbetalningen eller kompensationen själv är skattskyldig (a. prop. s. 158). Det nu sagda innebär att en felaktig ansökan om återbetalning av punktskatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) eller lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) kan vara straffbar enligt skattebrottslagen.

Om brottet är ringa, döms gärningsmannen för *skatteförseelse* till böter (3 §). Är brottet att anse som grovt, döms gärningsmannen för *grovt skattebrott* till fängelse lägst sex månader och högst sex år (4 §).

Den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till sådan fara som anges i skattebrottsparagrafen (2 §) döms enligt 5 § skattebrottslagen för *vårdslös skatteuppgift* till böter eller fängelse i högst ett år. Om gärningen ”är av mindre allvarlig art”, skall dock inte dömas till ansvar. Som synes bestraffas underlåtenhet inte enligt den här bestämmelsen. Någon straffsanktion för den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna deklaration finns överhuvudtaget inte i skattebrottslagen. Den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna annan föreskriven uppgift än deklaration kan dock dömas enligt 8 § för vårdslös skatteredovisning.

I 7 § skattebrottslagen finns en straffbestämmelse avseende *skatteredovisningsbrott*. Påföljden är böter eller fängelse i högst sex månader. Bestämmelsen omfattar bl.a. den som, i annat fall än som avses i paragrafen om skattebrott (2 §), på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift till myndighet. För ansvar krävs att uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt. Bestämmelsen omfattar även den som, i annat fall än som avses i paragrafen om skattebrott, uppsåtligen underlåter att till myndighet lämna en skriftlig uppgift om ett sådant förhållande. Detta ansvar för underlåtenhet gäller dock endast under förutsättning att uppgiften skall lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen deklaration. Den som av grov oaktsamhet gör sig skyldig till underlåtenhet döms enligt 8 § för *vårdslös skatteredovisning*. Påföljden är densamma som för de uppsåtliga brotten, dvs. böter eller fängelse i högst sex månader. I ringa fall skall inte dömas till ansvar, vare sig för uppsåtligt brott eller för oaktsamhetsbrott.

Till skillnad från vad som gäller för ansvar enligt 2 § för skattebrott, förutsätter ansvar för skatteredovisningsbrott alltså inte att förfarandet innebär fara för skatteundandragande eller motsvarande.

5.3 Några tillämpningsfrågor i samband med skattebrottslagen

Deklarationsbestämmelserna för punktskatt innebär i fråga om införsel från andra EU-länder att deklaration alltid skall lämnas senare än tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Reglerna i skattebrottslagen om underlåtenhet att lämna deklaration blir därmed i princip inte tillämpliga i fall då varor påträffas vid en transportkontroll i samband med införseln. En annan sak är att skattebrottslagen däremot kan bli tillämplig om det t.ex. i samband med en skatterevision upptäcks att deklaration inte lämnats. I sådana fall har tidsfristen för att lämna deklaration i allmänhet passerats.

Som framgår av avsnitt 5.2 straffbeläggs som skattebrott även att någon underlåter att lämna annan föreskriven uppgift än deklaration. I förarbetena till 1996 års ändringar i skattebrottslagen nämns som exempel bl.a. att någon underlåter att registrera sig som skattskyldig till punktskatt (prop. 1995/96:170 s. 161). För straffansvar torde det krävas att den skattskyldige inte registrerar sig trots att registreringsanmälan är obligatorisk. Vilka skattskyldiga som är skyldiga att registrera sig anges i lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) och alltså inte i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

När punktskatterna infogas i skattekontosystemet den 1 januari 2003 kommer bestämmelserna om registrering i stället att finnas i 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som skall registreras enligt nämnda paragraf skall anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten (3 kap. 2 § SBL). Anmälan skall enligt 4 § skattebetalningsförordningen (1997:750) göras på blankett enligt fastställt formulär.

Skyldighet att anmäla sig för registrering enligt skattebetalningslagen kommer att föreligga för den som godkänts som upplagshavare, den som ”registrerats”⁴ som varumottagare, den som godkänts som skatterepresentant och den som är säljare vid distansförsäljning eller godkänd representant för en sådan säljare (se avsnitt 4.5.1–4.5.4). Registreringen saknar materiell rättsverkan när det gäller skattskyldigheten. Det innebär att skattskyldighet för den enskilde inträder oberoende av om denne har anmält sig för registrering. Registreringen har alltså främst en administrativ kontrollfunktion. Mot bakgrund av det anförda kan det slås fast att den som inte anmäler sig för registrering kan fällas till ansvar enligt skattebrottslagen. Denna slutsats gäller även dagens regler om registrering.

Det bör emellertid noteras att en registrering, utom i ett fall, är en konsekvens av att någon frivilligt ansökt om att bli antingen godkänd i någon egenskap eller registrerad som varumottagare. I dessa fall blir registreringen närmast en automatisk åtgärd från skattemyndighetens sida. Endast distansförsäljare har en fristående skyldighet att anmäla sig för registrering enligt skattebetalningslagen. Det är således endast för sådan registreringsskyldighet som skattebrottslagens regler har någon praktisk betydelse. Det nu sagda väcker frågan om det kan medföra ansvar enligt skattebrottslagen att inte fullgöra en skyldighet att till Riksskatteverket anmäla att en vara förs in till landet. En sådan anmälan skall enligt LTS, LAS och LSE göras bl.a. i de fall en vara från ett annat EG-land tas emot av en oregistrerad varumottagare eller förs in eller tas emot av en s.k. övrig skattskyldig. Anmälan skall i dessa fall göras av den som är skattskyldig. Det skall ske innan transporten avsänds från det andra EG-landet. Anmälan skall göras skriftligt på blankett enligt formulär som fastställs av Riksskatteverket.

Denna anmälningsskyldighet har en utpräglad kontrollfunktion. Det kan noteras att anmälningsskyldigheten är ålagd just sådana personer som inte skall vara registrerade som skattskyldiga. Finns det inte någon anmälan, kan Riksskatteverket i praktiken inte göra någon riktad kontroll mot den skattskyldige, vare sig i samband med transporten eller i efterhand. Anmälningsskyldigheten är således att se som ett substitut för den registreringsskyldighet som åvilar andra.

Det finns alltså skäl att betrakta aktuell anmälan som en sådan uppgift som avses i skattebrottslagen. Den som inte lämnar en anmälan till Riksskatteverket kan alltså i princip fällas till ansvar enligt 2 § skattebrottslagen för skattebrott, om underlåtenheten ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna. Om underlåtenheten inte ger upphov till sådan fara, torde det i princip kunna komma i fråga att fälla till ansvar enligt 7 § skattebrottslagen för skatteredovisningsbrott (jfr prop. 1995/96:170 s. 165–167).

Den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna en anmälan kan, som framgår av avsnitt 5.2, dömas enbart enligt 8 § för vårdslös skatteredovisning även om det föreligger fara för skatteundandragande. Förklaringen härtill är att brottet vårdslös skatteuppgift (5 §) överhuvudtaget inte omfattar underlåtenhet att fullgöra någon skyldighet.

⁴ Här avses den som frivilligt ansökt om att bli registrerad som varumottagare enligt LTS, LAS eller LSE. Den registreringen kan sägas motsvara vad som annars betecknas som godkännande i dessa lagar.

5.4 Närmare om smugglingsbrott avseende alkohol och tobak

I avsnitt 5.1 anmärks att det finns införselrestriktioner avseende alkohol och tobaksvaror, att den som bryter mot någon av dessa införselrestriktioner kan dömas till ansvar enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) och att så kan ske oavsett om införseln sker från tredje land eller ett annat EG-land.

För tobak finns endast en införselrestriktion, nämligen att den som för in tobaken måste ha fyllt 18 år.

Enligt 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738) får spritdrycker, vin och starköl föras in till landet endast av den som är berättigad att bedriva partihandel med sådana varor samt av detaljhandelsbolaget (dvs. Systembolaget AB). Berättigad att bedriva partihandel är den som godkänts som upplagshavare eller registrerats som varumottagare enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt. Genom särskilda uppräknade undantag får införsel ske även i andra fall.

Dessa undantagsbestämmelser innebär sammanfattningsvis följande. Införsel får ske om alkoholen förs in av en resande som fyllt 20 år eller av en person som utför arbete på ett transportmedel och som har uppnått denna ålder. Detta gäller under förutsättning att införseln sker för eget eller familjens bruk eller som gåva till närstående för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Alkoholdrycker får vidare föras in som proviant på fartyg eller luftfartyg enligt särskilda bestämmelser eller som proviant på järnvägståg i internationell trafik. Införsel får även ske som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person till en annan enskild person, fyllda 20 år, om dryckerna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Det finns även föreskrivet ett undantag för alkohol som förvärvats genom arv eller testamente. Införsel får vidare ske i samband med att någon, som fyllt 20 år, flyttar in i landet, om dryckerna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Vidare får den som har rätt till tullfrihet enligt 4 § lagen (1994:1557) om tullfrihet m.m. föra in alkoholdrycker.

I lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. regleras alkohol som utgörs av s.k. teknisk sprit eller s.k. alkoholhaltiga preparat (definierade i 1 §). Enligt 4 § får sådan alkohol föras in till landet endast av den som har meddelats särskilt tillstånd av Läkeemedelsverket. Tillstånd behövs dock inte i de fall då denaturerad sådan alkohol förs in av resande annat än i handelssyfte eller för yrkesmässig förbrukning.

Enligt lagen (1960:419) om förbud i vissa fall mot införsel av spritdrycker får spritdrycker, som huvudregel, inte införas med mindre fartyg från internationellt eller utländskt område till svenskt territorialvatten. Genom en särskild bestämmelse i lagen blir smugglingslagen i sin helhet tillämplig då någon bryter mot införselförbudet.

När det gäller mineraloljor, finns det inte några införselrestriktioner.

Den som bryter mot införselrestriktionerna kan dömas enligt 3 eller 4 § smugglingslagen för *smuggling*, enligt 5 § för *grov smuggling* eller, vid grov oaktsamhet, enligt 7 § för *olovlig införsel*. Dessutom innehåller smugglingslagen bestämmelser om straff för olovlig befattning med smuggelgods, försök, förberedelse och stämpling, frivillig rättelse, förverkande, förundersökning och tvångsmedel samt åtal och beslut om för-

verkande. Att införselrestriktionerna efterlevs kontrolleras av Tullverket med stöd av lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen.

6 Skärpta straffrättsliga regler

6.1 Reformbehovet

Regeringens bedömning: De straffrättsliga reglerna avseende förflyttningar av tobak, alkohol och mineraloljor i strid med EG:s punktskatteregler bör skärpas.

Promemorians bedömning: Stämmer överens med vår.

Remissinstanserna: Nästan alla remissinstanser instämmer i promemorians bedömning. *Rikspolisstyrelsen* väcker dock frågan om det inte är möjligt att nå samma effekt genom att göra reglerna om beskattning enklare. *Transportindustriförbundet* är inne på liknande tankegångar och anser att avsedd effekt bör kunna nås genom effektivare kontroller i stället för skärpta sanktionsregler. *Helsingborgs tingsrätt*, *Ekobrottsmyndigheten*, *Brottsförebyggande rådet* och *Statens folkhälsoinstitut*, som instämmer i promemorians bedömning, anser att regelverket på punktskatteområdet är omfattande och svårtillgängligt och efterlyser därför en översyn i syfte att göra regelverket enklare och lättillgängligare. *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Stockholms Handelskammare*, *Svensk Handel* och *Svenska Petroleum Institutet*, som också instämmer i promemorians bedömning, anser att huvudproblemet är de stora skillnaderna i skattesatser mellan olika medlemsländer.

Skälen för regeringens bedömning: Som redogörs för i avsnitt 4 är beskattningen av tobak, alkohol och mineraloljor harmoniserad genom rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. Den som för kommersiella ändamål förflyttar punktskattepliktiga varor mellan medlemsstater skall se till att varorna åtföljs av ledsagardokument och att varorna omfattas av säkerhet för skattens betalning. I vissa fall skall varorna även åtföljas av ett bevis om att säkerhet ställts. Dessutom finns det regler om att varorna i vissa fall skall anmälas till behörig myndighet innan varorna avsänds. Dessa regler är av grundläggande betydelse för att medlemsstaterna skall kunna upprätthålla cirkulationsdirektivets beskattningssystem. Dessutom har reglerna tillkommit i syfte att avskaffa gränsformaliteter i samband med förflyttningar mellan medlemsstaterna. Reglerna kan därför sägas ha trätt i stället för gränskontroller och andra gränsformaliteter som deklareringskyldighet vid gränsen m.m. Varje medlemsstat måste alltså i dag bygga sitt kontrollsystem på reglerna om ledsagardokument m.m. Det är därför synnerligen viktigt att dessa regler efterlevs. Annars undergrävs nämligen möjligheten till effektiva kontroller inom EU.

Cirkulationsdirektivets bestämmelser om ledsagardokument, säkerhet m.m. har genomförts i svensk lagstiftning genom lagen (1994:1563) om

tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Tullverket har enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeproductor (LPK) befogenhet att kontrollera att yrkesmässiga vägtransporter (transportkontroller) och postförsändelser uppfyller bestämmelserna för förflyttning av punktskattepliktiga varor. I lagen ges Tullverket befogenhet att omhänderta punktskattepliktiga varor om det finns anledning att anta att varorna förflyttas i strid med nämnda bestämmelser. Tullverket kan besluta om skatt på omhändertagna varor och kan i så fall hålla kvar varorna tills skatten betalas. Betalas inte skatten kan varorna komma att förverkas.

Under 2001 omhändertogs Tullverket drygt 4 miljoner cigaretter i samband med transportkontroller. Det var en minskning jämfört med 2000 då 5,3 miljoner cigaretter omhändertogs. Å andra sidan omhändertogs endast 660 000 cigaretter under 1999. När det gäller alkoholdrycker omhändertogs nästan 200 000 liter under 2001. Motsvarande siffror för åren 1999 och 2000 var 504 000 liter respektive 359 000 liter. Att förhållandevis små mängder alkoholdrycker omhändertas beror delvis på att lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) är tillämplig i fråga om alkoholdrycker som förs in från andra EU-länder. Det innebär att alkoholdrycker som påträffas i samband med transportkontroller, till skillnad från cigaretter och mineraloljeproductor, kan tas i beslag enligt smugglingslagen. När det gäller mineraloljeproductor som påträffas i samband med transportkontroller omhändertogs 73 000 liter under 2001. Motsvarande siffror för 1999 och 2000 var 51 300 liter respektive 116 000 liter.

Samtliga siffror i föregående stycke är hämtade från Tullverkets årsredovisning 2001.

Antalet cigaretter och alkoholdrycker som omhändertas i samband med kontroller av postförsändelser är numera mycket lågt. En redogörelse för utvecklingen sedan LPK trädde i kraft finns i regeringens skrivelse Kontroll av postförsändelser (skr. 2001/02:16).

Den som för in punktskattepliktiga varor från andra EU-länder till Sverige utan att iaktta bestämmelserna om ledsagardokument m.m. kan påföras transporttillägg enligt LPK (se avsnitt 4.5.8). Det rör sig om en administrativ sanktionsavgift. Den enda straffsanktion som är direkt kopplad till bestämmelserna om ledsagardokument m.m. är 2 kap. 26 § LPK. Där föreskrivs att förare som av uppsåt eller oaktsamhet underlåter att medföra ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet döms till penningböter.

Sammanfattningsvis kan det alltså konstateras att den som för in punktskattepliktiga varor från andra EU-länder i strid med bestämmelserna om ledsagardokument m.m. i praktiken endast riskerar att förlora varorna och att få betala transporttillägg samt eventuellt dömas till penningböter. Härtill kommer att en del av nyss nämnda förfaranden kan fångas upp av skattebrottslagen (1971:69) eller smugglingslagen. Syftet med straffbestämmelserna i dessa båda lagar är dock inte att sanktionera de gemensamma bestämmelserna om förflyttning av punktskattepliktiga varor.

Som framgår av avsnitt 5.3 innebär deklARATIONSTIDERNÄR för punktskatt i praktiken att skattebrottslagen aldrig blir tillämplig. Den som – med upp-

så att undandra skatt – för in tobak, alkohol eller mineraloljor från ett annat EG-land utan att följa reglerna om ledsagardokument m.m. undgår nämligen regelmässigt ansvar för skattebrott för det fall han upptäcks redan i samband med förflyttningen. I sådana fall är det alltså inte möjligt att med stöd av skattebrottslagen ingripa mot den som förflyttar varorna. En transportkontroll av en förflyttning av punktskattepliktiga varor där ledsagardokument och säkerhet saknas innebär i många fall helt enkelt att ett planerat skattebrott avbryts. Detta är naturligtvis bra men det kan på goda grunder ifrågasättas om den som förflyttar varorna skall undgå ansvar i dessa fall. Givetvis kan ansvar för skattebrott komma i fråga i fall det efter deklarationstidens utgång konstateras att deklaration inte lämnats. Den som upptäckts i samband med en transportkontroll kan dock genom att lämna deklaration undgå ansvar. Det skulle därför vara betydligt effektivare om det var möjligt att vidta straffrättsliga åtgärder redan på den grunden att varorna förflyttats i strid med cirkulationsdirektivets bestämmelser.

I avsnitt 5.3 görs emellertid bedömningen att den som för in punktskattepliktiga varor från ett annat EU-land kan dömas till ansvar enligt skattebrottslagen för det fall han inte har gjort föreskriven anmälan till Riksskatteverket. Det är sannolikt att den som för in varor i syfte att undandra skatt sällan eller aldrig gör någon anmälan. För att en person skall kunna dömas till ansvar enligt 2 § skattebrottslagen för skattebrott krävs emellertid dels att hans underlåtenhet att fullgöra anmälningsskyldigheten bevisligen ger upphov till fara för ett skatteundandragande, dels att han har ett uppsåt som täcker denna fara. I praktiken kan det dock vara svårt att bevisa såväl faran som uppsåtet. Bakgrunden till det är även här att deklarationsskyldigheten inträder senare än tidpunkten för skattskyldigheten. Den som kontrolleras i samband med att han för in en vara till landet kan i regel hävda att han avser att deklarera inom föreskriven tid, i allmänhet inom fem dagar från införseln. I sådant fall blir det mycket svårt att styrka faran för skatteundandragande eller uppsåtet till det. För den som har underlåtit att fullgöra sin anmälningsskyldighet kommer straffansvaret enligt skattebrottslagen därför i allmänhet att stanna vid skatteredovisningsbrott enligt 7 § skattebrottslagen. Det bör tilläggas att skyldigheten att anmäla varor till Riksskatteverket inte omfattar samtliga förflyttningar av punktskattepliktiga varor enligt cirkulationsdirektivet, utan sådan skyldighet föreligger endast i två fall (se avsnitten 4.4.2 och 4.4.5).

Det kan alltså konstateras att skattebrottslagen kan tillämpas endast i ringa utsträckning i fall då oegentligheter i förhållande till cirkulationsdirektivet upptäcks i samband med transportkontroller av förflyttningar av punktskattepliktiga varor från ett EU-land till Sverige. Detta försvårar självfallet möjligheterna att ingripa mot de som kringgår direktivets regler. Det är dessutom knappast djärvt att påstå att syftet med att kringgå reglerna vanligtvis är att undgå upptäckt och därmed att undandra skatt.

Den som för in alkoholdrycker utan att ha rätt till det enligt alkohollagen (1994:1738) kan dömas för smuggling. Detta gäller oavsett om införseln görs från tredje land eller ett annat EU-land. Enligt huvudregeln i alkohollagen har den som har rätt att bedriva partihandel och Systembolaget rätt att föra in alkoholdrycker. Dessutom får resande, diplomater m.fl. föra in alkoholdrycker. Rätt att bedriva partihandel har i princip

endast den som har godkänts som upplagshavare eller registrerats som varumottagare enligt LAS. Institutens upplagshavare och varumottagare regleras i cirkulationsdirektivet och införselrätten är alltså indirekt kopplad till cirkulationsdirektivets bestämmelser. Den som för in alkohol drycker utan att ha rätt till det torde regelmässigt ignorera bestämmelserna om ledsagardokument m.m. Det innebär att redan vid en transportkontroll kan straffrättsliga åtgärder enligt smugglingslagen vidtas mot den som bryter mot nämnda bestämmelser, givetvis under förutsättning att han saknar införselrätt. Den nu sagda gäller även den som för in teknisk sprit utan att ha rätt till det enligt 4 § lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m.

Möjligheten att med straffrättsliga åtgärder ingripa mot förflyttningar av alkoholvaror i strid med bestämmelserna om ledsagardokument m.m. är alltså förhållandevis god även om de aktuella bestämmelserna inte direkt tar sikte på sådana överträdelser. Det är så att säga en effekt av införselrestriktionerna för alkoholvaror. När det gäller cigaretter och mineraloljeproducter är dock situationen helt annorlunda. Dessa varor får nämligen föras in fritt från andra EU-länder. Med andra ord finns det inga införselrestriktioner liknande dem för alkoholvaror. Det innebär att smugglingslagen kan tillämpas endast på cigaretter och mineraloljeproducter som förs in från tredje land. Skattebrottslagen kan tillämpas, dock endast i den begränsade omfattning som redovisats i det föregående. Möjligheten att med straffrättsliga åtgärder ingripa mot förflyttningar av cigaretter eller mineraloljeproducter i strid med bestämmelserna om ledsagardokument m.m. är alltså starkt begränsad, i vart fall om överträdelserna upptäcks i samband med en transportkontroll. Som redan nämnts leder det i många fall endast till att ett planerat skattebrott avbryts utan att den som förflyttat varorna i strid med nyss nämnda bestämmelser kan dömas till något annat än penningböter.

Illegal införsel av cigaretter är ett stort problem. Det framgår bl.a. av Tullverkets beslagsstatistik (se Tullverkets årsredovisning 2001 s. 52). Det rör sig här om beslag enligt smugglingslagen och alltså om cigaretter som förts in från tredje land. Cigaretter som är i fri omsättning inom EU kan nämligen inte tas i beslag eftersom smugglingslagen inte är tillämplig på sådana cigaretter. Under 2001 beslagtogs Tullverket 48 miljoner cigaretter. Motsvarande siffror för 1999 och 2000 var 32 respektive 45 miljoner cigaretter. I de brottsutredningar som följt på beslagen under 2001 har det framkommit att den omfattande cigarettsmugglingen är ett led i organiserad brottslighet. Enbart i 10 utredningar beräknas cirka 90 miljoner cigaretter ha smugglats in i landet (Tullverkets årsredovisning 2001 s. 53). I sin årsredovisning för 2001 gör Tullverket bedömningen att cigarettsmugglingen till och genom Sverige kommer att ligga på en fortsatt hög nivå. Även Ekobrottsmyndigheten konstaterar i sin rapport Ekonomisk brottslighet och dess bekämpning att fråga är om storskalig och organiserad smuggling. Där sägs också att smuggling främst sker från baltländerna och Polen men att illegal införsel även sker från andra EU-länder (s. 21).

Den smuggling av cigaretter som berörs i föregående stycke kan bemötas med straffbestämmelserna i smugglingslagen och de därtill hörande straffprocessuella tvångsmedlen, som t.ex. beslag. Den illegala införseln av cigaretter i fri omsättning från andra EU-länder kan dock straff-

rättsligt bemötas endast med straffbestämmelserna i skattebrottslagen. Som redan konstaterats är det inte tillräckligt om straffrättsliga åtgärder skall kunna vidtas redan i samband med en transportkontroll, något som är nödvändigt om bekämpandet av den illegala införseln skall bli effektivt. Även om smuglingen av cigaretter från tredje land sannolikt är ett större problem än den illegala införseln från andra EU-länder kan dagens möjligheter att ingripa straffrättsligt mot illegal införsel från andra EU-länder inte anses tillräckliga. För att kampen mot den illegala införseln från andra EU-länder skall bli effektiv krävs nämligen regler som gör det möjligt att ingripa straffrättsligt direkt vid en transportkontroll. Med andra ord en ordning som liknar den som i dag gäller för alkoholvaror, givetvis utan införselrestriktioner men med en straffsanktionering som är kopplad till cirkulationsdirektivets bestämmelser om förflyttning av punktskattepliktiga varor.

Illegal införsel av mineraloljeprodukter är ett betydande problem i norra Sverige. Det rör sig här om finsk rödmärkt eldningsolja som förs in till Sverige utan att skatt betalas. Förflyttningen av varorna till Sverige genomförs regelmässigt utan att bestämmelserna om ledsagardokument m.m. iakttas. Det finns inga exakta uppgifter om hur omfattande denna illegala handel med olja är. I en skrivelse till Finansdepartementet anför dock Tullverket följande om problemen med den illegala införseln av finsk rödmärkt eldningsolja (dnr Fi2000/891). ”Problemen med den finska rödmärkta eldningsoljan har kontinuerligt ökat i Tornedalen. Den allt större införseln av eldningsolja riskerar att på sikt helt konkurrera ut den legala försäljningsorganisationen i Norrbotten. Tullverket har kunnat konstatera att införseln är mycket välorganiserad och att den drivs av personer med mycket starka ekonomiska intressen. Denna verksamhet är att betrakta som organiserad ekonomisk kriminalitet.” *Svenska Petroleum Institutet* instämmer i princip i denna bedömning av problembilden.

Det som sagts ovan om möjligheten att ingripa straffrättsligt mot den illegala införseln av cigaretter från andra EU-länder har även bäring på den illegala införseln av mineraloljeprodukter. Det innebär att även här är möjligheterna att ingripa straffrättsligt otillräckliga.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att dagens straffrättsliga sanktionering inte är tillräcklig för att Tullverket på ett effektivt sätt skall kunna ingripa mot överträdelse av cirkulationsdirektivets bestämmelser. Det är en klar brist att det inte finns någon annan straffrättslig sanktionering än 2 kap. 26 § LPK som tar direkt sikte på nämnda bestämmelser. Detta leder bl.a. till att straffrättsliga åtgärder inte kan vidtas redan i samband med en transportkontroll. Ett tidigt ingripande med stöd av smuglingslagen är i och för sig möjligt i fråga om alkoholvaror. Smuglingslagen innehåller dock ingen sanktionering av cirkulationsdirektivets bestämmelser om förflyttning av punktskattepliktiga varor.

Som nämnts inledningsvis är cirkulationsdirektivets bestämmelser om ledsagardokument, ställande av säkerhet och anmälningsskyldighet av grundläggande betydelse för möjligheterna att kontrollera och upprätthålla direktivets beskattningssystem för alkohol, tobak och mineraloljor. För att medlemsstaterna skall kunna upprätthålla en effektiv kontroll av systemet är det nödvändigt att bestämmelserna om ledsagardokument, anmälan och ställande av säkerhet följs. Dagens sanktionering innebär emellertid att Sverige inte med tillräcklig kraft kan värna cirkulationsdi-

rektivets beskattningssystem. Regelverket innebär också att det rent av kan uppstå en preferens hos kriminella element att undandra staten skatt genom att föra in varor från EG-länder i stället för från tredje land.

Det finns alltså starka skäl att skärpa de straffrättsliga reglerna när det gäller överträdelse av cirkulationsdirektivets bestämmelser om förflyttningar av punktskattepliktiga varor.

Några remissinstanser framhåller att regelverket på punktskatteområdet är omfattande och komplicerat och att en översyn borde göras i syfte att göra regelverket enklare. Det kan säkert ligga något i detta men frågan är om inte komplexiteten överdrivs något. De regler som främst är aktuella i det här ärendet är reglerna om säkerhet, ledsagardokument och anmälan. Reglerna finns i LTS, LAS och LSE. Bestämmelserna i de tre lagarna är mer eller mindre identiska. Där föreskrivs att en upplagshavare skall ställa säkerhet för betalning av skatt för varor som transporteras till näringsidkare i andra EU-länder och för varor som transporteras till svenska upplagshavare. Dessutom föreskrivs att varumottagare, skatterepresentanter, distansförsäljare och s.k. övriga skattskyldiga skall ställa säkerhet för samtliga skattepliktiga händelser. Det rör sig om sammanlagt sex paragrafer i varje lag med identiskt innehåll. Bestämmelserna om ledsagardokument är fördelade på två paragrafer i varje lag, en paragraf för transporter av obeskattade varor och en paragraf för transporter av beskattade varor. I de fall där de svenska lagarna inte är tillämpliga skall enligt nuvarande 1 kap. 6 § LPK transporter av punktskattepliktiga varor åtföljas av ledsagardokument och omfattas av säkerhet i den utsträckning som följer av fyra nämnda artiklar i det s.k. cirkulationsdirektivet.

Det är alltså knappast fråga om en omfattande reglering, i vart fall inte om man jämför med de regler som sanktioneras genom smugglingslagen. Genom smugglingslagen sanktioneras t.ex. samtliga EG:s tullförfaranden och en rad olika införselvillkor i olika specialförfattningar. Regelsystemet för förflyttningar av punktskattepliktiga varor kan inte heller, sett i det perspektivet, anses som speciellt komplicerat. Därmed inte sagt att regelsystemet inte skulle kunna göras enklare och mer lättillgängligt utan bara att det inte är nödvändigt att se över reglerna innan en skärpt straffrättslig sanktionering av reglerna genomförs.

Ett fåtal remissinstanser, som instämmer i promemorians bedömning, anser att skillnaden i skattesatser mellan olika medlemsländer är huvudproblemet. Skatteundandraganden är dock inte bara ett problem i s.k. högskatteländer utan ett problem inom hela EU, vilket visas inte minst av att man på gemenskapsnivå arbetar med att ta fram åtgärder för att lösa problemet. Ett sådant exempel är arbetet med att ta fram ett datoriserat transport- och kontrollsystem. Dessutom bör varje skattesystem, oavsett nivån på skattesatserna, ha ett fungerande sanktionssystem. Utan ett fungerande sanktionssystem är det dessutom svårt för Sverige att ingripa mot överträdelse som kan medföra fara för skatteundandraganden i andra EU-länder.

Det bör vidare tilläggas att det inte är meningsfullt att enbart effektivisera kontrollerna i fall den som upptäcks i samband med kontroll regelmässigt undgår ansvar på grund av att sanktionssystemet inte är heltäckande.

Sammanfattningsvis anser regeringen, i likhet med nästan alla remissinstanser, att det finns skäl att skärpa den straffrättsliga sanktioneringen

avseende förflyttningar av punktskattepliktiga varor i strid med cirkulationsdirektivets bestämmelser.

I det följande behandlas huvudsakligen tre vägar att uppnå en sådan skärpning. Först behandlas ett förslag i departementspromemorian Ny smugglingslag (Ds 1998:53) om att införa nya straffbestämmelser m.m. Därefter behandlas två andra sätt att skärpa den straffrättsliga sanktioneringen.

6.2 Förslaget i departementspromemorian Ny smugglingslag

Regeringens bedömning: Förslaget i departementspromemorian Ny smugglingslag (Ds 1998:53), om att i smugglingslagstiftningen ta in en straffbestämmelse om cirkulationsordningsbrott, bör inte genomföras.

Promemorians bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: Har inga invändningar mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: I departementspromemorian Ny smugglingslag (Ds 1998:53) lades fram förslag till en ny lag om straff för smuggling m.m. Lagen skulle ersätta lagen (1960:418) om straff för varusmuggling. I promemorian föreslogs straffbestämmelser genom vilka skulle beivras att sådana punktskatter som omfattas av cirkulationsdirektivet undandros det allmänna i samband med förflyttning av varor mellan EG-länder (se promemorian s. 278–292 och 473–482). Straffbestämmelserna var intagna i den föreslagna smugglingslagen. Därigenom skulle smugglingslagstiftningens bestämmelser om olovlig befattning med smuggelgods, förverkande och straffprocessuella tvångsåtgärder bli tillämpliga (se s. 289–291).

I den föreslagna grundläggande straffbestämmelsen angavs följande: ”Den som uppsåtligt i syfte att undandra skatt som belöper på en vara, beträffande vilken cirkulationsordningens bestämmelser överträtts, ger upphov till fara för skatteundandragande döms för *cirkulationsordningsbrott* till böter eller fängelse i högst två år.” Med ”cirkulationsordningens bestämmelser” skulle förstås bestämmelser angående ledsagardokument, säkerhet för skattebetalning eller anmälningsskyldighet i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, lagen (1994:1776) om skatt på energi eller artiklarna 7, 10, 13, 15 och 18 i cirkulationsdirektivet. Vidare föreslogs en straffbestämmelse för grovt cirkulationsordningsbrott och en straffbestämmelse för oaktsamhetsbrott. De föreslagna straffen motsvarade straffen för smugglingsbrott och därmed i stort sett även straffen för brott enligt skattebrottslagen.

Departementspromemorian har remissbehandlats. Riksskatteverket avstyrkte med skärpa straffbestämmelserna. Andra remissinstanser tillstyrkte i princip de föreslagna bestämmelserna. Flera av remissinstanserna gav dock uttryck för tveksamhet som var av lagteknisk beskaffenhet.

Departementspromemorians förslag om cirkulationsordningsbrott föranledde inga förslag i propositionen En ny smugglingslag m.m. (prop. 1999/2000:124). I stället anfördes att frågan skulle beredas ytterligare (s. 62).

I de föreslagna bestämmelserna bestraffas den som inte iakttar bestämmelserna om ledsagardokument, säkerhet och anmälningsskyldighet, om förfarandet ger upphov till fara för att punktskatt undandras det allmänna. De föreslagna bestämmelserna om uppsåtliga brott får förstås så att det för ansvar dessutom krävs att gärningsmannen har agerat i syfte att undandra skatt, dvs. s.k. direkt uppsåt.

Ett genomförande av förslaget skulle innebära att förfaranden, som ger upphov till fara för skatteundandraganden, skulle bli straffbara enligt två olika lagar, nämligen i skattebrottslagen (1971:69) och lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen). Vad som straffbeläggs i förslaget beskrivs i promemorian på ett sätt som ger intryck av att det är fråga om förfaranden som avbryts innan det föreligger ett fullbordat brott enligt skattebrottslagen (s. 280 f).

Det är principiellt tveksamt att i en annan lag än skattebrottslagen införa straff för något som är utformat som ett försök till skattebrott. En annan sak är att det i praktiken har gynnat den organiserade brottsligheten att det inte finns bestämmelser i skattebrottslagen som föreskriver ansvar för försök, förberedelse och stämpling till skattebrott. Frågan om att införa sådana bestämmelser har emellertid betydelse för straffsanktioneringen av flertalet skatteregler och skall därför inte behandlas i detta sammanhang.

Lagförslaget i departementspromemorian Ny smugglingslag skulle omfatta även en del transporter som avses i 2 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) och som medför skattskyldighet för mervärdesskatt för s.k. gemenskapsinterna förvärv. En och samma transport kan alltså innebära fara för undandragande av såväl punktskatter som mervärdesskatt. Att kriminalisera enbart faran för undandragande av den ena skatten, dvs. punktskatten, är inte lämpligt. Det talar emot att ha en separat strafflagstiftning i smugglingslagen när det gäller just punktskatter.

Härtill kommer att lagtekniska invändningar kan resas mot de föreslagna straffbestämmelserna. En sådan aspekt är det fristående subjektiva rekvisitet, nämligen att förfarandet sker ”i syfte att undandra skatt”. Rekvisitetet torde – mot bakgrund av att det ska tillämpas samtidigt med det objektiva farerekvisitet och det allmänna uppsåtskravet – komma att föranleda tillämpningsproblem.

Mot bakgrund av det ovan sagda anser regeringen att förslaget i departementspromemorian Ny smugglingslag inte bör genomföras utan istället bör en annan lagteknisk lösning väljas. Detta behandlas i nästa avsnitt.

6.3 Förflyttning av punktskattepliktiga varor i strid med EG:s punktskatte regler

6.3.1 En ny straffbestämmelse

Regeringens förslag: I lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter införs en uttrycklig föreskrift om att varor som omfattas av EG:s punktskatte regler skall få förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium endast om bestämmelserna om ledsagardokument, ställande av säkerhet och anmälningsskyldighet följs. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet förflyttar varor i strid med dessa bestämmelser skall enligt samma lag dömas för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Ansvar skall inte utdömas om gärningen avser alkoholvaror och är belagd med straff enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling.

Promemorians förslag: In- och utförsel av punktskattepliktiga varor och förflyttningar inom landet av sådana varor regleras på olika sätt. Om någon för in eller ut punktskattepliktiga varor i strid med EG:s punktskatte regler skall det anses som smuggling. Den som förflyttar punktskattepliktiga varor inom landet i strid med nämnda regler skall dömas för brott mot cirkulationsordningen. En annan skillnad i förhållande till regeringens förslag är att promemorians förslag innebär att den som tagit befattning med varor som varit föremål för brott kan fällas till ansvar för olovlig befattning med smuggelgods.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser tillstyrker eller har inget att erinra mot att förflyttningar i strid med EG:s punktskatte regler straffsanktioneras. Vissa remissinstanser riktar dock kritik mot den lagtekniska lösningen. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* är t.ex. kritisk till att in- och utförsel och förflyttningar inom landet regleras på olika sätt och då särskilt till att förflyttningar över inre gräns rubriceras som smuggling. *Hovrätten* förordar i stället att samtliga förflyttningar regleras i en gemensam straffbestämmelse. Även *Helsingborgs tingsrätt* och *Riksskatteverket* förordar en gemensam straffbestämmelse för alla förflyttningar som strider mot EG:s punktskatte regler. *Kammarrätten i Göteborg* anser att straffbestämmelserna riskerar att bli svårtillgängliga eftersom bestämmelserna får sitt innehåll genom en hänvisning till en paragraf som i sin tur hänvisar till bestämmelser i andra lagar. *Riksåklagaren*, som anser att det finns fördelar med att knyta straffbarheten till smugglingslagen, invänder att förslaget inte är heltäckande eftersom det inte omfattar avvikelser från EG:s punktskatte regler som sker genom att varorna rent faktiskt förs till någon annan än behörig mottagare. Av samma skäl anser *Ekobrottsmyndigheten* att förslaget inte är heltäckande. *Statens folkhälsoinstitut* anser att förslaget i fråga om alkoholvaror kommer att innebära att ytterligare en straffsanktionering läggs till den som i dag finns genom smugglingslagen, vilket kommer att minska möjligheten att överblicka systemet. *Tullverket* förordar att smugglingslagen görs tillämplig genom att det införs en anmälningsskyldighet för punktskattepliktiga varor som förflyttas i strid med EG:s punktskatte regler. *Sveriges Domareförbund* anser att straffbestämmelserna i stället bör tas in i smugglingslagen.

Skälen för regeringens förslag: Som anförs i avsnitt 6.1 finns det goda skäl att skärpa de straffrättsliga reglerna när det gäller förflyttningar av punktskattepliktiga varor i strid med EG:s punktskatte regler, dvs. cirkulationsdirektivet. En ändamålsenlig lösning är att införa ett villkor för förflyttningar av punktskattepliktiga varor. Det skulle alltså innebära att punktskattepliktiga varor skulle få förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium, endast om kraven på ledsagardokument, säkerhet och anmälan är uppfyllda. Den som förflyttar varor i strid med nyss nämnda villkor skall kunna fällas till ansvar för brott. Regeringen anser att utgångspunkten för en skärpt straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatte regler bör vara att punktskattepliktiga varor inte skall få förflyttas om kraven på ledsagardokument m.m. i nämnda regler inte är uppfyllda. Detta är även utgångspunkten i promemorian.

Vid remissbehandlingen har dock kritik riktats mot den i promemorian valda lagtekniska lösningen. I promemorian föreslås nämligen att in- eller utförsel av punktskattepliktiga varor i strid med EG:s punktskatte regler skall anses som smuggling och att förflyttningar inom landet i strid med nämnda regler skall anses som ett särskilt brott, nämligen brott mot cirkulationsordningen. Detta har främst kritiserats av *Hovrätten över Skåne och Blekinge* och *Riksskatteverket* som anser att det från EG-rättslig synpunkt är olämpligt att rubricera förflyttningar av punktskattepliktiga varor över inre gräns som smuggling. Även *Helsingborgs tingsrätt* riktar kritik mot förslaget att ha två straffbestämmelser. Regeringen har förståelse för denna kritik. Skälen för den i promemorian valda lösningen är att bestämmelserna i lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) om förverkande m.m. skall bli tillämpliga. Regeringen instämmer i promemorians bedömning att det är önskvärt att nämnda bestämmelser om förverkande m.m. kan tillämpas i fråga om ett nytt brott. För att uppnå detta är det dock inte nödvändigt att föreskriva att in- eller utförsel i strid med EG:s punktskatte regler skall anses som smuggling. Denna effekt är nämligen möjlig att uppnå genom hänvisningar till bestämmelserna i smugglingslagen. Regeringen anser därför att det bör införas ett villkor för förflyttningar av punktskattepliktiga varor, nämligen att förflyttningen sker i enlighet med EG:s punktskatte regler, och att villkoret bör sanktioneras genom en straffbestämmelse som omfattar både in- och utförsel och förflyttningar inom landet. Det innebär att de olika brottsliga förfarandena kommer att rubriceras på samma sätt.

Vissa remissinstanser anser att en sådan straffbestämmelse bör tas in i smugglingslagen. Enligt 3 § smugglingslagen döms för smuggling den som i samband med införsel till landet av en vara bryter mot ett införselvillkor genom att inte anmäla varan. Detsamma gäller den som lämnar oriktig uppgift eller inte lämnar föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att införseln fullföljs i strid med ett sådant villkor. Straffbestämmelsen är i första hand tillämplig på sådan anmälan och sådant uppgiftslämnande som skall ske vid tullbehandling. Tullbehandling är något som i princip sker enbart vid införsel från tredje land. Straffbestämmelsen är emellertid också tillämplig på införsel från ett annat EG-land, under förutsättning att införseln omfattas av en sådan införselrestriktion som räknas upp i 3 § lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen,

m.m. (inregränslagen). För smuggling döms även den som från landet för ut en vara i strid med ett utförselvillkor.

Inregränslagen är tillämplig endast på de varor som räknas upp i 3 § i lagen. De uppräknade varorna är sådana som omfattas av restriktioner vilka är tillåtna enligt EG-rätten. Den som för in eller ut en vara från respektive till ett annat EU-land är skyldig att anmäla varan till Tullverket om föreskrivna villkor för in- eller utförsel inte är uppfyllda. Anmälan skall ske utan dröjsmål vid närmaste bemannade tullplats.

Från lagteknisk utgångspunkt kan det förefalla ändamålsenligt att ta in ett in- och utförselvillkor i inregränslagen för punktskattepliktiga varor som förflyttas i strid med EG:s punktskatte regler. Därmed skulle smugglingslagens bestämmelser automatiskt bli tillämpliga och Tullverket få de kontrollbefogenheter som följer av inregränslagen.

Det bör dock uppmärksammas att inregränslagen innehåller en särskild anmälningsskyldighet för den som för in eller ut en vara utan att ett in- eller utförselvillkor är uppfyllt. Anmälningsskyldigheten är utformad på ett sätt som skall göra det lättare att fastställa tidpunkten för smugglingsbrottets fullbordande när det gäller införsel (jfr prop. 1999/2000:124 s. 70 och 114). Ett smugglingsbrott i samband med införsel från ett EG-land fullbordas i och med att någon underlåter att fullgöra sin anmälningsskyldighet enligt inregränslagen eller i en sådan anmälan lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna föreskriven uppgift. Ett smugglingsbrott avseende utförsel fullbordas däremot först då varan förs över territorialgränsen.

En anmälningsskyldighet enligt inregränslagen skulle ligga utanför de förpliktelser som föreskrivs i cirkulationsdirektivet. Det skulle därför kunna hävdas att en sådan skyldighet inte är tillåten enligt EG-rätten eftersom förfarandet för förflyttningar av punktskattepliktiga varor mellan medlemsstaterna regleras exklusivt av sekundärrätten på området. En möjlig tolkning är dock att se anmälningsskyldigheten som en del av den nationella kontroll- och sanktionsordningen och därmed som en del av medlemsstaternas nationella kompetens. Med en sådan tolkning skulle alltså en anmälningsskyldighet kunna komma att betraktas som en tillåten komplettering enligt sekundärrätten.

Frågeställningen är dock komplicerad och skulle ytterst komma att avgöra giltigheten av hela straff- och sanktionsordningen. Detta talar för att straffbestämmelsen inte bör grundas på en anmälningsskyldighet enligt inregränslagen, vilket i sin tur innebär att straffbestämmelsen inte bör tas in i smugglingslagen. Vidare skall straffbestämmelsen omfatta även varuförflyttningar inom landet. Sådana varuförflyttningar är det knappast möjligt att kontrollera med stöd av inregränslagen. Dessutom innehåller lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) redan i dag bestämmelser om befogenheter för Tullverket att kontrollera bestämmelserna om ledsagardokument m.m. Dessa kontrollbefogenheter gäller över hela landet.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden anser regeringen att den nya straffbestämmelsen bör tas in i LPK. Bestämmelsen skall ta sikte på dels in- och utförsel av punktskattepliktiga varor i strid med EG:s punktskatte regler, dels förflyttningar inom landet i strid med nämnda regler. Fråga uppkommer då om en sådan ordning är förenlig med EG-rätten.

Förfarandet för förflyttningar av punktskattepliktiga varor är harmoniserat genom cirkulationsdirektivet. Det innebär att medlemsstaternas nationella kompetens är begränsad till frågor där direktivet överlämnar åt medlemsstaterna att fastställa särskilda bestämmelser eller till frågor som över huvud inte tas upp i direktivet. Hur medlemsstaterna skall säkra en enhetlig och effektiv tillämpning på nationell nivå berörs inte i cirkulationsdirektivet. Det innebär att det är upp till medlemsstaterna att besluta om kontroll och sanktioner, givetvis med den begränsningen att sådana regler måste vara förenliga med EG:rättens allmänna principer. En sanktionering av förfarandet för förflyttningar av punktskattepliktiga varor får alltså inte ge upphov till gränsformaliteter och får inte heller vara diskriminerande eller oproportionell i förhållande till sitt syfte.

Att införa sanktioner för den som för in eller ut punktskattepliktiga varor till eller från Sverige i strid med EG:s punktskatteregler och för den som förflyttar sådana varor inom landet i strid med nämnda regler kan inte anses ge upphov till några gränsformaliteter. De regler som sanktioneras, nämligen kraven på i första hand ledsagardokument och säkerhet, har ju tillkommit i syfte att avskaffa gränsformaliteter i samband med förflyttningar mellan medlemsstaterna. Sanktioneringen kan därför snarare ses som ett sätt att upprätthålla den ordning som gör gränsformaliteter överflödiga.

Eftersom sanktioneringen skall omfatta införsel, utförsel och förflyttningar inom landet av punktskattepliktiga varor kommer sanktioneringen att drabba inhemska aktörer i samma utsträckning som aktörer hemmahörande i andra medlemsländer. En sanktionering av nu aktuellt slag kan därför inte anses som diskriminerande.

Syftet med sanktioneringen är givetvis att säkerställa en enhetlig och effektiv tillämpning av gemenskapsrätten på området. Detta är i högsta grad ett legitimt syfte och sanktioneringen kan inte anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.

Sammanfattningsvis anser regeringen, i likhet med de remissinstanser som uttalat sig i frågan, att det är förenligt med EG-rätten att sanktionera överträdelse av EG:s punktskatteregler i samband med förflyttningar av punktskattepliktiga varor in till eller ut från Sverige eller inom landet.

Som några remissinstanser påpekat är frågan om nationella åtgärders förenlighet inte endast en fråga om lagstiftningstekniska överväganden. En från EG-rättslig synpunkt formellt oklanderlig nationell lagstiftningsprodukt kan nämligen vid tillämpningen komma i konflikt med grundläggande fördragsprinciper. Även om det inte är avsikten och inte heller önskvärt går det inte att bortse från att den sanktionering som nu är aktuell kan öppna för systematiska gränskontroller, vilket inte är förenligt med EG-rätten. Detta är för övrigt något som också kan sägas om dagens kontrollbefogenheter enligt LPK. Mot bl.a. den bakgrunden föreslår regeringen i avsnitt 8.3 att det i LPK skall införas ett uttryckligt förbud mot slumpmässiga kontroller.

En straffsanktionering som bygger på villkor för förflyttning av punktskattepliktiga varor och som straffbelägger den som för in varor i strid med detta villkor kan leda till tillämpningsproblem i förhållande till smugglingslagen. *Statens folkhälsoinstitut* anser t.ex. att förslaget i fråga om alkoholdrycker leder till att en straffsanktionering läggs till den som redan finns i dag genom smugglingslagen. Den som för in alkoholdryck-

er utan att ha rätt till det enligt alkohollagen (1994:1738) kan dömas för smuggling. Enligt huvudregeln i alkohollagen har den som har rätt att bedriva partihandel och Systembolaget rätt att föra in alkoholdrycker. Rätt att bedriva partihandel har den som har godkänts som upplagshavare eller registrerats som varumottagare enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt. Smuggling kan alltså i princip aldrig komma i fråga när alkoholdrycker förs in av godkända upplagshavare eller registrerade varumottagare. Den som för in alkoholdrycker utan att ha rätt till det enligt alkohollagen ignorerar säkert också bestämmelserna om ledsagardokument m.m.

Det är dock inte bara införseln av alkoholdrycker som är reglerad utan detsamma gäller teknisk sprit. För att få föra in teknisk sprit krävs särskilt tillstånd av Läkemedelsverket. Detta följer av 4 § lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. (LFT). Den som för in teknisk sprit utan föreskrivet tillstånd kan fällas till ansvar för smuggling. Även här gäller att den som för in teknisk sprit utan att ha rätt till det säkert också ignorerar bestämmelserna om ledsagardokument m.m.

Den nu aktuella straffsanktioneringen får delvis anses ha samma syfte som straffsanktioneringen i smugglingslagen av införselrestriktionerna i alkohollagen och LFT. Det rör sig i båda fallen om att den som för in varor inte har iakttagit föreskrivna införselvillkor.

Mot bakgrund av det som sagts ovan kan det från allmän synpunkt inte anses påkallat att låta den här aktuella straffbestämmelsen omfatta även fall då någon för in alkoholdrycker eller teknisk sprit utan att ha rätt till det enligt alkohollagen respektive LFT. Det föreskrivs därför att den nya straffbestämmelsen om förflyttningar av punktskattepliktiga varor i strid med EG:s punktskatte regler inte skall tillämpas på gärningar som avser alkoholvaror och är belagda med straff i smugglingslagen.

Det hittills sagda innebär att vad som är aktuellt är att föreslå att punktskattepliktiga varor skall få förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium, endast om kraven på ledsagardokument, säkerhet och fullgörande av anmälningsskyldighet är uppfyllda. Den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet bryter mot detta villkor skall fällas till ansvar för brott. Ansvar skall inte utdömas om det är fråga om en införsel av alkoholvaror som är belagd med straff enligt smugglingslagen.

Riksåklagaren och Ekobrottsmyndigheten väcker frågan om en sådan sanktionering verkligen kommer att bli heltäckande. Myndigheterna anser nämligen att sanktioneringen skyddar endast den formella hanteringen och att avvikelser från EG:s punktskatte regler som sker genom faktiskt handlande faller utanför bestämmelsen. Det exempel som förs fram är att varorna när förflyttningen börjar åtföljs av ledsagardokument och omfattas av säkerhet och att så är fallet när varorna förs in till Sverige. Efter införseln förs dock varorna till en annan mottagare än den som anges på ledsagardokumentet. I ett sådant fall är det naturligtvis svårt att hävda att varorna förflyttas i strid med EG:s punktskatte regler när varorna förs in till Sverige, i vart fall om den mottagare som anges på ledsagardokument har beställt varorna. En annan sak är om det vid en kontroll skulle visa sig att angiven mottagare inte har beställt varorna eller inte ens existerar. I så fall råder det nämligen ingen tvekan om att varorna förflyttas i strid med kravet på ledsagardokument eftersom ledsagardokumentet då är felaktigt (prop. 1997/98:100 s 184). Om angiven mottaga-

re verkligen har beställt varorna men varorna aldrig når honom på grund av att varorna i stället förs till en annan mottagare har ju ledsagardokumentet helt klart utvisat fel mottagare varför kravet på ledsagardokument inte kan anses uppfyllt. Det är emellertid i allmänhet omöjligt att konstatera detta redan i samband med införseln. Brottet begås alltså inte vid själva införseln men väl senare eftersom det faktum att varorna avsiktligt förs till fel mottagare innebär att varorna förflyttats inom landet i strid med kravet på ledsagardokument. Om den angivne mottagaren är bulvan för den som faktiskt får varorna är ledsagardokumentet felaktigt redan från början och brottet begått redan vid införseln. Detsamma får anses gälla i alla situationer då någon för skens skull angett en annan mottagare än den som skall ha varorna. Med hänsyn till det nu sagda anser regeringen att den nu föreslagna straffbestämmelsen även omfattar fall där avvikelser från EG:s punktskatteregler sker genom faktiskt handlande efter införseln.

Att utforma en straffbestämmelse i enlighet med det ovan anförda är knappast möjligt utan att hänvisa till bestämmelserna om ledsagardokument, säkerhet och anmälningsskyldighet. *Kammarrätten i Göteborg* anser att straffbestämmelsen därmed blir svårtillgänglig eftersom bestämmelsen då får sitt innehåll genom hänvisningar till paragrafer i andra lagar. Det är dock inget ovanligt när det som här är frågan om ett s.k. blankettstraffbud. Straffbestämmelserna i smugglingslagen och skattebrottslagen är utformade på samma sätt. Även i dessa lagar får alltså brotten sitt väsentliga innehåll genom hänvisningar till andra bestämmelser.

En annan frågeställning som förtjänar att beröras är att promemorians förslag till skillnad från regeringens innebär att ansvar för olovlig befattning med smuggelgods kan utdömas. Detta beror på att enligt promemorians förslag skall införsel i strid med EG:s punktskatteregler anses som smuggling. Den som efter en införsel i strid med nämnda regler tar befattning med varorna kan därför fällas till ansvar för olovlig befattning med smuggelgods. Det är en effekt som regeringens förslag saknar, vilket i och för sig löser de problem med brottskonkurrens som vissa remissinstanser tar upp. Å andra sidan kan det leda till att sanktioneringen inte blir tillräckligt effektiv. Det bör dock framhållas att regeringens förslag till straffsanktionering även omfattar förflyttningar inom landet. Denna typ av befattning med varor som förts in i strid med EG:s punktskatteregler omfattas alltså av straffsanktioneringen. Dessutom kan en försäljning av alkoholdrycker eller cigaretter, som förts in i strid med EG:s punktskatteregler, träffas av de straffbestämmelser som sanktionerar reglerna för försäljning av sådana varor (6 § LTS och 10 kap. 2 och 5 §§ alkoholagen). Vidare, som redogjorts för ovan, kan det när det gäller alkoholdrycker även bli fråga om smuggling och därmed också fråga om olovlig befattning med smuggelgods. Regeringen anser därför att sanktioneringen är tillräckligt effektiv.

Kontrollen av att förflyttningar av punktskattepliktiga varor uppfyller kraven på ledsagardokument, säkerhet och anmälan skall precis som i dag ske med stöd av kontrollbefogenheterna i LPK. Frågan om den nu föreslagna straffsanktioneringen innebär att ändringar behöver göras i lagen behandlas i avsnitt 8.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden föreslår regeringen att punktskattepliktiga varor skall få förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium, endast om kraven på ledsagardokument, säkerhet och anmälan är uppfyllda. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot detta villkor skall fällas till ansvar för brott. Brottet skall rubriceras olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Ansvar skall inte utdömas om det är fråga om en införsel av alkoholvaror som är belagda med straff enligt smugglingslagen. Någon motsvarighet till brottet olovlig befattning med smuggelgods i smugglingslagen föreslås inte. Tullverket skall med stöd av kontrollbefogenheterna i LPK kontrollera att förflyttningar av punktskattepliktiga varor sker i enlighet med föreslaget villkor.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 6 § LPK. Dessutom införs en ny paragraf i nämnda lag, 4 kap. 21 §. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003.

6.3.2 Försök, straffskala, förverkande m.m.

Regeringens förslag: Brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor skall anses fullbordat, ifråga om införsel, i och med att varorna finns på svenskt landterritorium, i fråga om utförsel, när varan förs över territorialgränsen och i fråga om förflyttningar inom landet, när förflyttningen påbörjas. Straffskalan för brottet skall vara böter eller fängelse i högst två år eller om brottet är att anse som grovt fängelse i lägst sex månader och högst sex år. I ringa fall skall penningböter vara tillräckligt. Försök till olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor skall vara straffbart. Bestämmelserna i lagen (2000:1225) om straff för smuggling om förverkande, förundersökningsrätt för Tullverket, tvångsmedel, åtal och talan om förverkande skall tillämpas i fråga om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor.

Promemorians förslag: Självva konstruktionen av brottet skiljer sig från regeringens (se avsnitt 6.3.1). Regeringens förslag innehåller till skillnad från promemorians en särskild straffparagraf för grova brott. När det gäller fullbordanstillpunkten, straffskalorna i övrigt m.m. stämmer dock förslaget överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksåklagaren, Ekobrottsmyndigheten* och *Systembolaget* anser att en särskild straffskala för grovt brott bör införas, motsvarande den som gäller för grov smuggling och grovt skattebrott. *Kustbevakningen* anser att tidpunkten för brottsfullbordan i fråga om utförsel leder till att något ingripande inte kan ske förrän territorialgränsen passerats. I syfte att lösa detta dilemma bör det därför övervägas om en svensk angränsande zon enligt Havssträttskonventionen skall inrättas. Övriga remissinstanser tillstyrker förslaget eller har inga invändningar mot det.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 6.3.1 dras slutsatsen att det nya brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor inte skall grundas på någon anmälningskyldighet enligt lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen (inregränslagen). Det är därför inte möjligt att, i likhet

med vad som gäller enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen), bestämma tidpunkten för brottets fullbordan i fråga om införsel med utgångspunkt i huruvida varorna anmälts. För att underlätta fastställandet av tidpunkten för brottets fullbordan bör brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor omfatta endast införsel från ett annat EU-land till Sveriges landterritorium, inklusive hamnar. När det är fråga om införsel skall brottet alltså anses fullbordat i och med att varan finns på svenskt landterritorium. Genom en sådan ordning kommer varuförflyttningar som passerar svenskt territorium enbart till havs eller i luften att falla utanför straffbestämmelsen. Detta saknar praktisk betydelse och kommer samtidigt i hög grad att underlätta tillämpningen av såväl straff- som kontrollbestämmelser.

Enligt 3 § tredje stycket 1 smugglingslagen anses ett smugglingsbrott i samband med utförsel fullbordat i och med att varan förs över territorialgränsen. Denna ordning bör gälla även här, dvs. brottet är fullbordat när punktskattepliktiga varor i strid med EG:s punktskatte regler förs från det svenska landterritoriet över territorialgränsen. *Kustbevakningen* anser att tidpunkten för brottets fullbordan i fråga om utförsel leder till att något ingripande inte kan ske förrän territorialgränsen har passerats. Ett utförselbrott kan i och för sig inte anses fullbordat förrän varan har förts ut ur landet. Den som påbörjat en utförsel i strid med EG:s punktskatte regler kan dock i enligt med vad som föreslås nedan ha gjort sig skyldig till försök till olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor och ingripande kan då ske på den grunden. Med hänsyn härtill och till att motsvarande ordning gäller enligt smugglingslagen anser regeringen att det i det här ärendet saknas skäl att, såsom *Kustbevakningen* förordat, överväga om en svensk angränsande zon skall inrättas.

Ett brott som består i att punktskattepliktiga varor förflyttas inom landet i strid med EG:s punktskatte regler är fullbordat i och med att förflyttningen påbörjas.

När det gäller straffskalan anser några remissinstanser att det bör finnas en särskild straffskala för grovt brott, motsvarande den som gäller för grov smuggling och grovt skattebrott. I fråga om smugglingsbrott och skattebrott delas brotten upp i ringa brott, brott av normalgraden till grovt brott. Vid bedömningen av om ett smugglingsbrott eller skattebrott är grovt skall särskilt beaktas bl.a. om gärningen/förfarandet ingått som ett led i brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning. I fråga om smugglingsbrott gäller det närmast fall där införseln är ett led i en systematisk eller omfattande införsel av varor för försäljning inom eller utom landet. Så är fallet då införseln kan anses vara organiserad med hänsyn till att mängden varor som förs in talar för att det finns en organisation för såväl förvaring som distribution (jfr prop. 1999/2000:124 s. 122). Mot den nu angivna bakgrunden anser regeringen att den som systematiskt och i organiserad form för in t.ex. cigaretter i strid med EG:s punktskatte regler bör kunna dömas för grovt brott. Grovt brott bör även kunna komma i fråga när falska ledsagardokument använts eftersom det väsentligen undergräver kontrollfunktionerna i det gemensamma systemet för punktskatter, dvs. den ordning för förflyttningar av punktskattepliktiga varor som ges i cirkulationsdirektivet.

Regeringen föreslår alltså en särskild straffskala för grov olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, motsvarande den för grov smugg-

ling och grovt skattebrott, dvs. fängelse i lägst sex månader och högst sex år. I normalfallet skall brottet medföra böter eller fängelse i högst två år. Om brottet är ringa skall penningböter vara tillräckligt. Detta stämmer i princip överens med vad som gäller för smugglingsbrott och skattebrott enligt smugglingslagen respektive skattebrottslagen (1971:69).

Försök till brott enligt den nya straffbestämmelsen skall vara straffbart. Det skall gälla såväl gärningar som begås med uppsåt som gärningar som begås av oaktsamhet. En föreskrift om ansvar för försök innebär att den som stoppas då han står i begrepp att föra in varor eller påbörja en förflyttning av varor inom landet skall kunna dömas till ansvar. Detsamma gäller den som i samband med utförsel stoppas innan han passerar territorialgränsen.

Frågan om behovet av ansvar för förberedelse och stämpling bör prövas först då den nya sanktioneringen har varit i kraft en tid och kunnat utvärderas.

Som nämns i avsnitt 6.3.1 är det önskvärt att vissa av bestämmelserna i smugglingslagen kan tillämpas på det nya brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Det rör sig om bestämmelserna om förverkande, förundersökning m.m. En bestämmelse om detta tas in i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljor.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen alltså att brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor skall anses fullbordat, ifråga om införsel, i och med att varorna finns på svenskt landterritorium, i fråga om utförsel, när varan förs över territorialgränsen och i fråga om förflyttningar inom landet, när förflyttningen påbörjas. Brottet skall i normalfallet medföra böter eller fängelse i högst två år. För grova brott föreskrivs fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Är brottet ringa skall penningböter vara tillräckligt. Ansvar skall utdömas för försök till brott. Bestämmelserna i smugglingslagen om förverkande, förundersökningsrätt för Tullverket, tvångsmedel, åtal och talan om förverkande skall tillämpas i fråga om det nya brottet.

Förslaget leder till att fyra nya paragrafer förs in i LPK, 4 kap. 22, 23, 28 och 29 §§. Vissa av förslagets bestämmelser hamnar i den nya straffbestämmelsen, 4 kap. 21 §, som föreslås i avsnitt 6.3.1. De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003.

6.4 Ökade möjligheter att tillämpa skattebrottslagen

Regeringens förslag: En distansförsäljare som inte företräds av en godkänd representant skall lämna deklaration för varje skattepliktig händelse. Deklarationen skall lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast vid leveransen. Om den som för in eller tar emot varor som släppts för konsumtion i ett annat EU-land inte ställt säkerhet för skattens betalning skall han lämna deklaration senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast vid införseln.

Promemorians förslag: Tidigareläggningen av deklarationstiden för s.k. övriga skattskyldiga skall gälla även för den som anmält varorna till

Riksskatteverket och ställt säkerhet för skattens betalning. En distansförsäljare som inte anmält sig för registrering skall lämna deklaration senast vid den skattepliktiga händelsen. I övrigt stämmer promemorians förslag överens med regeringens.

Remissinstanserna: Tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Riksåklagaren* anser dock att det är en brist att förslaget inte också omfattar transporter under skattesuspension. *Riksskatteverket* anser att förslaget endast bör omfatta skattskyldiga som inte uppfyller kraven på ledsagardokument, säkerhet och anmälan.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av avsnitten 5.3 och 6.1 medför deklarationstiderna att den som i syfte att undandra skatt för in varor från andra EG-länder regelmässigt undgår ansvar för skattebrott för det fall han upptäcks redan i samband med en transportkontroll enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Deklarationstiderna är alltså av avgörande betydelse. Frågan blir då om det är möjligt att tidigare lägga deklarationstiderna.

Deklarationstiderna måste ses mot bakgrund av cirkulationsdirektivets suspensionsordning. Denna innebär att skattepliktiga varor skall kunna förflyttas under skatteuppskov mellan skatteupplag. Ordningen innebär emellertid också att skattepliktiga varor skall kunna levereras från skatteupplag till registrerade eller oregistrerade varumottagare utan att leveransen eller införseln i sig utlöser någon skattskyldighet. I stället är skattskyldighetens inträde knuten till tidpunkten för mottagandet av varorna. Det gäller alltså även för oregistrerade varumottagare, trots att dessa innan varorna avsänds måste anmäla leveransen till beskattningsmyndigheten och ställa säkerhet.

I de fall skattskyldigheten sålunda inte är knuten till leveransen eller införseln av en vara, omfattas varan av suspensionsordningen. I dessa fall är det konsekvent att inte heller tidpunkten för när deklaration skall lämnas knyts till leveransen eller införseln eftersom någon skattskyldighet då ännu inte har inträtt. I de fall skattskyldigheten däremot är knuten till leveransen (närmare bestämt avsändandet) eller till införseln, är det förenligt med cirkulationsdirektivet att kräva att varorna skall deklarerats senast vid avsändandet respektive införseln, dvs. senast vid skattskyldighetens inträde.

Bestämmelser om när deklaration skall lämnas är en del av uppbörds-systemet i respektive medlemsstat. Eftersom uppbörd av skatt inte regleras i cirkulationsdirektivet tillhör bestämmelser om när deklaration skall lämnas medlemsstaternas nationella kompetens. Medlemsstaterna måste dock beakta att bestämmelserna inte kommer i konflikt med cirkulationsdirektivets materiella regler. Dessutom får bestämmelser om när deklaration skall lämnas inte komma i konflikt med EG-rättens principer om fri rörlighet för varor och andra allmänna EG-rättsliga principer.

Det kan konstateras att saken inte gäller förflyttningen av varorna utan när deklaration skall lämnas. Att deklaration skall lämnas senast vid skattskyldighetens inträde kan därför inte anses inkräkta på den fria rörligheten. Sammanfattningsvis anser regeringen att det inte finns några hinder med hänsyn till EG-rätten att föreskriva att deklaration i vissa fall skall lämnas senast vid skattskyldighetens inträde.

Som anförts ovan kan en sådan tidpunkt för att lämna deklaration endast komma i fråga för varor som släppts för konsumtion i ett annat EU-land och som därefter utan att det är frågan om privat införsel förflyttats till Sverige. Det innebär att deklarationstiderna kan tidigareläggas endast för distansförsäljare och s.k. övriga skattskyldiga.

En distansförsäljare är en säljare i ett annat EU-land som säljer punkt-skattepliktiga varor till någon i Sverige som inte är upplagshavare eller varumottagare. Att det är fråga om varor som släppts för konsumtionen i ett annat EU-land följer av att köparen inte är upplagshavare eller varumottagare. Transporter av punkt-skattepliktiga varor under skattesuspension kan ju nämligen bara ske till upplagshavare och varumottagare. För att distansförsäljning skall föreligga krävs dessutom att varorna transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning. Bestämmelser om distansförsäljning finns i 16 § lagen (1994:1563) om tobakskatt (LTS), 15 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och 4 kap. 9 och 10 §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Bestämmelserna redovisas i avsnitt 4.5.4.

Med s.k. övrig skattskyldig förstås någon som – utan att det är fråga om privatinförsel – för in eller tar emot punkt-skattepliktiga varor som släppts för konsumtion i ett annat EU-land. Bestämmelser om s.k. övriga skattskyldiga finns i 17 § LTS, 16 § LAS och 4 kap. 11 § LSE. Bestämmelserna redovisas i avsnitt 4.5.5.

Det rör sig alltså om varor som vid införsel till Sverige skall beskattas här i enlighet med artiklarna 7 eller 10 i cirkulationsdirektivet (se avsnitten 4.4.5 och 4.4.7). För distansförsäljare (artikel 10) och s.k. övriga skattskyldiga (artikel 7) är det alltså aktuellt att flytta fram tidpunkten för när deklaration skall lämnas.

Riksåklagaren anser att förslaget inte är heltäckande eftersom det inte omfattar transporter under skattesuspension. Som anförts ovan är det dock knappast förenligt med cirkulationsdirektivet att kräva att deklaration skall lämnas för varor som befinner sig under skattesuspension. Skattskyldigheten har ju inte inträtt. Frågan är dock om detta egentligen utgör något problem. En förflyttning av varor under skattesuspension till Sverige kännetecknas av att förflyttningen tar sin början i ett skatteupplag. Varorna sänds alltså i väg av en upplagshavare i ett annat EU-land. Lämnar varorna upplaget genom en avvikelse från suspensionsordningen, t.ex. genom en stöld, anses varorna ha släppts för konsumtion i det andra EU-landet. Om varorna därefter förs till Sverige blir artikel 7 i cirkulationsdirektivet tillämplig, vilket innebär att det är möjligt att kräva att varorna skall deklarerats senast vid införseln. Det kan också på goda grunder hävdas att varor som lämnar ett skatteupplag i ett annat EU-land utan att åtföljas av ett ledsagardokument och utan att omfattas av säkerhet skall anses släppta för konsumtion i det landet och att artikel 7 därför blir tillämplig i fall varorna därefter förs till Sverige. Att ledsagardokument och säkerhet saknas skulle alltså utgöra en avvikelse från suspensionsordningen som innebär att varorna släppts för konsumtion. Det nu sagda innebär att har varor lämnat ett skatteupplag i ett annat EU-land genom avvikelser från suspensionsordningen kommer den tidigareläggning av deklarationstiden som nu är aktuell att omfatta varorna. Detsamma gäller naturligtvis om avvikelsen inte sker i samband med att varorna lämnar skatteupplaget utan först under förflyttningen. Omfattas varorna

fortfarande av suspensionsordningen vid införseln till Sverige är det alltså mycket som talar för att förflyttningen sker i enlighet med gällande regler. Det är mot den bakgrunden ett mindre problem att deklarationstiden för varor, som vid införseln till Sverige omfattas av suspensionsordningen, inte kan tidigareläggas.

Regeringen anser alltså att det finns skäl att tidigarelägga deklarationstiden för distansförsäljare och s.k. övriga skattskyldiga. Tidigareläggningen av deklarationstiden bör dock endast omfatta distansförsäljare och s.k. övriga skattskyldiga som inte följer gällande regler om representant och ställande av säkerhet. Utgångspunkten bör vara att den som inte följer nyss nämnda regler skall lämna deklaration senast vid den skattepliktiga händelsen.

Distansförsäljare skall lämna deklaration enligt bestämmelserna i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Deklaration skall lämnas senast den 20 i månaden efter redovisningsperioden. Som redan nämnts i avsnitt 5.1 skall dock skall punktskatterna infogas i skattekontosystemet från den 1 januari 2003. Från nämnda datum skall distansförsäljare alltså i stället lämna deklaration enligt reglerna i skattebetalningslagen (1997:483), vilket innebär att deklarationstiden kommer att ändras. Deklaration skall dock även i fortsättning lämnas för redovisningsperioder.

En distansförsäljare skall enligt dagens regler vara registrerad hos Riksskatteverket. Någon ändring härvidlag görs inte när punktskatterna infogas i skattekontosystemet. Dessutom är distansförsäljare skyldiga att företrädas av en av Riksskatteverket godkänd representant, som i egenkap av ombud skall svara för redovisningen av skatten och i övrigt företräda säljaren i skattefrågor. För distansförsäljare som följer reglerna om godkänd representant är det som redan nämnts rimligt att behålla nuvarande ordning. Den som inte följer dessa regler skall dock vara skyldig att lämna deklaration för varje skattepliktig händelse. Deklarationen skall lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast då varorna levereras.

Som framgår av avsnitt 4.5.4 gäller reglerna om godkänd representant i dag inte för en utländsk säljare som är en juridisk person med fast driftställe här i landet. Detta undantag slopas dock nu för att de krav som ställs på representanten även skall kunna ställas på det fasta driftstället, t.ex. en filial (se avsnitt 10.2).

Bestämmelsen om distansförsäljning av tobaksvaror omfattar även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte men som likväl inte utgör gåvoförsändelser (avsnitt 4.5.4). I dessa fall gäller emellertid inte kravet på godkänd representant. Däremot gäller bestämmelsen om ställande av säkerhet. Sådana skattskyldiga skall enligt nuvarande ordning lämna en deklaration för varje avsänd leverans. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter det att varorna sändes i väg. Denna ordning behålls när punktskatterna infogas i skattekontosystemet. Även i dessa fall bör en tidigareläggning av deklarationstiden ske. Dessa skattskyldiga skall alltså i fortsättning lämna in deklaration senast vid den skattepliktiga händelsen, givetvis under förutsättning att de inte ställt säkerhet för skattens betalning. De som ställer säkerhet skall alltså precis som i dag lämna deklaration inom fem dagar räknat från den skattepliktiga händelsen.

Den som är s.k. övrig skattskyldig skall inte registreras. Övriga skattskyldiga skall enligt nuvarande ordning lämna deklaration för varje skattepliktig händelse och det inom fem dagar efter den skattepliktiga händelsen, dvs. inom fem dagar efter införseln. Några ändringar härvidlag görs inte i samband med att punktskatterna infogas i skattekontosystemet. För dessa skattskyldiga innebär den nu föreslagna ordningen att deklaration skall lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast vid införseln. I enlighet med vad som anförts ovan och i enlighet med vad *Riksskatteverket* förordar bör dock detta endast gälla den som inte uppfyller skyldigheten att ställa säkerhet för skattens betalning. Den som ställt säkerhet skall alltså precis som i dag lämna in deklaration senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. Övriga skattskyldiga skall förutom att ställa säkerhet även anmäla varorna till Riksskatteverket. Att kräva in deklarationen tidigare i fall då säkerhet ställts men varorna inte anmälts till Riksskatteverket är knappast meningsfullt eftersom säkerhet skall ställas hos Riksskatteverket innan transporten från det andra EU-landet påbörjas. Har säkerhet ställts känner ju Riksskatteverket till transporten. Dessutom är det säkert sällsynt att någon ställer säkerhet men glömmer att anmäla varorna. Vidare är ju skatteanspråket säkerställt om säkerhet ställts.

Att deklarationstiden flyttas fram innebär att betalningstiden flyttas fram i motsvarande mån. Enligt 16 kap. 4 § tredje stycket skattebetalningslagen skall nämligen skatten ha betalats senast den dag då deklarationen skall ha kommit in till skattemyndigheten. I nu aktuella fall innebär det att skatten skall betalas senast den dag då den skattepliktiga händelsen inträffade. Betalas skatten i rätt tid får kravet på att ställa säkerhet för skattens betalning anses ha fallit bort. Det innebär i sin tur att den som betalar skatten i rätt tid men inte ställer säkerhet inte kan fällas till ansvar för det nya brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor på den grunden att han underlåtit att ställa säkerhet.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen alltså att distansförsäljare som inte företräds av en godkänd representant skall lämna deklaration för varje skattepliktig händelse. Deklarationen skall lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen. Det sistnämnda skall även gälla den som är skattskyldig för överföringar av tobaksvaror utan vinstsyfte men som likväl inte utgör gåvoförsändelser och som inte ställt säkerhet för skattens betalning. Övriga skattskyldiga som inte ställt säkerhet för skattens betalning, skall också lämna in deklaration senast vid den skattepliktiga händelsen.

Förslagen föranleder ändringar i 10 kap. 32 a § skattebetalningslagen. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003.

7 Införsel av tobaks- och alkoholvaror från andra EU-länder

Regeringens förslag: I lagen (1994:1563) om tobaksskatt och lagen (1994:1564) om alkoholskatt införs bestämmelser om gränsdragningen mellan införsel för personligt bruk och införsel för kommersiellt ändamål.

Promemorians förslag: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg, Tullverket och Svensk Handel* anser att det även bör införas kvantitativa referensnivåer. *Systembolaget* anser att sådana nivåer i vart fall bör införas när Sveriges undantag att beskatta privat införsel över vissa kvantiteter upphör den 1 januari 2004. *Systembolaget* anser vidare att hänsyn även bör tas till mängden alkohol i förhållande till varuinnehavarens ekonomiska situation. *Statens folkhälsoinstitut* anser att hänsyn även bör tas till antalet införseltillfällen under en viss given tid. Övriga remissinstanser tillstyrker förslaget eller har inget att erinra mot det.

Skälen för regeringens förslag: Om tobaks- eller alkoholvaror eller mineraloljor som släppts för konsumtion förs från ett EU-land till ett annat och införseln sker för kommersiellt ändamål, skall skatt tas ut i införsellandet (se avsnitt 4.4.5). Bestämmelser härom finns i lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). En redogörelse för bestämmelserna finns i avsnitt 4.5.5.

Om en privatperson för in tobaks- eller alkoholvaror eller mineraloljor, för eget bruk från en medlemsstat till en annan och själv transporterar varorna, skall skatt endast tas ut i det land där varorna anskaffades (se avsnitt 4.4.6). Detta följer av artikel 8 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. Denna skattefria införsel betecknas i det följande privatinförsel. Införs varorna däremot för kommersiellt ändamål, skall som nämnts inledningsvis skatt tas ut.

Enligt 9 a § första stycket 2 LTS och 8 a § första stycket 2 LAS föreligger inte skattskyldighet för varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

Sverige har emellertid, övergångsvis, rätt att ta ut skatt vid privatinförsel av tobaks- och alkoholvaror. Skatt tas ut med stöd av lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel, privatinförsellagen (se avsnitt 4.5.6). Skatt tas ut på införsel över vissa angivna kvantiteter. Skatten är alltså en skatt utöver skatten i anskaffningslandet och den svenska beskattningen avviker därmed från cirkulationsdirektivet. Denna beskattningsrätt för Sverige gäller endast fram till och med den 31 december 2003. Efter det datumet skall således – i enlighet med cirkulationsdirektivet – privatinförsel inte föranleda någon beskattning.

I fråga om införsel av mineraloljor möjliggör cirkulationsdirektivet att medlemsstaterna tar ut skatt även vid privatinförsel (artikel 9.3). Den möjligheten har Sverige utnyttjat genom bestämmelser i 4 kap. 1 och 1 a §§ LSE (se avsnitt 4.5.6). Det innebär att skattefrihet endast föreligger för mineraloljor som förs in i fordonstank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk om högst tio liter. LSE innehåller alltså ingen direkt motsvarighet till de båda nämnda bestämmelserna i LTS och LAS om varor som är avsedda för personligt bruk.

I artikel 9.2 i cirkulationsdirektivet finns en särskild regel för att fastställa huruvida varorna är avsedda för kommersiella ändamål. Enligt den regeln måste medlemsstaterna ta hänsyn till bl.a.

- innehavarens kommersiella status och innehavarens skäl för att inneha varorna,
- den plats där varorna finns eller, i förekommande fall, det använda transportsättet,
- alla handlingar som hänför sig till varorna,
- varornas beskaffenhet och
- varornas kvantitet.

När det gäller varornas kvantitet får medlemsstaterna fastställa referensnivåer. Dessa nivåer skall vara uteslutande till ledning för bevisningen. Nivåerna får inte understiga 800 cigaretter, 400 cigariller, 200 cigarer, 1 kg röktabak, 10 liter spritdrycker, 20 liter mellanprodukter, 90 liter vin (inklusive högst 60 liter mousserande vin) samt 110 liter öl. Direktivet innehåller inte några referensnivåer för mineraloljor.

Rådet och kommissionen har – i anslutning till bestämmelserna i artikel 9 om referensnivåer – uttalat att artikeln ger medlemsstaterna ”en möjlighet att i sin nationella lagstiftning införa ett bevismedel som kan innefatta införandet av vägledande gränsvärden liksom en regel att affärer som överskrider denna gräns kommer att anses gjorda i förvärvssyfte såvida inte personen ifråga nöjaktigt kan visa för skattemyndigheten att så inte är fallet”.⁵

Lagarna om skatt på tobak och alkohol innehåller inga bestämmelser om att särskild hänsyn skall tas till vissa omständigheter vid bedömningen av om en införsel är kommersiell. I förarbetena till lagarna uttalade regeringen följande (prop. 1994/95:56 s. 91). ”Regeringen anser det inte vara lämpligt att införa tumregler av detta slag i svensk lagstiftning. Om det skulle anses underlätta den praktiska hanteringen av beskattningen kan regler av detta slag utfärdas som tillämpningsföreskrifter.” – Det har inte utfärdats några tillämpningsföreskrifter.

Riksskatteverket och Tullverket föreslår i skrivelser till Finansdepartementet att direktivets regel om vilka hänsyn som skall tas införlivas i svensk lagstiftning (dnr. 2000/891). Myndigheterna föreslår vidare att det införs en presumtionsregel. Enligt denna regel skall införsel över referensnivåerna anses vara gjord för kommersiellt ändamål och införsel upp till dessa nivåer anses vara gjord för personligt bruk, om inte starkare skäl talar emot det. Enligt myndigheternas förslag bör detta regleras dels i privatinförsellagen, dels i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.

⁵ Jfr kommissionens konsoliderade version av cirkulationsdirektivet med uttalande i rådsprotokoll av den 22 februari 1995.

Som skäl för förslaget anför Riksskatteverket och Tullverket att det i den rättsliga tillämpningen föreligger en onödig förvirring när det gäller att dra gränsen mellan privatinförsel och införsel för kommersiella ändamål.

Myndigheternas förslag stämmer i huvudsak överens med vad 1995 års skatteflyktskommitté föreslog i betänkandet Punktskattekontroll av alkohol, tobak och mineralolja, m.m., SOU 1997:86 (s. 43, 114 f, 481–483 och 555 f). Betänkandets presumtionsreglering innehöll dock endast regeln om presumtion *för* kommersiell införsel. Betänkandet föranledde i dessa delar inte något förslag från regeringens sida.

Det problem som Tullverket och Riksskatteverket tar upp har behandlats i en del brottmål. I rättsfallet NJA 1999 s. 670 hade två sambor köpt 315,3 liter sprit och 47,52 liter starköl i Tyskland och försökt föra in dessa varor till Sverige utan att ge det till känna för tullmyndigheten. De tilltalades uppgift att varorna var avsedda för privatbruk ansågs inte vederlagd. Förfarandet bedömdes därför som förseelse mot privatinförsellagen och således inte som brott mot den då gällande lagen (1960:418) om straff för varusmuggling. I rättsfallet NJA 2000 s. 256 dömdes en person för att ha försökt föra in 137,2 liter spritdrycker från Tyskland till Sverige utan att ge det till känna för tullmyndigheten. Införseln ansågs inte ha varit avsedd för privat bruk, detta med hänsyn till den stora mängden alkoholdrycker och med beaktande av den tilltalades knappa ekonomiska situation och enligt egen uppgift måttliga alkoholkonsumtion. Det senare rättsfallet ger uttryck för en nyanserad bedömning som återkommit i senare avgöranden (jfr Högsta domstolens två domar den 10 april 2001 i mål B 1887/99 [NJA 2001 s. 214] respektive mål B 4868/99).

I 1999 års rättsfall uttalade Högsta domstolen att vad som skall förstås med införsel för privatbruk inte anges närmare i privatinförsellagen men att till viss vägledning tjänar dock rådets direktiv 69/169/EEG av den 28 maj 1969 om harmonisering av lagstiftning om befrielse från omsättningsskatter och punktskatter på varor som införs av resande. Hänvisningarna till 1969 års direktiv återkommer i de senare rättsfallen.

Det bör emellertid framhållas att de svenska skattelagarna, dvs. LTS, LAS, LSE och privatinförsellagen bygger på cirkulationsdirektivet och inte på 1969 års direktiv. Genom cirkulationsdirektivet upphörde dessutom 1969 års direktiv att gälla från den 31 december 1992 för varor som förs in från ett medlemsland till ett annat. Direktivet från 1969 gäller sedan dess uteslutande för varor som importerats från tredje land.

Vidare bör det framhållas att avgörandena från Högsta domstolen avser tiden före den 1 januari 2000. Genom lagändringar som trädde i kraft nämnda datum anpassades nämligen LTS, LAS och privatinförsellagen närmare till artikel 8 i cirkulationsdirektivet. Detta utvecklas i förarbetena till lagändringarna (prop. 1998/99:127 s. 26 ff, 31 f och 34).

I brottmålen prövades om brott enligt privatinförsellagen begåtts. Denna prövning var samtidigt ett led i prövningen av om det i stället var fråga om varusmugglingsbrott enligt 1960 års varusmuggningslag, dvs. om någon i strid med införselbuden i alkohollagen hade fört in alkohol till Sverige. Prövningen av frågan om varusmugglingsbrott innehöll en tolkning av 4 kap. 2 § andra stycket 2 alkohollagen (1994:1738) om att resande får föra in alkohol för eget eller familjens bruk. Högsta domstolen har i 2001 års två avgöranden angett att vad domstolen anfört om inne-

börden av personligt bruk enligt privatinförsellagen får anses giltigt även vid tolkningen 4 kap. 2 § andra stycket 2 alkohollagen.

Av redogörelsen ovan kan konstateras att gränsdragningen mellan privat och kommersiell införsel har vållat vissa tillämpningsproblem. Med hänsyn härtill anser regeringen att cirkulationsdirektivets bestämmelse om gränsdragningen mellan privat och kommersiell införsel bör införas i svensk lagstiftning. En sådan bestämmelse kommer att underlätta tillämpningen, inte minst mot bakgrund av att det är fråga om att under begränsad tidrymd fatta beslut i ett stort antal ärenden.

Eftersom cirkulationsdirektivet reglerar den skattemässiga bedömningen, dvs. bedömningen av om skattskyldighet föreligger, bör regleringen tas in i LTS och LAS. Sverige har, som redan nämnts, utnyttjat möjligheten att beskatta privatinförsel av mineraloljor i andra fall än då bränslet förs in i fordonstank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk om högst tio liter. Det saknas därför skäl att införa en bestämmelse om gränsdragningen mellan privat och kommersiell införsel i LSE.

Hur stora kvantiteter som förs in är självfallet av stor betydelse för bedömningen. Emellertid finns det skäl att låta bli att i lag införa de kvantiteter som anges i direktivet. Kvantiteter utöver dem som anges i direktivet talar i och för sig i allmänhet för att varorna inte är avsedda för personligt bruk. Å andra sidan finns det en risk för att en föreskrift om kvantiteter i praktiken skulle bli en presumtionsregel. En presumtionsregel skulle onekligen motverka en sådan nyanserad bedömning som kommer till uttryck i Högsta domstolens domar i rättsfallen NJA 2000 s. 256 och NJA 2001 s. 214.

Att ta in kvantitativa referensnivåer i LAS skulle vidare kunna komma att påverka bedömningen av vad som skall anses vara införsel för personligt bruk enligt 4 kap. 2 § alkohollagen och därmed den straffrättsliga bedömningen av om någon gjort sig skyldig till smuggling genom att bryta mot införselvillkoren i nyss nämnda lagrum. Som redogjorts för ovan anser Högsta domstolen att innebörden av personligt bruk enligt privatinförsellagen får anses giltigt även vid tolkningen av 4 kap. 2 § alkohollagen. Detta är en lämplig ordning. Det innebär å andra sidan en risk för att kvantitativa referensnivåer inte bara skulle bli en presumtionsregel vid den skatterättsliga bedömningen utan även vid den straffrättsliga bedömningen av om någon gjort sig skyldig till smuggling. Detta bör självfallet undvikas. Med hänsyn till det nu sagda är regeringen inte beredd att införa bestämmelser om kvantitativa referensnivåer i lag. Frågan om sådana nivåer bör införas när Sveriges undantag att beskatta privat införsel över vissa kvantiteter upphör, dvs. den 1 januari 2004, får bedömas i det ärende som kommer att behandla nödvändiga lagändringar med anledning av att undantaget upphör. Regeringen anser dock att det i dagsläget är svårt se något skäl till att då införa kvantitativa referensnivåer, inte minst mot bakgrund av att det även då kommer att vara viktigt att sträva efter en nyanserad bedömning.

Systembolaget anser att det bör föreskrivas att hänsyn även skall tas till mängden alkohol i förhållande till varuinnehavarens ekonomiska situation och *Statens folkhälsoinstitut* att det bör föreskrivas att antalet införseltillfällen under en viss given tid skall beaktas. Det rör sig om omständigheter som Högsta domstolen har tillmätt betydelse vid tillämpningen av 4 kap. 2 § andra stycket 2 p alkohollagen i förhållande till smugglingslagen. Dessa omständigheter får i grunden anses vara i

lingslagen. Dessa omständigheter får i grunden anses vara i överensstämmelse med de omständigheter som anges i cirkulationsdirektivet. De omständigheter som Högsta domstolen har tillmätt betydelse innefattas därmed i promemorians förslag. Syftet med vad som nu föreslås är inte att i LAS eller LTS ange samtliga omständigheter som bör beaktas när fråga uppkommit om en införsel är privat eller kommersiell. Den föreslagna uppräkningsen i nämnda lagar av omständigheter är alltså inte uttömmande. De omständigheter som pekas ut särskilt är de som anges i artikel 9.2. i cirkulationsdirektivet. Detta är en lämplig ordning, som möjliggör för myndigheter och domstolar att även beakta andra omständigheter. En helhetsbedömning skall nämligen alltid göras av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Ytterst är det frågan om att bedöma om omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att varorna skall anses vara avsedda för personligt bruk i den mening som avses i LAS och LTS eller för annat ändamål, en bedömning som i praktiken bör stämma överens med tillämpningen av 4 kap. 2 § andra stycket 2 p alkohollagen. Av nu anförda skäl anser regeringen att promemorians förslag är tillräckligt.

Regeringen föreslår alltså att det i lagen om tobaksskatt och lagen om alkoholskatt skall införas bestämmelser om gränsdragningen mellan privat och kommersiell införsel. I bestämmelserna anges vissa omständigheter som skall beaktas särskilt vid bedömningen. Omständigheterna har hämtats från artikel 9.2 i cirkulationsdirektivet. Några kvantitativa referensnivåer införs dock inte. Förslaget föranleder ändringar i 9 a § LTS och 8 a § LAS. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003.

8 Tullverkets befogenheter vid varuförflyttningar inom EU

8.1 En översikt av nuvarande ordning

Tullverket har befogenhet att kontrollera punktskattepliktiga varor som förflyttas mellan Sverige och andra EU-länder eller inom Sverige. Syftet är att kontrollera att bestämmelserna om ledsagardokument, säkerhet och anmälan följs och att punktskatt betalas. Genom befogenheterna kontrolleras alltså bestämmelserna om förflyttning av punktskattepliktiga varor i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. Befogenheterna finns i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK). Dessutom har Tullverket vissa kontrollbefogenheter enligt lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel (privatinförsellagen). Genom befogenheterna kontrolleras att skatt betalas för privatinförsel över vissa kvantiteter, dvs. den skatt som Sverige enligt ett undantag från artikel 8 i cirkulationsdirektivet har rätt att ta ut fram till den 1 januari 2004 (se avsnitt 4.5.6).

Tullverket utövar kontrollverksamhet även enligt lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Eu-

ropeiska unionen (inregränslagen). Syftet med verksamheten är att kontrollera att förbud mot och villkor för införsel från eller utförsel till andra EG-länder iakttas.

Enligt 2 kap. 1 § LPK har Tullverket befogenhet att över hela landet utföra s.k. transportkontroller. Genom befogenheten kontrolleras att punktskattepliktiga varor transporteras i enlighet med föreskrifterna i 1 kap. 6 § samma lag om ledsagardokument, säkerhet och bevis om ställd säkerhet. Denna kontrollbefogenhet gäller dock endast det som är eller kan antas vara en yrkesmässig vägtransport (prop. 1997/98:100 s. 185).

Enligt 2 kap. LPK har Tullverket sammanfattningsvis följande befogenheter att kontrollera yrkesmässiga vägtransporter (transportkontroll). Verket får kontrollera och undersöka varor, transportmedel, lådor, behållare eller andra utrymmen i transportmedel, containrar eller tankar. Föraren är skyldig att stanna på anmaning, styrka sin identitet samt se till att föreskrivna ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med transporten. De som bryter mot dessa skyldigheter döms till penningböter. Föraren eller ägaren skall ge Tullverket möjlighet att undersöka varorna och transportmedlen och utan kostnad tillhandahålla varuprov, svara för den transport som behövs för kontrollen och ansvara för upppackning och återinpackning. Om en punktskattepliktig vara påträffas vid en transportkontroll och om det finns anledning att anta att transporten inte sker enligt 1 kap. 6 §, får de varor, handlingar, lådor, behållare containrar eller tankar som medförs vid transporten tas om hand för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig. Omhändertagen egendom skall förvaras av Tullverket eller av annan på verkets uppdrag.

Tullverket får besluta om skatt på en omhändertagen vara, om skattskyldighet har inträtt och varan har transporterats i strid med 1 kap. 6 §. Tullverket får besluta att inte lämna ut en alkohol- eller tobaksvara som varit omhändertagen, om ett utlämnande möter hinder med hänsyn till tillstånds- eller försäljningsbestämmelser i alkohollagen (1994:1783), lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m., tobakslagen eller LTS. En punktskattepliktig vara får förverkas om skatten inte har betalats inom en månad från det att Tullverkets beslut om skatt vann laga kraft eller om ett beslut att inte lämna ut varan har vunnit laga kraft. En omhändertagen vara får också förverkas om ägaren eller någon annan rättsinnehavare inte gjort anspråk på egendomen eller den som gjort anspråk på egendomen inte hämtat den. Skyldigheten att betala skatt enligt Tullverkets beslut gäller även efter det att varorna förverkats. När ett beslut om förverkande vunnit laga kraft, skall varan säljas eller förstöras enligt vad som närmare föreskrivs. Intäkterna från en sådan försäljning skall användas till att betala punktskatten för varan. Eventuellt överskott skall tillfalla känd ägare.

I 3 kap. LPK finns bestämmelser om kontroll av postförsändelser. Tullverket får undersöka sådana försändelser för att kontrollera om de innehåller tobaks- eller alkoholvaror. Sådana försändelser får öppnas om det finns anledning anta att de innehåller tobaks- eller alkoholvaror. En förutsättning är att de finns hos Tullverket eller på utväxlingspostkontoret. Lagen innehåller vidare bestämmelser om omhändertagande av tobaks- och alkoholvaror som påträffats i postförsändelser, om rätt för Tullverket att besluta om skatt och om skatteförverkande. Skyldighet att

betala skatt består även efter det att varorna förverkats. När ett förverkande beslut vunnit laga kraft skall varorna förstöras.

I inregränslagen finns bestämmelser om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat EG-land. Lagen är tillämplig endast på vissa uppräknade varor. Det är fråga om dels varor som omfattas av sådana förbud mot eller villkor för in- eller utförsel som är tillåtna enligt EG-rätten vid transport mellan EG-länder, dels varor som skall beskattas enligt privatinförsellagen. Den som för in eller ut en vara från eller till ett annat EG-land är skyldig att anmäla varan till Tullverket, om in- eller utförseln står i strid med en in- eller utförselrestriktion. Anmälan skall ske utan dröjsmål vid närmaste bemannade tullplats. Var och en är skyldig att stanna på en tulltjänstemans anmaning. En sådan anmaning får ges vid gränspassage, Sveriges landgräns mot ett annat EG-land, kuster, flygplats eller annat område med direkt trafikförbindelse med ett annat EG-land. Den som är skyldig att stanna är även skyldig att lämna de uppgifter och visa de handlingar som behövs för en kontroll.

En tulltjänsteman får undersöka dels transportmedel, containrar, lådor och andra utrymmen där varor kan förvaras, dels bagage, såsom resväskor och portföljer, samt handväskor och liknande (7 §). Undersökningen får ske för kontroll av att in- eller utförselrestriktioner iakttagits och att deklARATIONSSKYLDIGHETEN enligt privatinförsellagen fullgjorts. Under vissa förutsättningar får en tulltjänsteman även undersöka och öppna en postförsändelse. Den vars uppgifter kontrolleras eller för vars räkning varan införs eller utförs skall dels ge den som verkställer kontrollen tillfälle att undersöka varan och transportmedlet. Dessutom skall han utan kostnad tillhandahålla de varuprover som behövs och svara för den transport av varan som behövs samt för uppäckning och återinpackning. Den som utför kontrollen skall vidare lämnas tillträde till de lokaler och andra utrymmen som används för den transport, förvaring eller verksamhet som kontrollen avser. Den som åsidosätter sin skyldighet att medverka till transport, uppäckning och återinpackning skall enligt beslut av Tullverket ersätta staten dess kostnader för sådana åtgärder. Transportföretag är skyldiga att ställa lokaler och anordningar till Tullverkets förfogande samt lämna uppgifter till Tullverket.

Tullverket får ta hand om en vara om det behövs för att genomföra en kontroll enligt inregränslagen. Tullverket får även ta hand om en vara på den grunden att varan inte får föras in till eller ut från landet till följd av någon sådan restriktion som är avsedd i lagen. En omhändertagen vara får läggas upp på tillfälligt lager. En omhändertagen vara får inte lämnas ut om den enligt lag eller annan författning inte får föras in i eller ut ur landet eller om ett särskilt föreskrivet villkor härför inte är uppfyllt. Den som för in eller ut en vara, eller varans ägare, skall dock lämnas tillfälle att uppfylla in- eller utförselvillkoret eller, vid införsel, att återutföra varan. Ett beslut att inte lämna ut varan skall upphävas, exempelvis om varan tagits i beslag enligt rättegångsbalken eller lagen (2000:1225) om straff för smuggling. Under vissa förutsättningar kan varan förverkas.

Vid införsel genom bemannad tullplats har Tullverket befogenheter enligt privatinförsellagen att kontrollera att skatt betalas. Den som är skattskyldig enligt lagen och som för in varan till landet genom en bemannad tullplats skall lämna deklARATION till en tulltjänsteman. Tullverket får för beskattningsmyndighetens räkning besluta om skatt och får i samband

därmed uppbära skatten samt vidta nödvändig skattekontroll. Tullverket får för beskattningsmyndighetens räkning även besluta om särskild avgift. Särskild avgift skall tas ut om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller låtit bli att lämna deklaration.

Om det finns en påtaglig risk att den skattskyldige inte kommer att betala skatten och eventuell särskild avgift, får Tullverket omhänderta varan och behålla den till dess skatten och avgiften betalas. Om skatt eller särskild avgift inte betalas inom en månad från den dag beskattnings- och avgiftsbeslutet vann laga kraft får Tullverket förverka varan. Skyldigheten att betala skatt och eventuell särskild avgift består även efter det att varorna förverkats. När ett förverkandebeslut vunnit laga kraft skall den förverkade varan förstöras. Som redan nämnts finns det även kontrollbefogenheter i inregränslagen.

8.2 Tillämpningsområdet för transportkontroller

Regeringens bedömning: Tillämpningsområdet för transportkontroller enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter bör inte utvidgas.

Promemorians bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Statens folkhälsoinstitut* anser att frågan om tillämpningsområdet bör utvidgas bör utredas ytterligare, varvid möjligheten att kontrollera punktskattepliktiga varor som transporteras på järnväg bör övervägas. Övriga remissinstanser instämmer i bedömningen eller har inga invändningar mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt förslaget i avsnitt 6.3.1 får punktskattepliktiga varor förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium, endast om cirkulationsdirektivets bestämmelser angående ledsagardokument, ställande av säkerhet och anmälningsskyldighet följs. Den som bryter mot detta villkor för förflyttningar, kan enligt förslaget komma att dömas för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Att förflyttningar av punktskattepliktiga varor sker i enlighet med cirkulationsdirektivets bestämmelser skall även i fortsättningen kontrolleras med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK).

Av en rapport från Skattemyndigheten i Malmö framgår att införsel och andra varuförflyttningar i strid med cirkulationsdirektivets bestämmelser försiggår på många sätt. Det kan handla om färjepassagerare som för in punktskattepliktiga varor. Det kan vidare vara fråga om införsel som genomförs av passagerare på buss eller på tåg. Rapporten utvisar även att införseln i betydande omfattning följs av förflyttningar inom ett mer eller mindre organiserat distributionsnät inne i landet. Detta är bakgrunden till att Tullverket och Riksskatteverket i skrivelser till Finansdepartementet föreslår att tillämpningsområdet för transportkontroller enligt LPK bör utvidgas till att omfatta även tågtransporter och resande som reser in över tullplats (dnr. Fi2000/891).

De villkor för förflyttningar av punktskattepliktiga varor som föreslås i avsnitt 6.3.1 skall gälla för alla slag av förflyttningar, dvs. även sådana

förflyttningar som tas upp i ovan nämnda rapport. Den straffrättsliga sanktioneringen knyter an till denna ordning. Från kontrollmässiga utgångspunkter kan det därför förefalla önskvärt att Tullverkets kontrollbefogenheter enligt LPK omfattar alla de förflyttningar som täcks av den straffrättsliga sanktioneringen. Det är dock långt ifrån givet att det skulle vara en lämplig ordning.

En sådan utvidgning av tillämpningsområdet för transportkontroller som myndigheterna föreslår måste prövas mot grundlagens bestämmelser om rörelsefrihet. Enligt 2 kap. 8 § regeringsformen är varje medborgare tillförsäkrad frihet att förflytta sig inom riket och att lämna det. Begränsningar i denna rörelsefrihet får inte göras annat än genom lag. Enligt 2 kap. 12 § andra stycket regeringsformen får en begränsning göras endast för att tillgodose ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle. Vidare får en begränsning aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som föranlett den. Dessa grundlagsbestämmelser innebär att lagstiftaren måste iaktta restriktivitet när det gäller att införa nya kontrollbefogenheter. I de överväganden som mot bakgrund av det nu sagda skall göras bör följande omständigheter särskilt uppmärksammas.

En utvidgning av tillämpningsområdet för transportkontroller är inte en förutsättning för att kontrollera andra förflyttningar än yrkesmässiga vägtransporter. Tullverket och polisen får med stöd av de straffprocessuella bestämmelserna i rättegångsbalken och lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) kontrollera att den som för in alkoholvaror har rätt att föra in varorna enligt alkohollagen (1994:1738) Den som saknar rätt att föra in varorna kan dömas för smuggling. Det finns alltså redan i dag kontrollbefogenheter för den typen av förflyttningar av alkoholvaror som Riksskatteverket och Tullverket tar upp i sina skrivelser.

Däremot finns det i dag inga kontrollbefogenheter för andra förflyttningar av tobaksvaror och mineraloljor än yrkesmässiga vägtransporter. Genom straffsanktionering som föreslås i avsnitt 6.3.1 och bestämmelser i anslutning därtill kommer dock polisen och Tullverket att få befogenhet enligt rättegångsbalken och smugglingslagen att vidta straffprocessuella tvångsmedel. Befogenheten kommer att omfatta alla typer av förflyttningar av punktskattepliktiga varor, dvs. även sådana förflyttningar som inte utgör yrkesmässiga vägtransporter.

Bestämmelserna i rättegångsbalken och smugglingslagen innebär att det måste finnas anledning att anta att brott begåtts. Detta är en något högre misstankenivå än den som gäller för att Tullverket skall få genomföra transportkontroller. Dessutom måste misstanken omfatta att ett brott har begåtts. Det innebär alltså att misstanken skall omfatta inte endast att det är fråga om en förflyttning av punktskattepliktiga varor som omfattas av cirkulationsdirektivets bestämmelser utan även att förflyttningen sker i strid med dessa bestämmelser.

Den i avsnitt 6.3.1 föreslagna straffsanktioneringen innebär som redan antytts att polisen och Tullverket kommer att kunna kontrollera alla slag av EU-interna förflyttningar av punktskattepliktiga varor med stöd av de straffprocessuella bestämmelserna i rättegångsbalken och smugglingslagen. Även om den misstankenivå som krävs för att de straffprocessuella bestämmelserna skall få tillämpas är högre än den som krävs för att en transportkontroll skall få genomföras innebär detta en avsevärd förbätt-

ring, särskilt i fråga om tobaksvaror och mineraloljor. Detta i kombination med de straffrättsliga kontrollbefogenheter som redan finns beträffande alkoholvaror talar för att en utvidgning av tillämpningsområdet för transportkontroller bör komma i fråga först sedan effekterna av den nu föreslagna straffsanktioneringen kunnat utvärderas. Det är därför inte, som *Statens folkhälsoinstitut* förordar, nu aktuellt att ytterligare utreda tillämpningsområdet för transportkontroller.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden bör tillämpningsområdet för transportkontroller inte utvidgas. Det innebär att Tullverkets befogenhet att utföra transportkontroller i likhet med vad som gäller i dag endast får avse det som är eller kan antas vara en yrkesmässig vägtransport.

8.3 Transportkontroll – tidrymd, straffsanktionering m.m.

Regeringens förslag: En transportkontroll enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter skall få pågå i tolv timmar om föraren eller ägaren till de varor som skall kontrolleras inte medverkar till kontrollen. Vidare införs ett generellt krav på att en kontroll enligt lagen inte får genomföras på slumpmässig grund.

Regeringens bedömning: Tulltjänstemän bör inte ges befogenhet att använda våld eller tvång för att genomföra åtgärder enligt lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Skyldigheten för förare att medverka vid en transportkontroll bör inte straffsanktioneras.

Promemorians förslag och bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Tullverket* tillstyrker förslaget men anser att tulltjänstemän bör ges befogenhet att använda våld eller tvång för att genomföra kontrollåtgärder. Övriga remissinstanser tillstyrker förslaget och instämmer i bedömningen eller har inga invändningar mot vare sig förslaget eller bedömningen.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) är förare skyldig att stanna på anmaning av tjänsteman vid Tullverket och på begäran styrka sin identitet. Vid genomförande av en transportkontroll enligt LPK får Tullverket undersöka varor, transportmedel m.m. Föraren eller ägaren till varorna som skall kontrolleras är dessutom skyldig att medverka vid kontrollen. En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar. Skyldigheten för förare och ägare av varor att medverka vid kontrollen är inte straffsanktionerad. Däremot kan den som inte medverkar bli skyldig att ersätta staten för dess kostnader på grund av detta. Tulltjänstemän vid Tullverket har ingen befogenhet att använda våld eller tvång i samband med transportkontroll. En tulltjänsteman har därför ingen befogenhet att använda våld eller tvång vid sådana kontroller annat än om det följer av

allmänna bestämmelser om nödvärn, nød och förhindrande av rymning. Tullverket har dock möjlighet att vända sig till polisen för handräckning.

Riksskatteverket och Tullverket påpekar i skrivelser till Finansdepartementet att Tullverket ofta har stora problem med att genomföra transportkontroller, främst sådana som rör mineraloljor (dnr. Fi2000/891). Det är t.ex. inte ovanligt att förare vägrar att medverka vid kontrollen eller aktivt försöker hindra att kontrollen genomförs. Tullverket måste ofta tillkalla hjälp av fristående entreprenörer för att få hjälp med att flytta fordon eller för att komma in i lastutrymmen och förarhytt. Ofta tar det flera timmar för en entreprenör att ta sig till kontrollplatsen. Myndigheterna anser att dagens situation gör att det finns behov av att tillgripa våld eller tvång i kontrollarbetet. Vidare anser myndigheterna att skyldigheten att medverka vid en transportkontroll bör straffsanktioneras.

Mot bakgrund av vad som kommit fram om Tullverkets problem att genomföra transportkontroller anser regeringen att det finns skäl att överväga vissa ändringar.

När det gäller den tidrymd som en transportkontroll får pågå, sex timmar, är det uppenbart att det i många fall är en alltför kort tid. Särskilt i fall då föraren eller ägaren till de varor som skall kontrolleras inte fullgör sina skyldigheter att medverka vid kontrollen utan snarare ägnar sig åt att motverka kontrollen. I sådana situationer kan det visserligen föreligga misstanke om brott, bl.a. mot bakgrund av vad som föreslås i avsnitt 6.3.1. Det kan då bli aktuellt att vidta straffprocessuella tvångsåtgärder i form av husrannsakan, kroppsvisitation och beslag. Emellertid kan det uppkomma situationer då det i stället är påkallat att genomdriva transportkontrollen innan straffprocessuella tvångsåtgärder vidtas (jfr prop. 1999/2000:124 s. 163). Med hänsyn till det nu sagda anser regeringen att en transportkontroll skall få pågå i tolv timmar om föraren eller ägaren till de varor som skall kontrolleras inte medverkar vid kontrollen.

Ett sätt att ytterligare effektivisera kontrollverksamheten är att ge tulltjänstemän befogenhet att använda våld eller tvång vid en transportkontroll. En transportkontroll uppvisar många likheter med en kontroll enligt tullagen (2000:1281) såväl när det gäller genomförande som ändamål. Detta talar för att det skall finnas enhetliga bestämmelser för båda slagen av kontroller.

Genom tullagen infördes en särskild bestämmelse om tulltjänstemäns befogenhet att använda våld eller tvång vid kontroll enligt tullagen, 6 kap. 2 § tullagen (prop. 1999/2000:126 s. 102–105). Enligt denna bestämmelse har en tulltjänsteman befogenhet att i viss utsträckning använda våld eller tvång, bl.a. för att undersöka varor, transportmedel, containrar, lådor, andra utrymmen där varor kan förvaras, bagage samt handväskor och liknande. Sålunda får han enligt bestämmelsen använda våld eller tvång i den mån andra medel är otillräckliga och det med hänsyn till omständigheterna är försvarligt. Vidare föreskrivs i paragrafen att våld mot person får brukas endast om tulltjänstemannen möter motstånd och i den mån det med hänsyn till åtgärdens ändamål är försvarligt. Bestämmelsen är utformad med förebild i 10 § polislagen (1984:387).

Kontrollbefogenheterna i LPK gäller i hela landet. Utanför gränsnära områden är det emellertid i princip primärt polisen som har befogenhet att använda våld eller tvång för att genomföra myndighetsåtgärder mot enskilda. Frågan om att ge Tullverket befogenhet att i hela landet använ-

da våld eller tvång för att genomföra administrativa kontrollåtgärder enligt LPK väcker därför vissa principiella och praktiska frågor. Vad som kommer ifråga är närmast att från allmänna utgångspunkter belysa samordningen mellan polisens och Tullverkets befogenheter. Frågan om Tullverket skall ges utökade befogenheter att använda våld eller tvång bör mot denna bakgrund övervägas i ett större sammanhang. Regeringen är därför inte beredd att nu föreslå att tulltjänstemän skall få använda våld eller tvång för att genomföra kontrollåtgärder enligt LPK. Det bör tilläggas att polisen enligt 4 kap. 12 § LPK är skyldig att medverka i kontrollverksamhet enligt denna lag. En polisman som medverkar i kontrollverksamheten har rätt att använda våld om förutsättningarna för våldsanvändning i polislagen är uppfyllda.

Eftersom det synes förhållandevis vanligt att den som stannats för kontroll inte fullgör sin skyldighet att medverka vid kontrollen finns det skäl att överväga om skyldigheten bör straffsanktioneras. I förarbetena till LPK finns inga uttalanden om varför skyldigheten att medverka vid transportkontroll inte straffsanktionerades (SOU 1997:86 s. 392 ff och prop. 1997/98:100 s. 108 ff). I 13 § lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen finns en motsvarande bestämmelse om skyldighet att medverka vid kontroll. Även i tullagen finns det en bestämmelse om skyldighet att medverka vid kontroll, 6 kap. 15 §. Ingen av dessa bestämmelser är straffsanktionerad.

En straffsanktonering av en skyldighet att medverka vid kontroll torde i en del situationer kunna komma i konflikt med artikel 6 i Europakonventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Av denna artikel anses följa att en brottsmisstänkt inte får vid äventyr av straff vara skyldig att medverka i utredning av det brott som han är misstänkt för. Med hänsyn till den straffsanktonering som föreslås i avsnitt 6.3.1 är det sannolikt att misstanke om brott kommer att uppkomma vid många transportkontroller. Mot bakgrund härav och med beaktande av att varken lagen om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen eller tullagen innehåller någon motsvarande reglering anser regeringen att skyldigheten att medverka vid en transportkontroll inte bör straffsanktoneras.

En annan fråga som det finns skäl att behandla är frågan om förbud mot s.k. slumpmässiga kontroller. Som allmän princip för Tullverkets kontrollverksamhet avseende varuförflyttningar från eller till andra EU-länder gäller att kontroller inte får utformas på ett sådant sätt att urvalet av vad och vem som kontrolleras sker slumpmässigt (se prop. 1995/96:166 s. 55 ff och 88). Det får dock anses vara en brist att denna princip inte kommer till uttryck i LPK, inte minst mot bakgrund av den straffsanktonering som föreslås i avsnitt 6.3.1. Regeringen anser därför att det i LPK bör införas en bestämmelse om att kontroller enligt lagen inte får utformas på ett sådant sätt att urvalet av vad och vem som kontrolleras sker slumpmässigt. Detta stämmer överens med vad som gäller enligt 2 § lagen om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen. Genom den nya bestämmelsen lagfästs principen att s.k. stickprovskontroller eller systematiska kontroller inte är tillåtna vid kontroller som görs i samband med passage av Sveriges inre gräns. Det innebär att urvalet av vilka transporter som skall kon-

trolleras måste vara selektivt eller med andra ord grunda sig på gjorda iakttagelser, underrättelser, tips, riskprofiler eller dylikt.

Förslagen föranleder ändringar i 1 kap. 5 § och 2 kap. 8 § LPK. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003.

8.4 Spaningsbefogenheter för Tullverket

Regeringens bedömning: Tullverkets nuvarande spaningsbefogenheter bör inte utvidgas.

Promemorians bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Systembolaget* anser att det bör utredas om Tullverkets nuvarande spaningsbefogenheter är tillräckliga. Övriga remissinstanser instämmer i bedömningen eller har inga invändningar mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: Lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineralolja produkter innehåller inga bestämmelser om spaningsbefogenheter för Tullverket i samband med transportkontroll. Frågan om spaningsbefogenheter behandlades dock relativt ingående i den proposition som låg till grund för lagen (prop. 1997/98:100 s. 67 ff). Regeringen ställde sig där avvisande till att införa nya bestämmelser om spaningsbefogenheter.

Riksskatteverket och Tullverket påpekar i skrivelser till Finansdepartementet att personer satt i system att åka mellan Skåne och Danmark flera gånger per dag och varje gång ta med sig en skattefri privatinförselranson. Verken anser att det i sådana lägen behövs spaning för att säkra bevisning, närmare bestämt bevisning om att det inte är fråga om införsel för personligt bruk.

Det handlar alltså om att utreda om personerna i fråga för in alkohol drycker utan att ha rätt till det enligt alkohollagen (1994:1738) och om de därmed gjort sig skyldiga till smuggling.

Rätt att bedriva spaning anses följa av en rätt att inleda förundersökning (prop. 1997/98:100 s. 68). Det kan konstateras att Tullverket enligt 19 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) har rätt att inleda förundersökning angående brott enligt smugglingslagen eller andra brott som avses i 1 § andra stycket den lagen och att den bestämmelsen i allmänhet torde bli tillämplig i de fall av alkoholförsel som Riksskatteverket och Tullverket tar upp. Enligt 19 § smugglingslagen i förening med 23 kap. 1 § rättegångsbalken får Tullverket inleda förundersökning så snart det finns anledning att anta att ett brott som hör under allmänt åtal har begåtts. Det finns därför inget hinder mot att Tullverket redan idag bedriver spaning mot personer som vid upprepade tillfällen för in alkohol i syfte att utreda om införseln sker för kommersiellt ändamål och inte för personligt bruk.

Den straffsanktionering som föreslås i avsnitt 6.3.1 innebär bl.a. att den som för in punktskattepliktiga varor till Sverige i strid med cirkulationsdirektivets bestämmelser om ledsagardokument, säkerhet och anmälan kan fällas till ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Tullverket ges samtidigt rätt att inleda förundersökning i fråga om nyss nämnda brott, vilket innebär att Tullverkets spaningsbefogenheter

vidgas till att även omfatta brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Av särskild betydelse är detta när det är fråga om införsel av tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Den som för in varor under sådana omständigheter som myndigheterna tar upp uppfyller regelmässigt inte cirkulationsdirektivets krav på dokumentation m.m. Förfarandet kommer alltså i fortsättningen att vara brottsligt. Om det finns anledning att anta att brott begåtts i nu aktuella fall kommer Tullverket att ha rätt att på den grunden fatta beslut om att inleda förundersökning. Därav följer att Tullverket också har rätt att bedriva spaning för att utröna om brott begåtts.

Med hänsyn till det ovan anförda anser regeringen i likhet med *Tullverket* och andra remissinstanser att det inte är nödvändigt att införa spaningsbefogenheter i lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Att, som *Systembolaget* förordat, ytterligare utreda frågan är bl.a. mot bakgrund av att Tullverket i sitt remissvar anser att dagens spaningsbefogenheter är tillräckliga inte aktuellt nu.

8.5 Omhändertagande av transportmedel eller annan egendom för förvaring av varorna

Regeringens bedömning: Transportmedel bör inte få tas om hand för förvaringsändamål med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.

Promemorians bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Tullverket* anser att transportmedel och annan egendom bör få tas om hand för förvaringsändamål. Övriga remissinstanser instämmer i bedömningen eller har inga invändningar mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: Om en punktskattepliktig vara påträffas vid en transportkontroll och om det finns anledning att anta att transporten inte sker i enlighet med 1 kap. 6 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK), får de varor, handlingar, lådor, behållare, containrar eller tankar som medförs vid transporten tas om hand för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig. Detta följer av 2 kap. 9 § LPK.

Tullverket har svårt att hitta förvaringsutrymme för mineraloljeprodukter som tas om hand för kontroll. Det rör sig om stora mängder som det kan ta flera dygn att skaffa fram förvaringsutrymme för. I skrivelser till Finansdepartementet föreslår därför Tullverket och Riksskatteverket att tankbilar bör få omhändertas för förvaring av bränsle till dess att förvaringsfrågan har lösts på annat sätt (dnr Fi2000/891). En sådan ordning skulle dock innebära ett betydande ingrepp för den enskilde. Dessutom finns det inga motsvarande bestämmelser i tullagstiftningen. Med hänsyn till det nu sagda anser regeringen att möjligheterna att omhänderta egendom med stöd av LPK inte bör utvidgas.

8.6 Förverkande i administrativ ordning av transportmedel, container eller tank

Regeringens bedömning: Möjligheterna att förverka annan egendom än punktskattepliktiga varor i administrativ ordning med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter bör inte utökas.

Promemorians bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Tullverket* anser att transportmedel m.m. skall kunna förverkas i preventivt syfte. Övriga remissinstanser instämmer i bedömningen eller har inga invändningar mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: Transportmedel, container eller tank som använts som hjälpmedel vid brott enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) kan förverkas. Egendomen kan däremot inte förverkas på den grunden att den varit hjälpmedel vid skattebrott.

Annan egendom än punktskattepliktiga varor får förverkas enligt 2 kap. 18 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) om egendomen har varit omhändertagen och ägaren inte har gjort anspråk på egendomen eller den som gjort anspråk på egendomen inte hämtat den. Transportmedel får dock inte omhändertas enligt LPK, varför lastbilar m.m. aldrig kan förverkas med stöd av lagen. Detsamma gäller i princip containrar och tankar (se 2 kap. 9 § andra stycket LPK). Det bör påpekas att förverkande enligt LPK inte är något straffprocessuellt tvångsmedel utan en administrativ åtgärd.

Riksskatteverket och Tullverket väcker i skrivelser till Finansdepartementet frågan om inte transportmedel, containrar eller tankar bör kunna förverkas i preventivt syfte (dnr Fi2000/891). Grunden för förverkande skulle i så fall vara att egendomen använts för transport av punktskattepliktiga varor utan att föreskriven skatt i Sverige betalats och att ägaren till egendomen insåg eller borde ha insett detta. Det skall särskilt beaktas om egendomen vid upprepade tillfällen använts för transporter i strid med 1 kap. 6 § LPK. Egendomen skall dock inte få förverkas om det är uppenbart oskäligt.

I avsnitt 6.3.2 föreslås bestämmelser i anslutning till den straffsanktionering som föreslås i avsnitt 6.3.1. Genom dessa bestämmelser kommer bestämmelserna om förverkande i lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) att bli tillämpliga. Det innebär att transportmedel, containrar och tankar kommer att kunna förverkas enligt de straffrättsliga bestämmelserna om förverkande. Enligt 17 § smugglingslagen får nämligen egendom eller dess värde förklaras förverkad, om egendomen använts som hjälpmedel vid brott enligt smugglingslagen (jfr prop. 1999/2000:124 s. 153 ff). I stället för förverkande får rätten föreskriva att någon åtgärd vidtas med egendomen som förebygger fortsatt missbruk av den.

Förverkandebestämmelserna i smugglingslagen ingår i ett väl avvägt regelsystem och får anses tillgodose syftet med myndigheternas förslag. Vidare är det principiellt tveksamt att i preventivt syfte förverka egendom i administrativ ordning. Regeringen är därför inte beredd att föreslå

att transportmedel m.m. i preventivt syfte skall kunna förverkas i administrativ ordning.

8.7 Omhändertagande av egendom som varit föremål för beslag

Regeringens förslag: Punktskattepliktiga varor skall få tas om hand enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter även om de varit beslagtagna enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller rättegångsbalken.

Promemorians förslag: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: Tillstyrker förslaget eller har inga invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Punktskattepliktiga varor som påträffats i samband med en kontroll enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) kan inte tas om hand enligt lagen, om varorna först tagits i beslag enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller rättegångsbalken. En punktskattepliktig vara kan nämligen tas om hand enbart i samband med en kontroll enligt LPK, dvs. en transportkontroll eller en kontroll av postförsändelser. Har en punktskattepliktig vara, som påträffats vid kontroll, tagits i beslag kan alltså Tullverket inte vidta åtgärder enligt LPK om beslaget hävs. Detsamma gäller om varan först omhändertas och omhändertagandet därefter hävs p.g.a. att varan tas i beslag. Inte heller i detta fall kan alltså Tullverket vidta åtgärder enligt LPK.

Att Tullverket inte kan vidta åtgärder enligt LPK med punktskattepliktiga varor som varit beslagtagna är en brist som innebär att Tullverket inte kan besluta om skatt och hålla kvar varan i avvaktan på att skatten betalas. Detta trots att förutsättningarna i övrigt för sådana åtgärder är uppfyllda. Varor som tas i beslag och där beslaget sedan hävs måste alltså lämnas ut utan att skatten först betalas. Detta bör åtgärdas och regeringen föreslår därför att Tullverket även skall få omhänderta varor som har varit beslagtagna, givetvis på villkor att förutsättningarna för ett omhändertagande är uppfyllda och att varorna ursprungligen påträffades vid en kontroll enligt LPK.

Förslaget leder till att det införs en ny paragraf, 2 kap. 9 a §, i LPK. Den nya paragrafen föreslås träda i kraft den 1 januari 2003.

8.8 Förverkande utan att delgivning skett

Regeringens bedömning: Det bör inte vara möjligt att förverka en punktskattepliktig vara enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter förrän beslutet om skatt eller beslutet att inte lämna ut varan vunnit laga kraft.

Promemorians bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: Instämmer i bedömningen eller har inga invändningar mot densamma.

Skälen för regeringens bedömning: En punktskattepliktig vara får förverkas om beslut om skatt enligt 2 kap. 13 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeproducter (LPK) har vunnit laga kraft och skatten inte har betalats inom en månad från dagen för laga kraft (s.k. skatteförverkande). En punktskattepliktig vara får också förverkas om ett beslut enligt 2 kap. 16 § LPK om att vägra lämna ut en vara som varit omhändertagen vunnit laga kraft.

I promemorian behandlas ett förslag från Tullverket och Riksskatteverket om att punktskattepliktiga varor bör kunna förverkas utan att beslutet om skatt eller beslutet att inte lämna varorna vunnit laga kraft (dnr Fi2000/891). Myndigheternas skäl för förslaget är att det i många fall är svårt att få nämnda beslut delgivna.

Ett genomförande av förslaget skulle medföra att ett beslut om förverkande skulle kunna meddelas utan att de beslut som är förutsättningarna för ett förverkande vunnit laga kraft. Det skulle i sin tur kunna leda till att beslutet om skatt eller beslutet att inte lämna ut varan upphävs efter det att varorna i fråga förverkats. Detta bör undvikas. Det bör vidare påpekas att svårigheterna att i vissa fall delge beslut bör kunna lösas inom ramen för lagstiftningen om delgivning, t.ex. genom kungörelsedelgivning enligt 15 § delgivningslagen (1970:428).

Slutligen bör det nämnas att det säkert många gånger också är svårt att delge beslutet om förverkande, vilket innebär att beslutet inte kan verkställas. Även om myndigheternas förslag skulle genomföras skulle alltså problemet kvarstå, om än i ett senare skede.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden anser regeringen att förverkande skall precis som i dag endast kunna ske om det föreligger ett lagakraftvunnet beslut om skatt eller ett lagakraftvunnet beslut om att inte lämna ut en vara.

8.9 Åtgärder med förverkad egendom

Regeringens förslag: Egendom som förverkats med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeproducter eller lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen skall säljas genom Tullverkets försorg eller i den ordning som i allmänhet gäller för förverkad egendom. Egendomen får i stället förstöras om den inte kan säljas, kan befaras komma till brottslig användning eller annars är olämplig för försäljning.

Promemorians förslag: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Statens folkhälsoinstitut* vill behålla hänvisningen till lagen om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. *Kammarrätten i Sundsvall* anser att förslaget leder till att Tullverkets handlingsutrymme för åtgärder med förverkad egendom blir större enligt lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mi-

neraloljeproducter än enligt lagen om straff för smuggling. Övriga remissinstanser tillstyrker förslaget eller har inga invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna om vilka åtgärder som skall vidtas med egendom som omhändertagits i samband med transportkontroll och därefter förverkats finns i 2 kap. 22 § lagen (1998:506) om lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeproducter (LPK). Enligt paragrafen skall, när ett beslut om förverkande av mineraloljeproducter vunnit laga kraft, egendomen säljas genom Tullverkets försorg. Detsamma gäller annan förverkad egendom än sådan som utgörs av punktskattepliktiga varor.

I 2 kap. 22 § LPK föreskrivs vidare att för förverkade alkoholvaror gäller lagen (1958:205) om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. i tillämpliga delar. Av den lagen följer att egendomen får förstöras om dess värde är ringa eller det av annan anledning är försvarligt att förstöra egendomen. I annat fall får egendomen säljas, dock endast till någon som enligt alkohollagen (1994:1738) har rätt att tillverka eller att bedriva partihandel med varorna i fråga.

Förverkade tobaksvaror skall enligt 2 kap. 22 § LPK förstöras genom Tullverkets försorg. Detta stämmer överens med den ordning som enligt 2 § förordningen (1994:1613) om tobaksskatt gäller för tobaksvaror som har förverkats enligt 2 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) eller enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen). I förarbetena till LPK anförde regeringen sammanfattningsvis, att merparten av förverkade tobaksvaror inte uppfyller tobakslagens (1993:581) krav på varningstext och innehållsdeklaration och inte heller kraven i LTS på särskild märkning med detaljhandelspriset. Att åtgärda dessa brister skulle vara alltför kostsamt. Vidare hindrades en försäljning utomlands av att Tullverket knappast skulle kunna garantera tobaksvarornas kvalitet (prop. 1997/98:100 s. 107 f).

I 3 kap. LPK regleras kontrollen av postförsändelser. Kontrollbefogenheten omfattar endast tobaks- och alkoholvaror. Enligt 3 kap. 9 § skall när ett beslut om förverkande vunnit laga kraft varorna förstöras genom Tullverkets försorg.

Det kan konstateras att regleringen i LPK avviker från regleringen i smugglingslagen. I 18 § smugglingslagen föreskrivs nämligen, såvitt här är av intresse, följande (se även prop. 1999/2000:124 s. 155–157). Den förverkade egendomen skall säljas genom Tullverkets försorg eller i den ordning som i allmänhet gäller för försäljning av förverkad lös egendom. Egendomen får i stället förstöras om den inte kan säljas, den kan befaras komma till brottslig användning eller den annars är olämplig för försäljning. Vad som föreskrivs om försäljning och förstöring gäller endast om inte annat är föreskrivet i lag eller annan författning.

Bestämmelserna i smugglingslagen ger ett betydligt större handlingsutrymme för Tullverket. Att låta motsvarande bestämmelser gälla även för egendom som förverkats enligt LPK skulle underlätta Tullverkets hantering av förverkad egendom betydligt, inte minst mot bakgrund av att gemensamma bestämmelser skulle gälla för alla typer av egendom. I dag gäller ju som framgår ovan olika regler för olika egendom, vilket får anses som alltför tungrott. Genom den straffsanktionering som föreslås i

avsnitt 6.3.1 kommer vidare egendom i många fall att förverkas enligt smugglingslagen. Det är därför motiverat att egendom som förverkats enligt LPK eller smugglingslagen behandlas enligt regler som är i princip överensstämmande. Med hänsyn till det nu sagda anser regeringen att det finns skäl att anpassa bestämmelserna om åtgärder med förverkad egendom i LPK till vad som gäller enligt smugglingslagen. Däremot saknas skäl att ändra den särskilda regleringen för postförsändelser, dvs. förverkade varor skall precis som i dag förstöras genom Tullverkets försorg.

Som *Kammarrätten i Sundsvall* påpekat leder dock promemorians förslag till att Tullverkets handlingsutrymme för åtgärder med förverkad egendom blir större enligt LPK än enligt smugglingslagen. Det beror på regleringen i 2 § förordning om tobaksskatt. Där föreskrivs nämligen att tobaksvaror som förverkats enligt smugglingslagen skall förstöras. Bestämmelsen omfattar dock inte varor som förverkats enligt LPK, vilket ju i dagsläget inte heller är nödvändigt eftersom det följer direkt av LPK att sådana varor skall förstöras. Regeringen har dock för avsikt att föreskriva att 2 § förordningen om tobaksskatt även skall gälla för tobaksvaror som förverkats enligt LPK. Därigenom kommer en enhetlig reglering för förverkade tobaksvaror att skapas.

Som redogjorts för ovan innebär dagens hänvisning till lagen om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. att alkoholvaror endast får säljas till någon som enligt alkohollagen har rätt att tillverka eller bedriva partihandel med alkoholdrycker. Bestämmelsen får dock betraktas som överflödigt eftersom alkohollagen utan att det särskilt anges gäller för Tullverket. Någon liknande bestämmelse införs därför inte trots att hänvisning till 1958 års lag nu slopas.

En vara som förverkats enligt lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen skall förstöras. I paragrafen föreskrivs dock att i fråga om alkoholvaror gäller lagen om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. i tillämpliga delar. Även här bör en anpassning till bestämmelserna i smugglingslagen ske. För varor som förverkats enligt lagen om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen skall alltså samma regler gälla som för varor som förverkats enligt smugglingslagen.

Sammanfattningsvis föreslår alltså regeringen att egendom som förverkats enligt LPK skall säljas genom Tullverkets försorg eller i den ordning som i allmänhet gäller för försäljning av förverkad lös egendom. Egendomen får i stället förstöras om den inte kan säljas, kan befaras komma till brottslig användning eller annars är olämplig för försäljning. Vad som föreskrivs om försäljning och förstöring gäller endast om inte annat är föreskrivet i lag eller annan författning. Detsamma skall gälla för varor som förverkats enligt lagen om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen. Förslagen föranleder ändringar i 2 kap. 22 § LPK och 17 d § lagen om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003.

8.10 Intäkter från försäljning av förverkad egendom

Regeringens bedömning: Intäkter från försäljning av punktskattepliktiga varor som förverkats med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter bör även i fortsättningen användas till att betala punktskatt om varorna omfattas av ett beslut om skatt. Precis som i dag bör vad som blir kvar när skatten betalats tillfalla ägaren.

Promemorians bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: Instämmer i bedömningen eller har inga invändningar mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning Enligt 2 kap. 20 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) består skyldigheten att betala skatt även efter det att de varor som beskattats har förverkats, s.k. skatteförverkande. I enlighet härmed föreskrivs i 2 kap. 23 § samma lag att intäkten från en försäljning skall användas till att betala punktskatten och att överskottet skall tillfalla ägaren (se prop. 1997/98:100 s. 107 f). Regleringen innebär dock att skattskyldigheten kvarstår även för det fall en vara förstörs. Även för tobaks- och alkoholvaror som påträffats i en postförsändelse och som förverkats gäller att skattskyldigheten består om varorna förverkas p.g.a. att skatten inte har betalats. Detta följer av 3 kap. 8 § LPK. För sådana förverkade varor gäller alltid att de skall förstöras, se 3 kap. 9 § LPK.

I promemorian behandlas ett förslag från Tullverket och Riksskatteverket om att intäkter från försäljningar av förverkad egendom alltid skall tillfalla staten, dvs. även i fall då fråga är om ett skatteförverkande (dnr Fi2000/891). Det bör dock hållas i minnet att ett skatteförverkande utlöses av just det förhållandet att skatten inte betalas. Ett genomförande av förslaget skulle alltså ge staten rätt att förverka punktskattepliktiga varor p.g.a. av obetald skatt, tillgodoräkna sig intäkterna från en försäljning och samtidigt kräva den enskilde på hela skattebeloppet. En sådan ordning är inte rimlig. Regeringen är därför inte beredd att gå vidare med myndigheternas förslag.

8.11 Öppnande av postförsändelser på kurirföretag

Regeringens bedömning: Paket och brev som finns på s.k. kurirföretag bör inte få kontrolleras med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Frågan bör dock utredas vidare.

Promemorians bedömning: Skiljer sig från regeringens eftersom regeringen anser att frågan bör utredas vidare.

Remissinstanserna: *Tullverket* instämmer i och för sig i bedömningen men anser att det är mycket otillfredsställande att det i lagstiftningen görs skillnad på s.k. vanliga postförsändelser och försändelser som hanteras av andra än Posten. Frågan bör enligt *Tullverket* ses över. *Posten* anser

att det inte finns skäl att särbehandla s.k. vanliga postförsändelser och anser också att frågan bör ses över.

Skälen för regeringens bedömning: I 2 kap. lagen (1998:506) punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) regleras Tullverkets befogenheter när det gäller kontroll av yrkesmässiga vägtransporter, s.k. transportkontroll. I 3 kap. LPK finns bestämmelser om Tullverkets kontrollbefogenheter avseende postförsändelser. Av 3 kap. 1 § första stycket LPK följer att Tullverket får undersöka postförsändelser, såsom paket och brev, för att kontrollera om de innehåller alkohol- eller tobaksvaror. Enligt andra stycket i samma lagrum får sådana försändelser öppnas om det finns anledning att anta att de innehåller sådana varor och de finns hos Tullverket eller på utväxlingspostkontoret.

I promemorian behandlas ett förslag från Tullverket och Riksskatteverket om att Tullverket bör ges befogenhet att kontrollera och öppna postförsändelser som finns hos kurirföretag, vars huvudsakliga verksamhet är att frakta brev och paket (dnr Fi2000/891).

De försändelser som skickas med s.k. kurirföretag är inte postförsändelser i LPK:s mening. Det innebär att Tullverket är hänvisat till s.k. transportkontroller för att kontrollera punktskattepliktiga varor som befordras med kurirföretag. Tullverket har alltså i dag ingen befogenhet att kontrollera och öppna försändelser i kurirföretagens lokaler.

Kontrollbestämmelserna avseende postförsändelser i LPK är utarbetade med särskilt hänsynstagande till att det är fråga om postförsändelser (jfr 1997/98:100 s. 116 ff). Liknande kontrollbestämmelser finns i 8 § lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot annat land inom Europeiska unionen och i 6 kap 11 § tullagen (2000:1281).

Bestämmelserna i de tre nyss nämnda lagarna är utformade på ett likartat sätt och med särskilt beaktande av skyddet för den enskildes integritet. Det bör därför inte komma ifråga att bryta upp någon av regleringarna så att de på ett påtagligt sätt skulle komma att avvika från varandra. Med den tilltagande liberaliseringen på postmarknaderna och med ett allt större utbud av olika express- och budtjänster framstår emellertid dagens gränsdragning mellan postförsändelser och försändelser som skickas med s.k. kurirföretag inte som helt logisk. Det finns alltså i dag en mängd försändelser som inte skickas som postförsändelser utan med olika kurirföretag. Mot den bakgrunden finns det knappast skäl att särbehandla postförsändelser kontrollmässigt. Samtidigt är frågeställningen komplicerad och bör därför bli föremål för noggrant övervägande. Regeringen avser därför att utreda frågan och återkomma med eventuella förslag till ändringar vid ett senare tillfälle.

8.12 Alkohol- och tobaksvaror som påträffas i postförsändelser

Regeringens förslag: Om mottagaren av en postförsändelse med alkohol- eller tobaksvaror saknar rätt att föra in varorna skall varorna tas om hand enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter och avsändaren ges möjlighet att återutföra varan. Om avsändaren inte utnyttjar möjligheten att återutföra varorna skall varorna förverkas.

Promemorians förslag: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: Tillstyrker förslaget eller har inga invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Om Tullverket vid en kontroll påträffar en tobaksvara i en postförsändelse och mottagaren är under arton år, skall varan sändas åter till avsändaren. Alkoholvaror skall återsändas till avsändaren om mottagaren saknar rätt att föra in varan enligt 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738) eller 4 § lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. Är avsändaren okänd, eller finns det av annan anledning inte möjlighet att återsända varan, skall denna tas om hand. I sådant fall kan varan komma att förverkas. Det nu sagda följer av 3 kap. 1 och 7 §§ lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK).

Tullverket och Riksskatteverket har i skrivelser till Finansdepartementet påpekat att dagens ordning leder till stora hanteringsproblem för Tullverket (dnr Fi2000/891). Det är särskilt hanteringen av alkoholdrycker som har varit betungande, både i fråga om handläggningstider och om kostnader för frakt. Det är också vanligt att avsändaren visar ringa intresse för varorna. Ofta kommer paketen tillbaka till Tullverket då avsändaren inte varit möjlig att nå eller låtit bli att ta emot varan. Verket har ofta tvingats återsända samma vara flera gånger utan att varan nått avsändaren. Dagens ordning leder därför till stora kostnader för Tullverket. Med anledning härav föreslår Tullverket och Riksskatteverket att om mottagaren av en postförsändelse med alkoholvaror saknar rätt att föra in varan skall varorna tas om hand i stället för att som i dag återsändas till avsändaren.

Regeringen instämmer i bedömningen att dagens ordning leder till en alltför kostsam och tungrodd hantering. Tullverkets och Riksskatteverkets förslag innebär dock att hanteringen av tobaksvaror och alkoholvaror skulle bli olika. Tobaksvaror skulle i princip alltid återsändas medan det aldrig skulle ske beträffande alkoholvaror. Även om praktiska och kostnadsmässiga skäl kan tala för att alkoholvaror inte skall återsändas, är det principiellt sett inte tillfredsställande att ha så olika ordningar för alkohol- och tobaksvaror.

Ytterligare en aspekt är att alkoholvaror lika gärna hade kunnat tas om hand enligt lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom den Europeiska unionen. I den lagen förutsätts att den som fört in varan eller är ägare till den skall få tillfälle att återutföra varan. Om varken villkoren för införsel är uppfyllda eller varan återutförts inom en månad från dagen då beslutet att inte lämna ut varan vann laga kraft, skall varan enligt nu aktuella lag förverkas. Tull-

verkets och Riksskatteverkets förslag skulle alltså medföra betydande skillnader mellan försändelser som stoppats med stöd av lagen om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom den Europeiska unionen och försändelser som stoppats med stöd av LPK.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden bör myndigheternas förslag inte genomföras utan i stället bör regleringen i LPK anpassas till regleringen i lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom den Europeiska unionen. Regeringen föreslår alltså att om mottagaren av en postförsändelse med alkohol- eller tobaksvaror saknar rätt att föra in varorna skall varorna tas om hand och avsändaren ges möjlighet att återutföra varan. Om avsändaren inte utnyttjar möjligheten att återutföra varorna skall varorna förverkas. Med en sådan ordning kommer det att bli lättare för Tullverket att hantera postförsändelser för vilka införselrätt saknas.

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 1 § LPK. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003.

8.13 Befogenhet för Tullverket att utfärda förelägganden i skatteutredningar

Regeringens bedömning: Förslaget att ge Tullverket befogenhet att utfärda förelägganden, vid behov i förening med vite, om det behövs för ett beslut om skatt enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter bör behandlas i ett annat sammanhang.

Promemorians förslag: Tullverket ges befogenhet att utfärda förelägganden, vid behov i förening med vite, om det behövs för ett beslut om skatt enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.

Remissinstanserna: *Riksåklagaren* påpekar att möjligheten att utfärda föreläggande med vite är begränsad i fall där det finns anledning att anta att den skattskyldige begått ett brott. Det bör därför analyseras i vilka fall vitesmöjligheten skulle kunna användas, inte minst mot bakgrund av att föreslagna deklarationstider kommer att innebära att det ofta finns anledning att anta att den skattskyldige gjort sig skyldig till skattebrott. Riksåklagaren anför vidare att det är en mycket omdiskuterad fråga om det verkligen är förenligt med artikel 6 i Europakonventionen att förelägga en skattskyldig att inkomma med uppgifter vid äventyr av vite i sådana fall där skattetillägg är aktuellt. Liknande problematik torde uppkomma i de nu aktuella fallen. Övriga remissinstanser tillstyrker förslaget eller har endast smärre invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens bedömning: Tullverket saknar i dag möjlighet att använda sig av förelägganden i skatteutredningar enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Tullverket och Riksskatteverket påpekar i skrivelser till Finansdepartementet att avsaknaden av nämnda befogenhet försvårar Tullverkets skatteutredningar (dnr Fi2000/891). När det gäller försäljningar av alkohol- och tobaksvaror via internet uppkommer t.ex. ofta behov av att utreda vilken person eller vilket företag

som ligger bakom försäljningen för att ett beslut om skatt skall kunna fattas.

Riksskatteverket har enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) befogenhet att förelägga den som är eller kan antas vara deklarationsskyldig eller bokföringsskyldig att lämna uppgift, visa upp handling m.m. Som förutsättning för befogenheten gäller att uppgiften behövs för kontroll av uppgifterna i en deklARATION eller har betydelse för beskattningen. Ett föreläggande får förenas med vite. Som nämnts i avsnitt 5.1 skall punktskatterna infogas i skattekontosystemet från den 1 januari 2003. Vid samma tidpunkt upphör LPP att gälla. Förfarandet för punktskatter skall alltså i fortsättningen regleras i skattebetalningslagen (1997:483). Befogenheterna enligt skattebetalningslagen att utfärda förelägganden skiljer sig inte från motsvarande befogenheter i LPP.

Det kan alltså konstateras att Riksskatteverket får använda sig av förelägganden för att utreda vem som t.ex. skall betala tobaksskatt för försäljning av cigaretter via internet från andra EU-länder till svenska konsumenter. Om en försändelse med cigaretter i ett sådant fall tas om hand med stöd av LPK är det Tullverket och inte Riksskatteverket som skall besluta om skatten. Tullverket saknar då möjlighet att använda sig av förelägganden för att utreda skattefrågan. Huruvida en försändelse omhändertas med stöd av LPK eller inte är alltså avgörande för vilka kontrollbefogenheter som kan användas för att utreda vem som skall betala punktskatt. Detta är ingen rimlig ordning och det finns därför i princip skäl att gå vidare med promemorians förslag.

De frågeställningar som *Riksåklagaren* tar upp behandlas utförligt av 1999 års skattetilläggskommitté i betänkandet Skattetillägg m.m. (SOU 2001:25). I betänkandet föreslås bl.a. att en skattskyldig på begäran skall befrias från skyldigheten att själv tillhandahålla en handling eller en uppgift som visar att han lämnat en oriktig uppgift vilken kan leda till skattetillägg. Samma ordning skall gälla för det fall att handlingen eller uppgiften skulle visa att den skattskyldige har begått brott. Skattetilläggskommittén föreslår vidare en ny lag om skattetillägg. Däremot föreslår kommittén inga ändringar i reglerna om transporttillägg i LPK. Betänkandet har remissbehandlats och förslagen bereds för närvarande i regeringskansliet.

Med hänsyn till att promemorians förslag direkt berör frågeställningar som behandlas i betänkandet Skattetillägg m.m. bör förslaget behandlas gemensamt med förslagen i betänkandet. Regeringen är därför i det här ärendet inte beredd att gå vidare med promemorians förslag utan förslaget får i stället behandlas i ärendet om skattetillägg m.m. (dnr Fi2001/1122).

8.14 Privatinförsellagen

Regeringens bedömning: Lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel bör lämnas oförändrad.
--

Promemorians bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: Instämmer i bedömningen eller har inga invändningar mot bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: I promemorian behandlas förslag från Tullverket och Riksskatteverket om ändringar i lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel (privatinförsellagen). Det rör sig bl.a. om förslag till hur alkohol- och tobaksvaror i polleterat bagage skall deklarerars i fall då bagaget är försenat. Myndigheterna föreslår också ändringar i bestämmelserna om omhändertagande och förverkande (dnr Fi2000/891).

Den 1 januari 2004 upphör Sveriges rätt att beskatta alkohol- och tobaksvaror som förs in för privat bruk från andra EU-länder. I samband därmed kommer privatinförsellagen att ha spelat ut sin roll och följaktligen upphävas. Lagen skall alltså endast tillämpas i drygt ett år till. Dessutom kommer de skattefria kvoterna för privatinförsel att höjas på nytt den 1 januari 2003 till 5 liter sprit, 52 liter vin och 62 liter öl. Antalet skatteärenden får därför antas bli ganska få under sista året som lagen skall tillämpas. Med hänsyn till det nu sagda och till att förslagen från Tullverket och Riksskatteverket inte avser några allvarliga brister i lagstiftningen anser regeringen att privatinförsellagen bör lämnas oförändrad.

9 Offentlig-finansiella och andra effekter

I avsnitt 6.3.1 föreslås att den som förflyttar punktskattepliktiga varor i strid med gällande regler om ledsagardokument, säkerhet m.m. skall kunna fällas till ansvar för det nya brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. I avsnitt 6.4 föreslås kortare deklarationstider för vissa skattskyldiga. Syftet är att öka möjligheterna att tillämpa skattebrottslagen (1971:69). Förslagen kommer sannolikt inte att leda till någon märkbar ökning av utredningskostnaderna. Utredningsverksamheten avseende det nya brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor kommer att bedrivas med stöd av lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) i samma omfattning som i dag. Härtill kommer att överträdelser av bestämmelserna om ledsagardokument, säkerhet m.m. generellt sett kommer att vara lätta att konstatera; antingen finns de nödvändiga dokumenten eller säkerheterna eller så finns de inte. Vidare kommer utredningsinsatsen när det gäller skattebrott att, generellt sett, bli begränsad; antingen är deklaration inlämnad eller så är den det inte då varorna förs in till landet. I motsvarande mån kommer utredningsinsatsen att bli begränsad i det fall det blir fråga om åtal i stället för ordningsbot, strafföreläggande eller åtalsunderlåtelse med stöd av nya 4 kap. 29 § LHK. En annan sak är om antalet åtal, och därmed antalet mål vid allmän domstol, kommer att öka. Som redogjorts för i bl.a. avsnitt 6.3.1 kan den som för in alkoholdrycker från ett annat EU-land utan att ha rätt till det enligt alkohollagen (1994:1738) dömas för smuggling. Detsamma gäller den som för in teknisk sprit från ett annat EU-land utan att ha rätt till det enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. I nyss nämnda avsnitt (s. 60) görs bedömningen att den som saknar införselrätt

säkert också ignorerar de bestämmelser om ledsagardokument m.m. som nu straffsanktioneras genom det nya brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Mot den bakgrunden föreslås i avsnitt 6.3.1 att den nya straffbestämmelsen inte skall tillämpas i fråga om en införsel av alkoholvaror som är belagd med straff enligt smugglingslagen (2000:1225). Detta talar för att många fall som i och för sig skulle falla in under den nya straffbestämmelsen även i fortsättningen kommer att handläggas som smugglingsbrott och att det därför kommer att bli få nya mål som rör alkoholvaror.

När det gäller cigaretter och mineraloljor är situationen dock annorlunda. För dessa varor finns i princip inga införselrestriktioner, vilket innebär att smugglingslagen endast kan tillämpas på cigaretter och mineraloljor som förs in från tredje land. Antalet åtal enligt den nya straffbestämmelsen kommer därför sannolikt att bli fler i fråga om cigaretter och mineraloljor än i fråga om alkoholvaror. Hur många nya mål i de allmänna domstolarna det kommer att bli är dock svårt att uppskatta. Viss ledning kan dock hämtas från Tullverkets statistik över omhändertaganden enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK). När det gäller yrkesmässiga vägtransporter, s.k. transportkontroller, får Tullverket ta om hand punktskattepliktiga varor om det finns anledning att anta att transporten inte sker i enlighet med bestämmelserna om ledsagardokument, m.m., dvs. de bestämmelser som nu straffsanktioneras genom det nya brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Under 2001 uppgick antalet omhändertaganden till 145 (Tullverkets årsredovisning 2001 s. 54). I statistiken ingår även alkoholvaror. Det finns dock ingen uppgift om hur många omhändertaganden som avser alkoholvaror. Genom den nya straffbestämmelsen kommer det i vissa fall beslutas om åtal i stället för omhändertagande. Beviskravet för ett omhändertagande är dock lågt varför det inte är möjligt att anta att alla fall som i dag leder till ett omhändertagande i framtiden kommer att leda till åtal. En rimlig uppskattning är att det kommer att röra sig om högst cirka 50 åtal per år.

Det bör också nämnas att under 2001 överklagades 29 omhändertaganden till allmän förvaltningsdomstol. I fall där den nya straffbestämmelsen kommer att leda till åtal i stället för som i dag ett omhändertagande enligt LPK kommer alltså handläggningskostnaderna att flyttas från allmän förvaltningsdomstol till allmän domstol.

Syftet med förslaget i avsnitt 6.4 att tidigarelägga deklarationstiderna i vissa fall är att öka möjligheterna att tillämpa skattebrottslagen. Även här är det svårt att uppskatta antalet nya mål i de allmänna domstolarna. Tidigareläggningen av deklarationstiderna skall endast gälla distansförsäljare och s.k. övriga skattskyldiga som inte följer gällande förfaranderegler. Tullverket har i dag befogenhet enligt LPK att besluta om skatt på punktskattepliktiga varor som är omhändertagna och som transporterats i strid med bestämmelserna om ledsagardokument m.m. Under 2001 fattade Tullverket 111 skattebeslut. En del av dessa fall kommer i framtiden i stället att kunna leda till åtal för skattebrott. En rimlig uppskattning är att det kommer att röra sig om mindre än 50 åtal per år.

Sammantaget gör regeringen nu den bedömningen att föreslagna ändringar inte bör medföra någon sådan ökning av arbetsbördan för domstolarna som inte kan tas omhand med befintliga resurser. Regeringen avser

emellertid att noga följa utvecklingen och, om skäl därför bedöms finnas, återkomma med de förslag på insatser som kan bli nödvändiga.

En ökad användning av fängelsestraff enligt de nya bestämmelserna kommer att bli så pass marginell att den kan finansieras inom ramen för kriminalvårdens anslag.

Det bör tilläggas att syftet med förslagen är att motverka skatteundandraganden och att förslagen därför kan komma att minska samhällets kostnader för sådana undandraganden. Det kan t.ex. röra sig om minskat utbud av varor på den s.k. svarta marknaden.

De föreslagna ändringarna i kontrollbestämmelserna i LPK innebär i princip inte några utökade åtaganden för Tullverket. Övriga ändringar är i allt väsentligt av lagteknisk karaktär eller sådana ändringar som kommer att underlätta Tullverkets hantering av varor som kontrolleras.

Mot bakgrund av det anförda kan förslagen inte förväntas ge upphov till ökade kostnader för vare sig Tullverket, domstolar eller andra myndigheter.

Effekter av betydelse för små företags arbetsförutsättningar m.m.

Förslaget i avsnitt 6.3.1 att straffsanktionera EG:s punktskatteregler innebär inte att några nya administrativa krav läggs på företag som handlar med alkohol, tobak och mineraloljor. Kraven på ledsagardokument, ställande av säkerhet och förhandsanmälan lämnas alltså oförändrade. Vad som är nytt är att dessa krav straffsanktioneras. För seriösa företag saknar alltså förslaget betydelse. Med andra ord drabbas dessa företag inte av några nya krav.

När det gäller förslaget i avsnitt 6.4 att tidigarelägga deklarationstiden för vissa skattskyldiga bör det framhållas att tidigareläggningen endast omfattar skattskyldiga som inte följer kraven att företrädas av en av Riksskatteverket godkänd representant eller att ställa säkerhet för skattens betalning. Dessa krav är inte nya utan gäller redan i dag. Även förslaget att tidigarelägga deklarationstiden för vissa skattskyldiga saknar alltså betydelse för seriösa företag. *Företagarnas Riksorganisation* påpekar i sitt remissvar att tidigareläggningen av deklarationstidpunkten kommer att påverka seriösa företag negativt i viss mån men anser samtidigt att det kan tolereras med hänsyn till vikten av att bekämpa brottsligheten. I förhållande till promemorians förslag har dock den ändringen gjorts att inte i något fall skall tidigareläggningen av deklarationstiden omfatta företag som följer nu gällande regler. Regeringens förslag påverkar alltså till skillnad från promemorians över huvud inte seriösa företag.

Eftersom inte heller övriga förslag påverkar seriösa företag får en analys byggd på förordningen (1998:1820) om särskild konsekvensanalys av reglers effekter för små företags villkor anses överflödigt. Det bör dock nämnas att förslagen gynnar de seriösa företagen eftersom förslagen kommer att minska den otillbörliga konkurrensen från den svarta sektorn.

10 Författningskommentar

10.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter

1 kap.

1 §

Genom ändringen ersätts *andra stycket* med en hänvisning till 6 §. Härigenom klargörs att lagen är tillämplig på alla förflyttningar av punktskattepliktiga varor som omfattas av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. Givetvis under förutsättning att det är fråga om sådana varuförflyttningar som omfattas av 6 §. En annan sak är att tillämpningsområdet för transportkontroller även i fortsättningen skall vara begränsat till det som är eller kan antas vara en yrkesmässig vägtransport. Se avsnitt 8.2 och kommentaren till 2 kap. 1 §.

3 §

I ett nytt *tredje stycke* definieras vad som skall förstås med "EG-land". Uttrycket förekommer inte i lagens nuvarande lydelse. Uttrycket återfinns emellertid i nya 4 kap. 21 §. Definitionen av EG-land stämmer överens med definitionerna i 1 § fjärde stycket lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) och 1 § andra stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och har samma innebörd som definitionen i 1 kap. 7 § lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Vad som förstås med Europeiska gemenskapens punktskatteområde framgår av förordningen (1994:1785) om Europeiska gemenskapens punktskatteområde.

I ett nytt *fjärde stycke* definieras vad som skall förstås med "svenskt landterritorium". Uttrycket finns i den nya straffparagrafen 4 kap. 21 §. Fullbordat brott enligt 4 kap. 21 § förutsätter att varorna förflyttas inom, in till eller ut från svenskt landterritorium. Vidare finns uttrycket i en ny bestämmelse om frivillig rättelse, 4 kap. 24 §.

Definitionen av svenskt landterritorium knyter an till lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium. Enligt definitionen avses vad som enligt den lagen utgör antingen Sveriges landområden eller Sveriges inre vatten i form av insjöar, vattendrag och kanaler eller hamnar belägna vid Sveriges landområden. Det bör anmärkas att definitionen inte omfattar luft- rummet över svenskt landterritorium.

Hamnar, som är belägna i anslutning till inre vatten i form av insjöar, vattendrag och kanaler, får anses tillhöra Sveriges inre vatten. Ordalydelsen "hamnar belägna vid Sveriges landområden" får därmed självständig betydelse enbart när det är fråga om hamnar belägna vid Sveriges kuster och öar utanför kusterna.

5 §

I ett nytt *andra stycke* föreskrivs att kontrollåtgärder inte får genomföras slumpmässigt. Bestämmelsen är en kodifiering av vad som redan gäller i

dag enligt allmänna principer för kontroller i samband med passage av Sveriges inre gräns, dvs. då varor förs in från ett annat EG-land eller ut till ett sådant land. Sålunda gäller redan nu att s.k. stickprovskontroller eller systematiska kontroller inte är tillåtna i samband med passage av Sveriges inre gräns. Denna princip har kodifierats i 2 § lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen, inregränslagen (prop. 1995/96:166 s. 55 ff och 88). Det nya andra stycket är utformat efter mönster av 2 § inregränslagen. Till skillnad från inregränslagen kan kontroller enligt förevarande lag emellertid genomföras över hela landet. Bestämmelsen kommenteras även i avsnitt 8.3.

5 a §

Paragrafen, som är ny, motsvarar i sak 1 kap. 6 § andra stycket. Bestämmelserna flyttas hit av systematiska skäl. Samtidigt görs några smärre redaktionella ändringar.

6 §

Första stycket utformas som ett villkor för förflyttning av punktskattepliktiga varor, för det fall en sådan förflyttning omfattas av cirkulationsdirektivets krav på ledsagardokument, säkerhet eller anmälan. En punktskattepliktig vara får förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium endast om dessa krav är uppfyllda. Bestämmelsens bakgrund och syften behandlas i avsnitt 6.3.1. Villkoret för förflyttning av punktskattepliktiga varor straffsanktioneras genom de nya paragraferna 4 kap. 21–23 §§. I bilagorna 2–4 till departementspromemorian Straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatte regler för alkohol, tobak och mineraloljor (Ds 2001:58) redovisas de föreskrifter om ledsagardokument, säkerhet och anmälan som omfattas av den här bestämmelsen.

Med svenskt territorium förstås Sveriges landområden, Sveriges sjöterritorium med inre vatten och territorialhavet samt luftrummet över landområdena och sjöterritoriet. Begreppet svenskt territorium har samma innebörd som i 2 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) och 1 kap. 5 § tullagen (2000:1281). Se prop. 1999/2000:126 s. 139 och prop. 1999/2000:124 s. 107.

Nuvarande andra stycket flyttas till nya 5 a §.

Bestämmelsen i *andra stycket* motsvarar i sak nuvarande tredje stycket. I bestämmelsen görs endast några redaktionella ändringar. Det bör påpekas att bestämmelsen nu får direkt betydelse för i vilken mån första styckets villkor för en varuförflyttning skall anses uppfyllt. I dag har bestämmelsen nämligen endast betydelse för bedömningen av om förutsättningarna för omhändertagande enligt 2 kap. 9 § är uppfyllda.

I *tredje stycket* föreskrivs att villkoren för förflyttning i första stycket inte skall gälla punktskattepliktiga varor som återutförs enligt 2 kap. 16 § eller 3 kap. 1 §. Det bör noteras att enligt nämnda bestämmelser skall varorna återutföras på villkor som Tullverket bestämmer. Det kan röra sig om villkor om färdväg m.m. Följs inte de villkor som Tullverket ställer upp gäller första stycket.

I 17 a § tredje stycket lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen finns

också bestämmelser om återutförelse. Även sådan återutförelse undantas från första stycket i förevarande paragraf.

2 kap.

2 §

I ett nytt *andra stycke* tas, efter mönster av 7 § andra stycket inregränslagen, in en upplysning om att det finns ytterligare bestämmelser om kontrollbefogenheter i smuglingslagen. Kontrollbefogenheterna i smuglingslagen förutsätter dock att det föreligger brottsmisstanke.

6 §

Första meningen tas bort. Bakgrunden är att skyldigheten att tillse att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet medföljer är en skyldighet som regleras genom de olika skattelagarna (LTS, LAS och LSE) och genom nya 1 kap. 5 a §. Skyldigheten att tillse att varorna inte förflyttas i strid med villkoret i 1 kap. 6 § gäller var och en som medverkar till förflyttningen av varan. Det behövs därför inte längre någon särskild skyldighet för förare att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med vid förflyttningen. Den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet förflyttar punktskattepliktiga varor i strid med villkoret i 1 kap. 6 § kan fällas till ansvar enligt nya 4 kap. 21 §§. I övrigt görs vissa redaktionella ändringar.

Bestämmelsen är straffsanktionerad genom 4 kap. 27 §.

8 §

I paragrafen regleras hur länge en transportkontroll får pågå. Genom en *ny andra mening* ges möjlighet för Tullverket att i det enskilda fallet förlänga denna tid med upp till ytterligare sex timmar. Detta gäller under förutsättning att föraren eller ägaren till de varor som skall kontrolleras inte medverkar. Vilka skyldigheter förare och ägare till varor som skall kontrolleras följer av 6 och 7 §§. Ändringen behandlas även i avsnitt 8.3.

Den nya bestämmelsen kan bli tillämplig exempelvis om en förare hindrar Tullverket att undersöka varorna genom att vägra att öppna förvaringsutrymmen. Av proportionalitetsprincipen i 1 kap. 5 § följer att en förlängning inte får pågå längre än vad som nödvändigt för att kunna genomföra undersökningen (jfr prop. 1997/98:100 s. 182).

Det bör tilläggas att en transportkontroll inte innefattar någon befogenhet att hålla kvar den som stannats. Förevarande bestämmelse reglerar alltså endast hur länge den som är föremål för en transportkontroll kan fråntas möjligheten att disponera över de varor och annan egendom som omfattas av kontrollen.

9 §

Paragrafen anger grundförutsättningarna för och syftet med ett omhändertagande. Syftet med ett omhändertagande är att kontrollera om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig. Det bör även nämnas att enligt 2 kap. 13 § skall Tullverket besluta om skatt på varor, under förutsättning att skattskyldighet har inträtt enligt skattelagarna (LTS, LAS eller LSE) och att varorna har transporterats i strid med 1 kap. 6 §.

I *första stycket* föreskrivs nu att varorna får tas om hand även i syfte att kontrollera om de transporterats i strid med 1 kap. 6 §. Ändringen är en

konsekvens av dels att det i 1 kap. 6 § föreskrivs att punktskattepliktiga varor får förflyttas inom, in till eller ut från Sverige endast om cirkulationsdirektivets krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan är uppfyllda, dels att denna villkorsbestämmelse straffsanktioneras genom nya 4 kap. 21 §. Det som nu föreskrivs innebär alltså att det kan bli aktuellt att omhänderta en vara även om det redan från början står klart att skatt inte skall tas ut i Sverige.

9 a §

Paragrafen, som är ny, kommenteras i avsnitt 8.7. En motsvarande bestämmelse för varor som påträffats i postförsändelser ges i nya 3 kap. 4 a §.

Om punktskattepliktiga varor tas om hand gäller 9 § tredje och fjärde styckena, vilket bl.a. innebär att ett omhändertagande enligt förevarande paragraf, i likhet med ett omhändertagande enligt 9 §, får verkställas omedelbart.

En följdändring görs i 25 § smugglingslagen.

15 §

Ändringen i *första stycket 3* är redaktionell.

Eftersom *punkten 5* i första stycket är överflödig tas den bort. Ett förverkande innebär nämligen att äganderätten till varan övergår till staten. Förverkandet träder, utan något särskilt beslut, i stället för ett omhändertagande. Omhändertagandet har därmed upphört oavsett om ett beslut om upphävande sedermera meddelas. Det bör anmärkas att ett beslag enligt rättegångsbalken eller smugglingslagen upphör utan något särskilt beslut när ett beslut om förverkande enligt nämnda lagar vunnit laga kraft.

16 §

Enligt nuvarande första stycket får alkoholvaror inte lämnas ut om det är sannolikt att varan är avsedd att bjudas ut till försäljning i Sverige och den som gör anspråk på varan inte är berättigad att bedriva partihandel enligt alkohollagen (1994:1738) eller inte har föreskrivet tillstånd för försäljning enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. Om det inte är sannolikt att varorna skall säljas i Sverige finns det alltså ingen möjlighet att hålla kvar varorna med stöd av första stycket. Av nuvarande andra stycket följer dock att alkoholvaror aldrig får lämnas ut till den som saknar rätt att föra in varan enligt bestämmelserna i 4 kap. 2 § alkohollagen eller 4 § lagen om försäljning av teknisk sprit m.m. Enligt huvudregeln i 4 kap. 2 § alkohollagen får alkoholdrycker föras in till Sverige endast av den som har rätt att bedriva partihandel och av Systembolaget. I andra stycket 4 kap. 2 § alkohollagen föreskrivs om undantag från huvudregeln. Det rör sig om undantag för resandeförsel för personligt bruk m.m. Den som saknar rätt att bedriva partihandel kan alltså bara få ut alkoholdrycker om något av undantagen i 4 kap 2 § andra stycket alkohollagen är tillämpligt. Detta gäller, som redan antytts, oavsett om det är sannolikt att varorna skall bjudas ut till försäljning i Sverige eller inte.

När det gäller teknisk sprit krävs tillstånd för såväl försäljning som införsel. Den som saknar rätt att föra in teknisk sprit får med hänsyn till

nuvarande andra stycket aldrig ut spriten och även här oavsett om det är sannolikt att spriten skall bjudas ut till försäljning i Sverige eller inte.

Det som sagts ovan innebär att en alkoholvara alltid skall hållas kvar om den som gör anspråk på varan saknar rätt att föra in varan. Det som föreskrivs i första stycket om att det skall vara sannolikt att varan skall bjudas ut till försäljning i Sverige m.m. framstår därför som överflödigt. Saknas införselrätt blir ju resultatet att varorna inte skall lämnas ut oavsett hur en prövning enligt första stycket faller ut. Det är därför tillräckligt att föreskriva att alkoholvaror inte skall lämnas ut till den som saknar rätt att föra in varorna. Detta skall givetvis endast gälla för alkoholvaror som förts in till Sverige och inte varor som omhändertagits i samband med utförsel eller kontroller av inhemska transporter.

Bestämmelserna i första stycket om alkoholvaror slopas alltså utan att ersättas. Det som i dag föreskrivs i andra stycket skall i stället gälla generellt. Bestämmelserna i första stycket om tobaksvaror flyttas utan ändringar till en ny paragraf, 16 a §. Att tobaksvaror inte skall få lämnas ut till den som är under 18 år skall gälla även i fortsättningen och det kommer precis som i dag att följa av andra stycket.

Enligt 17 a § lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen skall när förutsättningarna för att vägra lämna ut en vara är uppfyllda den enskilde ges möjlighet att återutföra varan. Detta är en lämplig ordning som dels gör systemet mindre stelbent, dels underlättar Tullverkets hantering. En sådan ordning bör därför införas i förevarande paragraf. Det föreskrivs därför i ett nytt tredje stycke att om förutsättningarna för att vägra lämna ut en vara är uppfyllda skall den som gjort anspråk på varan ges möjlighet att återutföra varan på villkor som Tullverket bestämmer. Tullverket ges alltså befogenhet att besluta om villkor för varje utförsel. Det kan t.ex. handla om villkor om färdväg m.m. Villkoren för förflyttning av punkt-skattepliktiga varor i 1 kap. 6 § gäller inte för varor som återutförs i enlighet med Tullverkets villkor.

Möjligheten att återutföra varor föranleder ingen ändring i bestämmelserna om förverkande i 2 kap. 17 §. Förverkande får enligt dagens regler ske om ett beslut om att en vara inte får lämnas ut har vunnit laga kraft. I de fall den enskilde väljer att återutföra varan kommer något beslut om att vägra lämna ut varan aldrig att fattas och förverkande kan då inte ske. Avböjer han möjligheten att återutföra varan fattas beslut om att vägra lämna ut varan och förverkande kan då ske när beslutet vunnit laga kraft.

16 a §

Paragrafen är ny. Bestämmelsen flyttas hit från 16 § första stycket. Bestämmelsen är endast tillämplig om det är sannolikt att varorna skall bjudas ut till försäljning i Sverige. Det saknas därför skäl att föreskriva om en möjlighet för den som gör anspråk på varorna att återutföra dem. Om någon är beredd att föra ut varorna är det ju knappast sannolikt att varorna skall bjudas ut till försäljning i Sverige. Det bör noteras att för utförseln gäller villkoren i 1 kap. 6 §. Om det är sannolikt att den som gör anspråk på varorna inte kommer att följa dessa villkor kan varorna hållas kvar med stöd av nya 16 § b.

Genom en ändring i 2 kap. 17 kommer den paragrafen att hänvisa även till beslut enligt förevarande paragraf.

16 b §

I paragrafen, som är ny, föreskrivs att Tullverket skall få vägra lämna ut en vara även på den grunden att det är sannolikt att varan annars kommer att förflyttas i strid med 1 kap. 6 §.

Paragrafen införs mot bakgrund av ändringarna i 1 kap. 6 § och 2 kap. 9 §. Enligt 1 kap. 6 § skall punktskattepliktiga varor få förflyttas inom, in till eller ut från Sverige endast om cirkulationsdirektivets krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan är uppfyllda. Genom en ändring i 2 kap. 9 § kommer en punktskattepliktig vara att få tas om hand även för kontroll av om varuförflyttningen sker i strid med 1 kap. 6 § och alltså inte som i dag bara för att kontrollera om skatt skall betalas i Sverige. Fortfarande gäller dock enligt 2 kap. 15 § första stycket 2 att ett omhändertagande skall upphävas, om Tullverket inte inom tre månader har fattat ett beslut om skatt. Detta gäller oavsett om syftet med omhändertagandet är att kontrollera om skatt skall betalas eller om förflyttningen sker enligt 1 kap. 6 §. Tullverket ges därför möjlighet att vägra lämna ut varan för att förhindra att den förflyttas vidare i strid med 1 kap. 6 §. Bestämmelsen är som redan antytts tänkt att tillämpas i fall då ett omhändertagande upphävs på grund av att Tullverket inte beslutat om skatt inom tre månader räknat från omhändertagandet.

Om någon däremot betalar skatt för en omhändertagen vara får brister i förhållande till cirkulationsdirektivets krav på ledsagardokument, säkerhet eller anmälan anses läkta. En vara för vilken skatt betalats kan alltså inte hållas kvar med stöd av förevarande paragraf.

Genom en ändring i 2 kap. 17 kommer den paragrafen att hänvisa även till beslut enligt förevarande paragraf.

17 §

Ändringen är föranledd av de nya paragraferna 16 a och 16 b §§.

22 §

Paragrafen reglerar förfarandet med förverkad egendom. Genom ändringarna anpassas förfarandet till vad som gäller för egendom som förverkats med stöd av smugglingslagen. Ändringarna behandlas i avsnitt 8.9. Motsvarande ändringar görs i inregränslagen.

23 §

Ändringen är en följd av de ändringar som görs i 22 §.

3 kap.

1 §

I femte stycket regleras det förhållandet att mottagaren av en påträffad alkohol- eller tobaksvara saknar rätt att föra in varan enligt bestämmelser i alkohollagen (1994:1738), lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. eller tobakslagen (1993:581).

Enligt dagens regler skall Tullverket på egen bekostnad återsända varan till avsändaren. Nu föreskrivs i stället att varan skall tas om hand och avsändaren ges möjlighet att återutföra varan på villkor som Tullverket bestämmer. Tullverket ges alltså möjlighet att besluta om villkor för varje utförelse. Det kan t.ex. handla om att bestämma på vilket sätt varorna skall återutföras. Villkoren för förflyttning av punktskattepliktiga varor i

1 kap. 6 § gäller inte för varor som återutförs i enlighet med Tullverkets villkor. Ändringen behandlas i avsnitt 8.12.

Föreskrifter om hur avsändaren skall underrättas om omhändertagandebeslutet och om möjligheten att återutföra varan kommer att ges i förordningen (1998:518) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter eller efter bemyndigande meddelas av Tullverket.

Om varans avsändare inte utnyttjar möjligheten att återutföra varan, får denna med stöd av 3 kap. 7 § första stycket 2 förverkas. Enligt andra stycket i samma lagrum får varan förverkas först sedan tre månader förflutit från den dag då beslutet att omhänderta varan fattades. Den tid inom vilken den enskilde skall ha fört ut varan bör därför aldrig vara kortare än tre månader. Om varans avsändare däremot utnyttjar möjligheten att återutföra varan, skall omhändertagandet upphävas enligt 3 kap. 6 § första stycket 4.

4 §

Paragrafen innehåller de grundläggande förutsättningarna för och syftet med ett omhändertagande. Genom ändringen anpassas paragrafen till vad som enligt 2 kap. 9 § gäller i fråga om omhändertagande i samband med transportkontroller.

4 a §

Paragrafen, som är ny, behandlas i avsnitt 8.7. En motsvarande bestämmelse för varor som påträffats vid en transportkontroll ges i nya 2 kap. 9 a §.

Av hänvisningen till det nya andra stycket i 4 § följer att ett omhändertagande enligt förevarande paragraf, i likhet med ett omhändertagande enligt 4 §, får verkställas omedelbart.

En följdändring görs i 25 § smugglingslagen.

6 §

Punkten 3 i *första stycket* byter beteckning till 5. Vidare införs två nya punkter, 3 och 4. Dessutom utvidgas tillämpningsområdet för punkten 2 något.

Ändringen i *punkten 2* bör ses mot bakgrund av *punkten 1*. I punkten 1 föreskrivs att ett omhändertagande skall upphävas om det inte längre finns grund för omhändertagandet. Vad som utgör grund för ett omhändertagande föreskrivs i 3 kap. 4 §. Enligt den bestämmelsen, i dess nuvarande lydelse, får en alkohol- eller tobaksvara tas om hand om det finns anledning att anta att skattskyldighet föreligger och att skatten inte har betalats eller säkerhet inte ställts för skattens betalning. Syftet är att kontrollera om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig. Av 3 kap. 4 § och förevarande paragraf, i deras nuvarande lydelse, följer att det inte längre finns någon grund för ett omhändertagande om den skattskyldige betalar skatten. Det förhållandet att påfordrad skatt betalats skall således enligt nuvarande ordning alltid medföra att omhändertagandet hävs med stöd av punkten 1.

Genom de ändringar som nu föreslås i 3 kap. 4 § kommer dock Tullverket även att få ta hand om varor för kontroll av om varuförflyttningen sker i strid med 1 kap. 6 §. *Punkten 1* i förevarande paragraf innebär att

varorna förblir omhändertagna om det konstateras att varorna förflyttats i strid med 1 kap. 6 §. Som sägs i kommentaren till 2 kap 16 § skall dock brister i förhållande till cirkulationsdirektivets krav på ledsagardokument, säkerhet eller anmälan anses läkta om skatten för en omhändertagen vara betalas. Grund för ett omhändertagande kan därför i princip inte anses finnas kvar om skatten betalas. Det bör dock anges uttryckligen att ett omhändertagande skall upphävas om skatten betalas. Grunderna för upphävande kompletteras därför med en uttrycklig bestämmelse för de fall skatten betalas. Detta görs genom att punkten 2 utvidgas till att omfatta även dessa fall. I likhet med vad som gäller i dag skall punkten 2 också tillämpas när mottagaren utnyttjar möjligheten i 3 kap. 5 § att lösa ut den omhändertagna varan genom att betala ett belopp som motsvarar den punktskatt som belöper på varan.

I *punkten 3* föreskrivs efter förebild i 2 kap. 15 § första stycket 4 att ett omhändertagande skall upphävas om varan tas i beslag enligt rättegångsbalken eller smugglingslagen. Detta är en nyhet. Ändringen görs för att samma regler skall gälla för omhändertagna varor oavsett om varorna omhändertagits i samband med en transportkontroll eller en kontroll av postförsändelser. Varor som påträffas i samband med en kontroll av postförsändelser kan nämligen i likhet med varor som påträffas i samband med transportkontroller tas i beslag.

Genom *punkten 4* regleras den situationen att någon utnyttjar den nya möjligheten i 3 kap. 1 § sista stycket att återutföra en omhändertagen vara. Återutförs en omhändertagen vara skall omhändertagandet alltså upphävas.

Andra stycket anpassas till ändringarna i första stycket.

4 kap.

21 §

I 1 kap. 6 § föreskrivs att punktskattepliktiga varor får förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium endast om cirkulationsdirektivets krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan är uppfyllda. Denna bestämmelse straffsanktioneras genom förevarande paragraf. I 22 § straffbeläggs grova brott och i 23 § föreskrivs om ansvar för försök till brott enligt förevarande paragraf.

Bakgrunden till och syftena med straffparagrafen behandlas i avsnitten 6.1 och 6.3.1.

Straffparagrafen är – liksom smugglingslagens och skattebrottslagens (1971:69) straffbestämmelser – i princip en s.k. blankettstraffbestämmelse, dvs. en bestämmelse som huvudsakligen innehåller själva straffsatsen och som för brottets innehåll väsentligen hänvisar till andra bestämmelser. Straffparagrafen får alltså sitt innehåll väsentligen genom 1 kap. 6 § och de bestämmelser som den bestämmelsen i sin tur hänvisar till.

Vad som skall förstås med att någon ”i strid med 1 kap. 6 § förflyttar punktskattepliktiga varor” bestäms alltså med utgångspunkt i vilka krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan som ställs i LTS, LAS, LSE och de bestämmelser i cirkulationsdirektivet som anges i 1 kap. 5 a §. Det bör dock anmärkas att 1 kap. 6 § andra stycket föreskriver att en förflyttning inte anses ha skett i strid med kraven på ledsagardokument om ett ledsagardokument som åtföljer varorna innehåller endast smärre bris-

ter. I bilagorna 2–4 till departementspromemorian Straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatteregler för alkohol, tobak och mineraloljor (Ds 2001:58) redovisas de föreskrifter om ledsagardokument, säkerhet och anmälan som omfattas av 1 kap. 6 §.

Vad som avses med ”punktskattepliktiga varor” anges i 1 kap. 2 §. Vad som skall förstås med ”svenskt landterritorium” och ”ett annat EG-land” regleras 1 kap. 3 §. Innebörden av begreppet svenskt territorium behandlas i kommentaren till 1 kap. 6 §.

Ett brott enligt förevarande paragraf förutsätter att varan förflyttas i strid med cirkulationsdirektivets krav på ledsagardokument, säkerhet eller anmälan. Brott enligt första stycket 1 är fullbordat i och med att varan förflyttas inom svenskt landterritorium. Det är, som framhållits i avsnitt 6.3.2, tillräckligt att förflyttningen har påbörjats. Brott enligt första stycket 2 är fullbordat i och med att varan förflyttas från ett annat EG-land till svenskt landterritorium, dvs. så snart varan finns inom svenskt landterritorium. Brott enligt första stycket 3 är fullbordat i och med att varan passerar över territorialgränsen. Att någon har påbörjat en förflyttning mot territorialgränsen utan att iaktta cirkulationsdirektivets bestämmelser kan alltså inte föranleda ansvar för fullbordat brott enligt första stycket 3. Däremot kan ansvar utdömas enligt 23 § för försök till sådant brott (jfr motsvarande ordning för brott enligt 3 § tredje stycket 1 smugglingslagen; prop. 1999/2000:124 s. 117). Det bör noteras att första stycket 3 även omfattar punktskattepliktiga varor som förs ut till tredje land. Punktskattepliktiga varor som exporteras till tredje land skall nämligen i vissa fall åtföljas av ett ledsagardokument, se till exempel 22 § första stycket 4 LAS.

Straffansvaret enligt första stycket 1 omfattar bl.a. att en upplagshavare i Sverige transporterar obeskattade varor till en annan svensk upplagshavare utan att ställa säkerhet för den skatt som kan påföras honom i Sverige. Säkerhet skall ställas innan transporten påbörjas. (11 § LTS, 10 § LAS och 4 kap. 4 § första stycket LSE). Om en upplagshavare i Sverige förflyttar obeskattade varor till en annan svensk upplagshavare via ett annat EG-land skall varorna åtföljas av ett ledsagardokument (23 § första stycket 2 LTS, 22 § första stycket 2 LAS och 6 kap. 3 § första stycket 2 LSE). Saknas ledsagardokument kan första stycket 1 bli tillämpligt, men även punkterna 2 och 3. Även i vissa andra situationer kan fler än en punkt vara tillämplig. Punkten 1 och punkten 2 kan t.ex. tillämpas på förflyttningen av ett och samma varuparti. Så kan bli fallet i följande exempel. En person A transporterar ett varuparti med lastbil från Tyskland till Lund utan att varorna är åtföljda av ledsagardokument. En person B transporterar varupartiet vidare till Gävle för att där låta distribuera varorna till avnämare i Gävle. Det nu sagda innebär att A kommer att ha gjort sig skyldig till brott enligt punkten 2. Är B:s transport från Lund till Gävle att se som ett led i en pågående förflyttning från Tyskland till Gävle, är transporten underkastad skyldigheten att vara åtföljd av ledsagardokument även under körningen från Lund till Gävle. I sådant fall är emellertid brott enligt punkten 2 redan fullbordat och har B i stället gjort sig skyldig till brott enligt punkten 1.

De allmänna uppsåtsreglerna skall tillämpas. En genomgång av de allmänna uppsåtsreglerna finns i propositionen Ändringar i brottsbalken

m.m. (prop. 1993/94:130, s. 20 och 51) och i propositionen En ny smugglingslag (prop. 1999/2000:124 s. 80 ff).

De allmänna uppsåtsreglerna kan leda till frihet från ansvar då gärningsmannen är okunnig om eller har en felaktig uppfattning om bakomliggande bestämmelser. Det torde gälla t.ex. bestämmelser om ledsagardokument eller säkerhet (se 1 kap. 5 a och 6 §§). Som jämförelse kan nämnas bestämmelsen i 2 § skattebrottslagen om skattebrott. Den bestämmelsen torde tillämpas så att en villfarelse rörande skattelagstiftningens innehåll – i motsats till ett misstag om innebörden av skattebrottslagen – utesluter uppsåt (jfr Hans Thornstedt m.fl., Skattebrotten, 1994, s. 36–39, och prop. 1995/96:170 s. 98 ff, 159 f och 252 f).

Det bör emellertid framhållas att omständigheterna i många fall sannolikt talar för att den som inför en vara måste ha insett att varan omfattas av cirkulationsdirektivets krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan. Motsvarande gäller vid utförelse och förflyttningar inom landet. För straffansvar torde det inte krävas att gärningsmannen har någon kännedom om bestämmelsernas närmare innehåll eller utformning. Överhuvudtaget är det från allmän synpunkt av vikt att beviskravet inte tillämpas på ett sådant sätt att den som måste ha insett att han förflyttar punktskattepliktiga varor i strid med bestämmelserna om ledsagardokument m.m. undgår ansvar (jfr prop. 1999/2000:124 s. 183).

Enligt 23 kap. 4 § brottsbalken första stycket skall ansvar som föreskrivs i brottsbalken för viss gärning ådömas inte bara den som utfört gärningen utan även annan som främjat den med råd eller dåd. Där föreskrivs också att detsamma skall gälla beträffande i annan lag eller författning straffbelagd gärning, för vilken fängelse är föreskrivet. Med att fängelse är föreskrivet förstås att fängelse ingår i straffskalan; endast rena bötesbrott är undantagna (jfr prop. 1993/94:130 s. 27). Den som inte är att anse som gärningsman döms, om han har förmått annan till utförandet, för anstiftan av brottet och annars för medhjälp till det.

Brottet är gradindelad, med angivande av om fängelse kan följa för respektive brottsgrad. Det innebär att ansvar för medverkan kan ådömas såväl den som utfört gärningen (gärningsmannen) som annan som främjat gärningen med råd eller dåd. Detta gäller dock endast vid brott som inte är att anse som ringa. Vid brott som är att anse som ringa och som alltså endast kan föranleda penningböter kan enbart den som utfört gärningen, dvs. gärningsmannen, ådömas ansvar (jfr Lagrådets yttrande i prop. 1999/2000:124).

Straffskalorna i förevarande paragraf sträcker sig från penningböter, i de fall brottet är att anse som ringa, till fängelse högst två år, i de fall brottet inte är att anse som ringa. Brottens straffvärde kan många gånger komma att ligga på bötesnivå, dvs. penningböter eller dagsböter. Som ett exempel på ringa fall kan nämnas att någon ställt säkerhet för skattens betalning men inte sett till att varorna åtföljs av ett ledsagardokument. Ett annat exempel är att säkerhet ställts och att ledsagardokument medföljer varorna men att varorna inte anmälts till Riksskatteverket. I dessa och andra ringa fall kan åtal komma att underlåtas enligt nya 29 §.

Fängelsepåföljd är avsedd att komma till användning då det är fråga om större mängder av varor som införs vid ett enda tillfälle eller mindre mängder som införs vid flera tillfällen. Straffvärdet är betingat av att sådan införelse sätter cirkulationsdirektivets beskattningssystem ur spel.

Förfarandet innebär ju att samhället inte får möjlighet att följa upp att en varuförflyttning verkligen blir beskattad i Sverige eller i ett annat Emland. Vad som nu sagts om införsel gäller även utförsel och varuförflyttningar inom landet i strid med cirkulationsdirektivets bestämmelser om ledsagardokument m.m.

I *andra stycket* regleras oaktsamhetsbrottet. I likhet med vad som gäller enligt 7 § smugglingslagen skall ansvar inte utdömas för gärningar som är att anse som ringa. Om någon skulle undgå ansvar för uppsåtligt brott på den grunden att han inte har känt till cirkulationsdirektivets bestämmelser om ledsagardokument, säkerhet och anmälan, bör han i regel anses ha varit grovt oaktsam genom att inte informera sig om bestämmelserna. Bestämmelserna om ledsagardokument m.m. har tillkommit i syfte att avskaffa gränsformaliteter eller med andra ord för att förverkliga den inre marknaden för punktskattepliktiga varor. Förfarandet för förflyttningar av punktskattepliktiga varor är alltså harmoniserat genom cirkulationsdirektivet. För att medlemsstaternas skall kunna upprätthålla en effektiv kontroll är det av synnerlig vikt att bestämmelserna i cirkulationsdirektivet efterlevs. Som en allmän utgångspunkt bör därför gälla att det skall ställas betydande krav på att den som avser att förflytta en punktskattepliktig vara informerar sig om vad som gäller. Inte minst mot bakgrund av att det i princip nästan enbart är fråga om kommersiella varuförflyttningar.

Genom bestämmelsen i *tredje stycket* slås fast att brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor är subsidiärt i förhållande till gärningar avseende alkoholvaror som är belagda med straff i 3, 4, 5, 7 eller 12–14 § smugglingslagen. Det rör sig bl.a. om fall då någon dels för in alkoholdrycker utan att ha rätt till det enligt alkohollagen (1994:1783), dels för in teknisk sprit utan att ha rätt till det enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. Bestämmelsen innebär vidare att det inte heller uppkommer någon brottskonkurrens mellan ett brott enligt 21 § första stycket 1 och brottet olovlig befattning med smuggelgods. I sådana fall skall ansvar enbart utdömas för olovlig befattning med smuggelgods. Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 6.3.1.

Brottskonkurrens mellan det nya brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor och skattebrott kan uppkomma. Här är dock avsikten att ansvar för båda brotten skall utdömas (s.k. olikartad brottskonkurrens). Bakgrunden härtill är följande.

Skattebrott föreligger om någon antingen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. Brott enligt förevarande paragraf föreligger om någon förflyttar en punktskattepliktig vara i strid med det villkor som föreskrivs i 1 kap. 6 §. Skattebrott och brott enligt förevarande paragraf omfattar alltså olika gärningsmoment. Båda straffbestämmelserna är alltså, enligt sina lydelse, tillämpliga i fall det uppstår fara för ett skatteundandragande genom att den som otillåtet förflyttar en vara blir skattskyldig till följd av förflyttningen och underlåter att lämna deklaration.

Av betydelse i konkurrensfrågan är vidare syftet med straffparagraferna. Syftet med förevarande straffparagraf är att straffsanktionera förflytt-

ningsvillkoret i 1 kap. 6 §. Avsikten med förflyttningsvillkoret och straffsanktioneringen är att värna cirkulationsdirektivets system med en särskild beskattningsordning för punktskattepliktiga varor. Förflyttningsvillkoret i 1 kap. 6 § är knutet till cirkulationsdirektivets bestämmelser om ledsagardokument, säkerhet och anmälan. Dessa bestämmelser får, generellt sett, anses vara av grundläggande betydelse för möjligheterna att kontrollera och upprätthålla den gemensamma beskattningsordning som skall gälla i medlemsstaterna. Förevarande paragraf innebär enkelt uttryckt att medlemsstaternas gemensamma kontrollfunktioner straffsanktioneras. Skattebrottet har ett annat syfte nämligen att säkerställa att svensk skatt betalas. Ansvar enligt förevarande paragraf bör därför utdömas oavsett om någon i det enskilda fallet även skall dömas för skattebrott.

I olika led av sådana brott som omfattas av förevarande paragrafer kommer det visserligen knappast att vara möjligt att knyta skattskyldigheten till den eller de som åtalats för brotten. Skulle den åtalade emellertid dömas för såväl brott enligt förevarande paragraf som skattebrott med anledning av en och samma förflyttning, ligger det i sakens natur att det samlade straffvärdet i förhållandevis begränsad mån påverkas av att den åtalade döms för båda dessa brott.

22 §

I paragrafen behandlas grov olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. För ansvar krävs att alla objektiva och subjektiva förutsättningar enligt 21 § är uppfyllda. Uppsåtet skall täcka sådana försvårande omständigheter som anges i paragrafen och som har anknytning till det åtalade händelseförloppet.

Straffskalan stämmer överens med vad som föreskrivs för grovt skattebrott, grovt smugglingsbrott och grovt tullbrott i skattebrottslagen (1971:69) och smugglingslagen.

I *andra stycket* ges exempel på omständigheter som särskilt skall beaktas vid bedömningen av om ett brott enligt 21 § är grovt. Omständigheten att gärningen ”ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning” har hämtats från smugglingslagen (5 och 10 §§) och skattebrottslagen (4 §). Detsamma gäller omständigheten att ”gärningsmannen använt falska handlingar”, som finns i 10 § smugglingslagen och 4 § skattebrottslagen. I likhet med vad som gäller grovt brott enligt nyss nämnda lagar är avsikten att brottsrubriceringen grovt brott skall förbehållas den från allmän synpunkt mest allvarliga brottsligheten. En helhetsbedömning av samtliga omständigheter skall göras. Särskild vikt skall dock tillmätas de omständigheter som anges i *andra stycket*.

Liksom i skattebrottslagen och smugglingslagen har uttrycket falska handlingar samma innebörd som i 14 kap. brottsbalken. De handlingar som främst kommer att vara aktuella är ledsagardokument och bevis om att säkerhet ställts. Är dessa handlingar falska bör gärningen i regel bedömas som grov. Detta mot bakgrund av att nämnda handlingar utgör viktiga kontrollinstrument i det gemensamma systemet för punktskatter, dvs. den ordning för förflyttningar av punktskattepliktiga varor som ges i cirkulationsdirektivet. Falska ledsagardokument och falska bevis om ställd säkerhet undergräver därför allvarligt medlemsstaternas möjlighe-

ter att genomföra effektiva kontroller och därmed på sikt hela det gemensamma systemet för punktskatter.

Med att ”gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövas systematiskt eller i större omfattning” förstås främst fall då förflyttningen är ett led i en systematisk eller omfattande förflyttning av varor för försäljning inom eller utom landet. Så är fallet då en förflyttning kan anses vara organiserad med hänsyn till att mängden varor talar för att det finns en organisation för såväl förvaring som distribution till försäljningskanaler. Det bör i princip sakna betydelse om det är någon annan än den som förflyttar varorna som svarar för denna organisation. Det krävs endast att den som förflyttar varorna har uppsåt i förhållande till den angivna omständigheten.

23 §

I paragrafen straffbeläggs försök till brott enligt 21 och 22 §§. I kommentaren till 21 § behandlas frågan om vid vilken tidpunkt ett brott skall anses fullbordat och situationer då ansvar för försök till brott kan komma ifråga.

Det bör noteras att huvudbrottet, olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, i fråga om alkoholvaror är subsidiärt i förhållande till vissa brott enligt smugglingslagen. Det följer av 21 § tredje stycket och innebär i sin tur att även försöksbrottet är subsidiärt i förhållande till de straffbestämmelser som anges i 21 § tredje stycket.

24 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om frivillig rättelse. Bestämmelsen gäller den som från ett annat EG-land uppsåtligen eller av grov oaktamhet för in en punktskattepliktig vara i strid med 1 kap. 6 §. Enligt bestämmelsen kan han undgå ansvar om han före ankomsten, eller senast vid ankomsten, till svenskt landterritorium frivilligt ser till att förflyttningen inte fortsätter i strid med villkoret i 1 kap. 6 §. Som exempel kan nämnas att den som för in varan omedelbart kontakter Tullverket och meddelar att villkoret i 1 kap. 6 § inte är uppfyllt. Detta gäller givetvis endast under förutsättning att han inte haft anledning att anta att transporten står under kontroll eller kommer att kontrolleras. Bestämmelsen är utformad efter förebild av 15 § smugglingslagen.

25 §

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 24 §.

26 §

Paragrafen motsvarar nuvarande 2 kap. 25 §.

27 §

Paragrafen ersätter 2 kap. 26 §, som straffsanktionerar 2 kap. 6 §. Enligt 2 kap. 6 § skall förare dels se till att föreskrivna ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med transporten, dels vid transportkontroll tillhandahålla Tullverket dessa dokument. Genom en ändring i 2 kap. 6 § behålls dock endast skyldigheten att tillhandahålla Tullverket medföljande dokument eller bevis om ställd säkerhet. I linje härmed ändras straff-

sanktioneringen till att avse den som uppsåtligen inte tillhandahåller dokumenten eller bevisen.

28 §

Paragrafen innehåller nya bestämmelser och föreskriver att bestämmelserna i 16–26 §§, 27 § första och tredje styckena samt 29, 30, 32 och 33 §§ i smugglingslagen om förverkande, förundersökning, tvångsmedel, åtal samt talan och beslut om förverkande skall tillämpas i fråga om brott enligt 21–23 §§. Det innebär bl.a. att varor som varit föremål för brott kan förverkas. Detsamma gäller egendom som använts som hjälpmedel vid brott. Hänvisningen till smugglingslagen innebär också att Tullverket får befogenhet att inleda förundersökning angående brott enligt 21–23 §§. Dessutom får tjänstemän vid Tullverket och Kustbevakningen befogenheter avseende gripande, beslag, husrannsakan, kroppsvisitation och kroppsbesiktning.

I stället för att hänvisa till 31 § smugglingslagen och den prövning som skall göras innan åtal eller talan om förverkande väcks ges en självständig bestämmelse om sådan prövning i 29 §.

29 §

Genom paragrafen samordnas de föreslagna straff- och förverkandebestämmelserna i 4 kap. 21–23 och 28 §§ med bestämmelserna i 4 kap. 1 § om transporttillägg.

För det första föreskrivs en begränsning av möjligheterna att väcka åtal för brott i fall då gärningen utgör grund för att påföra transporttillägg. Det bör framhållas att utöver den här föreslagna bestämmelsen om åtalsprövning, gäller bestämmelserna om åtalsunderlåtelse i 20 kap. 7 § rättegångsbalken samt 16 och 17 §§ lagen (1964:167) med särskilda bestämmelser om unga lagöverträdare.

Bestämmelsen är utformad efter mönster av 31 § första stycket smugglingslagen. På motsvarande sätt som när det gäller den bestämmelsen är syftet med förevarande åtalsbestämmelse att en straffrättslig prövning skall tillgripas endast i de fall då den administrativa sanktion som kan komma att påföras med anledning av gärningen, dvs. här transporttillägget, framstår som en från allmän synpunkt otillräcklig reaktion (jfr prop. 1999/2000:124 s. 179). Liksom när det gäller brott enligt smugglingslagen kan särskilda skäl för att väcka åtal finnas med hänsyn till brottets beskaffenhet. Är brottet av en sådan svårighetsgrad att det kan föranleda annan påföljd än böter, bör åtal i princip alltid väckas. Även när böter är en tillräcklig påföljd kan det dock finnas särskilda skäl för åtal. Avsikten är att den här paragrafen skall tillämpas i överensstämmelse med motsvarande bestämmelse i smugglingslagen (prop. 1999/2000:124 s. 179).

Vidare begränsas möjligheten att med stöd av hänvisningen i 28 § väcka talan om förverkande. Detta stämmer i princip överens med vad som gäller enligt 31 § andra stycket smugglingslagen.

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

9 a §

I ett nytt tredje stycke genomförs artikel 9.2 om s.k. vägledande omständigheter i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. Syftet med bestämmelsen är att underlätta bedömningen av om varor som en enskild person förvärvat i ett annat EG-land och själv transporterat till Sverige skall anses vara avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk enligt 9 a § första stycket 2. I sådant fall föreligger inte skattskyldighet enligt 9 § första stycket 5. I stället omfattas införseln av beskattningsreglerna i lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel. När denna upphör att gälla, den 1 januari 2004, kommer sådan införsel att omfattas fullt ut av den skattefrihet som följer av principerna för den inre marknaden (jfr artikel 8 i cirkulationsdirektivet).

Motsvarande bestämmelse föreslås införd som ett nytt tredje stycke i 8 a § i lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS).

Bakgrunden till och syftet med bestämmelserna i förevarande paragraf och 8 a § LAS har behandlats närmare i den allmänna motiveringen, avsnitt 7. Om en vara skall anses vara avsedd för personligt bruk skall avgöras genom en nyanserad helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Särskild vikt skall dock fästas vid sådana omständigheter som anges i tredje stycket.

Inledningsvis bör det uppmärksammas att skattefrihet enligt första stycket 2 aldrig kan komma ifråga då någon utför en transport för annans räkning. Skattefriheten gäller nämligen endast enskild person som dels förvärvat varorna i ett annat EG-land, dels själv transporterat dem till Sverige (jfr prop. 1998/99:127 s. 21–28 och 32 samt där refererat avgörande av EG-domstolen). Det innebär att skattefriheten aldrig kan komma ifråga vare sig det är en yrkeschaufför eller någon annan som transporterar varorna för sin arbetsgivares eller en kunds räkning eller överhuvudtaget annans räkning. Skattefriheten kan således inte heller omfatta den som äger ett bolag och för dettas räkning transporterar varorna. I dessa fall blir det alltså överhuvudtaget *inte* aktuellt att komma in på någon prövning av om varorna skall anses vara avsedda för enskilt bruk. I det fall någon bedriver en rörelse under enskild firma kan det däremot bli aktuellt att göra en sådan prövning.

Enligt *punkten 1* skall särskilt beaktas ”varuinnehavarens yrkesmässiga förhållanden och skälen för innehavet”. Det förhållandet att den som för in en större mängd cigaretter har en tobaksaffär eller servicebutik är en omständighet som talar för att varorna inte är att anse som avsedda för personligt bruk. Detsamma gäller givetvis den som är belagd med att vara involverad i s.k. svart varuförsäljning. Vad varuinnehavaren uppger som skäl för innehavet bör tillmätas betydelse. Detta bör dock vägas mot övriga omständigheter.

Punkten 2 gäller ”var varorna påträffas under eller efter införseln”. Punkten bör ses mot bakgrund av att skattskyldigheten enligt 9 § första stycket 5 avser den som från ett annat EG-land till Sverige ”för in eller

tar emot” punktskattepliktiga varor. Redan av det skälet måste hänsyn kunna tas till såväl förhållandena vid införseln som efter införseln. Sådan hänsyn måste emellertid tas oavsett om det är den som för in varorna eller den som tar emot dem som är skattskyldig. Påträffas varorna exempelvis i en lastbil eller i ett lagerutrymme talar detta för att varorna är avsedda för annat än personligt bruk. Detsamma gäller varor som påträffas under sådana förhållanden inne i landet.

Punkten 3, ”hur varorna förflyttats under eller efter införseln”, gäller själva sättet att föra in varorna och därefter förflytta dem vidare. Har varorna förts in i omgångar under begränsad tid talar detta för att de inte är avsedda för personligt bruk. Detsamma gäller om varorna varit föremål för omotiverade omlastningar under eller efter införseln. Det ligger i sakens natur att med uttrycket ”under eller efter införseln” avses hela färden från säljaren i det andra EG-landet.

Punkten 4, ”de handlingar som finns angående varorna”, tar sikte på handlingar som utvisar hos vem inköpet är gjort, eventuella transporthandlingar och handlingar utvisande vad som sker med varorna efter införseln. Av viss betydelse är således bl.a. om det finns, eller saknas, handlingar som utvisar att varorna inhandlats från detaljist. Utvisar handlingarna att inköpet är gjort i grossistledet talar det givetvis med avsevärd styrka för att varorna inte är avsedda för personligt bruk.

Punkten 5, ”varornas art”, gäller närmast vilken sorts varor det är. Detta torde ha störst betydelse beträffande alkoholdrycker. Att någon inhandlar samma sorts alkohol i större mängder talar för att varorna inte är avsedda för personligt bruk.

Punkten 6, ”varornas kvantitet”, har behandlats ingående i den allmänna motiveringen, avsnitt 7. Här skall dock tilläggas att – som framgår av där angivna rättsfall – det är av betydelse om den införda kvantiteten varor exempelvis inte står i normal relation till den enskildes ekonomiska förhållanden eller vad som framkommit om hans alkoholkonsumtion. För det fall införseln har skett vid flera tillfällen är det av betydelse om införseln har haft en sammantaget stor omfattning i förhållande till den tidsperiod varunder införseltillfällen har ägt rum.

Som framhålls i den allmänna motiveringen (avsnitt 7) får de omständigheter som Högsta domstolen har tillmätt betydelse – vid tillämpningen av 4 kap. 2 § andra stycket 2 p alkohollagen i förhållande till smugglingslagen – i grunden anses vara i överensstämmelse med de omständigheter som anges i cirkulationsdirektivet. De omständigheter som Högsta domstolen har tillmätt betydelse innefattas därmed i förslaget. Uppräkningen av omständigheter är inte uttömmande. De omständigheter som pekats ut är emellertid sådana som anges i artikel 9.2. i cirkulationsdirektivet och som särskilt avseende bör fästas vid. Denna ordning möjliggör sålunda för myndigheter och domstolar att även beakta andra omständigheter. En helhetsbedömning skall alltid göras av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Ytterst är det fråga om att bedöma huruvida omständigheterna i det enskilda fallet är sådana att varorna skall anses avsedda för personligt bruk i den mening som avses i LAS och LTS eller för annat ändamål, en bedömning som i praktiken bör stämma överens med tillämpningen av 4 kap. 2 § andra stycket 2 p alkohollagen. Se vidare avsnitt 7 där det finns en redogörelse för Högsta domstolens praxis på området.

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

8 a §

Se författningskommentaren till 9 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

10.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

4 kap.

1 och 9 §§

Genom ändringarna i aktuella paragrafer och upphävandet av 10 § kommer distansförsäljning att regleras på samma sätt som i lagen (1994:1563) om tobaksskatt och lagen (1994:1564) om alkoholskatt. Syftet är att ordalydelseerna i de tre lagarna så långt möjligt skall vara identiska. Det rör sig alltså om en anpassning av ordalydelsen.

Bestämmelsen i 10 § tredje stycket om att en utländsk säljare som är juridisk person med fast driftställe här inte behöver företrädas av en av beskattningsmyndigheten godkänd representant flyttas dock inte över till 9 § utan slopas. Syftet med detta är att de krav som ställs på nämnda representant även skall kunna ställas på det fasta driftstället. Se vidare avsnitt 10.8. I övrigt är inga sakliga ändringar avsedda.

10.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen

17 d §

Ändringen är behandlad i den allmänna motiveringen, avsnitt 8.9.

10.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1225) om ändring i lagen om straff för smuggling

25 §

I paragrafen föreskrivs att om ett beslag av egendom hävs och egendomen finns hos annan än Tullverket, skall egendomen överlämnas till Tullverket i vissa fall. De fall som anges i paragrafens nuvarande lydelse är att egendomen skall bli föremål för tullbehandling eller någon åtgärd enligt inregränslagen. Syftet med bestämmelsen är att varorna inte skall undandras sådana åtgärder som det ankommer på Tullverket att vidta enligt reglerna i annan lagstiftning (jfr prop. 1999/2000:124 s. 167 f).

Genom ändringen i paragrafen läggs ett fall till då egendom skall lämnas över till Tullverket. Det gäller fall då egendomen skall bli föremål för åtgärder enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK). Bakgrunden till ändringen behandlas i den allmänna motiveringen, avsnitt 8.7. Se även kommentarerna till 2 kap. 9 a § och 3 kap. 4 a § LPK.

10.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:400) om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

10 kap.

32 a §

Paragrafen reglerar vilka skattskyldiga för tobaks-, alkohol- och energiskatt som skall lämna en särskild skattedeclaration för varje skattepliktig händelse. Huvudregeln är att den som inte skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 7 f–h skall redovisa skatten i en särskild skattedeclaration. Deklarationen skall lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen.

I *andra stycket* görs ett undantag från huvudregeln. Där föreskrivs att den som är distansförsäljare och som inte företräds av en representant som är godkänd av Riksskatteverket skall redovisa skatten i en särskild skattedeclaration för varje skattepliktig händelse. Att distansförsäljare skall företrädas av en godkänd representant följer av 16 § andra stycket lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), 15 § andra stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och 4 kap. 9 § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).

Syftet med den nya bestämmelsen är att endast skattskyldiga som följer reglerna för distansförsäljning skall få redovisa skatten för redovisningsperioder och få den skattecredit som det innebär. När det gäller deklARATIONSTIDEN föreskrivs att deklARATIONEN skall lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast när leveransen från det andra EU-landet påbörjas. Syftet med att tidigarelägga deklARATIONSTIDEN för de distansförsäljare som inte följer reglerna är att skattebrottslagen (1971:69) skall bli tillämplig i större utsträckning. Detta utvecklas i avsnitt 6.4. Där finns även en utförligare redogörelse för reglerna om distansförsäljning.

Av 16 § tredje stycket LTS, 15 § tredje stycket LAS, och 4 kap. 9 § tredje stycket följer att reglerna om godkänd representant inte gäller för en utländsk säljare som är en juridisk person med fast driftställe här i landet. Denna bestämmelse slopas dock för att göra det möjligt att ställa samma krav på det fasta driftstället som i dag ställs på nämnda representant. Se vidare kommentaren till 16 lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

I *tredje stycket* görs ett undantag från deklARATIONSTIDEN i första stycket. Bestämmelsen gäller de som är skattskyldiga på grund av att de till Sverige från ett annat EU-land för in eller tar emot varor som släppts för konsumtion i det andra EU-landet, s.k. övriga skattskyldiga. Den som gör det skall enligt 17 § LTS, 16 § LAS och 4 kap. 11 § LSE ställa säkerhet för skattens betalning innan transporten från det andra EU-landet påbörjas. Bestämmelsen gäller dock även den som är skattskyldig enligt 16 § fjärde stycket LTS för överföringar av tobaksvaror från ett annat EU-land till Sverige. Det rör sig om överföringar utan vinstsyfte men som inte är gåvoförsändelser. Den som är skattskyldig för sådana överföringar skall också ställa säkerhet för skattens betalning. Säkerheten skall ställas innan transporten från det andra EU-landet påbörjas. För de skattskyldiga som inte ställer säkerhet enligt nyss nämnda bestämmelser tidigareläggs nu deklARATIONSTIDEN. I stället för att lämna in deklARATIONEN senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen, som föreskrivs i första stycket, skall de lämna in deklARATIONEN senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast vid införseln eller om det är fråga om överföringar av tobaksvaror

senast när leveransen av varorna påbörjas. Syftet med ändringen är även här att skattebrottslagen skall bli tillämplig i större utsträckning. Detta utvecklas i avsnitt 6.4. Där finns också en utförligare redogörelse för bestämmelserna om s.k. övriga skattskyldiga och skattepliktiga överföringar av tobaksvaror.

10.8 Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:419) om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

16 §

Ändringarna i *första* och *andra styckena* är redaktionella.

En distansförsäljare är per definition en näringsidkare i ett annat EU-land. Enligt andra stycket skall en sådan försäljare företrädas av en av beskattningsmyndigheten godkänd representant. Representanten skall enligt fullmakt från säljaren som ombud för denne svara för redovisningen av skatten och i övrigt företräda säljaren i skattefrågor. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten. I *tredje stycket* föreskrivs att kravet på representant inte gäller en utländsk säljare som är juridisk person med fast driftställe här i landet.

Enligt artikel 10.3 i cirkulationsdirektivet (se ovan under 9 a §) får medlemsstaterna införa bestämmelser om att punktskatten skall betalas av en representant. Denne måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och godkänd av skattemyndigheterna där. Denna möjlighet har alltså Sverige utnyttjat genom bestämmelsen i andra stycket. Bestämmelsen i tredje stycket om undantag från kravet på representant har inte sin grund i cirkulationsdirektivet. Bestämmelsen utformades nämligen med dåvarande 22 kap. 6 mervärdesskattelagen (1994:200) som förebild (prop. 1994/95:56 s. 90). Bestämmelsen på mervärdesskatteområdet har numer ersatts av andra regler (prop. 2001/02:28).

Tredje stycket avser distansförsäljare som är utländska juridiska personer med fast driftställe i Sverige. Det kan t.ex. röra sig om ett bolag i ett annat EU-land med filial i Sverige. Distansförsäljning förutsätter att varorna levereras från ett annat EU-land. De varor som säljs kan därför inte lagras i Sverige. Förekomsten av t.ex. en filial i Sverige innebär alltså att kravet på representant inte gäller. Filialen är till skillnad från representanten inte skyldig att svara för redovisningen av skatten och inte heller skyldig att se till att underlag för kontroll av skatteredovisningen finns tillgängligt på filialkontoret. Dessa skyldigheter har den utländske säljaren i egenskap av skattskyldig. Han är dock inte skyldig att se till att underlaget finns tillgängligt i Sverige. Det är mot den nu angivna bakgrunden svårt att se varför förekomsten av ett fast driftställe, t.ex. en filial, skall innebära att kravet på representant inte skall gälla. För att de krav som i dag ställs på en sådan representant som avses i andra stycket även skall kunna ställas på en distansförsäljares fasta driftställe i Sverige bör tredje stycket slopas. Det bör tilläggas att det naturligtvis inte finns något som hindrar att den som t.ex. ansvarar för en filial utses till representant, givetvis under förutsättning att beskattningsmyndigheten godkänner denne.

10.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:420) om
ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

15 §

Se avsnitt 10.8.

10.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:422) om
ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Upphävande av 4 kap. 10 §

Se avsnitt 10.4

Sammanfattning av departementspromemorian Straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatteregler för alkohol, tobak och mineraloljor

Bilaga 1

I promemorian utreds frågan om att skärpa den straffrättsliga sanktioneringen av EG:s beskattningsordning för punktskatter på alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. I samband därmed utvärderas Tullverkets kontrollbefogenheter avseende förflyttningar av varor inom denna beskattningsordning. Dessutom behandlas förslag om lagändringar som Tullverket och Riksskatteverket har lagt fram. Myndigheternas förslag syftar främst till att förbättra möjligheterna att kontrollera punktskattepliktiga varor som förs in till Sverige från andra EG-länder.

Beskattningsordningen och den straffrättsliga sanktioneringen

EG:s beskattningsordning för punktskatter är grundad på det s.k. cirkulationsdirektivet. Om punktskattepliktiga varor förflyttas för kommersiellt ändamål från ett EG-land till ett annat och förflyttningen inte sker mellan särskilt godkända s.k. skatteupplag, inträder enligt beskattningsordningen i allmänhet skattskyldighet i det sistnämnda EG-landet. Så blir fallet även om varan redan är beskattad i det andra EG-landet. Beskattningsordningens bestämmelser föreskriver skyldighet att vid varuförflyttningar upprätta ledsagardokumentet, ställa säkerhet, anmäla varuförflyttningen till behörig myndighet och låta varorna åtföljas av ledsagardokumentet och bevis om ställd säkerhet.

Cirkulationsdirektivets bestämmelser om ledsagardokument, säkerhet och anmälningsskyldighet är av grundläggande betydelse för att kontrollera att varor som förflyttats mellan EG-länder blir beskattade. I promemorians utvärdering konstateras att nuvarande straffrättsliga sanktioner av cirkulationsordningens bestämmelser är otillräckliga och att tillämpningsområdet för Tullverkets kontrollbefogenheter behöver sträckas ut så att de täcker en större del av beskattningsordningen.

Förslag om villkor för varuförflyttningar och straffsanktionering

Punktskattepliktiga alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter skall få förflyttas inom, in till eller ut från landet, endast om bestämmelserna i EG:s cirkulationsdirektiv om ledsagardokument, ställande av säkerhet och anmälningsskyldighet är uppfyllda.

Smugglingslagens bestämmelser om straff, förverkande, förundersökningsrätt för Tullverket, tvångsmedel, åtal och talan om förverkande skall göras tillämpliga vid in- och utförsel som sker i strid med cirkulationsordningens bestämmelser. Straffskalan begränsas dock till att omfatta böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är att anse som ringa, penningböter. Likvärdiga bestämmelser skall stiftas när det gäller varuförflyttningar inom landet.

När det gäller tobaksvaror och mineraloljeprodukter innebär förslagen en klar förbättring av den straffrättsliga sanktioneringen. Enligt nuvarande ordning kan nämligen endast skattebrott bli aktuellt vid införsel av

sådana varor/produkter från andra EU-länder. Vidare föreligger ett sådant brott först när deklarationstiden gått ut, dvs. i allmänhet förhållandevis lång tid efter införseln. Härtill kommer att ett sådant brott inte kan föranleda att de införda varorna förverkas. Den nya ordningen kommer att innebära bl.a. att det föreligger ett fullbordat smugglingsbrott i samband med införseln samt att varorna och hjälpmedel vid smugglingsbrottet kan tas i beslag och förverkas.

Den föreslagna lagändringen kommer att få mindre betydelse i fråga om alkoholvaror. Det beror på att det krävs rätt enligt alkohollagen för att kommersiellt få föra in alkoholvaror från andra EU-länder. De som för in alkoholvaror i syfte att undandra skatt saknar oftast sådan rätt, vilket innebär att fråga är om smuggling och att smugglingslagen således kan tillämpas.

Ändrad tidpunkt för ingivande av deklaration

Bestämmelserna om tidpunkten för att ge in deklaration ändras. Den som för kommersiellt ändamål för in punktskattepliktiga varor utan att han är upplagshavare eller utan att han förvärvat varan från en upplagshavare skall – med några undantag – ha lämnat in deklarationen till beskattningsmyndigheten senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, dvs. senast när varorna förs in till landet eller leveransen påbörjas. Därmed kan skattebrottslagen bli tillämplig i de fall varorna upptäcks i samband med införseln.

Även denna ändring är en påtaglig förbättring när det gäller straffsanktioneringen av beskattningsordningen. Den som i dag upptäcks i samband med en införsel undgår nämligen ansvar för skattebrott eftersom deklarationstiden inte gått ut. Så är alltså fallet även om han eller hon ankommer med varorna i uttalad avsikt att undandra skatt och i strid med bestämmelserna om ledsagardokument, säkerhet och anmälningsskyldighet. Misstanke om skattebrott kan nämligen inte uppkomma förrän deklarationstiden gått ut.

Införlivande av cirkulationsdirektivets bestämmelser om s.k. vägledande omständigheter

I alkohol- och tobaksskattelagarna införlivas cirkulationsdirektivets bestämmelser om gränsdragningen mellan privat och kommersiell införsel.

Vid bedömningen om fråga är om privat eller kommersiell införsel skall enligt bestämmelser i cirkulationsdirektivet särskilt vissa omständigheter beaktas (s.k. vägledande omständigheter). Enligt bestämmelserna får en medlemsstat därvid i bevissyfte föreskriva specificerade, i direktivet angivna, kvantitativa referensnivåer. I promemorian föreslås dock inte sådana föreskrifter.

Syftet med förslaget är att öka förutsebarheten vid tillämpningen av alkohol- och tobaksskattelagarna samt att främja en enhetlig rättstillämpning.

Övrigt

Bilaga 1

I promemorian lämnas även vissa lagförslag som främst rör olika hanteringsfrågor inom Tullverkets verksamhet och anpassningar av punktskattekontrollagen och, i några fall, inregränslagen till bestämmelser i bl.a. tullagen.

Lagförslagen i departementspromemorian Straffrättslig sanktionering av EG:s punktskatteregler för alkohol, tobak och mineraloljor

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter

dels att 2 kap. 24–27 §§ skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 2 kap. 24 § skall utgå,

dels att det i lagen skall införas femton nya paragrafer, 1 kap. 5 a §, 2 kap. 9 a §, 3 kap. 4 a § och 4 kap. 13 a, 13 b och 21–30 §§, samt närmast 4 kap. 21 § en ny rubrik av följande lydelse,

dels att 1 kap. 1, 3, 5 och 6 §§, 2 kap. 2, 6, 8, 9, 15, 16, 22 och 23 §§, 3 kap. 1, 4 och 6 §§ samt 4 kap. 14 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §

Denna lag är tillämplig vid punktskattekontroll som avser sådan hantering av punktskattepliktiga varor som omfattas av 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, senast ändrat genom rådets direktiv 96/99/EG.

Denna lag är tillämplig vid punktskattekontroll som avser sådan hantering av punktskattepliktiga varor som omfattas av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor¹, senast ändrat genom rådets direktiv 2000/47/EG², om hanteringen utgör sådana varuförflyttningar som avses i 6 §.

Bestämmelserna i denna lag är endast tillämpliga på

1. yrkesmässig hantering av punktskattepliktiga varor,

2. distansförsäljning av punktskattepliktiga varor, och

3. postförsändelser.

¹ EGT L 076, 23.3.1992, s. 1, (Celex 31992L0012).

² EGT L 161, 1.7.2000, s. 81 (Celex 32000L0047).

3 §

Med handling avses framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel.

Med transportmedel avses varje slag av fordon som används för transport på väg.

Med ett EG-land avses ett område som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde.

Med svenskt landterritorium avses vad som enligt lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium utgör Sveriges landområden, Sveriges inre vatten i form av insjöar, vattendrag och kanaler samt hamnar belägna vid Sveriges landområden.

5 §

Ett beslut om åtgärd enligt denna lag får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den enskilde.

Kontroller enligt denna lag får inte utformas på sådant sätt att urvalet av vad och vem som kontrolleras sker slumpmässigt.

5 a §

I fall då de regler om ledsagardokument och säkerhet som föreskrivs i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi inte är tillämpliga, skall förflyttningar av punktskattepliktiga varor åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet i den utsträckning som följer av artiklarna 7 och 18 i det direktiv som anges i 1 kap. 1 § samt omfattas av säkerhet för betalning av skatt i den utsträckning som följer av artiklarna i 7, 10, 13 och 15 i nämnda direktiv.

6 §

Transporter av punktskattepliktiga varor skall åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet samt omfattas av

En punktskattepliktig vara får förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium, endast om
a) ledsagardokument har upp-

säkerhet för betalning av skatt enligt vad som föreskrivs i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

I fall då de regler som avses i första stycket inte är tillämpliga skall transporter av punktskattepliktiga varor åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet i den utsträckning som följer av artiklarna 7 och 18 i det direktiv som anges i 1 kap. 1 § samt omfattas av säkerhet för betalning av skatt i den utsträckning som följer av artiklarna i 7, 10, 13 och 15 i nämnda direktiv.

En transport av punktskattepliktiga varor anses inte ha skett i strid med första eller andra stycket om ett ledsagardokument som åtföljer transporten innehåller endast smärre brister.

rättats,

b) säkerhet har ställts,

c) ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet åtföljer varorna, och

d) anmälningsskyldighet har fullgjorts,

allt enligt vad som är föreskrivet i 2 § angivna lagar, i föreskrifter som utfärdats med stöd av dessa lagar eller i 5 a §.

En förflyttning av punktskattepliktiga varor anses inte ha skett i strid med första stycket om ett ledsagardokument som åtföljer varorna innehåller endast smärre brister.

2 kap.

2 §³

Tullverket får vid transportkontroll undersöka transportmedel, lådor, behållare eller andra utrymmen i transportmedel, containrar eller tankar där punktskattepliktiga varor kan förvaras under transport. Verket får vidare eftersöka och granska ledsagardokument, bevis om ställd säkerhet och andra handlingar som kan vara av betydelse för beskattningen samt undersöka och ta prov på varor. Verket får vid granskningen använda tekniska hjälpmedel som finns i transportmedlet.

Ytterligare bestämmelser om befogenheter bl.a. avseende kroppsvisitation och kroppsbesiktning finns i lagen (2000:1225) om straff för smuggling.

6 §⁴

Förare är skyldiga att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med transporten i enlighet med 1 kap. 6 §. Vid transportkontroll skall förare tillhandahålla Tullverket nämnda

Vid en transportkontroll skall föraren tillhandahålla Tullverket medföljande ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet.

³ Senaste lydelse 1999:438.

⁴ Senaste lydelse 1999:438.

8 §

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar.

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar. *Om den som är föremål för kontroll inte medverkar vid denna, får den pågå under längre tid, dock högst tolv timmar.*

9 §

Om en punktskattepliktig vara påträffas vid transportkontroll och om det finns anledning att anta att transporten *inte* sker i *enlighet* med 1 kap. 6 § får de varor, handlingar, lådor, behållare, containrar eller tankar som medförs vid transporten tas om hand för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig.

Om en punktskattepliktig vara påträffas vid transportkontroll och om det finns anledning att anta att transporten sker i *strid* med 1 kap. 6 § får de varor, handlingar, lådor, behållare, containrar eller tankar som medförs vid transporten tas om hand

1. för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig, *eller*

2. för kontroll av om transporten sker i *strid* med 1 kap. 6 §.

Annan egendom än punktskattepliktiga varor som kan antas transporteras i *strid* med 1 kap. 6 § och handlingar får tas om hand med stöd av första stycket endast om

1. det behövs för sådan kontroll som avses i första stycket, eller

2. när det gäller egendom, det finns anledning att anta att egendomen döljer punktskattepliktiga varor.

Har ett beslut om omhändertagande fattats gäller 2 och 3 §§ i tillämpliga delar.

Ett beslut om omhändertagande får verkställas omedelbart.

9 a §

Punktskattepliktiga varor får tas om hand även sedan de varit föremål för beslag enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller 27 kap. rättegångsbalken, om varorna har påträffats vid en transportkontroll och grund för ett omhändertagande fortfarande föreligger enligt 9 § första stycket.

15 §⁵

Ett omhändertagande av en punktskattepliktig vara skall upphävas om

1. det inte längre finns grund för omhändertagandet,

⁵ Senaste lydelse 2000:1223.

2. ett beslut om skatt enligt 13 § inte har fattats inom tre månader från den dag då beslutet att omhänderta varan fattades,

3. skatt som påförts enligt 13 § betalats,

4. ett beslut om beslag enligt 27 kap. rättegångsbalken eller lagen (2000:1225) om straff för smuggling meddelas för varan,

5. *egendomen förklaras förverkad, eller*

6. det är oskäligt att låta omhändertagandet bestå.

Den som gör anspråk på en punktskattepliktig vara som har varit omhändertagen svarar för att varan hämtas.

4. ett beslut om beslag enligt 27 kap. rättegångsbalken eller lagen (2000:1225) om straff för smuggling meddelas för varan, *eller*

5. det är oskäligt att låta omhändertagandet bestå.

16 §⁶

En alkohol- eller tobaksvara får inte lämnas ut om det är sannolikt att varan är avsedd att bjudas ut till försäljning i Sverige och

1. den som gör anspråk på en alkoholvara inte är berättigad att bedriva partihandel enligt alkohollagen (1994:1738) eller inte har föreskrivet tillstånd för försäljning enligt lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. för varan i fråga, eller

2. det är uppenbart att en tobaksvara är avsedd att bjudas ut till försäljning i strid med 11 § tobakslagen (1993:581) eller 4 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

Även om första stycket inte är tillämpligt får *alkoholvaror* inte lämnas ut till den som saknar rätt att föra in varan enligt bestämmelserna i 4 kap. 2 § alkohollagen eller 4 § lagen om försäljning av teknisk sprit m.m., och *tobaksvaror* inte lämnas ut till den som är under 18 år.

Även om första stycket inte är tillämpligt, får *en alkoholvara* inte lämnas ut till den som saknar rätt att föra in varan enligt bestämmelserna i 4 kap. 2 § alkohollagen eller 4 § lagen om försäljning av teknisk sprit m.m., och *en tobaksvara* inte lämnas ut till den som är under 18 år.

Utöver vad som anges i första och andra styckena får en punktskattepliktig vara inte lämnas ut, om ett omhändertagande av varan har upphävts med stöd av 15 § första stycket 2 och det är sannolikt att varan kommer att förflyttas i strid med 1 kap. 6 §.

22 §⁷

När ett beslut om förverkande av *mineraloljeprodukter eller annan egendom än punktskattepliktiga varor* vunnit laga kraft skall egendomen säljas genom Tullver-

När ett beslut om förverkande av *egendom* har vunnit laga kraft, skall egendomen säljas genom Tullverkets försorg *eller i den ordning som i allmänhet gäller för*

⁶ Senaste lydelse 1999:1010.

⁷ Senaste lydelse 1999:438.

kets försorg. Vid försäljningstillfället skall Tullverket göra förbehåll för en sådan känd rätt som gäller enligt 21 §. Om förverkad egendom inte kan säljas får den i stället förstöras.

I fråga om alkoholvaror som har förverkats enligt denna lag gäller lagen (1958:205) om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. i tillämpliga delar.

Tobaksvaror som har förverkats enligt denna lag skall förstöras genom Tullverkets försorg.

försäljning av förverkad lös egendom. Egendomen får i stället förstöras om

- 1. den inte kan säljas,*
- 2. den kan befaras komma till brottslig användning, eller*
- 3. den annars är olämplig för försäljning.*

Vad som anges i första stycket gäller endast om inget annat är föreskrivet i lag eller annan författning.

Vid försäljning enligt första stycket skall Tullverket göra förbehåll för sådan känd rätt som gäller enligt 21 §.

23 §

Har ett förverkande skett med stöd av 17 § första stycket 1 skall intäkterna från försäljning enligt 22 § första eller andra stycket användas till att betala punktskatten för varan. Om det därefter finns ett överskott skall detta ges ut till den vars vara förverkats om denne är känd. Annars skall överskottet tillfalla staten.

I andra fall än som avses i första stycket skall försäljningsintäkten ges ut till den vars egendom förverkats om denne är känd. Annars skall överskottet tillfalla staten.

Har ett förverkande skett med stöd av 17 § första stycket 1 skall intäkterna från försäljning enligt 22 § första stycket användas till att betala punktskatten för varan. Om det därefter finns ett överskott skall detta ges ut till den vars vara förverkats om denne är känd. Annars skall överskottet tillfalla staten.

3 kap.

1 §⁸

Tullverket får undersöka postförsändelser, såsom paket och brev, för att kontrollera om de innehåller alkohol- eller tobaksvaror.

Sådana försändelser får öppnas om det finns anledning att anta att de innehåller sådana varor som nämns i första stycket samt om de finns hos Tullverket eller på utväxlingspostkontoret.

Om en försändelse innehåller ett förtroligt meddelande skall detta omedelbart tillslutas och vidarebefordras till mottagaren.

Har en försändelse öppnats skall mottagaren och, om det är möjligt, avsändaren underrättas så snart som möjligt.

Om mottagaren av en alkoholvara som påträffas i en postförsändelse saknar rätt att föra in varan enligt bestämmelserna i 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738) eller 4 §

Om mottagaren av en alkoholvara som påträffas i en postförsändelse saknar rätt att föra in varan enligt bestämmelserna i 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738) eller 4 §

⁸ Senaste lydelse 1999:1010.

lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m., skall varan *sändas åter till avsändaren*. Detsamma gäller om försändelsen innehåller en tobaksvara och mottagaren är under 18 år. *Om avsändaren är okänd, eller om det av annan anledning inte finns möjlighet att återsända varan, skall denna tas om hand.*

lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m., skall varan *tas om hand*. Detsamma gäller om försändelsen innehåller en tobaksvara och mottagaren är under 18 år. *Avsändaren skall ges möjlighet att återutföra varan. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om hur avsändaren skall underrättas om beslutet och möjligheten att återutföra varan.*

4 §⁹

Alkohol- eller tobaksvaror som påträffas i en postförsändelse, och där förutsättningarna för införsel enligt 1 § är uppfyllda, får tas om hand av Tullverket för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig, om det finns anledning att anta

Om en alkohol- eller tobaksvara påträffas i en postförsändelse och om det finns anledning att anta att förflyttningen sker i strid med 1 kap. 6 §, får varan tas om hand av Tullverket

1. att skattskyldighet föreligger enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1563) om tobaksskatt, och

1. för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig, eller

2. att skatten inte har betalats eller att säkerhet för skattens betalning inte har ställts enligt dessa lagar.

2. för kontroll av om varuförflyttningen sker i strid med 1 kap. 6 §.

När det gäller förfarandet med omhändertagna varor tillämpas bestämmelserna i 2 kap. 12 §.

4 a §

Alkohol- och tobaksvaror får tas om hand även sedan de varit föremål för beslag enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller 27 kap. rättegångsbalken, om varorna har påträffats vid en kontroll enligt 1 § och grund för ett omhändertagande fortfarande föreligger enligt 4 § första stycket.

6 §

Ett omhändertagande skall upphävas, om

1. det inte längre finns grund för ett omhändertagande,

⁹ Senaste lydelse 1999:438.

2. mottagaren av en vara som omhändertagits enligt 4 § betalat ett belopp som motsvarar den skatt som belöper på varan, eller

3. det är oskäligt att låta omhändertagandet bestå.

När ett omhändertagande har upphävts enligt första stycket skall varan översändas till mottagaren. Detta gäller dock inte vara som omhändertagits med stöd av 1 §.

2. skatt som påförts enligt 5 §, eller ett belopp som motsvarar den skatt som belöper på varan, betalats,

3. ett beslut om beslag enligt 27 kap. rättegångsbalken eller lagen om straff för smuggling har meddelats för varan,

4. varan återutförs enligt 1 § femte stycket, eller

5. det är oskäligt att låta omhändertagandet bestå.

När ett omhändertagande har upphävts enligt första stycket 1, 2 eller 5 skall varan översändas till mottagaren.

4 kap.

13 a §

Tullverket får förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig för varor som omhändertagits enligt denna lag att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av en handling, om det behövs för ett beskattningsbeslut enligt denna lag.

Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs. Finns det anledning att anta att den skattskyldige eller, om denne är en juridisk person, en ställföreträdare för den skattskyldige har begått brott, får den skattskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.

13 b §

Tullverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia av en handling som rör en rättshandling mel-

lan den som föreläggs och den med vilken han ingått rätts-handlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för ett beskattningsbeslut enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl, får även någon annan person än sådan som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs.

14 §

Beslut enligt 2 kap. 1–6 §§ och 12 § får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Talan mot beslut enligt 3 kap. 5 § första stycket får föras även av mottagaren av varan.

Riksskatteverket får överklaga beslut enligt denna lag.

Beslut enligt 2 kap. 1–6 och 12 §§ samt 4 kap. 13 a och 13 b §§ får inte överklagas. Övriga beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

21 §

Den som uppsåtligen i strid med 1 kap. 6 § förflyttar punktskattepliktiga varor inom svenskt landterritorium, döms för brott mot cirkulationsordningen till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är att anse som ringa, till penningböter.

Den som av grov oaktsamhet begår en gärning som avses i första stycket, döms för olovlig varuförflyttning till böter eller fängelse i högst två år. Om gärningen är ringa, skall den inte medföra ansvar.

22 §

Om någon uppsåtligen i strid med 1 kap. 6 §

1. från ett annat EG-land för in punktskattepliktiga varor till svenskt landterritorium, eller

2. för ut punktskattepliktiga varor från svenskt landterritorium

över gränsen för svenskt territorium,

skall det anses som smuggling enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling.

Om någon av grov oaktsamhet begår en gärning som avses i första stycket, skall det anses som olovlig införsel eller olovlig utförsel enligt lagen om straff för smuggling.

23 §

För försök till brott mot cirkulationsordningen eller smuggling döms till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

24 §

Den som, senast vid en varas ankomst till svenskt landterritorium, frivilligt undanröjer fara för att förflyttningen fortsätter i strid med 1 kap. 6 §, döms inte till ansvar enligt 22 § första stycket 1 eller andra stycket tillsammans med den bestämmelsen.

25 §

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot skyldigheten att stanna på anmaning enligt 2 kap. 4 §, döms till penningböter.

26 §

Den som uppsåtligen bryter mot skyldigheten att legitimera sig eller på annat godtagbart sätt styrka sin identitet enligt 2 kap. 5 §, döms till penningböter. Ansvar skall dock inte dömas ut om den tillfrågades identitet genast kunnat fastställas.

27 §

Den som uppsåtligen bryter mot 2 kap. 6 §, döms till penningböter.

28 §

Särskilda bestämmelser om förverkande med anledning av brott

enligt 22 § eller 23 § tillsammans med den bestämmelsen finns i lagen (2000:1225) om straff för smuggling. Dessa bestämmelser gäller även vid brott enligt 21 § eller 23 § tillsammans med den bestämmelsen.

29 §

Särskilda bestämmelser om förundersökning, tvångsmedel, åtal m.m. med anledning av brott enligt 22 § eller 23 § tillsammans med den bestämmelsen finns i lagen (2000:1225) om straff för smuggling. Dessa bestämmelser gäller även vid brott enligt 21 § eller 23 § tillsammans med den bestämmelsen.

Av 1 § andra och tredje styckena lagen om straff för smuggling framgår att det i den lagen finns särskilda bestämmelser om förundersökning, tvångsmedel, åtal m.m. när det gäller annat sådant brott enligt denna lag som rör införsel till eller utförsel från landet.

30 §

Kan ett brott som avses i

1. 21 § första stycket eller 22 § första stycket eller försök till sådant brott, eller

2. 21 § andra stycket eller 22 § andra stycket

föranleda att transporttillägg enligt 1 § påförs, får åtal för brottet väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

Vad som sägs i första stycket gäller även talan om förverkande enligt 16 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller 28 § andra meningen denna lag tillsammans med den bestämmelsen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

Härigenom föreskrivs att 9 a och 22 §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 a §¹

Skattskyldighet enligt 9 § 5 föreligger inte för varor som förs in till Sverige

1. under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d §,

2. av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

3. som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

4. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

5. som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

Vid bedömningen av om varor är avsedda för personligt bruk enligt första stycket 2 skall särskilt beaktas

1. varuinnehavarens yrkesmässiga förhållanden och angivna skäl för innehavet,

2. var varorna påträffas under eller efter införseln,

3. hur varorna förflyttats under eller efter införseln,

4. de handlingar som finns angående varorna,

5. varornas art, och

6. varornas kvantitet.

22 §²

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

Den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 4 och 16 § första

¹ Senaste lydelse 1999:1068.

² Senaste lydelse 2001:516.

stycket och som inte har fullgjort sina skyldigheter enligt 16 § andra stycket första meningen och 18 §, skall lämna en deklaration för varje avsänd leverans. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast vid skattskyldighetens inträde.

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

Den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 6 skall lämna deklaration *när* varorna *tillverkas*. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna tillverkades.

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

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

Den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 skall lämna deklaration *för* skattepliktiga varor *som* förs till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast *vid skattskyldighetens inträde*.

Den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 6 skall lämna deklaration *för de tillverkade* varorna. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna tillverkades.

Den som enligt 16 § femte stycket överför en skattepliktig vara skall lämna en deklaration för varje avsänd leverans. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast *vid skattskyldighetens inträde*.

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

Härigenom föreskrivs att 8 a och 21 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 a §¹

Skattskyldighet enligt 8 § 5 föreligger inte för varor som förs in till Sverige

1. under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d §,

2. av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

3. som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

4. av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk,

5. som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

Regler om beskattning i vissa fall av införsel enligt första stycket 2 finns i lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel.

Vid bedömningen av om varorna är avsedda för personligt bruk enligt första stycket 2 skall särskilt beaktas

1. varuinnehavarens yrkesmässiga förhållanden och angivna skäl för innehavet,

2. var varorna påträffas under eller efter införseln,

3. hur varorna förflyttats under eller efter införseln,

4. de handlingar som finns angående varorna,

5. varornas art, och

6. varornas kvantitet.

21 §²

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

¹ Senaste lydelse 1069.

² Senaste lydelse 2001:517.

Den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 4 och som inte har fullgjort sina skyldigheter enligt 15 § andra stycket första meningen och 17 §, skall lämna en deklaration för varje avsänd leverans. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast vid skattskyldighetens inträde.

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

Den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 6 skall lämna deklaration *när* varorna *tillverkas*. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna tillverkades.

Den som, utan att vara registrerad varumottagare enligt 12 §, är skattskyldig enligt 8 § första stycket 7 skall lämna deklaration *när* skattepliktiga varor använts för annat än avsett ändamål. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna användes för annat än avsett ändamål.

Den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 5 skall lämna deklaration *för* skattepliktiga varor *som* förs till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast *vid skattskyldighetens inträde*.

Den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 6 skall lämna deklaration *för de tillverkade* varorna. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna tillverkades.

Den som, utan att vara registrerad varumottagare enligt 12 §, är skattskyldig enligt 8 § första stycket 7 skall lämna deklaration *för* skattepliktiga varor *som* använts för annat än avsett ändamål. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna användes för annat än avsett ändamål.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 2 § lagen (1994:1776) om skatt på energi skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

2 §¹

Oregistrerad varumottagare skall lämna deklaration för varje leverans av bränsle som han tagit emot och för vilket han är skyldig att betala skatt. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då han tog emot leveransen av bränslet.

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 4 och som inte har fullgjort sina skyldigheter enligt 4 kap. 10 § andra stycket första meningen och enligt 10 § första stycket, skall lämna en deklaration för varje avsänd leverans. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast vid skattskyldighetens inträde.

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 5 skall lämna deklaration *när bränslet* förs in till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast *fem dagar efter den dag då bränslet fördes in till Sverige.*

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 5 skall lämna deklaration *för bränsle som* förs in till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast *vid skattskyldighetens inträde.*

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 6 skall lämna deklaration *när bränslet tillverkas eller bearbetas.* Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag varan tillverkades eller bearbetades.

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 6 skall lämna deklaration *för det tillverkade eller bearbetade bränslet.* Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag varan tillverkades eller bearbetades.

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 7 skall lämna deklaration *när* bränsle använts för annat än avsett ändamål. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då bränslet användes för annat än avsett ändamål.

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 7 skall lämna deklaration *för* bränsle som använts för annat än avsett ändamål. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då bränslet användes för annat än avsett ändamål.

¹ Senaste lydelse 2001:518.

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 8 skall lämna deklara-
tion *när* bränsle använts för drift
av motordrivna fordon. Deklara-
tionen skall ha kommit in till be-
skattningsmyndigheten senast fem
dagar efter den dag då bränslet
användes för drift av motordrivna
fordon.

Den som är skattskyldig enligt
4 kap. 1 § 8 skall lämna deklara-
tion *för* bränsle *som* använts för
drift av motordrivna fordon. De-
klarationen skall ha kommit in till
beskattningsmyndigheten senast
fem dagar efter den dag då bräns-
let användes för drift av motor-
drivna fordon.

Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

5 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 17 d § lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 d §¹

När ett beslut om förverkande enligt denna lag vunnit laga kraft skall *varan förstöras* genom Tullverkets försorg. *I fråga om alkoholvaror gäller dock lagen (1958:205) om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. i tillämpliga delar.*

När ett beslut om förverkande enligt denna lag *har* vunnit laga kraft, skall *egendomen säljas* genom Tullverkets försorg *eller i den ordning som i allmänhet gäller för försäljning av förverkad lös egendom. Egendomen får i stället förstöras om*

- 1. den inte kan säljas,*
- 2. den kan befaras komma till brottslig användning, eller*
- 3. den annars är olämplig för försäljning.*

Vad som anges i första stycket gäller endast om inget annat är föreskrivet i lag eller annan författning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

¹ Senaste lydelse 1999:434.

6 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 25 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

25 §

Egendom som tagits i beslag enligt denna lag och som förvaras hos annan än Tullverket skall överlämnas till verket, om beslaget hävs och egendomen skall bli föremål för

1. tullbehandling, eller
2. någon åtgärd enligt lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen.

2. någon åtgärd enligt
a) lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel,
b) lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen, eller
c) lagen (1998:506) om punkt-skattkontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.

Om egendomen redan har sålts, skall köpeskillingen överlämnas till Tullverket för redovisning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

Efter remiss har följande lämnat yttrande över promemorians förslag: Riksdagens ombudsmän (JO), Hovrätten över Skåne och Blekinge, Helsingborgs tingsrätt, Göteborgs tingsrätt, Haparanda tingsrätt, Kammarrätten i Göteborg, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Skåne län, Länsrätten i Dalarnas län, Justitiekanslern (JK), Riksåklagaren (RÅ), Rikspolisstyrelsen, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet (BRÅ), Kustbevakningen, Statens Folkhälsoinstitut, Läkemedelsverket, Sjöfartsverket, Luftfartsverket, Posten AB, Tullverket, Riksskatteverket, Kommerkollegium, Företagarnas Riksorganisation, Näringslivets Nämnd för regelgranskning, Sveriges Advokatsamfund, Föreningen Svenskt Näringsliv/Stockholms Handelskammare, Svensk Handel, Transportindustriförbundet, Systembolaget, Sveriges Domareförbund, Tull–Kust, Svenska Petroleum Institutet, Swedish Match North Europe AB

Hovrätten för Övre Norrland har på grund av sjukdom inte kunnat lämna något yttrande och Juridiska Institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, har avstått från att lämna synpunkter.

Statens Järnvägar, Svenska Åkeriförbundet, Sveriges Redarförening, Sprit- och Vinleverantörsföreningen, Petroleumhandlarnas Riksförbund, Austria Tabak Scandinavia AB och Svenska Bryggareföreningen har inte hörsammat remissen.