

Innehållsförteckning

Förkortningar	7
Sammanfattning	9
Författningsförslag.....	13
1 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter	13
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	29
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt	32
4 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	35
5 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen	37
6 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling	38
1 Inledning.....	39
2 Huvuddragen i beskattningsordningen	43
2.1 Bakgrund	43
2.2 Sammanfattning av beskattningsreglerna	45
2.3 Några centrala begrepp	46
2.4 Cirkulationsdirektivets huvuddrag.....	47
2.4.1 Direktivets huvudprinciper för beskattningsordningen ...	47
2.4.2 Skattskyldighet för obeskattade skattepliktiga varor	47
2.4.3 Krav på dokument vid förflyttning av obeskattade skattepliktiga varor	49
2.4.4 Särskilt om beskattningsland vid överträdelse m.m. av suspensionsordningen	49

2.4.5	Skattskyldighet för beskattade skattepliktiga varor i kommersiella förhållanden	50
2.4.6	Införsel av beskattade varor för personligt bruk.....	51
2.4.7	Särskilda regler för postorderhandel och annan s.k. distansförsäljning.....	52
2.5	Huvuddragen i den svenska skattelagstiftningen	53
2.5.1	Skattskyldighet för upplagshavare.....	54
2.5.2	Skattskyldighet för varumottagare.....	56
2.5.3	Skattskyldighet för skatterepresentanter för upplagshavare	57
2.5.4	Skattskyldighet för säljare vid distansförsäljning.....	58
2.5.5	Skattskyldighet vid införsel för kommersiellt ändamål av varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land	58
2.5.6	Skattskyldighet vid införsel för icke kommersiellt ändamål av varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land	59
2.5.7	Skattskyldighet i vissa fall för annat än införsel.....	60
2.5.8	Särskilda bestämmelser om snus och tuggtobak.....	60
2.5.9	Bestämmelser om deklaration och beskattningsbeslut	60
2.5.10	Säkerhet, ledsagardokument och anmälan.....	63
3	Straffrättsliga frågor.....	67
3.1	Nuvarande ordning – en översikt.....	67
3.1.1	Närmare om skattebrott avseende tobak, alkohol och mineraloljor.....	69
3.1.2	Några tillämpningsfrågor i samband med skattebrottslagen	71
3.1.3	Närmare om smugglingsbrott avseende alkohol och tobak.....	74
3.2	Utländsk rätt.....	76
3.3	Överväganden angående de straffrättsliga frågorna.....	80
3.3.1	Förslaget i departementspromemorian Ny smugglingslag	82
3.3.2	Ökad möjligheter att tillämpa smugglingslagstiftningen	85
3.3.3	Ökade möjligheter att tillämpa skattebrottslagen	93
3.3.4	Ekonomiska konsekvenser.....	97
4	Ändringar i punktskattekontrollagen, inregränslagen m.m.	99
4.1	S.k. vägledande omständigheter vid införsel av tobaks- och alkoholvaror från andra EG-länder	99
4.2	Tullverkets befogenheter vid varuförflyttningar inom EG – en översikt av nuvarande ordning	104

4.3	Tullverkets befogenheter vid varuförflyttningar inom EG – överbäganden	107
4.3.1	Tillämpningsområdet för transportkontroller	108
4.3.2	Tillämpningsområdet för Transportkontroll – tidrymd, befogenhet att använda våld eller tvång, straffsanktionering m.m.	111
4.3.3	Spaningsbefogenheter för Tullverket	114
4.3.4	Omhändertagande av transportmedel eller annan egendom för förvaring av varorna	116
4.3.5	Förverkande i administrativ ordning av transport- medel, container eller tank.....	117
4.3.6	Omhändertagande av egendom som varit föremål för beslag	118
4.3.7	Förverkande utan att delgivning skett.....	119
4.3.8	Åtgärder med förverkad egendom	119
4.3.9	Intäkterna från försäljning av förverkad egendom	121
4.3.10	Öppnande av postförsändelser på kurirföretag	122
4.3.11	Alkohol- och tobaksvaror som påträffas i postförsändelser	123
4.3.12	Befogenhet att utfärda förelägganden i skatteutredning.....	125
4.3.13	Ändringar i privatinförsellagen.....	125
4.3.14	Tullregisterlagen	127
4.4	Ekonomiska konsekvenser	127
5	Författningskommentar	129
5.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter	129
5.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	145
5.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt	147
5.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	147
5.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen	147
5.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling.....	147
Bilagor		
1	Tullverkets och Riksskatteverkets författningsförslag.....	149

2	Säkerhet m.m. enligt tobaksskattelagen och alkoholskattelagen.....	167
3	Säkerhet m.m. enligt energiskattelagen	171
4	Säkerhet m.m. enligt punktskattekontrollagen.....	173

Förkortningar

Bet.	betänkande
cirkulationsdirektivet	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)
dir.	direktiv
Ds	departementsserien
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen (beteckning före den 1 november 1993)
EG	Europeiska gemenskaperna
EG-domstolen	Europeiska gemenskapernas domstol
EG-fördraget	Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen
EGT	Europeiska gemenskapernas officiella tidning
EU	Europeiska unionen
Europakonventionen	Europeiska konventionen (den 4 november 1950) om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
Fi	Finansdepartementet
FAS	förordningen (1994:1614) om alkoholskatt
FPP	förordningen (1984:247) om punktskatter och prisregleringsavgifter
FSE	förordningen (1994:1784) om skatt på energi
FTS	förordningen (1994:1613) om tobaksskatt

inregränslagen	lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen
LAS	lagen (1994:1563) om alkoholskatt
LPP	lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSE	lagen (1994:1776) om skatt på energi
LTS	lagen (1994:1563) om tobaksskatt
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
privatinförsellagen	lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel
prop.	proposition
punktskattekontrollagen	lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter
rskr.	riksdagsskrivelse
smugglingslagen	lagen (2000:1225) om straff för smuggling
SKU	Skatteutskottet
SOU	statens offentliga utredningar

Sammanfattning

Denna promemoria har utarbetats inom Finansdepartementet. 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 anmälningskyldighet 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.

Lagförslagen behandlas i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3 och 3.3.2.

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.

Lagförslagen behandlas i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.3.

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.

Lagförslaget behandlas i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.1.

Övrigt

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. Förslagen behandlas i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.3.2, 4.3.6, 4.3.8, 4.3.11 och 4.3.12.

Författningsförslag

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 varuflyttningar som avses i 6 §.

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

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

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.

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 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.

En punktskattepliktig vara får förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium, endast om

a) ledsagardokument har upprättats,

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 §.

I fall då de regler som avses i första stycket inte är tillämpliga skall transporter av punkt-skattepliktiga 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 punkt-skattepliktiga 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 punkt-skattepliktiga 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 punkt-skattepliktiga 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.

³ Senaste lydelse 1999:438.

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 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.

⁴ Senaste lydelse 1999:438.

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,
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.

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.

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

⁵ Senaste lydelse 2000:1223.

⁶ Senaste lydelse 1999:1010.

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 *mineralolje-produkter eller annan egendom än punktskattepliktiga varor* vunnit laga kraft skall egendomen säljas genom Tullverkets 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.

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 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.

⁷ Senaste lydelse 1999:438.

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 *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.*

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 *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.*

⁸ Senaste lydelse 1999:1010.

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.

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

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 §.

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 mellan 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.

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.

Talan mot beslut enligt 3 kap. 5 § första stycket får föras även av mottagaren av varan.

Riksskatteverket får överklaga beslut enligt denna lag.

Straff m.m.

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 juli 2002.

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

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.

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 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,

¹ Senaste lydelse 1999:1068.

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 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 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.

² Senaste lydelse 2001:516.

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 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 juli 2002.

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

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,

¹ Senaste lydelse 1999:1069.

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.

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 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 när varorna tillverkas. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna tillverkades.

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.

² Senaste lydelse 2001:517.

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, 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 juli 2002.

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

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.

¹ Senaste lydelse 2001:518.

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 § 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 § 8 skall lämna deklARATION *när* bränsle använts för drift av motordrivna fordon. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då bränslet användes för drift av motordrivna fordon.

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 *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.

Den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § 8 skall lämna deklARATION *för* bränsle *som* använts för drift av motordrivna fordon. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då bränslet användes för drift av motordrivna fordon.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002.

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

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.*

Föreslagen lydelse

17 d §¹

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 juli 2002.

¹ Senaste lydelse 1999:434.

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.

1. tullbehandling, eller
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 punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineralolja produkter.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002.

1 Inledning

Inom EG finns en gemensam beskattningsordning för alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Denna ordning är grundad på 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. Beskattningsordningen innebär sammanfattningsvis följande.

Alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter blir skattepliktiga i och med att de tillverkas inom EG eller införs till EG. Fastän varorna är skattepliktiga, blir de inte beskattade inom EG så länge de hanteras inom ramen för ett system med skatteupplag (den s.k. suspensionsordningen). Så snart varorna inte längre finns på ett skatteupplag eller förflyttas mellan två sådana upplag, omfattas varorna emellertid inte längre av suspensionsordningen. Varorna sägs då vara släppta för konsumtion. Skattskyldighet inträder i det EG-land där så skett.

Om varorna för kommersiellt ändamål förflyttas vidare till ett annat EG-land, inträder skattskyldighet i det landet. Skatten i det andra EG-landet kan då efter ansökan återbetalas. Införs varorna av enskilda för privat bruk, inträder däremot i princip inte någon skattskyldighet vid införseln. Fram till och med den 31 december 2003 kan emellertid sådan införsel beskattas i Sverige med stöd av lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel (privatinförsellagen).

Från beskattningssynpunkt är det ett utmärkande drag för systemet alltså att skattskyldighet uppstår, om punktskattepliktiga varor införs till ett EG-land från ett annat EG-land för kommersiellt ändamål. Denna skattskyldighet kan omfatta punktskattepliktiga varor som redan har beskattats i det landet, antingen vid införsel dit eller i samband med tillverkning av varan där. Skattskyldigheten kan även omfatta punktskattepliktiga varor som smugglats in till EG från tredje land eller som tillverkats inom EG utan att bli föremål för någon beskattning.

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). Eftersom det är fråga om förflyttning av varor över Sveriges gräns mot andra EG-länder, Sveriges s.k. inre gräns, sker ingen deklaration av införseln vid gränsen. I stället skall den skattskyldige deklarera skatten inom ramen för lagen (1984:151) om punktskatter och regleringsavgifter (LPP).

Det har uppmärksammats att betydande belopp undandras från beskattning i samband med att punktskattepliktiga varor förs in till Sverige från andra EG-länder. Regeringen har lämnat en tämligen ingående redogörelse för dessa skatteundandraganden i förarbetena till lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, den s.k. punktskattekontrollagen (prop. 1997/98:100 s. 57 ff). Denna lag trädde i kraft den 1 juli 1998. I dessa förarbeten (s. 64) uttalade regeringen att lagens bestämmelser inte var tillräckliga för att komma till rätta med skatteundandragandena och att det behövdes ytterligare åtgärder. Vid denna tid såg en arbetsgrupp inom Regeringskansliet över den dåvarande varusmugglingslagstiftningen. Arbetsgruppen fick i uppdrag att undersöka möjligheterna att införa strängare sanktioner mot förfaranden som strider mot suspensionsordningen enligt cirkulationsdirektivet.

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

Tullverket och Riksskatteverket har i skrivelser till Finansdepartementet föreslagit att kontrollbefogenheterna i bl.a. punktskattekontrollagen och privatinförsellagen utökas (dnr Fi2000/891). Tullverket har därefter avgett en skrivelse, daterad den 19 juni 2000, med specificerade förslag till författningsändringar, förslag som tagits fram i samverkan med Riksskatteverket. Förslagen syftar till att förbättra möjligheterna att kontrollera punktskattepliktiga varor som förs in till Sverige från andra EG-länder. Riksskatteverket har därefter anslutit sig till de förslag som lämnats i skrivelsen. Denna fogas som bilaga 1 till denna promemoria.

Som nämnts tidigare har regeringen i förarbetena till punktskattekontrollagen lämnat en redogörelse för de skatteundandraganden som sker i samband med införsel från andra EG-länder (prop. 1997/98:100 s. 57 ff). Den redogörelsen ger vid handen att det är fråga om skatteundandraganden som även från samhällelig synpunkt är av betydande omfattning.

Detta kommer även till uttryck i de framställningar som Tullverket och Riksskatteverket har gjort.

Till framställningarna har bifogats en rapport, upprättad den 15 februari 2000, av Skattemyndigheten i Malmö. Rapporten behandlar sådan vinstsyftande försäljning som inte sker vare sig via Internet eller via organiserade ligor vilka tar in hela lastbilslaster med punktskattepliktiga varor. Av rapporten framgår sammanfattningsvis följande. Införsel för kommersiellt ändamål går ofta till på så sätt att en eller flera personer vid flera tillfällen under begränsad tid för in sammantaget betydande mängder alkohol eller tobak. 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. Införseln följs i betydande omfattning av förflyttningar inom ett mer eller mindre organiserat distributionsnät i landet. Skattebortfallet i de undersökta regionerna (Skåne, Blekinge och Småland) beräknas uppgå till – beroende på vilka parametrar som läggs in – mellan 300 miljoner kronor och en miljard kronor.

Tullverket har i en av tidigare nämnda skrivelser till Finansdepartementet, daterad den 2 mars 2000, pekat på att efter öppnandet av Öresundsbron den 1 juli 2000 beräknas antalet personer som i organiserad form reser i syfte att införa alkohol och cigaretter för kommersiellt bruk komma att öka. I skrivelsen anförs vidare följande angående mineraloljetransporter. ”Problemen med den finska rödmärkta eldningsolja har kontinuerligt ökat i Tornedalen. Den allt större införseln av eldningsolja riskerar att på sikt helt konkurrera ut den legala försäljningsorganisationen i Norrbotten. Detta är dock inte enbart ett skatteproblem. Det stora antalet transporter i plastdunkar och plastkärl är dessutom ett miljö- och transportsäkerhetsproblem. 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. Intresset från invånare i Norrland att införa respektive köpa rödmärkt finländsk eldningsolja är stort.”

Sammanfattningsvis kan konstateras att skatteundandraganden i samband med att punktskattepliktiga varor förflyttas mellan EG-länder är av en betydande omfattning. Dessa skatteundandraganden är ett betydande samhällsproblem, såväl från fiskal synpunkt som utifrån den legala handelns behov av att kunna verka utan att hotas av konkurrens från illegal handel. Det måste i detta sammanhang även beaktas att, om inte åtgärder vidtas, de skatteundandraganden som det här är fråga om torde komma att tillta väsentligt i och med att nya medlemsstater i EG tillkommer.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden har denna departementspromemoria utarbetats inom Finansdepartementet. I promemorian behandlas frågan om att skärpa den straffrättsliga sanktioneringen av EG:s beskattningsordning för punktskatter. I samband därmed utvärderas Tullverkets kontrollbefogenheter avseende förflyttningar av varor inom denna beskattningsordning. Dessutom behandlas Tullverkets och Riksskatteverkets förslag till ändringar i punktskattekontrollagen. De förslag till lagändringar som läggs fram i promemorian avser i huvudsak punktskattekontrollagen.

2 Huvuddragen i beskattningsordningen

2.1 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 gränspassering även 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 gränssformaliteter skall ske enbart till följd av att en gräns mellan medlemsstater passeras.

Den inre marknaden skall omfatta de fyra friheter EG:s regelverk är uppbyggt kring, nämligen fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital. Vad avser de tre sistnämnda friheterna är den inre marknaden förverkligad i kraft av gemenskapsrätten, medan så inte är fallet när det gäller fri rörlighet för personer. Personkontroller vid gränsen, dvs. kontroll av pass, visum och liknande, har emellertid avskaffats genom den ordning som etablerats på grundval av det s.k. Schengenavtalet. Avtalet är inte av gemenskapsrättslig natur utan innebär ett mellanstatligt åtagande att avskaffa personkontroller vid passage mellan de stater som ingått avtalet. Ifrågavarande stater är medlemsstaterna i EG, med undantag av Storbritannien och Irland, samt Norge och Island.

För varor gäller att det inte är tillåtet att genomföra kontroller enbart på grund av att varor passerar en gräns mellan två medlemsstater. Förbudet är dock inte undantagslöst. Bakgrunden härtill är att enligt artikel 30 i EG-fördraget en medlemsstat i vissa fall kan, i förhållande till andra medlemsstater, införa förbud mot eller andra restriktioner för införsel, utförsel eller transitering. En sådan restriktion måste vara grundad på hänsyn till vissa i fördraget angivna ändamål, exempelvis allmän moral, allmän ordning eller allmän säkerhet samt skydd för liv

och hälsa. Härtill kommer att Sveriges anslutningsfördrag ger Sverige rätt att behålla vissa införselregleringar avseende djur av olika slag.¹ Sverige har vid anslutningen till EG vidare fått rätt att beskatta privatinförsel av alkohol och tobak i den mån införseln överstiger vissa angivna kvantiteter. Den beskattningen skall ha upphört till den 1 januari 2004 (jfr t.ex. prop. 2000/2001:1 s. 234 f). Med hänsyn till det nu sagda kan viss kontroll utövas vid gränspassage under förutsättning att kontrollen inte utformas på sådant sätt att urvalet av vad och vem som kontrolleras sker slumpmässigt.

För att fri rörlighet för varor skall uppnås är det viktigt att medlemsstaternas förfarandebestämmelser om såväl punktskatter som mervärdesskatt harmoniseras. 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 åstadkommits genom att exporten gjorts skattefri och att det vid import påförts skatter med samma skattesats som tas ut på varor inne i landet. Förfarandet att påföra skatter 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 frångå den tidigare principen.

För punktskatter på alkohol- och tobaksvaror samt mineraloljeprodukter har gemensamma förfaranderegler 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. För andra varugrupper får punktskatter finnas endast om uttaget av punktskatter inte leder till gränsformaliteter mellan medlemsstaterna (jfr artikel 3.3). En skatt som tas ut vid registrering är ett exempel på en sådan skatt som inte leder till gränsformaliteter.

Ett viktigt inslag i den inre marknads funktion är att det finns möjlighet till transitering av varor. Transitering innebär att en vara kan föras från en plats till en annan utan att beläggas med tullar, skatter eller andra avgifter. Transitering av varor i Europa sker bl.a. inom ramen för gemenskapens regler om gemenskapstransitering (jfr översikt i prop. 1999/2000:124, bilaga 4, avsnitt 3.2) Denna befrielse

¹ De gemenskapsrättsliga förutsättningarna för införsel- och utförselrestriktioner behandlas närmare i avsnitt 3.3.2 under rubriken Förenlighet med EG-rätten.

från tullar, skatter och avgifter gäller till dess att varorna lämnar EG:s tullområde, överförs till ett annat tullsystem eller till dess att avgifterna och skatterna har betalats och varorna övergått till fri omsättning.

2.2 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 införlivats i svensk rätt genom lagen om tobaksskatt (LTS), lagen om alkoholskatt (LAS) och lagen 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 är utformad så att den inte skall bryta mot 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, så skall varan normalt vara beskattad. Å andra sidan inträder inga beskattningskonsekvenser då han för varan över gränsen till ett annat EG-land. Som nämnts i det föregående avsnittet kommer Sverige emellertid att fram till och med den 31 december 2003 få upprätthålla viss beskattning på tobak och alkohol då sådana varor införs till Sverige från ett annat EG-land. De beskattningsreglerna finns samlade i privatinförsellagen.

2.3 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.

2.4 Cirkulationsdirektivets huvuddrag

2.4.1 Direktivets huvudprinciper för beskattningsordningen

Förfarandereglerna 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.

2.4.2 Skattskyldighet för obeskattade skattepliktiga varor

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

Skattskyldighet för en skattepliktig vara inträder vid den tidpunkt då varan skall 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 dennes skatteupplag, omfattas varan av suspensionsordningen. Varje avvikelse, inklusive otillåten sådan, från uppskovsreglerna medför att varorna skall anses släppta för konsumtion.

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

Tillverkning, bearbetning och förvaring av skattepliktiga varor måste i princip alltid ske i skatteupplag om skatt inte skall betalas.

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. Jfr 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 beskattningskonsekvenser.

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. 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 deklaration² till skattemyndigheterna i destinationslandet. Jfr 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. Jfr artikel 17.

² Anm: I den engelska direktivversionen "a declaration", i den tyska "eine Erklärung", i den franska "une déclaration" och i den danska "en angivelse".

2.4.3 Krav på dokument vid förflyttning av obeskattade skattepliktiga varor

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 framställas. Jfr artiklarna 18.1, 18.2 och 19.1.

Om mottagaren inte är vare sig en godkänd lagerhavare eller en näringsidkare med punktskatteregistrering, måste ledsagardokumentet vara åtföljt av ett intyg. Av intyget skall framgå att punktskatt har betalats i destinationsmedlemsstaten eller att något annat förfarande för uppbörd av punktskatt har följts i överensstämmelse med de villkor som fastställs av medlemsstatens behöriga myndigheter. Jfr artikel 18.3.

I avsnitt 2.4.5 redogörs för en skyldighet att i vissa fall låta beskattade varor åtföljas av ett s.k. förenklat ledsagardokument.

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

En grundregel är att avvikelser från de bestämmelser som gäller under den tid som skattepliktiga varor omfattas av suspensionsordningen innebär att varorna upphör att omfattas av ordningen, dvs. att de anses släppta för konsumtion. Detta innebär i sin tur att skattskyldighet inträder. Jfr artikel 6.1 och avsnitt 2.4.2.

I artikel 20 finns särskilda bestämmelser för det fall en överträdelse eller oegentlighet har begåtts i samband med en varuflyttning som

berör skattskyldighetens inträde.³ 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 föreskrivits i artikel 15.3, har ställt säkerhet härför. 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. Jfr sextonde stycket i direktivets preambel.

2.4.5 Skattskyldighet för beskattade skattepliktiga varor i kommersiella förhållanden

Varor anses släppta för konsumtion när de lämnar suspensionsordningen. Det saknar betydelse om detta sker genom överträdelser av uppskovsreglerna eller genom att varorna levereras till annan än godkänd lagerhavare. Detta har behandlats i avsnitt 2.4.2.

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 sålunda en gång har erlagt skatt 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 offentligrättsligt 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

³ Anm.: Missvisande översättning i den svenska direktivversionen "punktskattepliktens inträde". Den egentliga betydelsen framgår av sambandet med artiklarna 6.1 och 15.3; jfr även exempelvis den engelska versionens "the chargeability of excise duty" och den tyska versionen "aufgrund derer eine Verbrauchssteuer entsteht".

medlemsstaten. 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. Jfr 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 (jfr avsnitt 2.4.3). Den som skall betala skatten på varorna skall innan varorna avsänds lämna ”en deklARATION” (jfr fotnoten i avsnitt 2.4.2) till skattemyndigheterna 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. Jfr artiklarna 7.4 och 7.5.

2.4.6 Införsel av beskattade varor för personligt bruk

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 utsågs att det följer av principen för den inre marknaden (artikel 8). I motsvarande mån får införseln till den sistnämnda medlemsstaten således inte medföra någon skattskyldighet. Rådet och kommissionen har uttalat att begreppet ”eget bruk” täcker både privatpersoners egna behov och i tillämpliga fall deras familjers.⁴ 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 (jfr artikel 9.2). Direktivets bestämmelser om vägledande omständigheter behandlas närmare i avsnitt 4.1.

⁴ Jfr den konsoliderade versionen av cirkulationsdirektivet med därtill fogade uttalanden i rådsprotokoll.

Som kommer att behandlas i avsnitt 2.5.6 har Sverige emellertid rätt att fram till och med den 31 december 2003 beskatta privatinförsel av tobaks- och alkoholvaror i den mån 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 artikel 7-fallen (avsnitt 2.4.5 ovan) bl.a. på så sätt att det inte finns föreskrivet 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.

2.4.7 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 erlagts i hemlandet. Jfr artiklarna 10.4 och 22.4.

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

2.5 Huvuddragen i den svenska skattelagstiftningen

Cirkulationsdirektivets bestämmelser införlivades med svensk lagstiftning genom lagen om tobaksskatt (LTS), lagen om alkoholskatt (LAS) och lagen om skatt på energi (LSE). Begreppet suspensionsordning har dock inte förts in i lagarna. Suspensionsordningen har dock i praktiken införlivats med de svenska lagarna t.ex. genom att skattskyldighet inte inträder i vissa fall.

Beskattningsmyndighet för punktskatter är Riksskatteverket (1 kap. 5 § 1 lagen om punktskatter och regleringsavgifter /LPP/).

Riksdagen har nyligen beslutat om ändringar i LTS, LAS och LSE med ikraftträdande den 1 oktober 2001 (SFS 2001:516–518; prop. 2000/01:118, bet. 2000/01:SkU25, rskr. 2000/01:240). Redogörelsen för dessa skattelagar utgår från den sålunda beslutade lydelsen.

Skattskyldigheten gäller punktskattepliktiga varor, dvs. sådana varor som omfattas av cirkulationsdirektivets beskattningsordning. Skattskyldigheten bestäms av dels 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 beskattningsgrundande åtgärden utförs. I skattelagarna finns särskilda undantag från skattskyldighet, exempelvis vid förstöring eller återanvändning av varor. Undantagen kommer inte att behandlas särskilt i det följande.⁵

Skattskyldig enligt skattelagarna kan, enligt vad som redovisas närmare i de följande avsnitten, vara den som utför en transaktion eller annan åtgärd i egenskap av

- upplagshavare (godkänd lagerhavare),
- registrerad varumottagare (näringsidkare med punktskatte-registrering),
- oregistrerad varumottagare (näringsidkare utan punktskatte-registrering),
- skatterepresentant (dvs. en representant för upplagshavare i ett annat EG-land) eller
- säljare vid distansförsäljning från ett annat EG-land till Sverige,

Skattskyldig enligt nämnda skattelagar kan vidare, sammanfattningsvis, vara 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

⁵ 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.

tobaksvaror som inte vare sig skall användas för privat bruk eller utgör flyttgods, arv, enstaka gåvoförsändelse eller försändelse till utländsk beskickning m.m. eller internationell organisation,

– 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 o.dyl. för privat bruk eller för den aktuella transporten,

– 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 för in varor till Sverige, dvs. en importör.

Även dessa fall av skattskyldighet behandlas närmare nedan. Såvitt avser införsel från tredje land, dvs. import, skall dock endast tilläggas följande. Import medför alltid skattskyldighet utom då det är fråga om en upplagshavare som importerar varan och därvid för den till ett skatteupplag. Beskattningen skall, med vissa undantag, ske enligt den ordning som gäller för tull. Undantagen gäller i samtliga tre skattelagar för upplagshavare samt i LTS och LAS även för registrerade varumottagare. I dessa fall beskattas den skattskyldiges import i stället inom ramen för beskattningsförfarandet i LPP.⁶ Skattskyldighet vid import behandlas närmare i prop. 2000/01:31 (s. 51 ff och 77–81).

I olika situationer skall det ställas säkerhet, upprättas ledsagardokument, tillses att nämnda dokument och bevis om ställd säkerhet medföljer varutransporten samt transporten anmälas till behörig myndighet. I bilagorna 2–4 finns fullständiga förteckningar över dessa situationer.

2.5.1 Skattskyldighet för upplagshavare

Upplagshavare skall vara godkända av och registrerade hos beskattningsmyndigheten. 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,

⁶ Jfr 19 § LTS, 18 § LAS och 5 kap. 5 § LSE.

- 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,

allt under förutsättning att han disponerar över ett utrymme som kan godkännas som skatteupplag. Likartade förutsättningar finns föreskrivna för den som skall bli upplagshavare enligt LSE (se 4 kap. 3 § LSE; prop. 1994/95:54 s. 104 f)

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 utan att de 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 de förs till ett skatteupplag,

dels då varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrist uppkommer,

dels då godkännandet av skatteupplaget återkallas,

dels då han importerar en vara utan att föra den 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 schablonregler. 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. (Jfr bilagorna 2–4).

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.

Bland annat vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och

ett annat EG-land skall upplagshavaren upprätta ett ledsagardokument i fyra exemplar (jfr bilagorna 2 och 3). 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.⁷

Om varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i artikel 20 i cirkulationsdirektivet,⁸ skall varorna beskattas här i landet i följande två fall:

- oegentligheten eller överträdelsen har begåtts i Sverige
- oegentligheten eller överträdelsen har upptäckts här och det går inte att fastställa var den har begåtts samt det är endast en del av varorna som har försvunnit.⁹

I det fall skatt skall tas ut här i landet vid sådana oegentligheter eller överträdelser som nu angetts, skall skatten betalas av den eller dem som i enlighet med artikel 15.3 i cirkulationsdirektivet ställt säkerhet för transporten (jfr avsnitt 2.4.4).

I bilagorna 2–4 finns en fullständig förteckning över vilka skyldigheter en upplagshavare har att föranstalta om säkerhet och ledsagardokument.

I avsnitt 2.5.3 redogörs för bestämmelser om skatterepresenteranter i Sverige för sådana upplagshavare som är registrerade i ett annat EG-land.

2.5.2 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 beskattningsmyndigheten 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.

En registrerad varumottagare blir skattskyldig omedelbart när han

⁷ 9 § förordningen (1994:1613) om tobaksskatt (FTS), 8 § förordningen (1994:1614) om alkoholskatt (FAS) och 10 § förordningen (1994:1784) om skatt på energi (FSE).

⁸ Jfr avsnitt 2.4.4.

⁹ 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).

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. omedelbart när han ta 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 de registrerade varumottagarna medges en något längre skattecredit.

I bilagorna 2–4 finns en fullständig förteckning över skyldigheter för varumottagare att föranstalta om säkerhet och anmälan till beskattningsmyndigheten.

2.5.3 Skattskyldighet för skatterepresentanter för upplagshavare

Upplagshavare som är registrerade 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 beskattningsmyndigheten. 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 (jfr bilagorna 2 och 3). 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.

2.5.4 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 (jfr bilaga 2). Vid distansförsäljning av bränsle 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 (jfr bilaga 3).

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 erlagts i hemlandet. Säljaren skall vara registrerad hos beskattningsmyndigheten.

Säljaren skall företrädas av en av beskattningsmyndigheten godkänd skatterepresentant. Denne skall som ombud för säljaren svara för redovisningen av skatten och i övrigt företräda säljaren i frågor som rör skatten. Reglerna om skatterepresentant gäller inte en utländsk säljare som är en juridisk person med fast driftställe här i landet. I den mån det finns en godkänd skatterepresentant torde bestämmelserna om registrering gälla denne.

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 på detta, förutsatt att det inte är fråga om en ren gåva (prop. 1997/98:100 s. 212). Skatt tas inte ut på gåvoförsändelser. Reglerna om registrering och skatterepresentant gäller dock inte. Däremot gäller bestämmelserna om ställande av säkerhet.

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

Den som – utan att agera som upplagshavare, registrerad eller oregistrerad varumottagare, skatterepresentant eller säljare vid distansförsäljning – från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga tobaks- eller alkoholvaror skall betala skatt i Sverige om varorna varken är avsedda för personligt bruk eller utländska beskickningar m.m. eller internationell organisation. Detsamma gäller för bränsle med den skillnaden att skattefri privatinförsel föreligger endast i fall bränslet förs in i fordonstankar el.dyl. (jfr avsnitt 2.5.6).

Skattskyldigheten inträder då varorna förs in till Sverige. Den skattskyldige skall, innan varorna transporteras från det andra EG-landet, anmäla varorna till beskattningsmyndigheten och ställa säkerhet för skattens betalning (jfr bilagorna 3 och 4).

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

Som närmare redogjorts för i avsnitt 2.4.6 fick Sverige 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 privatinförsellagen. Sedan den 1 januari 2001 beskattas införsel utöver 1 liter spritdryck, 6 liter starkvin, 26 liter vin, 32 liter starköl, 400 cigaretter eller 200 cigariller eller 100 cigarrer eller 550 gram röktaobak. Beskattningen av privatinförsel skall ha upphört till den 1 januari 2004 (jfr prop. 2000/2001:1 s. 234 f). Beskattningen behandlas ytterligare i avsnitt 4.1.

I avsnitt 2.4.6 har även redovisats att medlemsstaterna har möjlighet att generellt beskatta mineraloljor som redan har släppts för konsumtion i en annan medlemsstat. Denna möjlighet innebär således 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 personligt bruk. Sverige har utnyttjat denna möjlighet. Sålunda föreskrivs i 4 kap. 1 § LSE följande beträffande den som inte är vare sig upplagshavare, registrerad varumottagare, oregistrerad varumottagare eller skatterepresentant. Han eller hon skall betala skatt, om han eller hon från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle. Från denna beskattning undantas motorbränsle som förs in i bränsletank m.m. på sätt närmare anges i 4 kap. 1 a § LSE.

Såvitt avser motorbränsle som förs in för privat bruk undantas enligt denna bestämmelse sådant bränsle som finns i fordonstank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk som rymmer högst tio liter. Den nu angivna beskattningsordningen behandlas närmare i prop. 1998/99:127 (s. 20 f och 30 f).

2.5.7 Skattskyldighet i vissa fall för annat än införsel

Som redovisats i avsnitt 2.5 inträder skattskyldighet i vissa fall även för den som tillverkar varor, bearbetar bränsle eller använder varor för annat än avsett ändamål. I dessa fall inträder skattskyldigheten i och med att varorna hanteras på detta sätt.

2.5.8 Särskilda bestämmelser om snus och tuggtobak

I LTS finns särskilda bestämmelser angående snus och tuggtobak (37–41 §§). Dessa gäller skattens storlek, vem som är skattskyldig, registrering av skattskyldig, när skattskyldigheten inträder och betalning av skatt vid import. Det bör observeras att denna beskattning ligger utanför cirkulationsdirektivets bestämmelser.

2.5.9 Bestämmelser om deklaration och beskattningsbeslut

Den som blir skattskyldig enligt LTS, LAS eller LSE för annat än import (dvs. för annat än införsel från tredje land) skall alltid deklarera den beskattningsgrundande händelsen inom ramen för LPP. I två fall skall även den som blir skattskyldig enligt dessa lagar för import deklarera denna inom ramen för LPP. Det gäller registrerade varumottagare enligt LTS och LAS samt upplagshavare enligt LTS, LAS och LSE (jfr 19 § LTS, 18 § LAS och 5 kap. 5 § 1 LSE). En annan sak är att en sådan skattskyldig dessutom är skyldig att vid importen lämna deklaration enligt tullagstiftningen, en deklaration som kan föranleda uttagande av tull. I övriga fall då någon blir skattskyldig enligt nämnda lagar för import, skall importen deklarerars enbart enligt tullreglerna och föranleda att Tullverket i enlighet med tullagstiftningen tar ut importskatt.

I LPP finns generella bestämmelser om hur punktskatter skall

deklarerar. I LTS, LAS och LSE finns särskilda bestämmelser.

I 1 kap. LPP föreskrivs att Riksskatteverket är beskattningsmyndighet. Enligt 2 kap. LPP gäller följande. Den som är skattskyldig skall redovisa skatten till beskattningsmyndigheten genom att lämna deklaration. Skatteredovisningen i deklarationen skall avse bestämda tidsperioder, redovisningsperioder. Som huvudregel gäller att varje kalendermånad utgör en redovisningsperiod. Till varje redovisningsperiod skall hänföras den skatt för vilken redovisningsskyldighet har inträtt under perioden. Redovisningsskyldigheten inträder när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Om den skattskyldige inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten. Detsamma gäller om skattskyldigheten inträder vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd. Vid försäljning mot kredit kan beskattningsmyndigheten i vissa fall medge att redovisningsskyldigheten inträder vid en senare tidpunkt. Deklaration skall för varje redovisningsperiod eller, om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder, för varje skattepliktig händelse lämnas till beskattningsmyndigheten. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast den tjugonde i månaden efter redovisningsperiodens slut.

I 2 kap. LPP finns en särskild deklaraionsbestämmelse för det fall skatteredovisningen skall avse skattepliktiga händelser i stället för redovisningsperioder. Bestämmelsen torde emellertid sakna praktisk betydelse när det gäller skattskyldighet enligt LTS, LAS och LSE. De situationer som i och för sig skulle kunna bli aktuella torde nämligen täckas av de särskilda bestämmelser som finns i nämnda lagar (se nedan). Under vissa förutsättningar kan anstånd med ingivande av deklaration medges. Vad som föreskrivs i 4 kap. 2 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter om vem som skall fullgöra deklaraionssskyldigheten för omyndiga, dödsbon och andra gäller i tillämpliga delar. De deklaraionssskyldiga skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörande av deklaraionssskyldigheten och för kontroll av deklarationen. Ifrågavarande handlingar skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända.

I LTS, LAS och LSE finns särskilda redovisningsregler för vissa skattskyldiga.¹⁰

Bestämmelserna i LTS och LAS innebär sammanfattningsvis följande. En oregistrerad varumottagare skall lämna deklaration för

¹⁰ 22 § LTS, 21 § LAS och 6 kap. 2 § LSE.

varje mottagen leverans av skattepliktiga varor. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna togs emot. Vidare finns det en särskild bestämmelse för den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS eller 8 § första stycket 5 LAS. Det gäller alltså den som från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot en varuleverans utan att han är skattskyldig enligt bestämmelserna om upplagshavare, varumottagare, skatterepresentant för upplagshavare i ett annat EG-land eller säljare vid distansförsäljning till Sverige. I sådant fall skall den skattskyldige lämna in deklaration för varorna till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter dagen för införseln.

I LTS och LAS föreskrivs även följande. Den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag skall lämna deklaration för de tillverkade varorna. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna tillverkades. Det finns även särskilda bestämmelser för den som utan att vara registrerad varumottagare är skattskyldig på den grunden att han använt varorna för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefrihet. I dessa fall skall den skattskyldige lämna deklaration för de varor som använts. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då varorna användes. Det finns vidare en särskild bestämmelse för den som utan att räknas som distansförsäljare överför skattepliktiga tobaksvaror till Sverige från en annan medlemsstat, om överföringen visserligen inte utgör gåvoförsändelse men likväl sker utan vinstsyfte (16 § femte stycket LTS; jfr avsnitt 2.5.4). Denne skall lämna en deklaration för varje avsänd leverans (prop. 1997/98:100 s. 212). Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter avsändandet av varorna.

Bestämmelserna i LSE innebär följande. En oregistrerad varumottagare skall lämna deklaration för varje leverans av bränsle som han tagit emot och för vilket han är skattskyldig. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då han tog emot varorna. Vidare finns det en särskild bestämmelse för den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 § första stycket 5 LSE. Det gäller alltså den som från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot leverans av bränsle utan att han är skattskyldig enligt bestämmelserna om upplagshavare, varumottagare, skatterepresentant för en upplagshavare i ett annat EG-land eller säljare vid distansförsäljning till Sverige. I sådant fall skall den skattskyldige lämna in deklaration för bränslet till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter dagen för införseln.

Vidare föreskrivs i LSE att den som i Sverige yrkesmässigt

tillverkar eller bearbetar bränsle utanför ett skatteupplag skall lämna deklaration för det tillverkade eller bearbetade bränslet. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter den dag då bränslet tillverkades eller bearbetades. Den som förvärvar bränsle för vilken ingen skatt eller lägre skatt skall betalas när bränslet används för ett visst ändamål blir som tidigare angetts skattskyldig, om han använder bränslet för ett annat ändamål som medför att skatt skall betalas med högre belopp. I sådant fall skall den skattskyldige lämna deklaration senast fem dagar efter den dag då bränslet sålunda användes.

Bestämmelser om beskattningsbeslut finns i 4 kap. LPP. I och med att en deklaration har kommit in i rätt tid till beskattningsmyndigheten för en redovisningsperiod eller en skattepliktig händelse, anses ett beskattningsbeslut ha fattats i enlighet med deklarationen. Detsamma gäller om en deklaration kommit in inom tid som angetts i ett beslut om anstånd. Om deklaration inte har kommit in i rätt tid, anses skatten genom beskattningsbeslut ha bestämts till noll kronor. Kommer deklarationen in vid en senare tidpunkt, anses beslut i stället ha fattats i enlighet med deklarationen, om inte ett omprövningsbeslut har meddelats dessförinnan.

Den som för in en vara för vilken skatt skall betalas enligt privatinförsellagen skall vid införseln självant deklarera detta. Om införseln sker på en bemannad tullplats, skall deklarationen lämnas till en tulltjänsteman. I andra fall skall deklarationen lämnas till beskattningsmyndigheten (Riksskatteverket) inom fem dagar från det att införseln gjorts. Jfr 4 § privatinförsellagen.

2.5.10 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. En fullständig sammanställning, med författningshänvisningar, finns i bilagorna 2 och 3.

I punktskattekontrollagen finns bestämmelser som kompletterar vad som föreskrivs i LTS, LAS och LSE angående säkerhet och ledsagardokument.

I 1 kap. 6 § första stycket punktskattekontrollagen föreskrivs att 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 LTS, LAS och LSE.

I paragrafens andra stycke föreskrivs följande. I fall då de regler som avses i paragrafens första stycke 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 samt omfattas av säkerhet för betalning av skatt i den utsträckning som följer av artiklarna 7, 10, 13 och 15 i direktivet. I bilaga 4 redovisas dessa direktivbestämmelser.

I förarbetena anges att bakgrunden till paragrafens andra stycke är att bestämmelserna i LTS, LAS och LSE reglerar väsentligen transporter från Sverige, således inte transporter till eller genom Sverige (prop. 1997/98:100 s. 71 och 183). Vidare anges att bestämmelsen föreslås införas ”i syfte att införa ett generellt krav på att cirkulationsdirektivets bestämmelser skall gälla för samtliga transporter på svenskt territorium” (s. 183 f). Genom andra stycket skall sådana transporter av punktskattepliktiga varor som LTS, LAS och LSE inte är tillämpliga på likväl åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet samt omfattas av säkerhet för betalning av skatt i den utsträckning som följer av cirkulationsdirektivet. Lagrådet har inte haft principiella invändningar mot paragrafen (jfr s. 313 f).

Såvitt framgår av förarbetena är paragrafens första stycke endast avsett att utgöra en erinran om att bestämmelserna i nämnda tre lagar gäller (a. prop. s. 182). I den allmänna motiveringen (a. prop. s. 71 f) uttalas dessutom följande. ”De transporter som idag omfattas av lagarna om skatt på alkohol, tobak och energi bör även i fortsättningen göra det, inte minst mot bakgrund av att nämnda lagar är mer precisa än cirkulationsdirektivets bestämmelser.”

I 2 kap. 6 § åläggs förare att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med transporten i enlighet med 1 kap. 6 § (jfr a. prop. s. 75–77 och 186). Bestämmelsen är straffsanktionerad genom 2 kap. 26 § (11 kap. 3 § i lagrådsremissen). 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 i propositionen att brottet har karaktär av ordningsförseelse (jfr a. prop. s. 110 och 197).

Föreskrifter om ledsagardokument, säkerhet och fullgörande av anmälningsskyldighet är även sanktionerade genom bestämmelserna i 4 kap. punktskattekontrollagen om s.k. transporttillägg. 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.

I bilaga 4 finns en sammanställning av de bestämmelser i cirkulationsdirektivet som punktskattekontrollagen hänvisar till.

3 Straffrättsliga frågor

I avsnitt 2 har närmare redogjorts för den beskattningsordning som råder inom EG när det gäller punktskatter på tobak, alkohol och mineraloljor. Som framgår av redogörelsen i avsnitt 1 utgör de skatteundandraganden som sker i samband med införsel från andra EG-länder ett betydande problem för samhället. I det följande redovisas den straffrättsliga sanktioneringen av beskattningsordningen. Av redogörelsen framgår att den straffrättsliga sanktioneringen i praktiken är betydligt svagare än den som tillämpas vid skatteundandraganden i samband med införsel från tredje land och i samband med rent inhemska transaktioner. I avsnitten 3.3.2 och 3.3.3 lämnas förslag till lagstiftningsåtgärder för att komma till rätta med detta.

3.1 Nuvarande ordning – en översikt

På grundval av cirkulationsdirektivet har införts gemensamma regler inom EG för beskattningen av tobaksvaror, alkohol och mineralolje-produkter. Som närmare redovisats i avsnitt 2 inträder skattskyldighet bl.a. vid kommersiell förflyttning av punktskattepliktiga varor från ett EG-land till ett annat EG-land (se särskilt avsnitt 2.4.2, 2.4.5 och 2.5.5). För svensk del inträder skattskyldigheten enligt LTS, LAS eller LSE.

Som närmare beskrivits i avsnitt 2.5.9 skall den som är skattskyldig enligt LTS, LAS eller LSE för annat än import deklarerera inom ramen för LPP. Denna skattskyldighet är straffsanktionerad genom skattebrottslagen (1971:69). Den som är registrerad varumottagare enligt LTS eller LAS eller upplagshavare enligt LTS, LAS eller LSE skall deklarerera även sin import inom ramen för LPP, i stället för inom ramen för tullagstiftningen (jfr nyss nämnda avsnitt). Denna importskattskyldighet är således också straffsanktionerad genom skattebrottslagen. Övriga fall av importskattskyldighet skall föranleda tullbehandling enligt tullagstiftningen. Sådan importskattskyldighet är straffsanktionerad genom 8 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen). Det nu sagda skall ses mot bakgrund av

att skattebrottslagens tillämpningsområde begränsas i förhållandet till smugglingslagen på så sätt att det i 1 § skattebrottslagen föreskrivs att den lagen inte tillämpas i fråga om gärningar som är belagda med straff i smugglingslagen. Faller en gärning in under någon straffparagraf i smugglingslagen, blir skattebrottslagen således 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 sålunda 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 ut enbart tull, således inte någon punktskatt (jfr 3 kap. 4 § tullagen /2000:1281/; prop. 1999/2000:126 s. 93 ff och SOU 1999:54 s. 112 ff).

Införsel av alkohol intar en särställning. För sådana varor gäller nämligen – enligt 4 kap. 2 § alkohollagen (1194:1738) och 4 § lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. – ett principiellt införselförbud. För tobaksvaror finns det införselvillkoret att den som för in tobaken måste ha fyllt 18 år (13 § tobakslagen /1993:581/). Den som bryter mot någon av dessa införselrestriktioner kan dömas till ansvar enligt smugglingslagen, oavsett om införseln sker från tredje land eller ett annat EG-land. Dessutom finns det vissa restriktioner i lagen (1960:419) om förbud i vissa fall mot införsel av spritdrycker. Även dessa restriktioner kan föranleda att smugglingslagen blir tillämplig. Införselrestriktionerna och straffsanktioneringen behandlas närmare i avsnitt 3.1.3.

3.1.1 Närmare om skattebrott avseende tobak, alkohol och mineralolja

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 (jfr prop. 1971:10 s. 247 och Lagrådets yttrande i prop. 1989/90:40 s. 51). Att någon underlåter att lämna föreskriven uppgift får anses ta sikte på att någon låter bli att lämna föreskriven uppgift utan att det sker i ett sådant sammanhang att det är att anse som att han enligt det nyss sagda lämnar oriktig uppgift. Att en uppgift lämnas på annat sätt än muntligen innebär att den lämnas skriftligen eller i form av ett elektroniskt dokument (jfr prop. 1995/96:170 s. 102 ff).

Det krävs att lämnandet eller underlåtenheten 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 får anses ta sikte på alla slag av handlingar, såsom fakturor och köpehandlingar, som utgör underlag vid skattemyndighetens prövning. Som enda exempel nämns i förarbetena ett köpekontrakt angående fastighet, vilket inges i ett lagfartsärende och därmed kommer att ligga till grund för ett beslut om stämpelskatt (jfr a. prop. s. 103). 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 farerekvisitet infördes påpekas dock följande. Införandet av ett farerekvisit innebär inte att

tidpunkten för brottets fullbordan förändras när det gäller bl.a. punktskatter (a. prop. s. 93, 95 och 157). Det beror på att för dessa skatter anses automatiska beskattningsbeslut vara fattade i och med att deklarationen ingetts i rätt tid eller att tiden för ingivande passerats utan att deklarationen ingetts (4 kap. 2 § LPP; jfr närmare i avsnitt 2.5.9).

Det som sålunda angetts 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 anmärks 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 torde innebära följande (jfr motsvarande resonemang i prop. 1999/2000:124, En ny smugglingslag 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 således inte tidpunkten för skattebrottets fullbordan.

Brottet 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 LTS, LAS eller 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 självdeklaration finns överhuvudtaget inte i skattebrottslagen. Den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna annan föreskriven uppgift än självdeklaration kan dock dömas enligt 8 § för *vårdslös skatteredovisning* (jfr det följande).

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 självdeklaration. 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.

3.1.2 Några tillämpningsfrågor i samband med skattebrottslagen

Något som utmärker deklarationsreglerna för införsel från annat EG-

land är att tidpunkten för deklarationsskyldighet alltid inträder senare än tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Skattebrottslagens regler om underlåtenhet att inge deklaration blir därmed i princip inte tillämpliga, för det fall varor påträffas vid en transportkontroll i samband med införseln. En annan sak är att skattebrottslagen däremot kan bli tillämplig om exempelvis en underlåtenhet att ge in deklaration skulle upptäckas i samband med en skatteutredning som görs inom ramen för skatteförvaltningens verksamhet. I sådant fall har tidsfristen för att ge in deklaration i allmänhet passerats.

Deklarationsreglerna i LPP innebär sammanfattningsvis att deklarationen skall ha kommit in den tjugonde i månaden efter utgången av den redovisningsperiod (kalendermånad) för vilken införseln skulle ha deklarerats. För tre kategorier av skattskyldiga finns det särskilda deklaraionsbestämmelser som har betydelse vid införsel från annat EG-land. Det gäller dels oregistrerade varumottagare, dels distansförsäljare som utan vinstsyfte överför skattepliktiga tobaksvaror utan att det är fråga om gåvoförsändelser, dels de som för in eller tar emot varor utan att vara skattskyldiga enligt bestämmelserna om upplagshavare, yrkesmässiga tillverkare, varumottagare, skatte-representanter för upplagshavare i ett annat EG-land eller säljare vid distansförsäljning till Sverige.¹¹ En oregistrerad varumottagare 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. Nämnade slag av distansförsäljare skall ha gett in en deklaration till beskattningsmyndigheten för varje avsänd leverans inom fem dagar efter avsändandet. En övrig skattskyldig skall lämna deklaration för skattepliktiga varor som förs till Sverige. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter dagen för införseln. (Jfr avsnitt 2.5.9).

Som framgår av avsnitt 3.1.1 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. I vilka fall registreringsskyldighet föreligger anges i de olika skattelagarna, således inte i LPP (jfr 18 § LTS, 17 § LAS och 6 kap. 10 § första stycket LSE). Närmare föreskrifter finns emellertid i 2–7 §§ förordningen (1984:247) om punktskatter och

¹¹ För enkelhets skull betecknas den sistnämnda kategorien fortsättningsvis övrig(a) skattskyldig(a).

prisregleringsavgifter (FPP). Denna registrering betecknas i fortsättningen FPP-registrering.

En obligatorisk FPP-registrering föreligger enligt LTS, LAS och LSE endast för den som godkänts som upplagshavare, den som ”registrerats”¹² som varumottagare, den som godkänts som skatterepresentant för en upplagshavare och den som är säljare vid distansförsäljning eller godkänd representant för en sådan säljare (jfr avsnitt 2.5.1–2.5.4). FPP-registreringen saknar materiell rättsverkan när det gäller skattskyldigheten. Det innebär att skattskyldighet för den enskilde inträder oberoende av om han eller hon har fullgjort sin FPP-registreringsskyldighet eller inte. En sådan registrering har således främst en kontrollfunktion. Mot bakgrund av det anförda kan dras den slutsatsen att om någon underlåter att FPP-registrera sig enligt LTS, LAS eller LSE, kan han fällas till ansvar enligt skattebrottslagen. Motsvarande måste anses gälla för den som underlåter att registrera sig som mervärdesskattskyldig enligt 3 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Det bör emellertid noteras att, utom i ett fall, FPP-registreringen är en konsekvens av att någon frivilligt ansökt om att bli antingen godkänd i någon egenskap eller registrerad som varumottagare. I dessa fall blir FPP-registreringen en automatisk åtgärd från beskattningsmyndighetens sida. Endast distansförsäljare har en fristående skyldighet att FPP-registrera sig. 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 beskattningsmyndigheten 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 någon övrig skattskyldig (jfr närmare bilaga 2 och 3). Anmälan skall i dessa fall göras av den som är skattskyldig. Det skall ske innan transporten avsänds från det andra EG-landet.

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

¹² En något förvirrande terminologi. 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.

som ett substitut för den registreringskyldighet som åvilar andra.

I den mån anmälan skall fullgöras på annat sätt än muntligen, talar vägande skäl sålunda för att en anmälan är en sådan uppgift som avses i skattebrottslagen. Den som underlåter att till beskattningsmyndigheten lämna en sådan anmälan kan mot bakgrund härav 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).

I den mån anmälan kan fullgöras muntligen torde skattebrottslagens bestämmelser dock inte vara tillämpliga. Skälet är att en inlämnad men oriktig anmälan kan föranleda ansvar enligt skattebrottslagen endast om anmälningen gjorts i annan form än muntligen (dvs. i praktiken skriftligen eller på elektronisk väg). Det torde då inte vara möjligt att tillämpa skattebrottslagen för det fall någon underlåter att lämna en uppgift (exempelvis en anmälan) som han hade kunnat lämna muntligen. Regeringen har emellertid nyligen föreskrivit att nu aktuella anmälningar skall göras skriftligen. Det råder alltså inte längre något tvivel om att anmälningsskyldigheten skall fullgöras på detta sätt. De nya bestämmelserna om skriftlig anmälan finns i FTS, FAS och FSE och träder i kraft den 1 oktober 2001. Från och med nämnda datum kommer skattebrottslagen således att bli tillämplig i de fall någon underlåter att göra en anmälan.

Den som av grov oaktsamhet underlåter att lämna en anmälan kommer, som framgår av det föregående avsnittet, att kunna 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.

I enlighet med allmänna principer anses att skattebrottslagen är tillämplig endast på svenska skatter (jfr prop. 1995/96:170 s. 155 och SOU 1995:10 s. 317; se dock a. prop. s. 166 vari annan mening görs gällande beträffande 7 §).

3.1.3 Närmare om smugglingsbrott avseende alkohol och tobak

I avsnitt 3.1 har anmärkts att det finns införselrestriktioner avseende alkohol och tobaksvaror, att den som bryter mot någon av dessa införselrestriktioner kan dömas till ansvar enligt smugglingslagen och att så kan ske oavsett om införseln sker från tredje land eller ett annat

EG-land.

Såvitt avser tobak finns endast den införselrestriktionen att den som för in tobaken måste ha fyllt 18 år (13 § tobakslagen).

Enligt 4 kap. 2 § alkohollagen får spritdrycker, vin och starköl föras in till landet endast av den som enligt vad som närmare föreskrivs är berättigad att bedriva partihandel med sådana varor samt av detaljhandelsbolaget (dvs. Systembolaget AB). Genom särskilda uppräknade undantag får införsel ske även i andra fall.

Dessa undantagsbestämmelser innebär sammanfattningsvis följande. Införsel får ske i det fallet att 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. Införseln är då tillåten om den sker för eget eller familjens bruk eller som gåva till närstående för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Alkoholen 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 personligt bruk. Vidare tillåts införsel i de fall tullfrihet gäller enligt 4 § lagen (1994:1557) om tullfrihet m.m. Den bestämmelsen blir dock inte tillämplig i förhållande till andra EG-länder.

I lagen 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 § i lagen får sådan alkohol föras in till landet endast av den som har meddelats särskilt tillstånd av Läkemedelsverket. 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 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*. Vidare kan tillämpas smugglingslagens bestämmelser om straff för olovlig

befattning med smuggelgods, försök, förberedelse och stämpling, frivillig rättelse, förverkande, förundersökning och tvångsmedel samt åtal och beslut om förverkande. Dessutom gäller inregränslagens bestämmelser om Tullverkets kontrollbefogenheter då varorna förs in till landet från ett annat EG-land.

3.2 Utländsk rätt

Storbritannien

In- och utförsel från respektive till andra EG-länder regleras i The Excise Goods (Holding, Movement, Warehousing and REDS) Regulations 1992. I denna författning föreskrivs bl.a. följande.

Enligt 7 § får ingen föra in punktskattepliktiga varor av visst slag, om inte

– den som för in varan är en ”registered excise dealer and shipper” (i fortsättningen betecknad REDS, som är den officiella förkortningen) som har registrerats med avseende på sådant slag av varor,

– den som för in varan har ordnat införseln genom en REDS, som skall betala skatten,

– varorna avsänds till ett skatteupplag,

– den som för in varan är en sådan tillfällig införare (”occasional importer”) som har fått godkännande att föra in varan med tillämpning av suspensionsordningen och följer föreskrifterna i 15 § (jfr nedan) om bl.a. anmälningsskyldighet, betalning eller ställande av säkerhet, underrättelse till tullmyndigheten om varornas ankomst och skyldighet att hålla varorna tillgängliga för tullmyndigheten viss tid efter ankomsten eller

– den som för in en vara, som släppts för konsumtion i en annan medlemsstat, är en tillfällig införare (”occasional importer”) och följer ovan nämnda föreskrifter i 15 § angående anmälningsskyldighet m.m.

Punktskattepliktiga varor får förvaras med tillämpning av suspensionsordningen endast genom att vara i skatteupplag (8 §). Punktskattepliktiga varor får förflyttas med tillämpning av suspensionsordningen

– från platsen för införseln till ett skatteupplag,

– enligt instruktion av en REDS som är registrerad med avseende på sådant slag av gods som införts eller

– enligt instruktion av en godkänd tillfällig importör (9 §).

Det krävs följande för att andra förflyttningar än sådana som sker mellan skatteupplag skall få ske med tillämpning av suspensionsordningen (10 §). Säkerhet för skatten skall vara ställd. Varorna skall

åtföljas av vederbörliga dokument utfärdade av avsändaren. Varorna skall transporteras i containrar eller förpackningar. Varupartiet skall behållas intakt en timme eller den kortare tid som tillåts av tullmyndigheten. Tullmyndigheten får bestämma andra villkor. För utförelse ges diverse föreskrifter i 10 § (5) och 11 §.

Angående REDS gäller enligt 12 och 14 §§ bl.a. följande. REDS får inte förvara eller avsända varor med tillämpning av suspensionsordningen. Omedelbart efter ankomsten av punktskattepliktiga varor skall en REDS notera i en förteckning den dag som varorna ankom till Storbritannien samt varuslaget och kvantiteten. En REDS skall för varje kalendermånad inge till tullmyndigheten en deklaration inom fyra eller, beroende på helgdagar, tre arbetsdagar efter kalendermånadens utgång. Betalning skall ske inom samma tid. Tullmyndigheten kan besluta om avvikelser i det enskilda fallet.

Angående tillfälliga införare gäller enligt 15 § följande. Tullmyndigheten får godkänna en person som tillfällig införare för att i sin näringsverksamhet föra in varor med tillämpning av suspensionsordningen. Liksom en REDS får en tillfällig införare inte förvara eller avsända varor under suspensionsordningen. Varje tillfällig införare måste med avseende på varje punktskattepliktig varusändning, som förs in av honom, vidta vissa åtgärder före avsändandet. Det gäller oavsett om införelsen sker med tillämpning av suspensionsordningen eller inte. Han skall sålunda vidta följande åtgärder. Han skall underrätta tullmyndigheten om att han väntar punktskattepliktiga varor och skall lämna de ytterligare upplysningar som tullmyndigheten kräver. Han skall betala skatten eller ställa en tillfredsställande säkerhet för betalningen. Han skall förse avsändaren med ett intyg som anger att skatten har blivit betald eller på annat sätt redovisad eller att säkerhet har ställts för skattebetalningen på ett för tullmyndigheten godtagbart sätt.

Oavsett om införelsen sker med tillämpning av suspensionsordningen eller inte skall enligt 15 § en tillfällig införare för varje varuförsändelse dessutom vidta följande åtgärder. Så snart punktskattepliktiga varor har anlänt till honom skall han underrätta tullmyndigheten om ankomsten. Han skall bevara varusändningen intakt med eventuella förseglingar obrutna under en timma eller den tid som Tullmyndigheten bestämmer. Han skall vidare erlagga obetald skatt i enlighet med tullmyndighetens anvisningar. – Om varorna inte anländer i enlighet med den underrättelse som han lämnat till tullmyndigheten, skall han fyra arbetsdagar efter den angivna ankomstdagen underrätta tullmyndigheten om det (15 § /4/). Tullmyndigheten får bestämma andra villkor för införelsen (15 § /5/).

I 16 § finns föreskrifter om förverkande av varor för vilka skatt inte

har erlagts. Sådana varor skall förverkas om någon inte har betalat skatten i rätt tid eller brutit mot någon av de bestämmelser som redovisats i det föregående.

Straffbestämmelser finns intagna i 170 § the Customs and Excise Management Act 1979. I dessa bestämmelser straffbeläggs bl.a. att någon i syfte att undandra skatt uppsåtligen tar befattning med varor som omfattas av villkor eller restriktioner för in- eller utförsel.

Sammanfattningsvis kan dras den slutsatsen att punktskattepliktiga varor inte får föras in till Storbritannien om införseln inte sker enligt cirkulationsordningens regler.

Irland

In- och utförsel från respektive till andra EG-länder regleras i Finance Act, 2001. Genom denna författning är cirkulationsdirektivet införlivat i den irländska lagstiftningen.

I bestämmelserna om punktskattepliktiga varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land föreskrivs bl.a. följande.

Vid privatinförsel, definierad på i huvudsak motsvarande sätt som i den svenska privatinförsellagen, uppstår inte skattskyldighet vid införseln till Irland. I 25–27 §§ Control of Excisable Products Regulations, 1992 (S.I. No. 430 of 1992) finns bestämmelser med riktlinjer för hur gränsen skall dras mellan privat och kommersiell införsel (jfr punkt 7.8 i Custom & Excise Staff Instructions).¹³ Riktlinjerna ansluter nära till artikel 9.2 i cirkulationsdirektivet. De innehåller även en presumptionsregel i anslutning till de referensnivåer som anges där när det gäller införd kvantitet av tobak och alkohol.

Vid kommersiell införsel gäller emellertid följande (111 § Finance Act). Den som förvärvar punktskattepliktiga varor, som släppts för konsumtion i ett annat EG-land, i syfte att föra in varorna till Irland och den som för in sådana varor måste fullgöra följande. Den som avser att förvärva sådan varor för sådant ändamål skall till vederbörlig myndighet lämna en anmälan om sin avsikt. (Enligt punkt 7.1 i Custom & Excise Staff Instructions skall det ske åtminstone 24 timmar innan varorna avsänds.) Han skall samtidigt betala skatten eller ställa säkerhet för betalningen. Han skall även följa de föreskrifter som

¹³ 1992 års förordning ersätts i år med en ny förordning. Denna har samma rubrik som 1992 års förordning och innehåller i sak samma gränsdragningsbestämmelser som 1992 års förordning (anm: samma paragrafnummer). De referenser som görs till Custom & Excise Staff Instructions avser dess lydelse grundad på 1992 års Finance Act och 1992 års förordning.

vederbörlig myndighet ("the Commissioners") utfärdar.

I 117 § Finance Act finns bestämmelser om ledsagardokument. I denna paragraf har cirkulationsdirektivets bestämmelser om sådana dokument införlivats i irländsk rätt. Paragrafen innebär – vid överföring av punktskattepliktiga varor till eller från en annan medlemsstat – att så länge varorna finns i Irland skall de i angivna fall åtföljas av ledsagardokument.

Av nyss nämnda punkt i Custom & Excise Staff Instructions framgår dessutom bl.a. följande angående här aktuella varor. Den som avser att föra in varan skall se till att det förenklade ledsagardokumentet är vederbörligen ifyllt av säljaren. Vidare skall han se till att varorna åtföljs av ett bevis om ställd säkerhet för skattens erläggande. Han skall även underrätta vederbörlig tjänsteman om ankomsten och följa de krav som ställs för undersökning av varorna. Han skall betala skatten eller redovisa den på vederbörligt sätt då varorna ankommer till Irland.

Den som bryter mot nämnda bestämmelser i Finance Act kan fällas till ansvar. I sådant fall kan varorna och eventuellt transportmedel förklaras förverkade. (121 och 125 §§). Det kan här anmärkas att den straffrättsliga regleringen alltså innebär att så fort någon fört in varorna till Irland utan att uppfylla kraven i Finance Act om anmälan, säkerhet (eller betalning) och ledsagardokument skall ett brott anses föreligga.

För distansförsäljning har Irland bestämmelser som motsvarar de svenska (jfr 112 §). Sålunda åläggs en distansförsäljare att utse en skatterepresentant och, innan varorna avsänds, ställa säkerhet. Emellertid åläggs distansförsäljarna även att, innan varorna avsänds, själva eller genom skatterepresentanten anmäla leveransen till vederbörlig myndighet i Irland. Vidare åläggs distansförsäljare att betala skatten senast då varorna ankommer till Irland (jfr punkt 7.3 i Custom & Excise Staff Instructions).

Det finns två slag av deklarationer, nämligen förtida deklaration ("advance declaration") och slutlig deklaration ("final declaration"). Den förtida deklarationen inges tillsammans med betalning innan varorna avsänds till Irland. I sådant fall behöver den skattskyldige således inte ställa någon säkerhet. Enligt uppgift är förtida deklaration med betalning den form av deklaration som vanligtvis används (jfr punkt 7.4 i Custom & Excise Staff Instructions). Vid ankomsten till Irland skall varorna visas upp för tullmyndigheten antingen i den handlandes egna lokaler, om dessa godkänts för ändamålet, eller på ett anvisat tullkontor inne i landet eller i lokaler i anslutning till gräns eller färjeläge (punkt 7.6 i Custom & Excise Staff Instructions). Vederbörliga handlingar skall genast visas upp på tillbörligt kontor som underrättelse om att varorna ankommit. Om inte varorna redan har

deklarerats och skatten i samband därmed betalats, skall skatten betalas vid ankomsten (samma punkt). Särskilda bestämmelser gäller för registrerade varumottagare.

Sammanfattningsvis kan sägas att det rent faktiskt är straffbelagt att införa punktskattepliktiga varor i strid med cirkulationsordningens bestämmelser.

Danmark

Införsel av punktskattepliktiga varor regleras i lov om tobaksafgifter, lov om afgift af spritius m.m. och lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. I dessa lagar finns föreskrifter om anmälningsskyldighet, skyldighet att ställa säkerhet, ledsagardokumentet m.m. I 25 §, 31 § respektive 25 § föreskrivs bötesstraff för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter sådana föreskrifter. Dessutom föreskrivs i dessa paragrafer att den som begår sådana överträdelse med uppsåt ("forsæt") att undandra statskassan skatt straffas med böter eller fängelse i högst två år.

3.3 Överväganden angående de straffrättsliga frågorna

Deklarationsfristerna medför i praktiken att den som – med uppsåt att undandra det allmänna skatt – för in tobaksvaror, alkohol eller mineraloljor från ett annat EG-land, regelmässigt undgår ansvar för skattebrott för det fall han upptäcks redan i samband med införseln. Detta blir fallet trots att det i praktiken ofta är fråga om en verksamhet som bedrivs i former som inte skiljer sig från smuggling från tredje land.

Den som för in punktskattepliktiga varor från ett annat EG-land kan emellertid komma att bli ansvarig enligt skattebrottslagen för det fall han inte har gjort föreskriven anmälan till beskattningsmyndigheten. Som angetts i avsnitt 3.1.2 torde ett sådant straffansvar förutsätta att det föreskrivs att anmälan skall göras på annat sätt än muntligen. Den som för in alkohol från ett annat EG-land kan straffas för smugglingsbrott på den grunden att han inte har rätt att föra in varorna.

Det torde vara så att den som för in varorna i syfte att undandra skatt sällan eller aldrig har gjort någon föreskriven anmälan till beskattningsmyndigheten (jfr bilaga 2 och 3). I avsnitt 3.1.2 har gjorts den bedömningen att den som har underlåtit att lämna in anmälningen kan dömas för brott enligt skattebrottslagen, under förutsättning att det införs en föreskrift om att anmälan skall göras på annat sätt än

muntligen. För att personen 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 finnas stora svårigheter att bevisa såväl faran som uppsåtet. Bakgrunden till det är även här att tidpunkten för deklarationsskyldighet inträder senare än tidpunkten för skattskyldigheten. Den som kontrolleras i samband med att han för in en vara till landet torde i regel hävda att han avser att deklarerera senare. I sådant fall torde faran för skatteundandragande eller uppsåtet till det i allmänhet inte kunna styrkas. För den som har underlåtit att fullgöra sin anmälningsskyldighet kommer straffansvaret enligt skattebrottslagen därför i allmänhet att stanna vid skatteredovisningsbrott enligt 7 §.

Såvitt avser alkohol finns införselrestriktionerna i alkohollagen och lagen om teknisk sprit m.m. (jfr avsnitt 3.1.3). Dessa restriktioner medför att smugglingslagens bestämmelser om smugglingsbrott och olovlig införsel blir tillämpliga i samband med införsel oavsett om införseln sker från tredje land eller från ett annat EG-land. Samtidigt kan – med hänsyn till legalitetsprincipen – göras principiella invändningar mot att vid bedömningen av straffvärdet ta hänsyn även till ett åsyftat framtida skatteundandragande. Något skattebrott har nämligen i den inledningsvis angivna situationen, dvs. en transportkontroll före deklarationsfristens utgång, inte hunnit fullbordas och försök till ett sådant brott är inte straffbart. (Jfr prop. 1999/2000:124 s. 112 och 130 angående straffvärdet då en och samma införsel medför ansvar enligt smugglingslagen för såväl smuggling som tullbrott.)

Sammanfattningsvis kan sägas att straffsanktioneringen är mycket uttunnad i det fall någon, som inte följer cirkulationsordningens bestämmelser, upptäcks i samband med att han för in varor från andra EG-länder.

I den mån införseln i stället skett från tredje land – eller mer exakt uttryckt, från ett område utanför EG:s skatteområde – hade såväl importskattskyldighet som deklarationsskyldighet – enligt vad som närmare föreskrivs i tullagstiftningens regler – i allmänhet inträtt i samband med införseln. I sådant fall kan den som underlåter att deklarerera dömas för fullbordat tullbrott enligt 8 § smugglingslagen. Härtill kommer att smugglingslagen – i motsats till skattebrottslagen – innehåller bestämmelser om såväl försök till brott som förberedelse och stämpling till grova brott (jfr prop. 1999/2000:124 s. 69 f och 73 f). Vidare innehåller smugglingslagen bestämmelser om straff för olovlig befattning med varor som varit föremål för införselbrott. I skattebrottslagen straffbeläggs däremot inte att någon tar befattning

med varor som varit föremål för skattebrott.

Av det nu sagda kan dras slutsatsen att straffsanktoneringen vid skatteundandraganden skiljer sig i väsentliga avseenden åt när det gäller skatteundandraganden i samband med å ena sidan införsel från andra EG-länder i strid med cirkulationsordningens bestämmelser och å andra sidan införsel från tredje land.

Härtill kommer att cirkulationsordningens bestämmelser om ledsagardokument, ställande av säkerhet och anmälningsskyldighet (jfr bilaga 2–4) är straffsanktonerade i endast ringa omfattning. Bestämmelserna får anses vara av grundläggande betydelse för möjligheterna att kontrollera och upprätthålla det beskattningssystem som cirkulationsordningen innebär. Samtidigt är det så att reglerna som sådana är straffsanktonerade enbart genom 2 kap. 26 § (jämförd med 1 kap. 6 § och 2 kap. 6 §) punktskattekontrollagen. Denna straffbestämmelse gäller enbart vägtransporter, omfattar enbart chaufförer, avser enbart skyldigheten att medföra ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet samt har enbart penningböter i straffskalan (jfr 2.5.10). Härtill kommer den sanktonering som sker på administrativ väg genom bestämmelserna om transporttillägg (jfr avsnitt 2.5.10). För att medlemsstaterna skall kunna upprätthålla en effektiv kontroll av det beskattningssystem som skall gälla enligt cirkulationsdirektivet är det å andra sidan nödvändigt att den enskilde fullgör de skyldigheter som föreskrivs i cirkulationsordningen när det gäller ledsagardokument, anmälan och ställande av säkerhet.

Den nuvarande straffsanktoneringen av dessa skyldigheter får anses vara otillfredsställande. Den innebär att Sverige inte med tillräcklig kraft kan värna EG:s system med en särskild beskattningsordning för punktskattepliktiga varor. 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 således goda skäl att skärpa de straffrättsliga reglerna när det gäller in- och utförsel i strid med cirkulationsordningens bestämmelser.

I det följande behandlas huvudsakligen tre vägar att uppnå en sådan ordning. Först behandlas ett förslag i departementspromemorian Ny smugglingslag (Ds 1998:53) om att införa nya straffbestämmelser m.m. Sedan behandlas möjligheterna att göra smugglingslagen tillämplig i större utsträckning än vad som nu är fallet. Därefter behandlas frågan om ökade möjligheter att tillämpa skattebrottslagen.

3.3.1 Förslaget i departementspromemorian Ny

smugglingslag

Bedömning: Förslaget i departementspromemorian Ny smugglingslag om nya straffbestämmelser i smugglingslagstiftningen bör inte ligga till grund för lagstiftningsåtgärder.

I departementspromemorian Ny smugglingslag lades fram förslag till en ny lag om straff för smuggling m.m. Lagen skulle ersätta den dåvarande 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 (jfr 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 särskilt promemorian 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, som fanns i LTS, LAS, LSE eller artiklarna 7, 10, 13, 15 och 18 i cirkulationsdirektivet. Vidare föreslogs en straffbestämmelse för grovt cirkulationsordningsbrott och en straffbestämmelse för oaktsamhetsbrott (vårdslös tillämpning av cirkulationsordningen). De föreslagna straffen motsvarade straffen för smugglingsbrottslighet och därmed i stort sett även straffen för brott enligt skattebrottslagen för skattebrott (fängelse högst två år), skatteförseelse (böter) och grovt skattebrott (fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Straffet för oaktsamhetsbrott var böter eller fängelse i högst två år.

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

Departementspromemorian föranledde i den här delen inget förslag i propositionen En ny smugglingslag m.m. (prop. 1999/2000:124). I stället anfördes att frågan skulle beredas ytterligare (s. 62).

Mot bakgrund av vad som förekommit under remissbehandlingen och i övrigt kan följande synpunkter lämnas.

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 (cirkulationsordningsbrott och grovt sådant brott) får förstås så att det för ansvar dessutom krävs att gärningsmannen har förfarit 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 komma att vara bestraffade i två olika regelkomplex, nämligen i skattebrottslagen och i smugglingslagen. Vad som straffbeläggs i förslaget beskrivs i promemorian på ett sätt som ger vid handen att det är fråga om förfaranden som avbryts innan de hunnit fortgå så långt att det blivit fråga om ett fullbordat brott enligt skattebrottslagen (s. 280 f).

Det får emellertid anses principiellt tveksamt att i en annan lag än skattebrottslagen införa straff för något som är utformat som ett försök till ett sådant skatteundandragande som straffbeläggs i skattebrottslagen. Den föreslagna ordningen innebär att det i båda regelkomplexen straffbeläggs förfaranden som ger upphov till fara för skatteundandraganden. Regelkomplexen är emellertid inte anpassade till varandra. En sådan ordning torde med säkerhet därför komma att leda till tillämpningsproblem i de enskilda fallen.

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.

Som framgår av tidigare avsnitt skulle det även kunna bli så att ett och samma förfarande skulle kunna bli straffbart både som ett fullbordat skattebrott och som ett fullbordat cirkulationsordningsbrott. Det gäller närmast underlåtenhet att göra sådan anmälan som föreskrivs i LTS, LAS och LSE (jfr bilaga 3 och 4). Såväl brottsbeskrivningar som straffbestämmelsernas skyddsintresse är överensstämmande. Den typen av brottskonkurrens bör undvikas.

Promemorians lagtext torde komma att omfatta även en del transporter som avses i 2 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200) och som medför skattskyldighet till 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, torde inte vara 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”. Rekvisitet torde – mot bakgrund av att det ska tillämpas samtidigt med det objektiva farerekvisitet och det allmänna uppsåtskravet – komma att föranleda tillämpningssvårigheter.

Vid en helhetsbedömning synes övervägande skäl tala för att promemorians förslag inte genomförs.

3.3.2 Ökad möjligheter att tillämpa smugglingslagstiftningen

Förslag: Varor som omfattas av cirkulationsordningen skall få förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium endast om cirkulationsordningens bestämmelser angående ledsagardokument, ställande av säkerhet och fullgörande av anmälningsskyldighet följs. Smugglingslagens bestämmelser om straff, förverkande, förundersökningsrätt för Tullverket, tvångsmedel, åtal och talan om förverkande görs 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 stiftas när det gäller förflyttningar inom landet. Tullverkets kontrollbefogenheter skall även framdeles finnas i punktskattekontrollagen.

Som redogörs för i avsnitt 3.3 är det påkallat att göra de straffrättsliga reglerna för införsel i strid med cirkulationsordningens bestämmelser mer jämbördiga med de som gäller vid införsel från tredje land. I det närmast föregående avsnittet, 3.3.1, har redovisats det förslag om nya straffbestämmelser som lagts i promemorian Ny smugglingslag. I avsnittet har gjorts den bedömningen att förslaget inte bör ligga till grund för lagstiftningsåtgärder. En annan lagstiftningsmodell som förekommer i andra EG-länder är en ordning som innebär att in- och utförsel av punktskattepliktiga varor inom den gemensamma marknaden är tillåten endast under förutsättning att cirkulationsordningens krav är uppfyllda (jfr avsnitt 3.2). En sådan föreskrift är med andra ord en föreskrift med villkor för in- och

utförelse. Till en sådan regel är knuten bestämmelser som föreskriver straff för den som bryter mot villkoret. Som framgår av avsnitt 3.2 finns i brittiska och danska straffbestämmelser även intaget att gärningen skett i syfte att undandra skatt. På sätt redogjorts för i avsnitt 3.3.1 är ett sådant fristående subjektivt rekvisit inte en lämplig lösning inom ramen för den svenska straffordningen.

En ordning, enligt vilken in- eller utförelse är tillåten endast om cirkulationsordningens krav är uppfyllda, framstår som lämplig i det hänseendet att det, med något litet undantag, är just för förflyttning av varor från en medlemsstat till en annan som det finns föreskrifter om ledsagardokument, säkerhet och anmälningsskyldighet (jfr bilaga 2–4). För inrikes transporter i Sverige finns det endast föreskrift om att säkerhet skall ställas av en upplagshavare i Sverige om obeskattade tobaks- eller alkoholvaror transporteras från honom till en annan upplagshavare i Sverige (jfr 11 § LTS och 10 § LAS).

Ett traditionellt utformat införelse- eller utförelsevillkor skulle i nuvarande straffrättsordning kunna tänkas föranleda straff enligt smugglingslagen för smuggling eller olovlig in- eller utförelse (3–5 §§ och 7 §). Det skulle i sin tur få till konsekvens att smugglingslagens övriga bestämmelser skulle bli tillämpliga. Det gäller således bestämmelser om dels olovlig befattning med smuggelgods, dels försök, förberedelse och stämpling, dels frivillig rättelse, dels förverkande, dels förundersökning och tvångsmedel dels ock åtal och beslut om förverkande.

I det följande kommer att behandlas dels i vilken mån en sådan lagstiftningsmodell är förenlig med EG-rätten, dels de närmare konsekvenserna med avseende på främst smugglingslagen och lagstiftningen med kontrollbefogenheter för Tullverket.

Förenlighet med EG-rätten

I departementspromemorian Ny smugglingslag uttalades att den här angivna lagstiftningsmodellen torde kunna ifrågasättas från principiella utgångspunkter (s. 284). Bakgrunden till det angavs vara att in- och utförelse skall enligt EG-rätten kunna ske utan särskilda restriktioner.

Hovrätten över Skåne och Blekinge anförde emellertid i sitt remissyttrande följande.

En lösning, som tydligen används i anglosaxiska länder, går ut på att brottet utformas så att in- och utförelse av punktskattepliktiga varor inom den gemensamma marknaden anges vara tillåten endast under förutsättning att cirkulationsordningens krav är uppfyllda. Hovrätten vill föra fram denna modell till övervägande under det fortsatta

beredningsarbetet. Genom en sådan lösning blir den EU-relaterade varutrafiken mer enhetligt behandlad. Såsom hitintills gällt kommer då smugglingsbrott att bedömas enligt smugglingslagen och undandragandebrott enligt skattebrottslagen. En ny kategori undandragandebrott i smugglingslagen kan härigenom undvikas.

I Fördraget om upprättandet av den Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) regleras principerna för EG:s inre marknad. Den inre marknaden bygger på principerna om fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital. I artiklarna 28 och 29 anges att ”kvantitativa importrestriktioner” och ”kvantitativa exportrestriktioner” samt åtgärder med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna. Nationella in- eller utförselrestriktioner kan emellertid gälla i förhållande till andra medlemsstater om restriktionerna är tillåtna enligt vissa undantag som anges i artikel 30 eller enligt en medlemsstats anslutningsfördrag. Enligt artikel 30 kan en medlemsstat införa förbud mot eller andra restriktioner för införsel, utförsel eller transitering om restriktionen grundas på vissa hänsyn, bl.a. allmän moral, allmän ordning eller allmän säkerhet.

I rättsfallet *Cassis de Dijon* slog EG-domstolen vidare fast vad som numera kallas *Cassis-doktrinen* (EG-domstolens dom den 20 februari 1979 i mål C-120/78 *Rewe-Zentral AG mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, REG 1979, s. 649). Enligt domen skall – under vissa förutsättningar – förbudet mot importrestriktioner, artikel 28, inte tillämpas på nationella föreskrifter som tillgodoser tvingande hänsyn i medlemsstaterna även om föreskrifterna medför handelshinder. Domen tar närmast sikte på sådana hinder för samhandeln inom gemenskapen vilka inte omfattas av undantagen i artikel 30 och vilka beror på skillnader i nationell lagstiftning beträffande avsättning av produkter. *Cassis-doktrinen* innebär en begränsning av tillämpningsområdet för artikel 28. I konsekvens med *Cassis-doktrinen* utformning anses denna begränsning gälla endast under förutsättning att gemensamma bestämmelser saknas. Som exempel på tvingande hänsyn nämns i domen bl.a. hänsyn i fråga om effektiv skattekontroll.¹⁴

Som förutsättningar för att kunna tillämpa undantagen i artikel 30

¹⁴ Detta är i linje med att EG-domstolen i en tidigare dom angående tobakshandeln gjort uttalanden med direkt beaktande av handelshinder som kan föranledas av dels beskaffenheten hos de fiskala arrangemangen avseende sådana varor, dels de olika metoder för skattekontroll som används av medlemsstaterna speciellt för att säkerställa uppbörden av skatt på sådana varor (EG-domstolens dom den 16 november 1977 i mål C-13/77 *NV GB-Inno-B.M. mot Vereinigung van de Kleinhandelaars in Tabak (ATAB)*, REG 1977, s. 2115).

och i Cassis-doktrinen gäller följande. I allmänhet måste det vara fråga om en restriktion som är neutral i förhållandet mellan införda och inhemska producerade varor. Restriktionen måste vara nödvändig för att realisera ett sådant skyddsvärt nationellt hänsynstagande som godtas enligt artikel 30 eller Cassis-doktrinen. Restriktionen måste vidare stå i rimlig proportion till syftet och skall inte ha handelshindrande verkningar som går längre än vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.

Det nu sagda innebär att en första fråga naturligtvis är om ett in- och utförselvillkor av aktuellt slag verkligen är en sådan restriktion som avses i artikel 28 eller 29. Här bör först ses till syftena med fördragets bestämmelser. När det gäller artikel 28 (införsel) är det avgörande kriteriet att införda varors marknadstillträde inte får äventyras till följd av nationella åtgärder (jfr EG-domstolens dom den 2 juni 1994 i målen C-69/93 och C-258/93, *Punto Casa SpA*, REG 1994, s. I-2355). Detta har uttryckts så att en nationell åtgärd inte får påverka producenters möjligheter att välja marknader för sina produkter eller avnämares möjligheter att välja mellan inhemska och införda varor (se Dan Eliasson och Nils Wahl, *Publica EU: kommentar till EG-rätten, 1996-1997*, s. 7:17). Regeln om utförselrestriktioner, artikel 29, har ett snävare tillämpningsområde än artikel 28. I *Groenveld*-målet lade domstolen fast tillämpningsområdet för artikel 29 enligt följande princip (EG-domstolens dom den 8 november 1979 i mål C-15/79, *P.B. Groenveld BV mot Productschap voor Vee en Vlees*, REG 1979, s. 3409): "That prohibition concerns national measures which have as their specific object or effect the restriction of patterns of exports and thereby the establishment of a difference in treatment between the domestic trade of a Member State and its export trade in such a way as to provide a particular advantage for national production or for the domestic market of the State in question at the expense of the production or of the trade of other Member States."

Sett mot bakgrund av syftena med artiklarna 28 och 29 kan sägas följande. Cirkulationsordningen är i sig en EG-rättslig reglering som är neutral mellan medlemsstaterna och dessutom nödvändig för att upprätthålla den inre marknadens funktion i ett system där punktskatt skall tas ut i konsumtionslandet. Direktivet innebär i sig ett åläggande för medlemsstaterna att inte tillåta varuförflyttningar mellan länderna annat än under vissa kontrollerade former. Det finns ingen rättighet att förflytta varorna på något annat sätt. Ett uttryckligen föreskrivet in- eller utförselvillkor är alltså i överensstämmelse med cirkulationsdirektivets regler. En ordning med förbud att föra in eller ut punktskattepliktiga varor i strid med cirkulationsdirektivet är alltså inte en nationell åtgärd i EG-fördragets mening. Härtill kommer att ett in-

eller utförselvillkor inte skall utformas så att det innebär några formaliteter vid passage av gränsen. I stället kommer de allmänna kontrollagarna vid in- och utförsel från resp. till andra EG-länder, nämligen inregränslagen eller punktskattekontrollagen, att gälla.

Vidare är det en allmän EG-rättslig princip att det ankommer på medlemsstaterna att säkra uppbärandet av skatter och följaktligen också att vidta behövliga kontrollåtgärder. Föreskrifter rörande skattekontroll torde därför endast i sällsynta fall kunna betraktas som oförenliga med EG-rätten (jfr Carl Michael Quitzow, *Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen, En studie av gränsdragningen mellan gemenskapsangelägenheter och nationella angelägenheter*, 1995, s. 316 f).

Som framgår av avsnitt 3.2 har såväl Storbritannien som Irland bestämmelser om att varor rent faktiskt får föras in till landet endast om cirkulationsordningens bestämmelser är uppfyllda.

Allmänna EG-rättsliga principer gör det påkallat att det finns en likvärdig reglering för sådana förflyttningar inom landet som omfattas av cirkulationsordningens bestämmelser.

En bedömning av det nu anförda får anses entydigt ge vid handen att ett uttryckligt in- och utförselvillkor, i förening med en likvärdig reglering för förflyttningar inom landet, får anses vara förenligt med EG-rätten redan på den grunden att ett sådant villkor inte omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna i artiklarna 28 och 29.

Ett straffsanktionerat villkor för såväl in- och utförsel som förflyttningar inom landet bör föreskrivas

Som redogjorts för närmare i avsnitt 3.3 finns det goda skäl att skärpa de straffrättsliga reglerna när det gäller förflyttningar i strid med cirkulationsordningens bestämmelser. En ändamålsenlig lösning skulle vara att införa ett villkor för förflyttningar av punktskattepliktiga varor. Enligt ett sådant villkor skulle punktskattepliktiga varor få förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium, endast om cirkulationsordningens krav på ledsagardokument, säkerhet och fullgörande av anmälningsskyldighet är uppfyllda. Genom en sådan ordning läggs grunden för att smugglingslagens bestämmelser blir tillämpliga och att det införs en likvärdig straffreglering för varuförflyttningar inom landet. På så sätt kommer att gälla bestämmelser som står i överensstämmelse med smugglingslagens, således bestämmelser om straffansvar för förflyttningar i strid med cirkulationsordningen, ansvar för olovlig befattningsmed smuggelgods

som förts in i eller ut från landet, förverkande, rätt för Tullverket att inleda förundersökning samt åtal och talan om förverkande.

Som framgår av vad som anförts under den förra rubriken är en sådan ordning förenlig med EG-rätten.

Av nu anförda skäl bör en ordning enligt det nu sagda komma till stånd. I det följande tas ställning till den närmare utformningen.

In- och utförselvillkor i förhållande till smugglingslagens straffbestämmelser

Enligt 3 § smugglingslagen döms för smuggling den som i samband med införsel till landet av en vara bryter mot ett införselvillkor genom att underlåta att anmäla varan. Detsamma gäller den som lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna 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 enbart sker 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 § inregränslagen (jfr 3 § fjärde stycket smugglingslagen). 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, bl.a. om den inte uppfyller särskilt föreskrivna villkor för in- eller utförseln (4 §). Anmälan skall ske utan dröjsmål vid närmaste bemannade tullplats (samma lagrum). Lagen innehåller även bestämmelser om kontrollbefogenheter för Tullverket i Sveriges gränsområden.

Från lagteknisk utgångspunkt kan det onekligen te sig ändamålsenligt att ta in ett in- och utförselvillkor av här aktuellt slag i inregränslagens uppräknning. Därmed skulle smugglingslagens bestämmelser automatiskt bli tillämpliga och Tullverket få de kontrollbefogenheter som följer med inregränslagen.

I det sammanhanget bör dock uppmärksammas att inregränslagen alltså innehåller en anmälningsskyldighet för den som bryter mot ett in- eller utförselvillkor. Anmälningsskyldigheten är utformad på ett sätt som skall underlätta att fastställa tidpunkten för smugglingsbrottets

fullbordad när det gäller införsel (jfr prop. 1999/2000:124 s. 70). Ett smuglingsbrott i samband med införsel från ett EG-land fullbordas i och med att någon underlåter att fullgöra sin anmälningsskyldighet enligt inregränslagen eller lämnar oriktig uppgift i samband med en sådan anmälan (3 § fjärde stycket smuglingslagen jämfört med första och andra styckena i samma lagrum; jfr a prop. s. 114). Ett smuglingsbrott avseende utförsel fullbordas däremot först då varan förs över territorialgränsen (3 § tredje stycket 1; jfr prop. 1999/2000:124 s. 117).

En anmälningsskyldighet enligt inregränslagen skulle ligga utanför de förpliktelser som föreskrivs i den sekundärrättsliga rättsakt som cirkulationsdirektivet utgör. Detta skulle kunna anföras som ett skäl för att se det som att inregränslagens anmälningsskyldighet skulle komma gälla ett område som exklusivt regleras av den sekundärrättsliga rättsakten. Övervägande skäl synes emellertid tala för att inregränslagens anmälningsskyldighet bör ses som en integrerad del av den nationella kontroll- och sanktionsordningen. En sådan ordning ligger i princip inom den nationella beslutandekompetensen och möter då i princip inget hinder enligt EG-rätten.

Denna frågeställning är emellertid komplicerad och skulle ytterst gälla giltigheten av hela straff- och sanktionsordningen. För att undvika osäkerhet i rättstillämpningen i denna fråga, är det därför enklast att knyta ett in- och utförselvillkor till smuglingslagens bestämmelser om smuglingsbrott utan att föra in villkoret i inregränslagen. En sådan lagstiftningsmodell finns som nämnts i lagen om förbud i vissa fall mot införsel av spritdrycker (2 § 1 mom; jfr avsnitt 3.1.3).

För en lösning som inte knyter an till inregränslagen talar även det förhållandet att punktskattekontrollagen redan innehåller bestämmelser om befogenheter för Tullverket att kontrollera att bestämmelserna om ledsagardokument, säkerhet och anmälningsskyldighet följs. Härtill kommer att sistnämnda bestämmelser är nära förknippade med skattskyldigheten som sådan, något som punktskattekontrollagen är utformad med utgångspunkt i. Vidare bör, som redovisats under den föregående rubriken, ett straffsanktionerat villkor föreskrivas även för varuförflyttningar inom landet. På sådana varuförflyttningar kan inregränslagens kontrollbefogenheter för Tullverket svårligen göras tillämpliga.

Sammantaget sett talar sålunda övervägande skäl för att ett in- och utförselvillkor inte tas in i inregränslagen och att behovet av kontrollbefogenheter tillgodoses inom ramen för punktskattekontrollagen. Frågan om den nu föreslagna straffsanktioneringen innebär att punktskattekontrollagens kontrollregler behöver kompletteras behandlas i avsnitt 4.3.1.

Om en straffreglering sålunda inte knyter an till inregränslagens bestämmelser, kommer tidpunkten för brottets fullbordan inte att kunna avgöras med hjälp av anmälningsbestämmelserna i den lagen. För att underlätta fastställandet av en sådan tidpunkt bör straffregleringen lämpligen vara utformad så att den omfattar införsel från ett annat EG-land (inom EG:s skatteområde) till Sveriges landterritorium, inklusive hamnar. Införselbrottet blir i sådant fall 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 straffregleringen. Detta torde i praktiken sakna betydelse och torde samtidigt i hög grad underlätta tillämpningen av såväl straff- som kontrollbestämmelser.

När det gäller utförselbrott saknas det anledning att avvika från smugglingslagens systematik. Här är brottets fullbordan inte knuten till någon anmälningsskyldighet enligt inregränslagen utan helt enkelt till passagen av territorialgränsen. Enligt 3 § tredje stycket 1 smugglingslagen är ett smugglingsbrott i samband med utförsel fullbordat i och med att varan förs över territorialgränsen. Motsvarande ordning bör gälla i förevarande fall för varor som förs från det svenska landterritoriet över territorialgränsen.

Straffskalorna för här aktuella brott bör – med hänsyn till såväl det sakliga som det formella sambandet med smugglingslagen – i princip vara utformade efter mönster av den lagen. I denna föreskrivs som straff böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är att anse som ringa, penningböter. För grova brott föreskrivs, i överensstämmelse med skattebrottslagens straffbestämmelse för grovt skattebrott, fängelse om lägst sex månader och högst sex år. En lämplig avvägning när det gäller straffskalorna för här aktuella brott får anses vara att straffen begränsas till penningböter i ringa fall och böter eller fängelse högst två år i övriga fall. Det motsvarar alltså straffskalorna för smugglingsbrott som inte är grova. Det nu sagda utvecklas närmare i författningskommentaren (jfr kommentaren till föreslagna 4 kap. 21 och 22 §§ punktskattekontrollagen).

Det saknas anledning att frånga smugglingslagens mönster när det gäller försök till brott. I de här aktuella straffbestämmelserna bör alltså föreskrivas ansvar för försök till brott, oavsett brottets grovhet. En föreskrift om ansvar för försök innebär att den som stoppas då han står i begrepp att påbörja en förflyttning skall kunna dömas till ansvar. Detsamma gäller den som i samband med utförsel stoppas innan han passerar territorialgränsen.

När det gäller frågan om ansvar för förberedelse och stämpling kan konstateras att smugglingslagens bestämmelser om ansvar härför är begränsade till grova brott (jfr 14 § smugglingslagen; prop.

1999/2000:124 s. 73 f och 146 f). Skattebrottslagen innehåller inga bestämmelser om ansvar för förberedelse eller stämpling. Mot denna bakgrund och då de här föreslagna straffbestämmelserna inte kommer att innehålla någon särskild straffskala för grova brott, bör bestämmelserna inte medföra ansvar för förberedelse eller stämpling.

Sammanfattningsvis bör det nu sagda leda till följande författningsändringar. Det bör föreskrivas att punktskattepliktiga varor får förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium endast om förflyttningen uppfyller de krav som ställs i LTS, LAS, LSE och punktskattekontrollagen när det gäller upprättande av ledsagardokument, ställande av säkerhet och fullgörande av anmälningskyldighet samt medförande av dokument härom. Denna villkorsbestämmelse bör straffsanktioneras genom att smugglingslagen görs tillämplig i de fall varorna förs från ett annat EG-land till svenskt landterritorium eller ut från detta territorium över territorialgränsen. Brotten skall kunna medföra böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är att anse som ringa, penningböter. I överensstämmelse med smugglingslagen bör föreskrivas om ansvar även för såväl försök till uppsåtliga brott som gärningar som begås av grov oaktsamhet. Motsvarande straffbestämmelser bör föreskrivas för varuförflyttningar inom landterritoriet. Till här aktuella straffbestämmelser knyts reglerna i smugglingslagen när det gäller förverkande, förundersökningsrätt för Tullverket, tvångsmedel, åtal och talan om förverkande. Villkorsbestämmelsen bör tas in i 1 kap. punktskattekontrollagen. Övriga bestämmelser bör tas in i 4 kap. samma lag.

3.3.3 Ökade möjligheter att tillämpa skattebrottslagen

Förslag: I LTS, LAS och LSE ändras bestämmelserna om tidpunkten för ingivande av deklaration. Den som för in varan 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. Därmed kan skattebrottslagen bli tillämplig i de fall varorna upptäcks i samband med införseln.

Som framhållits i avsnitt 3.3 medför deklaraionsfristerna 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 införseln. Deklaraionsreglerna är alltså av

avgörande betydelse.

Dessa regler måste ses mot bakgrund av suspensionsordningen. Denna innebär att skattepliktiga varor skall kunna förflyttas skattefritt 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 cirkulationsordningens suspensionsbestämmelser. I dessa fall är det konsekvent att inte heller tidpunkten för deklarationsskyldighetens inträde knyts till leveransen eller införseln. I de fall skattskyldigheten däremot är knuten till leveransen (närmare bestämt avsändandet) eller till införseln, är det förenligt med cirkulationsordningens materiella regler att kräva att varorna skall ha deklarerats senast vid avsändandet respektive införseln. En annan sak är frågan om den nationella kompetensen att besluta om deklarationsreglernas utformning. Dessa reglers utformning är en del av uppbördssystemet i respektive medlemsstat. Att bestämma om reglernas utformning ligger därmed inom den nationella kompetensen, dock med beaktande av att reglerna inte skall komma i konflikt med cirkulationsordningens materiella regler. En annan aspekt är om deklarationsregler av här aktuellt slag är förenliga med EG-rättens principer om fria rörlighet när det gäller varor (jfr avsnitt 3.3.2 under rubriken Förenlighet med EG-rätten). Här kan konstateras att saken inte gäller förflyttningen av varorna utan vid vilken tidpunkt deklarationen skall vara ingiven till beskattningsmyndigheten. Den angivna ordningen för deklarationens ingivande kan inte anses inkräkta på den fria rörligheten. Det bör också nämnas att Storbritannien och Irland kräver att en deklaration i vissa fall skall ges in senast i samband med avsändandet av varorna eller införseln av desamma. Sammanfattningsvis möter det inga hinder med hänsyn till EG-rätten att införa deklarationsregler av det angivna slaget.

En sådan deklarationsskyldighet kommer i fråga främst för varor som vid införsel till Sverige skall beskattas här i enlighet med artiklarna 7 eller 10 i cirkulationsdirektivet (jfr avsnitt 2.4.5 och 2.4.7). Det är då fråga om varor som släppts för konsumtion i ett annat EG-land och som därefter för ett kommersiellt ändamål förflyttats till Sverige. I sådant fall skall skatt tas ut i Sverige.

Situationen kan uppkomma i följande typfall.

– En icke-gemenskapsvara, som inte är underkastad ett tullförfarande, förs in till Sverige från tredje land via ett EG-land. Varan blir skattepliktig i och med införseln till sistnämnda land och anses vara släppt för konsumtion i det landet (jfr artikel 6). I och med införseln inträder således skattskyldighet i det landet. Då varan införs till Sverige uppstår skattskyldighet här i landet (jfr artikel 7 och vad som anmärkts i avsnitt 3.3.2 om detta).

– En vara tillverkas utanför ett skatteupplag i ett EG-land. Varan blir därmed skattepliktig och ansedd som släppt för konsumtion i det landet (jfr artikel 6). I och med tillverkningen inträder således skattskyldighet i det landet. Om varan förs vidare till Sverige, uppstår skattskyldighet här i landet (jfr artikel 7). Skatt som erlagts i det andra EG-landet skall återbetalas i det landet.

– En vara förs in från tredje land till ett skatteupplag i ett EG-land eller tillverkas i skatteupplaget. I sådant fall är varan skattepliktig men omfattas av suspensionsordningen, i följd varav det inte har inträtt någon skattskyldighet. Om varan stjäls eller på annat sätt olovligen förs ut ur skatteupplaget, anses varan släppt för konsumtion i upplagslandet och skattskyldighet har därmed inträtt i det landet (jfr artikel 6). Om varan förs vidare till Sverige, uppstår skattskyldighet här i landet (jfr artikel 7).

– En vara överlåts i ett annat EG-land av en upplagshavare till en annan person än en upplagshavare. I sådant fall anses varan släppt för konsumtion i det landet och skattskyldighet har inträtt där. Om varan förs vidare till Sverige och undantaget i artikel 8 för privat införsel inte är tillämpligt, uppstår skattskyldighet här i landet (jfr artikel 7). Skatt som erlagts i det andra EG-landet skall återbetalas i det landet.

– Annan än en upplagshavare eller varumottagare i Sverige förvärvar en skattepliktig vara från ett annat EG-land och varan transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning (distansförsäljning). Säljarens skattskyldighet här i landet uppstår vid leveranstidpunkten, dvs. då leveransen påbörjas (jfr artikel 10).

Mot bakgrund av det anförda bör bestämmelserna i LTS, LAS och LSE ändras. Ändringarna bör omfatta de fall då införsel från ett annat EG-land inte sker genom leverans från ett skatteupplag där. Ändringarna bör innebära att den som blir skattskyldig i och med leverans påbörjande eller vid införseln, skall ha gett in deklaration till beskattningsmyndigheten senast vid skattskyldighetens inträde. En sådan deklarationsskyldighet kommer att i princip omfatta dels den som i det föregående har betecknats som övrig skattskyldig, dels den som är säljare vid distansförsäljning (jfr avsnitt 2.5.4 och 2.5.5). Det nu sagda föranleder ändringar i 22 § LTS, 21 § LAS och 6 kap. 2 § LSE.

Den som är s.k. övrig skattskyldig skall enligt nuvarande ordning

lämna deklaration för varje försändelse och det inom fem dagar efter tidpunkten för skattskyldighetens inträde, dvs. inom fem dagar efter införseln (jfr avsnitt 2.5.9). För dessa skattskyldiga innebär den föreslagna ordningen således enbart att tidpunkten för deklarationens ingivande ändras till att avse införseltidpunkten.

För säljare vid distansförsäljning gäller som huvudregel att de skall deklarera enligt bestämmelserna i LPP, således den 20 i månaden efter redovisningsperioden (jfr avsnitt 2.5.9). För den distansförsäljare som följer skattelagarnas obligatoriska krav på registrering och skatterepresentant bör denna ordning kunna bibehållas (jfr avsnitt 2.5.4), detta för att undvika onödiga omgångar för de seriösa verksamheterna. Den som i strid med gällande lag väljer att ställa sig utanför systemet genom att handla utan att vara registrerad eller utan att ha en godkänd skatterepresentant i Sverige bör emellertid följa motsvarande deklarationsregler som s.k. övriga skattskyldiga, dvs. vara skyldig att deklarera varje försändelse och att lämna in deklarationen senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Denna tidpunkt är den då leveransen av varorna påbörjas.

Som framgår av avsnitt 2.5.4 gäller reglerna om skatterepresentant för distansförsäljare inte i de fall det är fråga om en utländsk säljare som är en juridisk person med fast driftställe här i landet. Han är dock skyldig att som skattskyldig registrera sig här i landet. Om en sådan utländsk säljare låter bli att registrera sig, kommer han således att omfattas av den nu angivna deklarationsskyldigheten.

Som redovisats i avsnitt 2.5.4 omfattar bestämmelsen om distansförsäljning av tobaksvaror även sådana överföringar som sker utan vinstsyfte men som likväl inte utgör gåvoförsändelser. I dessa fall gäller emellertid varken kravet på registrering eller kravet på skatterepresentant. Sådana skattskyldiga skall enligt nuvarande ordning dock lämna en deklaration för varje avsänd leverans. Deklarationen skall ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast fem dagar efter avsändandet av varorna (jfr avsnitt 2.5.9). Med hänsyn till behovet att kunna upprätthålla straffsanktioner även i dessa fall och då det redan nu gäller att deklaration skall ske för varje leverans, bör även i dessa fall deklarationen ha ingetts till beskattningsmyndigheten senast då leveransen har påbörjats.

Den föreslagna ordningen omfattar alltså s.k. övriga skattskyldiga och säljare vid distansförsäljning. Ordningen skulle för sådana skattskyldiga medföra att den som uppsåtligen underlåtit att till beskattningsmyndigheten lämna deklaration senast vid införseln eller, såvitt avser säljare vid distansförsäljning, vid leveransens påbörjande kan dömas enligt 2 § skattebrottslagen för skattebrott, under förutsättning att underlåtenheten ger upphov till fara för att skatt

undandras det allmänna. Det innebär, till skillnad från nuvarande ordning, att den som påträffas vid införseln utan att ha inlämnat deklarationen inte längre kan invända att deklaraationsfristen ännu inte löpt ut. Som framhållits i avsnitt 3.3 är detta av avgörande betydelse för att ansvar enligt skattebrottslagen i sådana situationer överhuvudtaget skall kunna utdömas i praktiken.

3.3.4 Ekonomiska konsekvenser

I avsnitt 3.3.2 och 3.3.3 föreslås en utökad straffsanktionering av den beskattningsordning som gäller inom EG för alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Ett genomförande av förslagen torde inte leda till någon märkbar ökning av utredningskostnaderna. Utredningsverksamheten kan nämligen förväntas att i allt väsentligt bedrivs med stöd av punktskattekontrollagen i samma omfattning som nu sker. Härtill kommer att överträdelser av smugglingsbestämmelserna generellt sett kommer att vara lätta att konstatera; antingen finns de nödvändiga dokumenten eller säkerheterna eller finns de inte. Vidare kommer utredningsinsatsen när det gäller skattebrott att, generellt sett, bli begränsad; antingen är deklaration inlämnad eller är den det inte då varorna införts 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 föreslagna 4 kap. 30 § punktskattekontrollagen). En annan sak är om *antalet* åtal, och därmed antalet mål vid allmän domstol, kommer att öka. I den mån så kommer att ske, kommer det att vara fråga om marginella förändringar hänförliga till tobaksvaror och mineraloljor. Mot bakgrund av det sagda torde det inte komma att uppstå någon märkbar ökning av handläggningskostnaderna vid domstolarna. 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 här tilläggas att förslagen på sikt är ägnade att motverka skatteundandraganden som föranleder betydande skattebortfall och ökade samhällskostnader.

4 Ändringar i punktskattekontrollagen, inregränslagen m.m.

De förslag om kriminalisering som lagts fram i avsnitt 3.3.2 medför att det behöver göras följdändringar i punktskattekontrollagen. Härtill kommer att, som redovisats i avsnitt 1, Riksskatteverket och Tullverket har lagt fram ett gemensamt förslag till författningsändringar. Förslaget tar sikte huvudsakligen på Tullverket kontrollbefogenheter och åsyftar främst att förbättra möjligheterna till punktskattekontroll. I det följande redogörs för och utvärderas behovet av ändringar i punktskattekontrollagen, inregränslagen, privatinförsellagen och tullregisterlagen (1990:137).

4.1 S.k. vägledande omständigheter vid införsel av tobaks- och alkoholvaror från andra EG-länder

Förslag: I LTS och LAS införlivas cirkulationsdirektivets bestämmelse om gränsdragningen mellan in- och utförsel för personligt bruk och in- och utförsel för kommersiellt ändamål.

Nuvarande ordning: Om punktskattepliktiga tobaks-, alkohol- och mineraloljevaror förs in från ett EG-land till ett annat sådant land och införseln sker för kommersiellt ändamål, skall skatt tas ut i införsellandet (jfr artikel 9.1 och avsnitt 2.4.1–2.4.5). Sådan skatt tas i Sverige ut med stöd av LTS, LAS och LSE (jfr avsnitt 2.5.1–2.5.5).

För punktskattepliktiga tobaks-, alkohol- och mineraloljevaror, som privatpersoner medför för ”eget bruk” från en medlemsstat till en annan och som transporteras av dem själva, gäller enligt cirkulationsdirektivet

(artikel 8), att skatten skall tas ut i det land där varorna anskaffades (jfr avsnitt 2.4.6). Det innebär att det enligt direktivet inte skall tas ut någon skatt i samband med sådan införsel från ett EG-land till ett annat EG-land. Ifrågakvarande införsel betecknas i det följande som privatinförsel. Införs varorna däremot för kommersiellt ändamål, skall som nämnts skatt tas ut (jfr artikel 9.1).

För tobaks- och alkoholvaror kommer det nu sagda till uttryck i bestämmelser i LTS och LAS (9 a § första stycket 2 respektive 8 a § första stycket 2). Enligt dessa bestämmelser föreligger det inte skattskyldighet enligt LTS respektive LAS för tobaks- eller alkoholvaror 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. Före den 1 januari 2000 uttrycktes det som att varorna skulle användas för "privat bruk".

Sverige har emellertid, övergångsvis, rätt att ta ut en särskild skatt vid privatinförsel av tobaks- och alkoholvaror. Sådan beskattning sker med stöd av privatinförsellagen (jfr avsnitt 2.5.6). Skatten tas ut på införsel över vissa angivna kvantiteter. Den 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.

Såvitt avser införsel av mineraloljor möjliggör cirkulationsdirektivet att medlemsstaterna tar ut skatt även vid privatinförsel (artikel 9.3). Den möjligheten har Sverige utnyttjat (jfr 4 kap. 1 och 1 a §§ LSE och avsnitt 2.5.6). LSE innehåller därför inte någon 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.

Enligt samma artikel gäller följande. För att kunna tillämpa innehållet i bestämmelsen, såvitt avser varornas kvantitet, får medlemsstaterna fastställa referensnivåer. Dessa nivåer skall vara

uteslutande till ledning för bevisningen. Nivåerna får inte understiga 800 cigaretter, 400 cigariller, 200 cigarrer, 1 kg röktobak, 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 referensnivåerna – 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”.¹⁵

De svenska lagarna innehåller inte någon bestämmelse i anslutning till artikel 9.2. Vid tillkomsten av LTS och LAS 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.

Myndigheternas förslag: Riksskatteverket och Tullverket har föreslagit att direktivets regel om vilka hänsyn som skall tas införlivas i svensk lagstiftning. Myndigheterna har vidare föreslagit att det i anslutning härtill införs en bevisbördereglering avseende tobak och alkohol. Enligt denna reglering 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”. Bestämmelserna föreslås införda i punktskattekontrollagen och privatinförsellagen.

Skälen för promemorians förslag: Myndigheternas förslag är i huvudsaklig överensstämmelse med 1995 års skatteflyktskommittés betänkande Punktskattekontroll av alkohol, tobak och mineralolja, m.m., SOU 1997:86 (s. 43, 114 f, 481–483 och 555 f). Betänkandets presumptionsreglering innehöll dock endast regeln om presumption för kommersiell införsel. Betänkandet föranledde i dessa delar inte något förslag från regeringens sida.

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

Problemet har kommit upp i en del brottmål. I rättsfallet NJA 1999 s. 670 hade två sambor i Tyskland köpt 315,3 liter sprit och 47,52 liter

¹⁵ Jfr kommissionens konsoliderade version av cirkulationsdirektivet med uttalande i rådsprotokoll av den 22 februari 1995.

starköl 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 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 EG-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, som nämnts bygger på cirkulationsdirektivet, inte på 1969 års direktiv (jfr avsnitt 2). Genom cirkulationsdirektivet upphörde 1969 års direktiv att gälla från den 31 december 1992 mellan medlemsstaterna.

Innebörden av den skatterättsliga regleringen torde dock ha blivit klarare. Genom lagändringar den 1 januari 2000 har nämligen LTS, LAS och privatinförsellagen anpassats närmare till artikel 8 i cirkulationsdirektivet (SFS 1999:1068, 1999:1069 respektive 1999:1071). Detta har utvecklats i förarbetena till lagändringarna (prop. 1998/99:127 s. 26 ff, 31 f och 34; jfr prop. 1999/2000:124 s. 183 f angående ändring i straffbestämmelsen i privatinförsellagen). Vidare har i 2000 och 2001 års rättsfall Högsta domstolen även knutit an till kvantitetsaspekten i artikel 9 i cirkulationsdirektivet.

I brottmålen har prövats om det varit fråga om brott enligt privatinförsellagen. Detta har samtidigt varit ett led i prövningen av om det i stället varit fråga om varusmugglingsbrott enligt 1960 års varusmuggningslag. Det brottet har konstituerats av att någon i strid med införselbudet i alkohollagen har fört in alkohol till Sverige. Prövningen härav har inbegripit en tolkning av alkohollagens bestämmelse om att resande får föra in alkohol för eget eller familjens bruk (4 kap. 2 § andra stycket 2 alkohollagen; jfr avsnitt 3.1.3). Högsta

domstolen har i 2001 års två avgöranden angett att vad domstolen anfört om innebörden av personligt bruk enligt privatinförsellagen får anses giltigt även vid tolkningen av motsvarande bestämmelser i 4 kap. 2 § andra stycket 2 alkohollagen.

Vid en samlad bedömning av det nu anförda får det anses vara av värde att införliva direktivets bestämmelse om gränsdragningen mellan privatinförsel och införsel för kommersiellt ändamål. Det kan nämligen inte anses ha framkommit att de nuvarande nationella skattebestämmelserna tolkas helt med utgångspunkt i cirkulationsdirektivets regelsystem och syften. Ett införlivande av bestämmelsen skulle även vara ett väsentligt stöd i den praktiska hanteringen vid införseln till landet. Det är nämligen här fråga om beslut som skall fattas i ett stort antal fall och under begränsad tidrymd. Ett sådant beslutsfattande förutsätter att de tillämpade bestämmelserna är konkretiserade och tydliggjorda i möjligaste mån.

Eftersom det är fråga om den skattemässiga bedömningen, dvs. bedömningen av om skattskyldighet skall anses föreligga, bör regleringen tas in i tillämplig skattelag, närmare bestämt i LTS och LAS (jfr även Lagrådets yttrande i prop. 1999/2000:9 s. 105 f angående valet mellan lag och förordning). Bestämmelserna i LSE är med stöd av artikel 9.3 utformade på annat sätt än i LTS och LAS (jfr 4 kap. 1 och 1 a §§ LSE). Som närmare framgår av avsnitt 2.5.6 har Sverige nämligen utnyttjat möjligheten att beskatta även privatinförsel av bränsle i annat fall än då det är fråga om motorbränsle som finns i fordonstank, bränsletank på fartyg eller luftfartyg eller i reservdunk om högst tio liter. Mot bakgrund härav saknas det skäl att i LSE införa en bestämmelse på grundval av artikel 9.2.

Den sålunda förordade ordningen torde ge en ökad förutsebarhet och främja en enhetlig rättstillämpning vid den skatterättsliga bedömningen. Av stor betydelse är därvid givetvis vilka kvantiteter som införseln avser. Emellertid finns det tämligen starka skäl att låta bli att i författningstext införa de kvantiteter som anges i direktivet. Väl kan sägas att kvantiteter utöver de som anges i direktivet i allmänhet torde ge vid handen att varorna inte är avsedda för personligt bruk. Å andra sidan torde en föreskrift angående kvantiteter i praktiken komma att bli en presumtionsregel som är ägnad att motverka en sådan nyanserad bedömning som kommer till uttryck i Högsta domstolens dom i rättsfallet NJA 2000 s. 256 och Högsta domstolens två domar den 10 april 2001.

I ett vart av de två sistnämnda rättsfallen har införsel ägt rum vid flera tillfällen. I dessa avgörandena har Högsta domstolen beaktat att den införsel av alkoholdrycker som åtalet avsett har, för den begränsade tidsperiod det gällt, haft en sammantaget sett stor

omfattning. Av Skattemyndighetens i Malmö rapport (jfr avsnitt 1) framgår att införsel för kommersiellt ändamål ofta tillgår just på så sätt att en eller flera personer vid flera tillfällen under begränsad tid för in sammantaget betydande mängder alkohol eller tobak. Ytterligare en aspekt är bedömningen av vad som skall anses vara införsel för personligt bruk enligt alkoholskattelagstiftningen och enligt 4 kap. 2 § alkohollagen (jfr avsnitt 3.1.3). I praktiken torde det vara olämpligt att ha olika bedömningsgrunder i samband med en straffrättslig prövning av om någon gjort sig skyldig till smugglingsbrott eller brott mot privatinförsellagen. Att det är fråga om likartade bedömningsgrunder kommer för övrigt till direkt uttryck i de två sistnämnda avgörandena från Högsta domstolen. Ett införande av kvantitativa referensnivåer i författningen skulle kunna få oförutsedda konsekvenser när det gäller sådana bedömningar. Sammantaget sett talar övervägande skäl för att kvantitativa nivåer inte bör tas in i författningstext.

4.2 Tullverkets befogenheter vid varuförflyttningar inom EG – en översikt av nuvarande ordning

Tullverket har befogenhet att kontrollera punktskattepliktiga varor som förflyttas mellan Sverige och andra EG-länder eller inom Sverige. Syftet är att kontrollera att cirkulationsordningens krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan efterlevs och att skyldigheten att betala punktskatterna fullgörs. Befogenheterna regleras i punktskattekontrollagen och privatinförsellagen. Tullverket utövar kontrollverksamhet även enligt inregränslagen. Syftet med den verksamheten är att kontrollera att förbud mot och villkor för införsel från eller utförsel till andra EG-länder iakttas.

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

Enligt 2 kap. *punktskattekontrollagen* 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 uppackning 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, lagen 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 beskattningsbeslut vunnit laga kraft eller om ett beslut att inte lämna ut varan har vunnit laga kraft. En omhändertagen vara får också förverkas om någon rättsinnehavare inte gjort anspråk på egendomen eller den som gjort anspråk på egendomen inte hämtat ut 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. punktskattekontrollagen 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 förverkandebeslut 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 samt utan kostnad tillhandahålla de varuprover som behövs, dels svara för den transport av varan som behövs samt för uppäckning och återinpackning. Den som utför kontrollen skall enligt samma lagrum 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 lagen. 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 smuglingslagen. Under vissa förutsättningar kan varan förverkas.

Vid införsel genom bemannad tullplats har Tullverket befogenheter enligt *privatinförsellagen* för att se till att skattskyldighet enligt den lagen fullgörs. Bestämmelserna skall ses mot bakgrund av att den som är skattskyldig enligt *privatinförsellagen* och som för in varan till landet genom en bemannad tullplats skall lämna deklaration till en tulltjänsteman. Tullverket får sålunda för beskattningsmyndighetens räkning besluta om skatt och får i samband därmed uppbära skatten samt vidta nödvändig skattekontroll. Tullverket får för beskattningsmyndighetens räkning även påföra särskild avgift. Så får ske om oriktig uppgift lämnats i en deklaration direkt till Tullverket eller om det vid en kontroll, företagen av Tullverket, framkommit att deklaration inte lämnats.

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 intill dess skatten och avgiften är betald. Tullverket får förverka en sådan vara, om skatten och eventuell särskild avgift inte är betald inom en månad från den dag beskattnings- och avgiftsbeslutet vann laga kraft. Skyldigheten att betala skatten och eventuell särskild avgift består även efter det att varorna förverkats. När ett förverkandebeslut vunnit laga kraft skall den förverkade varan förstöras. *Privatinförsellagen* innehåller inte några bestämmelser om kontrollbefogenheter. Sådana bestämmelser finns i stället i *inregränslagen*.

4.3 Tullverkets befogenheter vid varuförflyttningar inom EG – överväganden

I avsnitt 3.3.2 har lämnats förslag om att punktskattepliktiga varor skall få förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium endast om cirkulationsordningens krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan följs. Frågan om detta motiverar ändringar i punktskattekontrollagen behandlas nedan i avsnitt 4.3.1.

Som angetts inledningsvis under kapitelrubriken har Riksskatteverket och Tullverket lagt fram ett gemensamt förslag till ändringar i punktskattekontrollagen, *privatinförsellagen* och *tullregisterlagen*. Dessa ändringsförslag tar främst sikte på Tullverkets kontrollbefogenheter. De av myndigheterna föreslagna författningsändringarna finns bifogade som bilaga 1. Myndigheternas förslag om att införliva

cirkulationsdirektivets bestämmelser om vägledande omständigheter och referensnivåer har behandlats ovan i avsnitt 4.1 Övriga ändringsförslag behandlas nedan i avsnitt 4.3.2–4.3.14.

Genom att in- och utförsel straffbeläggs enligt smugglingslagen blir smugglingslagens bestämmelser om befogenhet för Tullverket att inleda förundersökning tillämpliga. Detsamma gäller smugglingslagens och rättegångsbalkens regler om straffprocessuella tvångsmedel. Förslagen avseende Tullverkets kontrollbefogenheter enligt punktskattekontrollagen bör bedömas mot bakgrund härav.

4.3.1 Tillämpningsområdet för transportkontroller

Bedömning: Tillämpningsområdet för transportkontroller bör inte utvidgas.

Nuvarande ordning: Vid en transportkontroll enligt punktskattekontrollagen får Tullverket kontrollera det som är eller kan antas vara yrkesmässig vägtransport. En transportkontroll kan enbart avse fordon som används för transport på väg. Transportkontroll får ske under pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas i direkt anslutning till transport.

Myndigheternas förslag: Transportkontroll enligt punktskattekontrollagen skall få utföras även i fråga om punktskattepliktiga varor som transporteras på tåg. Dessutom skall kontroll få ske avseende resande som inreser över tullplats.

Skälen för promemorians bedömning: Enligt förslaget i avsnitt 3.3.2 får punktskattepliktiga varor förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium, endast om cirkulationsordningens bestämmelser angående ledsagardokument, ställande av säkerhet och anmälningsskyldighet har följts. Den som bryter mot detta villkor för förflyttningar, kan enligt förslaget komma att dömas för smugglingsbrott när det är fråga om in- eller utförsel och för brott enligt en särskild straffbestämmelse när det är fråga om förflyttningar inom landet. Av skäl som redovisas i avsnitt 3.3.2 är straffbestämmelsen knuten till förflyttningar inom, införsel till eller utförsel från svenskt landterritorium. Enligt förslaget i avsnittet skall Tullverkets administrativa kontrollbefogenheter även framdeles regleras i punktskattekontrollagen när det gäller kontrollen av att varuförflyttningar inte sker i strid med cirkulationsordningens bestämmelser.

Av Skattemyndighetens i Malmö rapport framgår att införsel och andra varuförflyttningar i strid med cirkulationsordningen 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 i landet. Detta är bakgrunden till myndigheternas förslag att utvidga tillämpningsområdet för transportkontroller till att även omfatta tågtransporter och resande som reser in över tullplats.

De villkor för förflyttningar av punktskattepliktiga varor som föreslås i avsnitt 3.3.2 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 förefalla önskvärt att Tullverkets administrativa kontrollbefogenheter 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 utsträckning 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. Den föreslagna straffsanktioneringen av cirkulationsordningens bestämmelser medför nämligen att polisen och Tullverket får befogenhet att i enlighet med de allmänna bestämmelserna i rättegångsbalken och smugglingslagen verkställa sådana straffprocessuella tvångsmedel som föreskrivs där, exempelvis kroppsvisitation och i förekommande fall husrannsakan (jfr avsnitt 3.3.2). Rättegångsbalkens och smugglingslagens bestämmelser 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. Väl att märka 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 cirkulationsordningens bestämmelser utan även att dessa bestämmelser har överträtts i det enskilda fallet.

Den sålunda föreslagna ordningen är en klar förbättring av polisens och Tullverkets möjligheter att kontrollera även andra varuförflyttningar än sådana som utgör yrkesmässiga vägtransporter. Enligt nuvarande ordning finns det nämligen i praktiken ingen befogenhet att kontrollera förflyttningar av tobaksvaror och mineraloljor, om förflyttningen inte utgör en yrkesmässig vägtransport. Sådana förflyttningar av alkoholvaror som inte utgör yrkesmässig vägtransport får kontrolleras med stöd av de straffprocessuella bestämmelserna för att kontrollera att den som för in alkoholvaror har rätt enligt alkohollagen att göra det (jfr avsnitt 3.1.3). Den i avsnitt 3.3.2 föreslagna straffsanktioneringen medför att polisen och Tullverket även kommer att kunna kontrollera EG-interna förflyttningar av tobaksvaror och mineraloljor med stöd av befogenheterna i rättegångsbalken och smugglingslagen. Detta talar för att ytterligare administrativa kontrollbefogenheter bör komma ifråga först sedan den i promemorian föreslagna ordningen har kommit att tillämpas och därmed kunnat utvärderas.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden bör det inte komma ifråga att nu genomföra myndigheternas förslag om att utvidga tillämpningsområdet för transportkontroller. Med hänsyn härtill och till att det för närvarande inte kan bedömas föreligga något starkt behov av att utvidga tillämpningsområdet till att även omfatta godstransporter med tåg bör Tullverkets befogenhet att utföra transportkontroller i likhet med vad som gäller i dag endast avse det som är eller kan antas vara en yrkesmässig vägtransport.

4.3.2 Tillämpningsområdet för Transportkontroll – tidrymd, befogenhet att använda våld eller tvång, straffsanktionering m.m.

Förslag och bedömning: Den nu gällande tidrymden för en transportkontroll, sex timmar, skall i det enskilda fallet få sträckas ut till högst tolv timmar. Så skall få ske om den som stannats för transportkontroll inte medverkar vid kontrollen.

I punktskattekontrollagen införs ett generellt krav på att en kontroll inte får genomföras på slumpmässig grund.

Tullverkets och Riksskatteverkets förslag om utökade möjligheter för en tulltjänsteman att använda våld eller tvång bör inte ligga till grund för lagstiftning. Detsamma gäller myndigheternas förslag om straffsanktionering av bestämmelserna om skyldighet för förare att medverka vid transportkontroll.

Nuvarande ordning: En transportkontroll får enligt 2 kap. 8 § punktskattekontrollagen inte pågå längre än sex timmar. På sätt närmare redogörs för i avsnitt 4.2 får Tullverkets tjänstemän undersöka varor, transportmedel m.m. samt är en förare skyldig att stanna, styrka sin identitet och vara behjälplig vid undersökningen av varorna. Punktskattekontrollagen innehåller ingen bestämmelse avseende tulltjänstemäns befogenhet att använda våld eller tvång i samband med transportkontroll. Tulltjänstemän har därför ingen befogenhet att använda våld eller tvång vid sådana kontroller annat än om det följer av allmänna bestämmelser om nödvärn, nöd och förhindrande av rymning. Däremot har Tullverket möjlighet att vända sig till polisen för handräckning (jfr 2 kap. 3 § andra stycket punktskattekontrollagen). Det finns ingen särskild straffsanktionering av bestämmelserna i 2 kap. 7 § punktskattekontrollagen om skyldighet för förare att medverka vid kontroll. Däremot finns det en sanktionering på så sätt att den som åsidosätter sina skyldigheter skall ersätta staten för dess kostnader med anledning av åsidosättandet.

Myndigheternas förslag: För att genomföra en transportkontroll skall en tulltjänsteman få använda våld eller tvång i motsvarande omfattning som vid en kontroll enligt tullagen. Myndigheterna föreslår även att skyldigheten enligt 2 kap. 7 § punktskattekontrollagen för förare att medverka vid transportkontroll skall straffsanktioneras (ny 2 kap. 25 a § samma lag). I övrigt stämmer myndigheternas förslag överens med promemorians med undantag för att det i promemorian även föreslås ett uttryckligt förbud mot att kontroller genomförs på slumpmässig grund.

Skälen för promemorians förslag och bedömning:

Riksskatteverket och Tullverket har anfört följande. Tullverket har stora problem med att genomföra transportkontroller, främst sådana som rör mineraloljor. Det är inte ovanligt att förare vägrar att medverka i kontrollen. 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. Det har förekommit att förare slänger bort nycklar, väl medvetna om att en transportkontroll får pågå endast sex timmar. Ofta kan det ta flera timmar för en entreprenör att ta sig till kontrollplatsen. Behovet av att tillgripa våld eller tvång i kontrollarbetet finns då förare hindrar arbetet genom att inte följa anmaning att flytta sig från förarplatsen eller på annat sätt fysiskt hindrar Tullverket från att genomföra kontrollen. Det kan också förekomma att personer försöker hindra Tullverket från att omhänderta varor eller att personer försöker att återta varor som Tullverket har omhändertagit.

För det fall någon inte fullgör sin skyldighet att medverka till en transportkontroll vid vägtransport är den föreskrivna tidsfristen, sex timmar, i många fall uppenbarligen otillräcklig. I sådana situationer kan det visserligen föreligga misstanke om smugglingsbrott (bl.a. mot bakgrund av förslaget i avsnitt 3.3.2). Det kan då bli aktuellt att vidta straffprocessuella tvångsåtgärder åtgärder i form av husrannsakan, kroppsvisitation (inklusive undersökning av väskor, paket och andra föremål som någon har med sig) 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). På nu anförda skäl bör myndigheternas förslag om möjlighet till utökad tidsfrist ligga till grund för lagstiftning.

Det bör här anmärkas att en transportkontroll inte ger någon rätt för Tullverket att kvarhålla den som har stannats för transportkontroll. Vad som kvarhålls är det eller de föremål som undersöks vid kontrollen.

Föreskrifterna i punktskattekontrollförordningen bör kompletteras på så sätt att det alltid skall upprättas ett protokoll över en transportkontroll, om det vid en sådan har fattats beslut om en förlängning. I protokollet skall anges såväl beslutet som skälen för det.

Vad sedan gäller frågan om befogenheten för tulltjänstemän att använda våld eller tvång vid en transportkontroll kan sägas följande. En transportkontroll överensstämmer väsentligen med en kontroll enligt tullagen såväl när det gäller genomförande som ändamål. Detta talar för att det skall finnas enhetliga bestämmelser för båda slagen av kontroller.

Genom den nuvarande tullagen infördes en särskild bestämmelse om tulltjänstemans 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 emellertid 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 punktskattekontrollagen 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. Förslaget att ge Tullverket befogenhet att i hela landet använda våld eller tvång för att genomföra administrativa kontrollåtgärder enligt punktskattekontrollagen 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 sålunda övervägas i ett större sammanhang. Det bör tilläggas att polisen enligt 4 kap. 12 § punktskattekontrollagen 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.

I förarbetena till de nuvarande straffbestämmelserna i punktskattekontrollagen (2 kap. 24–26 §§) finns inga uttalanden om varför skyldigheten att medverka (enligt 2 kap. 7 §) blev straffrättsligt osanktionerad (jfr SOU 1997:86 s. 392 ff och prop. 1997/98:100 s. 108 ff). I inregränslagen finns en motsvarande bestämmelse om skyldighet att medverka (13 §). Även den bestämmelsen är straffrättsligt osanktionerad. Inte heller finns det någon motsvarighet i tullagen.

Den av myndigheterna föreslagna straffsanktioneringen torde i en del situationer kunna komma i konflikt med artikel 6 i Europakonventionen. Av denna artikel torde följa att en brottsmisstänkt inte kan vid äventyr av straff vara skyldig att medverka i utredning av det brott som han är misstänkt för (jfr Ekobrottsutredningens betänkande Skattekriminal, Ds 1997:23, s. 7 ff). Här är det alltså bl.a. fråga om gränsdragningen mellan skatteutredning och skattebrottsutredning. Mot bakgrund härav och med beaktande av att

tullagen inte innehåller någon motsvarande reglering bör myndigheternas förslag inte ligga till grund för lagstiftning.

En fråga som myndigheterna inte tar upp men som det ändå 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 (jfr förarbetena till inregränslagen, prop. 1995/96:166 s. 55 ff och 88). Det får dock anses vara en brist att denna princip inte kommer till uttryck i punktskattekontrollagens bestämmelser. Efter mönster av 2 § inregränslagen bör därför införas ett uttryckligt krav på att kontroller enligt punktskattekontrollagen inte får utformas på ett sådant sätt att urvalet av vad och vem som kontrolleras sker slumpmässigt. Det innebär en kodifiering av principen att s.k. stickprovskontroller eller systematiska kontroller inte är tillåtna vid kontroller som görs i samband med passage av Sveriges inre gräns.

Avsikten är att, då en bestämmelse med förbud mot slumpmässiga kontroller tillämpas, det får anses vara tillräckligt att det selektiva urvalet sker på grundval av gjorda iakttagelser, underrättelser, tips, riskprofiler eller dylikt. Genom en sådan ordning skiljer sig en selektiv kontroll från stickprovskontroller och systematiska kontroller. Det nu sagda står i överensstämmelse med de ovan angivna förarbetena till förbudet i inregränslagen.

4.3.3 Spaningsbefogenheter för Tullverket

Bedömning: Myndigheternas förslag om särskilda spaningsbefogenheter med stöd av punktskattekontrollagen bör inte ligga till grund för lagstiftning.

Nuvarande ordning: Det finns inga bestämmelser i punktskattekontrollagen om spaningsbefogenheter för Tullverket i samband med transportkontroll.

Myndigheternas förslag: Tullverket skall, om det behövs för transportkontroll av den som är eller kan antas vara skattskyldig, få hålla uppsikt över transportmedel, skugga personer, ställa frågor och hålla uppsikt över lokal där det kan antas att punktskattepliktiga varor tas emot, avsänds, tillverkas, bearbetas eller förvaras (ny 2 kap. 3 a §).

Skälen för promemorians bedömning: Frågan om spaningsbefogenheter har behandlats relativt ingående i den proposition som legat till grund för punktskattekontrollagen (prop.

1997/98:100 s. 67 ff). Regeringen ställde sig där avvisande till att införa nya bestämmelser om spaningsbefogenheter. Sammanfattningsvis fann regeringen att det var tillräckligt med då gällande bestämmelser om rätt för polisen att bedriva spaning och utredning, rätt för polismyndighet, åklagare och tullmyndighet att inleda förundersökning vid misstanke om varusmuggling, rätt för polismyndighet och åklagare att inleda förundersökning vid misstanke om varusmuggling eller skattebrott och befogenhet för skattemyndigheter att bedriva spanings- och underrättelseverksamhet i fråga om brott på skatteområdet. De bestämmelser som det var fråga om var 2 § polislagen (1984:387), 23 kap. rättegångsbalken, 13 § lagen (1960:418) om straff för varusmuggling och lagen (1997:1024) om skattemyndigheters medverkan i brottsutredningar. 13 § i 1960 års varusmuggningslag motsvaras numera av 19 § smuggningslagen.

Riksskatteverket och Tullverket har till stöd för sitt förslag pekat på att det är satt i system att personer vid upprepade tillfällen under samma dag åker mellan Skåne och Danmark och vid varje resa tar med sig den skattefria privatinförselranson som anges i 2 § privatinförsellagen. Riksskatteverket och Tullverket anför 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.

Rätt att bedriva spaning anses följa av en rätt att inleda förundersökning (jfr a. prop. s. 68). Det kan konstateras att Tullverket enligt 19 § smuggningslagen har rätt att inleda förundersökning och att den bestämmelsen i allmänhet torde bli tillämplig i de fall av alkoholinförsel som Riksskatteverket och Tullverket har pekat på. Enligt nämnda bestämmelse 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 förövats. Det kan därför inte anses föreligga hinder mot att Tullverket redan idag bedriver spaning mot personer som vid upprepade tillfällen för in alkohol, detta i syfte att utreda om införseln sker för kommersiellt ändamål och inte för personligt bruk.

Härtill kommer att förslaget i avsnitt 3.3.2 innebär en kriminalisering av all införsel till svenskt landterritorium och förflyttning inom landterritoriet som sker i strid med cirkulationsordningens bestämmelser om ledsagardokument, säkerhet och anmälan. I motsvarande mån vidgas rätten att inleda förundersökning. Av särskild betydelse är detta när det är fråga om införsel av tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Det nu sagda bör ses mot bakgrund av att den som för in en vara under sådana omständigheter som myndigheterna anger regelmässigt inte har uppfyllt cirkulationsordningens krav på dokumentation m.m. Det

kommer då att föreligga ett smugglingsbrott eller annat brott enligt smugglingslagen. Om det finns anledning att anta att ett sådant brott har begåtts, har Tullverket rätt enligt 19 § smugglingslagen att på den grunden fatta beslut om att inleda förundersökning.

Mot bakgrund av det anförda får behovet av spaningsbefogenheter anses vara tillgodosett genom nuvarande ordning och förslagen i avsnitt 3.3.2.

4.3.4 Omhändertagande av transportmedel eller annan egendom för förvaring av varorna

Bedömning: Myndigheternas förslag om omhändertagande av transportmedel och annan egendom för förvaringsändamål bör inte ligga till grund för lagstiftning.

Nuvarande ordning: Om en punktskattepliktig vara påträffas vid en transportkontroll och om det finns anledning att anta att transporten inte sker i enlighet med vad som föreskrivs i 1 kap. 6 § punktskattekontrollagen, 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 (2 kap. 9 § punktskattekontrollagen).

Myndigheternas förslag: Egendom, exempelvis transportmedel, skall få tas om hand enligt punktskattekontrollagen även av det skälet att ett sådant omhändertagande är nödvändigt för att ordna med förvaring av omhändertagna punktskattepliktiga varor (ändring i 2 kap. 9 § punktskattekontrollagen).

Skälen för promemorians bedömning: Av myndigheternas framställan framgår följande. Förslaget är främst betingat av Tullverkets svårigheter att hitta förvaringsutrymme för mineralolja produkter som transporteras i tankbilar. Det rör sig här om stora mängder som det kan ta flera dygn att skaffa fram förvaringsutrymme för. Genom den föreslagna ordningen skall en tankbil kunna omhändertas för förvaring av oljeprodukten till dess att förvaringsfrågan har lösts på annat sätt.

Förslaget innebär ett betydande ingrepp för den enskilde och saknar motsvarighet inom tullagstiftningen. Samtidigt innebär promemorians kriminaliseringsförslag i avsnitt 3.3.2 att det uppstår ökade möjligheter att på straffrättslig grund beslagta och förverka transportmedel och andra hjälpmedel vid sådana varuförflyttningar som sker i strid med cirkulationsordningens bestämmelser om ledsagardokument, säkerhet

och anmälan. I motsvarande mån kommer det av myndigheterna anförda behovet att omhänderta sådan egendom att minska. Vid en helhetsbedömning talar övervägande skäl för att myndigheternas förslag inte bör ligga till grund för lagstiftning.

4.3.5 Förverkande i administrativ ordning av transportmedel, container eller tank

Bedömning: Myndigheternas förslag om förverkande av transportmedel, container eller tank bör inte genomföras.

Nuvarande ordning: Transportmedel, container eller tank som använts som hjälpmedel vid brott enligt smugglingslagen kan förverkas. Egendomen kan däremot inte förverkas på den grunden att den varit hjälpmedel vid skattebrott.

Myndigheternas förslag: Nämnade slag av egendom skall få förverkas på den grunden att den 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 som görs i strid med 1 kap. 6 § punktskattekontrollagen. Egendomen får inte förklaras förverkad om det skulle vara uppenbart oskäligt. (Ny 2 kap. 17 a § punktskattekontrollagen).

Skälen för promemorians bedömning: Myndigheterna har anfört bl.a. att den föreslagna ordningen skulle ha en preventiv effekt och framför allt riktas mot dem som systematiskt kringgår skattebestämmelserna.

Genom kriminaliseringsförslaget i avsnitt 3.3.2 kommer smugglingslagens förverkandebestämmelser att bli tillämpliga. Sådan egendom som avses i den av myndigheterna föreslagna förverkandebestämmelsen, dvs. transportmedel, container och tank, kan alltså enligt promemorians förslag bli förverkad enligt straffrättsliga förverkandebestämmelser. 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.

Smugglingslagens förverkandebestämmelser ingår i ett väl avvägt regelsystem och får anses tillgodose de ändamål som myndigheternas förslag avser att fylla. Härtill kommer att den föreslagna ordningen

med förverkande i administrativ ordning avviker från gällande rätt på ett sätt som kan föranleda principiella invändningar. Förslaget bör på nu anförda skäl inte ligga till grund för någon lagstiftning.

I detta sammanhang bör även pekas på att Förverkandeutredningen i sitt betänkande Effektivare förverkandelagstiftning, SOU 1999:147, föreslår att bl.a. brottsbalkens bestämmelse om förverkande av hjälpmedel (36 kap. 2 §) skall kunna bli tillämplig bl.a. när det är fråga om skattebrott. Sålunda föreslås att brottsbalkens bestämmelse skall vara tillämplig även i fråga om egendom som använts eller varit avsedd att användas som hjälpmedel vid brott enligt annan författning än brottsbalken om det för gärningen är föreskrivet fängelse i mer än ett år. Även nu angivna förhållande är ett skäl som talar emot att genomföra myndigheternas förslag.

4.3.6 Omhändertagande av egendom som varit föremål för beslag

Förslag: Punktskattepliktiga varor skall få tas om hand enligt punktskattekontrollagen även om de varit tagna i beslag enligt smugglingslagen eller rättegångsbalken.

Nuvarande ordning: Punktskattepliktiga varor som påträffats i samband med en kontroll enligt punktskattekontrollagen kan inte tas om hand enligt denna, om de tagits i beslag enligt smugglingslagen eller rättegångsbalken. En punktskattepliktig vara kan nämligen tas om hand enbart i samband med en kontroll enligt nämnda lag, dvs en transportkontroll eller en kontroll av postförsändelser.

Myndigheterna förslag: Förslaget stämmer överens med promemorians förslag om ändring när det gäller varor som påträffats i samband med transportkontroll.

Skälen för promemorians förslag: Om en vara tas i beslag i samband med en kontroll enligt punktskattekontrollagen, kan varan inte omhändertas. Om varan först har omhändertagits, medför ett beslagtagande att omhändertagandet skall hävas. Det är emellertid av vikt att Tullverket kan vidta åtgärder enligt punktskattekontrollagen, även i de fall beslaget hävs. Vad som närmast bör komma i fråga är ett omhändertagande i förening med beskattningsbeslut och tillämpning av därtill kopplade bestämmelser. Den av myndigheterna föreslagna bestämmelsen (ny 2 kap. 9 a §) bör därför tas in i punktskattekontrollagen. En motsvarande bestämmelse bör införas för postförsändelser.

4.3.7 Förverkande utan att delgivning skett

Bedömning: Myndigheternas förslag bör inte genomföras.

Nuvarande ordning: En punktskattepliktig vara får förklaras förverkad på den grunden att ett beskattningsbeslut, meddelat med stöd av 2 kap. 13 § punktskattekontrollagen, har vunnit laga kraft och skatten inte har betalats inom en månad från dagen för laga kraft (s.k. skatteförverkande). En punktskattepliktig vara får förverkas även på den grunden att Tullverket med stöd av 2 kap. 16 § samma lag beslutat att vägra lämna ut en vara som varit omhändertagen och beslutet vunnit laga kraft.

Myndigheternas förslag: En punktskattepliktig vara skall få förverkas även om ett beskattningsbeslut eller beslut om att inte lämna ut varan inte har vunnit laga kraft. Det förutsätter i så fall att den som skall delges saknar känt hemvist eller kan antas hålla sig undan delgivning (ändring i 2 kap. 17 § och 3 kap. 7 §).

Skälen för promemorians bedömning: Ett genomförande av förslaget skulle medföra att ett förverkandebeslut skulle kunna meddelas fastän det underliggande beslutet om uttagande av skatt eller att inte lämna ut varan inte vunnit laga kraft. Det skulle därmed kunna uppkomma den situationen att ett förverkandebeslut meddelas men att det underliggande beslutet därefter upphävs. En sådan situation bör undvikas.

Även förverkandebeslutet kan vara svårt att delge och därmed svårt att få lagakraftvunnet. Därmed kan det uppstå motsvarande problem med förverkandebeslutet i sig som med det underliggande beslutet.

Härtill kommer att svårigheter att i vissa situationer genomföra en ordinär delgivning i regel torde kunna hanteras inom ramen för delgivningslagstiftningen (jfr 15 § delgivningslagen (1970:428) angående kungörelsedelgivning i vissa fall).

Mot bakgrund av det anförda bör problemen med att delge beskattningsbeslut och beslut att inte lämna ut en vara lösas inom ramen för bestämmelserna om delgivning. Myndigheternas förslag bör därför inte ligga till grund för lagstiftning.

4.3.8 Åtgärder med förverkad egendom

Förslag: Bestämmelserna i punktskattekontrollagen och inregränslagen om åtgärder med förverkad egendom utformas i överensstämmelse med smuglingslagens bestämmelser.

Nuvarande ordning: Bestämmelserna om vilka åtgärder som skall vidtas med egendom som omhändertagits i samband med transportkontroll och därefter förverkats finns i 2 kap. 22 § punktskattekontrollagen. Enligt 2 kap. 22 § punktskattekontrollagen skall, när ett beslut om förverkande av mineraloljeprodukter vunnit laga kraft, egendomen säljas genom Tullverkets försorg. Detsamma gäller annan förverkad egendom än sådan som utgörs av punktskattepliktiga varor. I samma lagrum föreskrivs för förverkade alkoholvaror att lagen (1958:205) om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. gäller 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 försäljas, dock endast till någon som har tillverknings- eller partihandelstillstånd enligt alkohollagen för varorna i fråga. För förverkade tobaksvaror föreskrivs i samma lagrum att de skall förstöras genom Tullverkets försorg. Detta stämmer överens med vad som gäller för tobaksvaror som har förverkats enligt 7 § LTS eller enligt smugglingslagen (se 7 § FTS). I propositionen till bestämmelsen anförde regeringen sammanfattningsvis, att merparten av förverkade tobaksvaror inte uppfyller tobakslagens krav på varningstext och innehållsdeklaration och inte heller LTS krav på särskild märkning med detaljhandelspriset, att åtgärder föra att uppfylla dessa krav skulle vara alltför kostsamma samt att en försäljning utomlands hindrades av att Tullverket knappast skulle kunna garantera tobaksvarornas kvalitet (prop. 1997/98:100 s. 107 f). I 3 kap. punktskattekontrollagen regleras kontrollen av postförsändelser. Sådan kontroll görs med avseende på tobaks- och alkoholvaror. I 3 kap. 9 § föreskrivs att alkohol- och tobaksvaror som förverkats enligt bestämmelserna i 3 kap., skall förstöras genom Tullverkets försorg. – En vara som förklarats förverkad med stöd av inregränslagen skall förstöras (17 d § inregränslagen). I paragrafen föreskrivs dock att i fråga om alkoholvaror gäller lagen (1958:205) om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. i tillämpliga delar.

Myndigheternas förslag: Mineraloljeprodukter, som förverkats med stöd av punktskattekontrollagen, skall inte alltid behöva försäljas. Om en försäljning inte kan ske eller om en försäljning av särskilda skäl är olämplig, skall produkterna överlåtas till Räddningsverket eller annan myndighet som Tullverket bestämmer. För det fall ett överlämnande inte kan ske, skall produkterna förstöras. (Ändring i 2 kap. 22 §).

Skälen för promemorians förslag: Till stöd för sitt förslag har myndigheterna anført bl.a. följande. Enligt 2 kap. 22 § punktskattekontrollagen skall, när ett beslut om förverkande av

mineraloljeprodukter vunnit laga kraft, egendomen säljas genom Tullverkets försorg. Det är då möjligt att samma person som varit ägare till den omhändertagna mineraloljan själv köper oljan av Tullverket för att sedan sälja den vidare. Det leder till att rödmärkt olja trots allt kan komma att användas som motorbränsle. Detta är inte rimligt.

Det kan noteras att regleringen i punktskattekontrollagen avviker från den reglering som gäller enligt smugglingslagen vilken trätt i kraft den 1 januari 2001. I 18 § i den lagen föreskrivs, såvitt här är av intresse, följande (jfr 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.

Övervägande skäl talar för punktskattekontrollagens bestämmelse anpassas till vad som gäller enligt smugglingslagen. Smugglingslagens bestämmelser ger ett betydligt större handlingsutrymme för Tullverket. Härtill kommer att den egendom som det här är fråga om i betydande omfattning kommer att förverkas direkt med stöd av smugglingslagens bestämmelser. Det är även av det skälet angeläget att egendom som förverkats enligt någondera lagen behandlas enligt regler som är i princip överensstämmande. Den särskilda regleringen avseende postförsändelser har fungerat utan anmärkning och bör bestå.

Slutligen skall beröras motsvarande bestämmelse i inregränslagen, 17 d §. Enligt den bestämmelsen gäller som nämnts följande. När ett förverkandebeslut vunnit laga kraft, skall varan förstöras. I fråga om alkoholvaror gäller dock lagen om förverkande av alkoholhaltiga drycker m.m. i tillämpliga delar.

I propositionen till bestämmelsen i inregränslagen uttalade regeringen följande (prop. 1998/99:79 s. 100 f). Eftersom det så gott som uteslutande rör sig om egendom som på grund av gällande regleringar inte fritt kan saluföras, blir det i praktiken bara tal om att förstöra varan i fråga. Endast när det gäller alkohol, skulle det kunna bli aktuellt med en försäljning.

Av motsvarande skäl som angetts beträffande punktskattekontrollagens bestämmelse bör även inregränslagens bestämmelse anpassas till smugglingslagen.

4.3.9 Intäkterna från försäljning av förverkad egendom

Bedömning: Myndigheternas förslag bör inte ligga till grund för lagstiftning.

Nuvarande ordning: Enligt 2 kap. 20 § punktskattekontrollagen består skattskyldigheten även för det fall en vara har kommit att omfattas av ett skatteförverkande. I enlighet härmed har föreskrivits att intäkten från en försäljning skall användas till att betala punktskatten och att överskottet skall tillfalla ägaren om denne är känd (2 kap. 23 § samma lag; jfr prop. 1997/98:100 s. 107 f). Regleringen innebär att skattskyldigheten kvarstår även för det fall en vara förstörs. Även för tobaks- och alkoholvaror som påträffats i postförsändelse och som förverkats gäller att skattskyldigheten består efter ett skatteförverkande (3 kap. 8 § samma lag). För sådana förverkade varor gäller alltid att de skall förstöras (3 kap. 9 § samma lag).

Myndigheternas förslag: Intäkter från försäljning av egendom som förverkats med stöd av punktskattekontrollagen skall alltid tillfalla staten.

Skälen för promemorians bedömning: Ett skatteförverkande utlöses av just det förhållandet att skatten inte betalas. Enligt myndigheternas förslag skall det överhuvudtaget inte göras någon avräkning mot skatten. Ett genomförande av förslaget skulle således medföra att vid ett skatteförverkande den enskilde skulle träffas av en kostnad som överstiger skatten, även för det fall varan inte förstörs. Förverkandet får därmed ett annat principiellt syfte än nu. Vilket detta syfte är och varför det skulle vara berättigat, är inte utvecklat i myndigheternas framställan. I praktiken kommer förverkandet emellertid att bli en ekonomisk sanktion som ligger ovanpå straff och eventuellt transporttillägg.

Det sagda innebär att skatten kvarstår ograverad trots att staten har tillgodogjort sig varans hela värde.

På nu anförda skäl bör myndigheternas förslag inte ligga till grund för lagstiftning.

4.3.10 Öppnande av postförsändelser på kurirföretag

Bedömning: Myndigheternas förslag bör inte läggas till grund för lagstiftning.

Nuvarande ordning: I 2 kap. punktskattekontrollagen regleras Tullverkets befogenheter när det gäller kontroll av varor som inte

skickas i form av postförsändelser. Sådan kontroll sker i form av s.k. transportkontroll. I 3 kap. regleras Tullverkets kontrollbefogenheter avseende postförsändelser. Genom 3 kap. 1 § första stycket punktskattekontrollagen föreskrivs 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. Bestämmelsen har funnits oförändrad sedan punktskattekontrollagens tillkomst.

Myndigheternas förslag: 3 kap. 1 § andra stycket punktskattekontrollagen ändras på så sätt att öppnande får ske också i det fall det finns anledning att anta att en sådan försändelse som avses i första stycket (dvs. en postförsändelse) fraktats från ett annat EG-land till Sverige och att den finns på ett kurirföretag, vars huvudsakliga verksamhet består i frakt av paket och brev.

Skälen för promemorians bedömning: De försändelser som skickas med kurirföretag utgör inte postförsändelser i punktskattekontrollagens mening. Tullverkets kontrollbefogenheter avseende sådana försändelser utövas i stället vid transportkontroll enligt föreskrifterna i 2 kap. punktskattekontrollagen (jfr prop. 1997/98:100 s. 198).

Kontrollbestämmelserna i 3 kap. samma lag är utarbetade med särskilt hänsynstagande till att det är fråga om postförsändelser (jfr 1997/98:100 s. 116 ff). Motsvarande kontrollbestämmelser finns i inregränslagen och tullagen (8 § respektive 6 kap. 11 §; jfr prop. 62 ff och prop. 1999/2000:126 s. 150).

Bestämmelserna i de tre lagstiftningarna är utformade på ett likartat sätt och med särskilt beaktande av skyddet för den enskildes integritet. Det bör inte komma ifråga att bryta upp någon av regleringarna så att de på ett påtagligt sätt skulle komma att avvika från varandra. Myndigheternas framställan är överhuvudtaget inte av beskaffenhet att kunna utgöra underlag för att ändra de nuvarande ordningarna för postförsändelser.

På nu anförda skäl bör myndigheternas förslag inte ligga till grund för någon lagstiftning.

4.3.11 Alkohol- och tobaksvaror som påträffas i postförsändelser

Förslag: Förfarandet med alkohol- och tobaksvaror som påträffas

vid kontroll enligt punktskattekontrollagen anpassas till det förfarande som tillämpas för varor som påträffas vid kontroll enligt inregränslagen.

Nuvarande ordning: Enligt 3 kap. 1 § punktskattekontrollagen gäller följande. Om Tullverket vid en kontroll påträffar en tobaksvara i en postförsändelse och mottagaren är under arton år, skall varan sändas åter till avsändaren. Om den påträffade varan i stället är en alkoholvara och mottagaren saknar rätt att föra in varan enligt 4 kap. 2 § alkohollagen eller 4 § lagen om försäljning av teknisk sprit m.m., skall varan sändas åter till avsändaren. Om avsändaren är okänd, eller om det av annan anledning inte finns möjlighet att återsända varan, skall denna tas om hand. I sådant fall kan varan enligt 3 kap. 7 § samma lag komma att förverkas.

Myndigheternas förslag: Alkoholvaror som påträffas i postförsändelser och som mottagaren saknar rätt att föra in till landet enligt alkohollagstiftningen skall inte längre skickas tillbaka till avsändaren. I stället skall sådana varor alltid tas om hand.

Skälen för promemorians förslag: Myndigheterna har sammanfattningsvis anfört följande. Ändringsförslaget är betingat av praktiska hanteringsproblem hos Tullverket. Hanteringen av alkoholdrycker har varit mycket betungande för Tullverket med avseende på såväl handläggningstiderna som kostnaderna 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 påträffa eller underlåtit att ta emot varan. Verket har ofta tvingats återsända samma vara vid upprepade tillfällen utan att den nått avsändaren. Hanteringen leder till stora kostnader. Alkoholvaror är på grund av sin höga vikt kostsamma att transportera. Detta belastar Tullverkets budget.

Förslaget innebär att hanteringen av tobaksvaror och alkoholvaror kommer att bli olika. Tobaksvaror kommer i princip alltid att återsändas medan så aldrig kommer att ske beträffande alkoholvaror. Även om praktiska och kostnadsmissiga skäl i det enskilda fallet 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 de fall som omfattas av bestämmelserna om återsändande och som avser alkohol lika gärna hade kunnat bli föremål för ett omhändertagande enligt inregränslagen. I den lagen förutsätts att den som fört in varan eller är ägare till den skall få tillfälle att återutföra varan. (jfr 17 a § andra stycket och 17 c § första stycket). Om varken villkoren för införsel uppfylls eller ägaren återutfört varan

inom en månad från det att ett beslut om att varan inte skall lämnas ut har vunnit laga kraft, skall varan enligt inregränslagen förverkas. Den av myndigheterna föreslagna ordningen skulle medföra att det kommer att uppstå betydande principiella skillnader mellan försändelser som stoppats med stöd av inregränslagen och försändelser som stoppats med stöd av punktskattekontrollagen.

Nu anförda skäl talar för att myndigheternas förslag inte skall ligga till grund för lagstiftning.

Däremot talar starka skäl för att bestämmelserna i inregränslagen och punktskattekontrollagen i stället borde sammanjämkas. I sådant fall torde den ordning som råder enligt inregränslagens vara mest tillfredsställande sett ur rättspolitisk synvinkel. Denna ordning är dessutom ägnad att hantera de praktiska och kostnadsmässiga problem som myndigheterna har pekat på.

En sådan lösning bör innebära att de nuvarande bestämmelserna om återsändande ersätts med bestämmelser som motsvarar inregränslagens bestämmelser om återsändande av varor.

4.3.12 Befogenhet att utfärda förelägganden i skatteutredning

Förslag: Tullverket får befogenhet att utfärda förelägganden, vid behov i förening med vite, i sina utredningar inom punktskattekontrollagens område.

Nuvarande ordning: Tullverket saknar idag möjlighet att använda förelägganden och viten i skatteutredningar enligt punktskattekontrollagen.

Myndigheternas förslag stämmer överens med promemorians förslag (nya 4 kap.12 a och 12 b §§).

Skälen för promemorians förslag: Myndigheterna har anfört följande i frågan. Nuvarande ordning har försvårat Tullverkets arbete mycket, exempelvis på Internet-området där det kan behöva utredas vilken person eller vilket företag som döljer sig bakom ett postgironummer, banknummer, telefonnummer etc.

Myndigheternas förslag är utformat efter mönster av 3 kap. 3 och 5 §§ LPP. Förslaget tillgodoser ett angeläget behov och bör ligga till grund för lagstiftning.

4.3.13 Ändringar i privatinförsellagen

Bedömning: Myndigheternas förslag bör inte föranleda någon lagstiftning.

Nuvarande ordning: Privatinförsellagen saknar bestämmelser för de situationer som omfattas av myndigheternas förslag.

Myndigheternas förslag: Privatinförsellagen ändras enligt följande. Punktskattepliktiga varor i polletterat bagage skall deklarerars i samband med att den resande passerar bemannad tullplats, även om bagaget är försenat och införseln, med eller utan den resandes medverkan, kommer att fullföljas vid senare tillfälle (ny 4 a §). En vara som varit omhändertagen skall få förklaras förverkad även i de fall ägaren eller annan rättsinnehavare gör anspråk på varan eller i de fall den som gjort anspråk på en vara inte hämtar den (ändring i 11 §). I en särskild bestämmelse skall föreskrivas att punktskattepliktiga varor skall få omhändertas även sedan de varit föremål för beslag (ny 10 a §).

Skälen för promemorians bedömning: Den beskattning som nu föreskrivs i privatinförsellagen kommer att successivt upphöra att gälla fram till den 1 januari 2004. Från och med det datumet kommer det inte att ske någon beskattning enligt privatinförsellagen (jfr avsnitt 2.4.6 och 2.5.6). Mot bakgrund härav är de förslag som myndigheterna lämnat inte av sådan karaktär att de motiverar någon ändring i privatinförsellagen.

Såvitt avser myndigheternas förslag om omhändertagande bör dock tillfogas följande. Förslaget motsvarar ändringar som föreslås i förevarande promemoria när det gäller punktskattekontrollagen (ny 2 kap. 9 a § och 3 kap. 4 a §; jfr avsnitt 4.3.6). Dessa ändringar är betingade av att nuvarande bestämmelser i punktskattekontrollagen bör uppfattas så att ett omhändertagande får ske endast i samband med en kontroll enligt den lagen. Någon motsvarande förutsättning för ett omhändertagande enligt privatinförsellagen är emellertid inte föreskriven (jfr 10 § första stycket). Det innebär att redan enligt nuvarande ordning ett omhändertagande kan ske enligt privatinförsellagen även sedan en vara har varit föremål för beslag. Att en sådan tolkning av rättsläget är riktig framgår även av en jämförelse med omhändertagandebestämmelserna i inregränslagen (jfr 17 § i den lagen). Ett omhändertagande enligt den lagen anses nämligen kunna ske även sedan varan varit tagen i beslag, trots att det inte finns någon särskild bestämmelse därom (jfr 25 § smugglingslagen som bygger på en sådan lagtolkning). Även av detta skäl bör myndigheternas förslag i denna del inte ligga till grund för någon lagstiftning. Emellertid bör 25 § smugglingslagen kompletteras med en hänvisning till privatinförsellagen.

4.3.14 Tullregisterlagen

Bedömning: Myndigheternas förslag bör inte ligga till grund för lagstiftning.

Myndigheternas förslag: Tullregistret skall få användas för kontrollverksamhet enligt privatinförsellagen.

Skälen för promemorians bedömning: Den 1 oktober 2001 trädde lagen (2001:185) om behandling av uppgifter Tullverkets verksamhet i kraft. Lagen har ersatt tullregisterlagen (1990:137). Den nya lagen ger Tullverket möjlighet att använda uppgifter i tull databasen för verkets kontrollverksamhet enligt punktskattekontrollagen. Ändamålet med de ändringar som myndigheterna föreslagit är således redan tillgodosett.

4.4 Ekonomiska konsekvenser

De föreslagna ändringarna i kontrollbestämmelserna 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.

5 Författningskommentar

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

1 kap.

1 §

Paragrafen har ändrats på så sätt att det nuvarande andra stycket har ersatts med en hänvisning till föreslagna 6 § i samma kapitel. Härigenom görs klart att lagen är tillämplig på alla förflyttningar av punktskattepliktiga varor som omfattas av cirkulationsdirektivets krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan, 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 (jfr 2 kap. 1 § och den allmänna motiveringen i avsnitt 4.3.1)

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 föreslagna 4 kap. 22 §. Definitionen av EG-land stämmer överens med definitionerna i 1 § fjärde stycket LTS och 1 § andra stycket LAS samt har även samma innebörd som i LSE (jfr 1 kap. 7 § LSE). Vad som skall 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 de föreslagna straffparagraferna 4 kap. 21 och 22 §§, vari fullbordat brott 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 här anmärkas att definitionen inte omfattar luftrummet över svenskt landterritorium.

Hamnar, som är belägna i anslutning till inre vatten i form av insjöar, vattendrag och kanaler, får anses ingå i sådana delar av Sveriges inre vatten. Angivelsen av "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 *första stycket*, som är oförändrat, anges proportionalitetsprincipen (jfr prop. 1997/98:100 s. 182). Motsvarande bestämmelse förekommer numera i bl.a. 6 kap. 1 § tullagen (jfr prop. 1999/2000:126 s. 101 f och 149).

I ett *nytt andra stycke* har tagits in ett förbud mot kontrollåtgärder på slumpmässig grund. Bestämmelsen får anses vara en kodifiering av redan existerande allmänna principer som gäller för 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. I enlighet med denna princip finns det i 2 § inregränslagen föreskrivet ett uttryckligt förbud när det gäller kontroller enligt den lagen (jfr prop. 1995/96:166 s. 55 ff och 88). Det här föreslagna förbudet är utformat efter mönster av bestämmelsen i inregränslagen. Till skillnad från inregränslagen kan kontroller enligt punktskattekontrollagen ske över hela landet. Förbudet har kommenterats närmare i den allmänna motiveringen (avsnitt 4.3.2).

5 a §

Paragrafen, som är ny, motsvarar i sak nuvarande 1 kap. 6 § andra stycket. Den bestämmelsen har redovisats i avsnitt 2.5.9 och i bilaga 4.

Förslaget att låta nuvarande 6 § andra stycket bilda en egen paragraf är betingat av systematiska skäl.

Förslaget innebär att nuvarande 6 § delas upp i två paragrafer, varav den ena alltså motsvarar 6 § andra stycket och får bilda den här föreslagna paragrafen. Nuvarande 6 § första stycket föreslås bli omvandlad till en bestämmelse enligt vilken en punktskattepliktig vara får förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium endast om kraven på ledsagardokument, säkerhet m.m. är uppfyllda.

I förhållande till nuvarande 6 § andra stycket har i här föreslagna 5 a § gjorts endast några smärre redaktionella ändringar.

6 §

Nuvarande 6 § första stycket innehåller en erinran om de skyldigheter som gäller enligt skattelagarna (LTS, LAS och LSE) att medföra ledsagardokument samt ställa säkerhet för betalning av skatt och medföra bevis därom. Nuvarande 6 § andra stycket, föreskriver skyldighet att i ytterligare fall medföra ledsagardokument samt ställa säkerhet för betalning av skatt och medföra bevis därom. Det stycket föreslås bilda en ny paragraf, 5 a §. Förevarande paragraf, i dess nuvarande lydelse, har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 2.5.9 och i bilaga 4.

Första stycket

Detta stycke föreslås bli utformat som ett villkor för förflyttning av punktskattepliktiga varor, för det fall en sådan förflyttning omfattas av cirkulationsordningens 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 har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.2. Villkoret för förflyttning av punktskattepliktiga varor är i allt väsentligt straffsanktionerat genom föreslagna 4 kap. 21–23 §§. I bilagorna 2–4 finns redovisat 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 (jfr förordningen /1982:756/ om Försvarsmaktens ingripanden vid kränkningar av Sveriges territorium under fred och neutralitet, m.m. /IKFN-förordning/ och tillträdesförordningen /1992:118/). Denna innebörd av svenskt territorium stämmer överens med vad som förstås med motsvarande uttryck i tullagen och smugglingslagen (1 kap. 5 § respektive 2 § första stycket; jfr prop. 1999/2000:126 s. 139 och prop. 1999/2000:124 s. 107).

Andra stycket

Stycket motsvarar i sak det nuvarande tredje stycket. Detta infördes på förslag av Lagrådet då punktskattekontrollagen tillkom (jfr prop. 1997/98:100 s. 184 f och 314). I bestämmelsen har gjorts några redaktionella ändringar. I sak är bestämmelsens innebörd oförändrad. Den får nu emellertid direkt betydelse för i vilken mån första styckets villkor för en varuförflyttning skall anses uppfyllt.

2 kap.

2 §

I ett *nytt andra stycke* har, efter mönster av 7 § andra stycket inregränslagen, tagits in en erinran om att det finns ytterligare bestämmelser med kontrollbefogenheter i smugglingslagen. Dessa kontrollbefogenheter förutsätter dock att det föreligger brottsmisstanke.

6 §

Den nuvarande första meningen föreslås borttagen. I denna föreskrivs skyldighet för förare att se till att ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med transporten i enlighet med 1 kap. 6 §. Bakgrunden till att föreskriften föreslås borttagen är följande. 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 föreslagna 1 kap. 5 a § (motsvarande nuvarande 1 kap. 6 § andra stycket). Skyldigheten att tillse att varorna inte förflyttas i strid med villkoret i föreslagna 1 kap. 6 § ankommer på 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 uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot villkoret i 1 kap. 6 § kan ådömas straff genom föreslagna 4 kap. 21–23 §§. I övrigt görs vissa redaktionella ändringar.

Bestämmelsen är straffsanktionerad genom föreslagna 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. Ändringen har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.3.2.

Den nya bestämmelsen kan bli tillämplig exempelvis om en förare eller fartygsinnehavare kastar bort nycklarna till förvaringsutrymmen så att Tullverket förhindras att undersöka varorna. Av proportionalitetskravet i 1 kap. 5 § följer att förlängningen får ske endast så länge det är nödvändigt för att kunna genomföra undersökningen (jfr prop. 1997/98:100 s. 182).

Det kan här anmärkas att en transportkontroll inte innefattar någon befogenhet att kvarhålla den som stannats. Vad förevarande bestämmelse gäller är i stället hur länge den som är föremål för en transportkontroll kan nödgas undvara möjligheten att disponera över de varor och annan egendom som omfattas av kontrollen.

9 §

Paragrafen anger grundförutsättningarna för och syftet med ett omhändertagande. Enligt nuvarande ordning skall syftet med ett omhändertagande vara att kontrollera om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig. Det kan här erinras om 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* föreslås att varorna får tas om hand även i syfte att kontrollera om de transporteras 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 cirkulationsordningens krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan är uppfyllda, dels att denna villkorsbestämmelse är straffsanktionerad genom föreslagna 4 kap. 21–23 §§. Enligt den föreslagna ordningen kan det alltså vara 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, har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.3.6. Motsvarande reglering är föreslagen när det gäller kontroll av postförsändelser (ny 3 kap. 4 a §). En följdändring föreslås i 25 § smugglingslagen.

15 §

Enligt nuvarande första stycket 5 skall ett omhändertagande upphävas om den omhändertagna egendomen förklaras förverkad. Ett förverkande kan beslutas enligt straffrättsliga regler, exempelvis i form av förverkande enligt föreslagna 4 kap. 28 § andra meningen denna lag eller enligt smugglingslagen. Ett förverkande kan emellertid även ske på administrativ väg. Förutsättningarna för ett sådant förverkande anges i 2 kap. 17 och 18 §§.

Enligt förslaget skall punkten 5 i paragrafen tas bort. Skälet är följande. Ett förverkande innebär att äganderätten till varan övergår till staten. Därigenom får förverkandet, utan något särskilt beslut, anses ha trätt i stället för ett eventuellt omhändertagande. Detta har därmed upphört oavsett om ett beslut om upphävande sedermera meddelas.

Här skall nämnas, att det i punktskattekontrollagens bestämmelser om omhändertagande av postförsändelser inte finns någon bestämmelse motsvarande den i 2 kap. 15 § (jfr 3 kap. 6 §). Vidare skall anmärkas att ett beslag enligt rättegångsbalken och smugglingslagen upphör utan något särskilt beslut i och med att ett förverkandebeslut enligt smugglingslagen eller brottsbalken vunnit laga kraft.

16 §

I paragrafen finns bestämmelser om att Tullverket får vägra att lämna ut punktskattepliktiga varor. Bestämmelserna är tänkta att tillämpas på sådana varor som har varit omhändertagna (jfr prop. 1997/98:100 s. 194). Om ett beslut enligt den här paragrafen vunnit laga kraft, får enligt 2 kap. 17 § första stycket 2 varan förklaras förverkad.

I *andra stycket* föreslås ändringar av redaktionell natur.

I ett *nytt tredje stycke* föreslås 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 §. Beviskravet, ”sannolikt”, överensstämmer med beviskravet i första stycket.

Den föreslagna bestämmelsen i tredje stycket bör införas mot bakgrund av hur 1 kap. 6 § och 2 kap. 9 § föreslås bli utformade. Enligt förslagna 1 kap. 6 § skall punktskattepliktiga varor få förflyttas inom, in till eller ut från Sverige endast om cirkulationsordningens krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan är uppfyllda. Enligt förslagna 2 kap. 9 § skall en punktskattepliktig vara få omhändertas bl.a. för kontroll av om varuförflyttningen sker i strid med 1 kap. 6 §, under förutsättning att det finns anledning att anta att så är fallet. Omhändertagandet har i sådant fall alltså inte varit grundat på att skatt skall betalas. Enligt 2 kap. 15 § första stycket 2 skall ett omhändertagande emellertid upphävas, om Tullverket inte inom tre månader har fattat ett beskattningsbeslut (jfr 2 kap. 13 §). Eftersom den upphävandebestämmelsen är obligatorisk, behöver Tullverket ha möjlighet att i sådant fall vägra lämna ut varan för att förhindra att den förflyttas vidare i strid med 1 kap. 6 §.

Här kan även nämnas något angående den situationen att någon fullgör en skyldighet att betala skatt på en omhändertagen vara. I sådant fall får brister i förhållande till cirkulationsordningens krav på ledsagardokument, säkerhet eller anmälan anses läkta. Mot bakgrund därav blir det inte aktuellt att ha någon bestämmelse i den här paragrafen för det fall ett omhändertagande upphävs med anledning av att skatt betalats (jfr 2 kap. 15 § första stycket 3).

22 §

Paragrafen reglerar förfarandet med förverkad egendom. Förfarandet föreslås bli anpassat till det förfarande som gäller för egendom som förverkats med stöd av smugglingslagen (jfr 18 § första och andra styckena i den lagen). Ändringen har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.3.8. Motsvarande ändring föreslås i inregränslagen.

23 §

I första stycket har gjorts en följdändring i förhållande till 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 eller tobakslagen.

Enligt nuvarande ordning skall Tullverket på egen bekostnad återsända varan till avsändaren. Enligt förslaget skall varan i stället tas om hand och avsändaren ges möjlighet att återutföra varan. Ändringen har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.3.11.

I föreslagna sista meningen i stycket bemyndigas regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om hur avsändaren skall underrättas om omhändertagandebeslutet och om möjligheten att återutföra varan. Det är inte avsikten att beslutet skall delges avsändaren. I stället bör underrättelsen lämpligen skickas i vanlig brevförändelse till den avsändare som framgår av handlingarna. Framgår inte namn eller adress med tillräcklig klarhet bör det räcka med att anslå underrättelsen på visst tullkontor. Råder det någon tvekan om den tillgängliga adressen är korrekt, bör underrättelsen lämpligen både skickas och anslås samtidigt.

Om varans avsändare underlåter att utnyttja 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. Till följd därav bör den tid inom vilken den enskilde skall ha fört ut varan aldrig sättas kortare än den tiden.

Om varans avsändare utnyttjar möjligheten att återutföra varan, skall omhändertagandet upphävas enligt föreslagna 3 kap. 6 § första stycket 4.

4 §

Paragrafen innehåller de grundläggande förutsättningarna för och syftet med ett omhändertagande. Genom ändringen får paragrafen en utformning som motsvarar paragrafens motsvarighet när det gäller transportkontroller, dvs. 2 kap. 9 §.

4 a §

Paragrafen, som är ny, har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.3.6. Motsvarande reglering är föreslagen när det gäller transportkontroll (ny 2 kap. 9 a §). En följdändring föreslås i 25 § smugglingslagen.

6 §

I *första stycket* anges i vilka fall ett omhändertagande av punktskattepliktiga varor skall upphävas. Här föreslås att första stycket punkten 2 utvidgas något och att det i samma stycke införs två nya punkter (punkterna 3 och 4).

Punkten 2: Den föreslagna ändringen i punkten 2 bör ses mot bakgrund av första punkten i paragrafen. I den 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 påträffad alkohol- eller tobaksvara, som det finns anledning att anta har förflyttats i strid med 1 kap. 6 §, tas om hand av Tullverket enbart för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig. Av denna bestämmelse och förevarande paragraf, i deras nuvarande lydelse, följer att det inte längre finns någon grund för omhändertagandet om den skattskyldige betalar skatten. Det förhållandet att påford skatt betalats skall således enligt nuvarande ordning alltid medföra att omhändertagandet hävs med stöd av punkten 1.

Enligt 3 kap. 4 § i dess föreslagna lydelse får en påträffad alkohol- eller tobaksvara, som det finns anledning att anta har förflyttats i strid med 1 kap. 6 §, emellertid tas om hand av Tullverket inte – som nu är fallet – enbart för kontroll av om punktskatt skall betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig. Varan får nämligen även tas om hand för kontroll av om varuförflyttningen sker i strid med 1 kap. 6 §.

Den ändringen av 3 kap. 4 § medför att grund för omhändertagande skulle kunna anses finnas kvar även om skatten betalas. Punkten 1 i 3 kap. 6 § kan därför inte längre anses vara tillräcklig som upphävandegrund i de fall skatten betalas. Grunderna för upphävande bör alltså kompletteras med en uttrycklig bestämmelse för de fall skatten betalas. En sådan komplettering kan lämpligen göras genom att punkt 2 utvidgas till att omfatta även detta fall.

Enligt punkt 2 i dess nuvarande lydelse skall ett omhändertagande upphävas om varumottagaren har utnyttjat möjligheten i 3 kap. 5 § att lösa ut den omhändertagna varan genom att betala ett belopp som motsvarar den punktskatt som belöper på varan. Genom den föreslagna ändringen kommer punkten alltså att omfatta även de fall då skatten betalas.

Det bör här tilläggas följande. Det förhållandet att någon fullgör en skyldighet att betala skatt på en omhändertagen vara medför att brister i förhållande till cirkulationsordningens krav på ledsagardokument, säkerhet eller anmälan anses läkta (jfr författningskommentaren till 2 kap. 16 § sista stycket). En annan sak är att i det ögonblick som någon påbörjar exempelvis en förflyttning av varan ut ur landet, kan

den förflyttningen komma att omfattas av nämnda krav. Den situationen kan således föranleda ett nytt omhändertagande men faller utanför det förfarande som föranlett det ursprungliga omhändertagandet.

Punkten 3: I 2 kap. 15 § första stycket 4 finns en uttrycklig bestämmelse om att ett omhändertagande skall upphävas om varan tas i beslag enligt rättegångsbalken eller smugglingslagen. En sådan bestämmelse finns inte när det gäller postförsändelser. Även en postförsändelse kan emellertid komma att tas i beslag. Så kan komma att ske om det är fråga om exempelvis brott enligt föreslagna 4 kap. 21 eller 22 § § (jfr författningskommentaren därtill). Även beslag av en postförsändelse bör medföra att ett omhändertagande upphävs i likhet med då det är fråga om en vara som omhändertagits enligt 2 kap. På nu anförda skäl bör, efter mönster av 2 kap. 15 § första stycket 4, tas in en ny punkt 3 enligt vilken ett omhändertagande skall upphävas om den omhändertagna varan tas i beslag.

Punkten 4: Genom punkten regleras den situationen att någon utnyttjar en möjlighet enligt föreslagna 3 kap. 1 § sista stycket att återutföra en omhändertagen vara. Även i sådant fall skall omhändertagandet upphävas.

Andra stycket har anpassats till ändringarna i första stycket.

4 kap.

13 a och 13 b §§

Paragraferna är nya. De har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.3.12.

14 §

Enligt 8 kap. 1 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter får beslut om föreläggande av vite inte överklagas. Motsvarande bestämmelser finns i flera andra punktskattelagar, se t.ex. 35 § LAS. Samma ordning bör gälla enligt förevarande lag. Det föreskrivs därför att beslut enligt 13 a och 13 b §§ inte får överklagas.

21 och 22 §§

I 1 kap. 6 § föreskrivs, sammanfattningsvis, att punktskattepliktiga varor får förflyttas inom, in till eller ut från svenskt territorium endast om cirkulationsordningens krav på ledsagardokument säkerhet och anmälan är uppfyllda. Denna bestämmelse straffsanktioneras i allt väsentligt genom förevarande paragrafer. Här skall anmärkas att det i 23 § finns föreskrivet ansvar för försök till brott enligt 21 eller 22 §.

Bakgrunden till och syftena med straffparagraferna har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3 och 3.3.2.

Straffparagraferna är – liksom smugglingslagens och skattebrottslagens straffbestämmelser – i princip s.k. blankettstraffbestämmelser, dvs. bestämmelser som huvudsakligen innehåller själva straffsatsen och som för brottets innehåll väsentligen hänvisar till andra bestämmelser. Straffparagraferna 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 sålunda med utgångspunkt i vilka krav på ledsagardokument, säkerhet och anmälan som ställs i LTS, LAS, LSE och de bestämmelser i cirkulationsdirektivet som anges i föreslagna 1 kap. 5 a §. Här skall dock anmärkas att föreslagna 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 brister.

Vad som avses med ”punktskattepliktiga varor” anges i 1 kap. 2 §. Vad som skall förstås med ”svenskt landterritorium” och ”ett annat EG-land” föreskrivs i föreslagna 1 kap. 3 §. Vad som avses med svenskt territorium har behandlats i författningskommentaren till föreslagna 1 kap. 6 §.

Ett brott enligt 21 § eller 22 § förutsätter att varan, enligt cirkulationsordningens bestämmelser, är att anse som förflyttad utan att cirkulationsordningens krav på ledsagardokument, säkerhet eller anmälan är uppfyllda. Brott enligt 21 § är fullbordat i och med att varan har förflyttats inom svenskt landterritorium. Brott enligt 22 § första stycket 1 är fullbordat i och med att varan har förflyttats från ett annat EG-land till svenskt landterritorium. Så skall anses vara fallet så snart varan finns inom svenskt landterritorium. Brott enligt 22 § första stycket 2 är fullbordat i och med att varan har passerat över territorialgränsen. Att någon har påbörjat en förflyttning mot territorialgränsen utan att iaktta cirkulationsordningens krav kan alltså inte föranleda ansvar för fullbordat brott enligt 22 § första stycket 2. I stället kan han, med stöd av 23 §, dömas för försök till sådant brott (jfr motsvarande ordning för brott enligt 3 § tredje stycket 1 smugglingslagen; prop. 1999/2000:124 s. 117).

Straffansvaret enligt 21 § kommer att omfatta det fall att obeskattade varor förflyttas från en upplagshavare i Sverige till en annan svensk upplagshavare utan att den förstnämnda upplagshavaren, innan transporten påbörjas, har ställt säkerhet för den skatt som kan påföras honom i Sverige (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). I sådant

fall bör – i enlighet med paragrafernas ordalydelse – 22 § tillämpas, om varorna förflyttas utan att vara åtföljda av ledsagardokument. I vissa situationer kan såväl 21 § som 22 § komma att 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 22 §. 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 22 § redan fullbordat och har B i stället gjort sig skyldig till brott enligt 21 §. I sådant fall bör den straffparagrafen ha företräde framför bestämmelserna om straffansvar för olovlig befattning med smuggelgods.

Såväl vid brott enligt 21 § första stycket som vid brott enligt 22 § första stycket är allmänna uppsåtsregler tillämpliga. Det är i överensstämmelse med vad som gäller vid brott enligt smugglingslagen. Innebörden därav har ingående behandlats i samband med smugglingslagens tillkomst (jfr prop. 1999/2000:124 s. 80 ff och 113). Avsikten är att uppsåtskravet i förevarande paragrafer skall behandlas på i princip motsvarande sätt som då smugglingslagens straffbestämmelser tillämpas. I 21 § andra stycket och 22 § andra stycket finns föreskrivet straffansvar för den som av grov oaktsamhet begår en gärning enligt första stycket i respektive paragraf. Även detta är i överensstämmelse med den ordning som råder enligt smugglingslagen för in- och utförselbrott (se 7 § den lagen). Avsikten är att oaktsamhetsrekvisitet i princip skall tillämpas på motsvarande sätt som vid brott enligt smugglingslagen. Rekvisitet har behandlats vid smugglingslagens tillkomst (jfr a. prop. s 84 f). I överensstämmelse med vad som gäller enligt smugglingslagen har från ansvar undantagits det fallet att en gärning, som begåtts av grov oaktsamhet, med hänsyn till omständigheterna likväl är att anse som ringa (jfr 7 § fjärde stycket smugglingslagen och a. prop. s. 126).

Allmänna bestämmelser om ansvar för medverkan till brott finns i 23 kap. 4 § brottsbalken. Enligt första stycket första meningen i det lagrummet skall ansvar som föreskrivits i brottsbalken för viss gärning ådömas inte bara den som utfört gärningen utan även annan som främjat den med råd eller dåd. I andra meningen föreskrivs att detsamma skall gälla beträffande i annan lag eller författning straffbelagd gärning, för vilken fängelse är föreskrivet. 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 (andra stycket samma lagrum).

I detta sammanhang kan nämnas att brott enligt 22 § kan ske även i de fall exempelvis en distansförsäljare skickat en postförsändelse till Sverige utan att uppfylla kraven på ställande av säkerhet. Av allmänna straffrättsliga principer följer därvid att han är ansvarig som gärningsman.

I här föreslagna 21 och 22 §§ är brotten gradindelade, med angivande av om fängelse kan följa för respektive brottsgrad. Det medför följande. 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 sådana brott kan endast den som utfört gärningen, dvs. gärningsmannen, ådömas ansvar. Den här angivna ansvarsordningen för medverkan är i överensstämmelse med vad som gäller vid tillämpning av smugglingslagen (jfr Lagrådet i a. prop. s. 257 f).

Såvitt avser brott enligt 22 § kan särskilt tillfogas följande. Brottet är konstruerat så att om någon förfar enligt vad som anges i paragrafen skall det "anses som" smuggling enligt 3 eller 4 § smugglingslagen eller olovlig införsel eller olovlig utförsel enligt 7 § samma lag. Denna utformning av brotten är gjord efter mönster av 2 § 1 mom. lagen om förbud i vissa fall mot införsel av spritdrycker. Bakgrunden till och syftet med denna utformning av 22 § har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.2 (under rubriken In- och utförselvillkor i förhållande till smugglingslagens straffbestämmelser). Utformningen av 22 § innebär att inte enbart de nämnda straffbestämmelserna i smugglingslagen blir tillämpliga utan även de bestämmelser i den lagen som knyter an därtill (jfr 1986 års varusmugglingsutrednings betänkande Smuggling och tullbedrägeri, SOU 1991:84, s. 168 f). Som exempel kan nämnas smugglingslagens bestämmelser om olovlig befattning med smuggelgods samt försök, förberedelse och stämpling till grovt sådant brott. Vidare kan nämnas smugglingslagens bestämmelser om förverkande och om förundersökning, tvångsmedel, åtal m.m.¹⁶ Erinringar om detta har tagits in i föreslagna 4 kap. 28 § första meningen och 29 § första stycket första meningen.

Straffskalorna stämmer överens med de som finns i smugglingslagen för sådan smuggling som inte utgör grovt brott. Sålunda finns det alltså en särskild straffskala, penningböter, om brottet är att anse som

¹⁶ I 1 § tredje stycket smugglingslagen har lagen om förbud i vissa fall mot införsel av spritdrycker angetts. Detta hade inte varit erforderligt, eftersom smugglingslagens bestämmelser om förundersökning etc. i allt fall hade varit tillämpliga.

ringa. I 21 § första stycket föreskrivs detta särskilt. Vid tillämpning av 22 § i förening med 4 § smugglingslagen blir motsvarande straffskala tillämplig. För brott som inte är att anse som ringa är straffet – i överensstämmelse med 3 § smugglingslagen – böter eller fängelse i högst två år. Bakgrunden till utformningen av straffskalorna behandlas i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.2 (under rubriken In- och utförelsevillkor i förhållande till smugglingslagens straffbestämmelser).

Straffskalorna sträcker sig alltså 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. I dessa fall kan åtal komma att underlåtas enligt här förslagna 30 §.

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 i organiserad form vid flera tillfällen. Straffvärdet är här betingat av att sådan införsel är ägnad att de facto sätta cirkulationsordningens beskattningssystem ur spel. Så är fallet genom att förfarandet är ägnat att medföra att samhället inte får möjlighet att följa upp att en varuförflyttning verkligen blir beskattad i Sverige eller i ett annat EG-land (jfr avsnitt 3.3 och 3.3.2 i den allmänna motiveringen). Vad som nu sagts om införsel gäller även varuförflyttningar som har föregåtts av en införsel. Det sagda har även motsvarande tillämpning på sådan utförsel av varor som sker utan att cirkulationsordningens bestämmelser har iakttagits.

I det följande behandlas vissa brottskonkurrensfrågor. Därefter behandlas en fråga om straffvärdet vid s.k. olikartad brottskonkurrens.

Vid tillämpning av förevarande paragrafer uppstår brottskonkurrensfrågor. Vad som närmast blir aktuellt är förhållandet mellan brott enligt förevarande paragrafer och skattebrott. Avsikten är att ansvar för båda brotten i förekommande fall skall ådömas (s.k. olikartad brottskonkurrens). Skälen härför är följande.

Ett skattebrott konstitueras av att 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 paragrafer konstitueras av att någon förflyttar en punktskattepliktig vara i strid med det villkor som föreskrivs i 1 kap. 6 §. Skattebrott och brott enligt förevarande straffparagrafer omfattar alltså olika gärningsmoment. Båda slagen av straffbestämmelser är därmed, enligt sina avfattningar, tillämpliga även i de fall det uppstår fara för ett skatteundandragande genom att den som otillåtet förflyttar en vara blivit skattskyldig till följd av förflyttningen

och underlåter att inge deklaration härför.

Av betydelse i konkurrensfrågan är vidare syftet med straffparagraferna. Syftet med förevarande straffparagrafer är att straffsanktionera förflyttningstvillkoret i 1 kap. 6 §. Förflyttningstvillkoret och straffsanktoneringen därav är avsedda att värna om EG:s system med en särskild beskattningsordning för punktskattepliktiga varor. Förflyttningstvillkoret i 1 kap. 6 § är knutet till cirkulationsordningens 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.

En annan aspekt i konkurrensfrågan är att det är av vikt att sanktoneringen av beskattningsordningen innehåller såväl bestämmelser om förverkande av varor, hjälpmedel m.m. som bestämmelser om straff för den som tagit sådan befattning med varorna som föranleder ansvar då det är fråga om smuggelgods.

Mot bakgrund av det ovan anförda kan sammanfattningsvis anföras följande. Förslaget innebär att medlemsstaterna gemensamma kontrollfunktioner straffsanktoneras. Ett upprätthållandet av dessa kontrollfunktioner inom EG är av avgörande betydelse för att kunna skydda den gemensamma beskattningsordningen i medlemsstaterna. Straff enligt 21 eller 22 § bör därför ådömas oavsett om någon i det enskilda fallet även skall dömas här i landet 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 paragrafer som skattebrott med anledning av en och samma införsel, ligger det i sakens natur att det samlade straffvärdet i förhållandevis begränsad mån påverkas av att den åtalade döms för båda dessa brott.

23 §

I den här bestämmelsen straffbeläggs försök till uppsåtliga brott enligt 21 och 22 §§. I författningskommentaren till dessa båda paragrafer har behandlats frågan om vid vilken tidpunkt ett brott skall anses fullbordat och situationer då ansvar för försök till brott kan komma ifråga. Försöksbrottet har behandlats även i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.2 (under rubriken In- och utförselvillkor i förhållande till smugglingslagens bestämmelser).

24 §

Denna paragraf innehåller en bestämmelse om frivillig rättelse. Bestämmelsen gäller den som från ett annat EG-land uppsåtligen eller av grov oaktsamhet 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 undanröjer fara för att förflyttningen fortsätter i strid med villkoret i 1 kap. 6 §. 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 nuvarande 2 kap. 26 §. I den nuvarande bestämmelsen straffsanktioneras nuvarande 2 kap. 6 §. Enligt den paragrafen skall förare dels se till att föreskrivna ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet följer med transporten, dels vid transportkontroll tillhandahålla Tullverket dessa dokument.

I föreslagna 2 kap. 6 § behålls endast skyldigheten att tillhandahålla Tullverket medföljande dokument eller bevis (jfr författningskommentaren till 2 kap. 6 §). I linje härmed ändras straffsanktoneringen till att avse den som uppsåtligen underlåter att tillhandahålla dokumenten eller bevisen.

28 §

Paragrafen saknar motsvarighet i denna lag. Första meningen innehåller en erinran om att det i smugglingslagen finns särskilda bestämmelser om förverkande med anledning av smugglingsbrott enligt 22 § eller försök till sådant brott enligt 22 § i förening med 23 §. Genom andra meningen blir smugglingslagens bestämmelser om förverkande tillämpliga även när det gäller brott enligt 21 § eller försök till sådant brott enligt 21 § i förening med 23 §. Det nu sagda har berörts i författningskommentaren till 21 och 22 §§.

29 §

Första stycket innehåller en erinran om att det i smugglingslagen finns särskilda bestämmelser om förundersökning, tvångsmedel, åtal m.m. med anledning av smugglingsbrott enligt 22 § eller försök till sådant brott enligt 22 § i förening med 23 §. Genom andra meningen blir nämnda bestämmelser i smugglingslagen tillämpliga även när det gäller brott enligt 21 § eller försök till sådant brott enligt 21 § i förening med 23 §. Det nu sagda har berörts i författningskommentaren till 21 och 22 §§.

Andra stycket motsvarar nuvarande 2 kap. 27 §. Ändringarna i förhållande till den paragrafen är gjorda i förtydligande syfte.

30 §

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

Första stycket

I den här bestämmelsen föreskrivs sålunda en begränsning av möjligheterna att väcka åtal för ett brott, om gärningen kan föranleda att transporttillägg påförs. Det bör här 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 (jfr a. prop.) Är brottet av en sådan svårighetsgrad att det kan föranleda annan påföljd än böter, bör det sålunda i princip alltid anses finnas särskilda skäl för åtal.

Som redogjorts för i motiven till bestämmelsen i smugglingslagen finns det situationer då det bör anses finnas särskilda skäl även när det är fråga om bötesbrott. Avsikten är att tillämpningen av den här föreslagna bestämmelsen skall ske i överensstämmelse med tillämpningen av bestämmelsen i smugglingslagen.

Andra stycket

Av 4 kap. 28 § framgår vilka förverkandebestämmelser som är tillämpliga vid brott enligt 4 kap. 21–23 §§.

I det här stycket föreskrivs att bestämmelsen i första stycket även gäller talan om förverkande enligt 16 § smugglingslagen eller enligt 28 § andra meningen den här lagen i förening med bestämmelsen i smugglingslagen. Genom förevarande bestämmelse begränsas möjligheten att väcka talan om förverkande – i principiell överensstämmelse med motsvarande bestämmelse i 31 § andra stycket smugglingslagen – när det är fråga om förverkande av punktskatte-

pliktiga varor eller utbyte av eller kostnadsersättningar för brott.

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

9 a §

I ett nytt tredje stycke införlivas cirkulationsdirektivets bestämmelser i artikel 9.2 om s.k. vägledande omständigheter. Bestämmelsen är till ledning för att avgöra om de 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 privatinförsellagen. När denna upphört 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 LAS.

Bakgrunden till och syftet med bestämmelserna i förevarande paragraf och 8 a § LAS har behandlats närmare i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.1. Det är alltså av vikt att ställningstagandet till om en vara skall anses vara avsedd för personligt bruk görs med utgångspunkt i en nyanserad helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Härvid skall emellertid särskild vikt fästas vid sådana omständigheter som anges i den här föreslagna bestämmelsen.

Författningstexten är mer beskrivande än texten i den officiella svenska översättningen. Denna framgår av den allmänna motiveringen. Som framgår av kommentartexten nedan måste de i författningstexten angivna omständigheterna ofta ses i ljuset av varandra.

Enligt *punkten 1* skall särskilt beaktas ”varuinnehavarens yrkesmässiga förhållanden och angivna skäl 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.

Det bör emellertid här observeras att skattefriheten enligt första stycket 2 aldrig kan komma ifråga då någon utför en transport för annans räkning. Den skattefriheten gäller nämligen överhuvudtaget 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.

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 enskilt 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 här 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 sort varor det är. Detta torde ha störst betydelse beträffande alkoholdrycker. Att någon inhandlar samma sort 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 4.1. 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.

22 §

Genom det föreslagna nya andra stycket och ändringar i nuvarande tredje stycket ändras meningens flyttas tidpunkten för att inge deklaration fram. Detta har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 3.3.3.

Övriga ändringar är gjorda i förtydligande syfte.

Motsvarande ändringar i sak och i förtydligande syfte föreslås i 21 § LAS och 6 kap. 2 § LSE.

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

8 a §

Se författningskommentaren till 9 a § LTS.

21 §

Se författningskommentaren till 22 § LTS.

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

6 kap.*2 §*

Se författningskommentaren till 22 § LTS.

5.5 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 4.3.8.

5.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1225) 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 ändringarna i paragrafen läggs till två fall då egendom skall lämnas över till Tullverket. Det gäller de fall då egendomen skall bli föremål för åtgärder enligt privatinförsellagen eller punktskattekontrollagen (föreslagna första stycket 2 a/ respektive 2 c/). Bakgrunden till dessa ändringar har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 4.3.13 respektive 4.3.6, jämte författningskommentaren till föreslagna 2 kap. 9 a § och 3 kap. 4 a § punktskattekontrollagen).

Tullverkets och Riksskatteverkets författningsförslag

1 Förslag till ändring av lagen (1996:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter

Riksskatteverket och Tullverket föreslår

dels att paragraferna i 1 kap. 1 §, 2 kap. 1 §, 3 §, 8-9 §§, 17-18 §§
och 22-23 §§ och 3 kap. 1 och 7 § ändras,

dels att nya paragraferna 7 – 9 §§ införs i 1 kap., 1 a §, 3 a § och 25
a § i 2 kap. och 12 a § och 12 b § i 4 kap., samt

dels att ny rubrik införs i 2. kap före 1 §.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2000

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.

Bestämmelserna i denna lag
är *endast* tillämpliga på

1. yrkesmässig hantering av
punktskattepliktiga varor,

2. distansförsäljning av
punktskattepliktiga varor, och

3. postförsändelser.

Bestämmelserna i denna lag
är tillämpliga på *införsel* av

1. sådana skattskyldiga som
anges i 4 §, och av

2. postförsändelser.

7 §

Vid bedömning av om en införsel skall anses vara en införsel som avses i 1 § andra stycket 1 eller en införsel för privat bruk skall hänsyn tas till

1. innehavarens kommersiella status,
2. skälet för innehavet
3. den plats där varan finns,
4. det använda transportsättet,
5. handlingar som hänför sig till varan,
6. varans beskaffenhet, samt
7. omfattningen av införseln.

Bestämmelser beträffande införsel av en enskild person, som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, finns i lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel.

8 §

Om införsel av tobaksvaror överstiger 800 cigaretter, 400 cigariller, 200 cigarrer eller 1 kg rökto bak skall införseln anses vara gjord för ändamål som anges i 1 § andra stycket 1, om inte starkare skäl talar emot det. Vid bedömningen skall varje varuslag behandlas för sig.

9 §

Om införsel av alkoholvaror överstiger 10 liter spritdrycker, 20 liter mellanklassprodukter, 90 liter vin, varav högst 60 liter mousserande vin, eller 110 liter öl skall införseln anses vara gjord för ändamål som anges i 1 § andra stycket 1, om inte starkare skäl talar emot det. Vid bedömningen skall varje varuslag behandlas för sig.

2 kap.**Yrkesmässiga vägtransporter**

För att kontrollera att punktskattepliktiga varor transporteras i enlighet med 1 kap. 6 § får Tullverket kontrollera det som är eller kan antas vara yrkesmässig vägtransport (transportkontroll). Transportkontroll får ske under pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas indirekt anslutning till transport.

Transportkontroll får genomföras även på områden som inte är tillgängliga för allmänheten.

Yrkesmässiga transporter

1 §

För att kontrollera att punktskattepliktiga varor transporteras i enlighet med 1 kap. 6 § får Tullverket kontrollera det som är eller kan antas vara yrkesmässig vägtransport (transportkontroll). *Detsamma gäller transport av punktskattepliktiga varor som transporteras på tåg.* Transportkontroll får ske under pågående transport och då varor på-, av- eller omlastas i direkt anslutning till transport.

1 a §

Transportkontroll enligt 1 § får även utföras beträffande bagage och liknande som medförs av person som inreser över tullplats även om denne inte färdas i ett transportmedel. Sådan kontroll får utföras under den tid personen befinner sig på tullplatsen.

Vid genomförande av transportkontroll enligt första stycket gäller, i stället för det som stadgas i 2-7 §§ nedan, i tillämpliga delar vad som stadgas i 5 § första stycket 1 samt 6 och 7 §§ lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen.

3 §

Vid genomförande av transportkontroll får Tullverket

1. öppna transportmedel, containrar och andra utrymmen som är låsta eller har tillslutits på annat sätt,
2. bereda sig tillträde till områden som inte är tillgängliga för allmänheten, och
3. försegla transportmedel, containrar och andra utrymmen samt spärra av områden som inte är tillgängliga för allmänheten.

För att genomföra åtgärd som avses i första stycket får tulltjänsteman använda våld eller tvång, i den mån andra medel är otillräckliga och det med hänsyn till omständigheterna är försvarligt. Våld mot person får dock brukas endast om tulltjänstemannen möter motstånd och i den mån det med hänsyn till åtgärdens ändamål är försvarligt.

Polisen skall lämna den handräckning som behövs för kontrollen.

3 a §

Tullverket får, om det behövs för transportkontroll av den som är eller kan antas vara skattskyldig enligt 1 kap. 4 §,

1. hålla uppsikt över transportmedel,

2. skugga personer, och

3. ställa frågor och hålla uppsikt över lokal där det kan antas att punktskattepliktiga varor tas emot, avsänds, tillverkas, bearbetas eller förvaras.

8 §

En transportkontroll får inte pågå längre än sex timmar.

Om föraren inte medverkar vid kontrollen enligt 4, 5 och 7 §§ kan beslut om förlängd transportkontroll fattas. Även om sådant beslut fattats får den sammanlagda tiden för transportkontroll inte överstiga 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 inte sker i enlighet med 1 kap. 6 § får *transportmedlet samt* 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.

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.

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 *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 *eller det är nödvändigt för att ordna med förvaring av punktskattepliktiga varor.*

Utöver vad som sägs i andra stycket får transportmedel, container eller tank omhändertas om det finns anledning att anta att egendomen kan komma att förverkas enligt 17 a §.

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

Ett beslut om omhändertagande gäller omedelbart.

9 a §

Punktskattepliktiga varor får även omhändertas om de varit föremål för ett beslag, enligt lagen (1960:418) om straff för varusmuggling och 27 kap. rättegångsbalken, och beslaget har upphävts och

1. *varan har upptäckts vid en transportkontroll enligt denna lag, och*

2. *förutsättningarna för omhändertagande enligt 9 § första stycket föreligger.*

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.

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

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,

2. ett beslut enligt 16 § att varan inte får lämnas ut har vunnit laga kraft, *eller*

3. *ett beslut enligt 13 eller 16 § avser en person som saknar känt hemvist eller kan antas hålla sig undan delgivning.*

17 a §

Transportmedel, container eller tank får förverkas om ägaren till egendomen på grund av omständigheterna insåg eller borde ha insett

1. att transporten avsåg punktskattepliktig vara,

2. att varan skall beskattas i Sverige, och

3. att punktskatt beträffande varan inte har betalats i Sverige.

Det som sägs i första stycket beträffande ägare gäller även den som har särskild rätt till egendomen.

Vid bedömningen om förverkande enligt första och andra stycket skall ske skall särskilt beaktas om egendomen vid upprepade tillfällen använts för transporter som görs i strid med 1 kap. 6 §.

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

18 §

Egendom som har varit omhändertagen får förverkas om,

1. ägaren eller någon annan rättsinnehavare inte har gjort anspråk på den, eller

2. den som har gjort anspråk på egendomen inte har hämtat egendomen.

Ett beslut om förverkande enligt första stycket får inte fattas förrän tre månader förflutit från den dag vad avser 1 då omhändertagandet upphävdes och vad avser 2 då anspråket framställdes.

Egendom som har varit omhändertagen får *utöver vad som sägs i 17 a §* förverkas om,

1. ägaren eller någon annan rättsinnehavare inte har gjort anspråk på den, eller

2. den som har gjort anspråk på egendomen inte har hämtat egendomen.

22 §

När ett beslut om förverkande av mineraloljeproductor eller annan egendom än punktskattepliktiga varor vunnit laga kraft skall egendomen säljas genom Tullverkets försorg. Vid försäljningstillfället skall Tullverket göra förbehåll för en sådan känd rätt som gäller enligt 21 §. Om förverkad egendom inte kan säljas får den istället 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.

För de fall förverkade mineraloljeproductor inte kan försäljas, eller om en försäljning av särskilda skäl är olämplig, skall produkterna överlåtas till Räddningsverket eller annan myndighet som Tullverket bestämmer. För det fall överlämnande inte kan ske skall mineraloljeproductorerna förstöras genom Tullverkets försorg.

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.

Intäkter från försäljning enligt 22 § första stycket tillfaller staten.

25 a §

Den som av uppsåt eller oaktsamhet bryter mot skyldighet som anges i 7 § första och andra styckena dömes till penningböter.

3 kap.

1 §

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.

Sådana försändelser får öppnas om det finns anledning att anta att de innehåller sådana varor som nämns i första stycket och

1. om de finns hos Tullverket eller på utväxlingspostkontoret, eller

2. om det finns anledning att anta att försändelsen fraktats från annat EG-land till Sverige och att den finns på ett kurirföretag, vars huvudsakliga verksamhet består i frakt av paket och brev.

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 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 omhand.

Om mottagaren av en tobaksvara är under 18 år skall varan sändas åter till avsändaren. Om avsändaren är okänd, eller om det av annan anledning inte finns möjlighet att återsända varan, skall denna tas omhand.

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 tas omhand.

7 §

Omhändertagen alkohol- eller tobaksvara får förverkas, om

Omhändertagen alkohol- eller tobaksvara får förverkas, om

1. ett beslut om skatt enligt 5 § har vunnit laga kraft och skatten inte har betalats inom två månader från den dag då beslutet vann laga kraft, *eller*

2. det av annan anledning fortfarande finns grund för ett omhändertagande.

En vara får inte förverkas med stöd av första stycket 2 förrän tre månader efter den dag då beslutet att omhänderta varan fattades.

Ett beslut om förverkande får inte fattas om det är oskäligt.

1. ett beslut om skatt enligt 5 § har vunnit laga kraft och skatten inte har betalats inom två månader från den dag då beslutet vann laga kraft,

2. ett beslut enligt 5 § avser en person som saknar känt hemvist eller kan antas hålla sig undan delgivning, *eller*

3. det av annan anledning fortfarande finns grund för ett omhändertagande.

En vara får inte förverkas med stöd av första stycket 3 förrän tre månader efter den dag då beslutet att omhänderta varan fattades.

4 kap.

12 a §

Tullverket får förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig beträffande varor som omhändertagit med stöd av denna lag att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över kopia om det behövs för skatteutredningen.

Ett föreläggande får förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Finns det anledning att anta den skattskyldige eller, om denne är juridisk person, ställföreträdare för den skattskyldige har begått brott, får den inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser.

12 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 en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för beskattning enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

2 Förslag till ändring av lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel

Riksskatteverket och Tullverket föreslår att nya paragraferna 3 a-c §§, 4 a § och 10 a § införs i lagen samt att 11 § ändras.

Lagändringarna föreslås träda ikraft den 1 januari 2000.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 a §

Vid bedömning av om en införsel omfattas av denna lag eller utgör en införsel enligt andra stycket skall hänsyn tas till

1. innehavarens kommersiella status,

2. skälet för innehavet,

3. den plats där varan finns,

4. det använda transportsättet,

5. handlingar som hänför sig till varan,

6. varans beskaffenhet, samt

7. omfattningen av införseln

I lagen (1998:506) om punkt-skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter finns bestämmelser om transportkontroll avseende införsel av vissa skattskyldiga enligt 8 eller 26 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt samt 9 eller 27 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

3 b §

Om införsel av tobaksvaror uppgår till högst 800 cigaretter, 400 cigariller, 200 cigarrer eller 1 kg röktobak skall införseln anses vara gjord för ändamål som omfattas av denna lag, om inte starkare skäl talar emot det. Vid bedömningen skall varje varuslag behandlas för sig.

3 c §

Om införsel av alkoholvaror uppgår till högst 10 liter spritdrycker, 20 liter mellanklassprodukter, 90 liter vin, varav högst 60 liter mousserande vin, eller 110 liter öl skall införseln anses vara gjord för ändamål som omfattas av denna lag, om inte starkare skäl talar emot det. Vid bedömningen skall varje varuslag behandlas för sig.

4 a §

Vad som sägs i 4 § gäller även införsel av polletterat bagage, som på grund av omständigheter som införaren inte kunnat råda över, anländer vid en annan tidpunkt än denne. Sådan införsel skall, om införseln sker på bemannad tullplats, deklarerars när införaren passerar tullplatsen.

10 a §

Vara för vilken skatt skall betalas enligt denna lag får även omhändertas om de varit föremål för ett beslag, enligt lagen (1960:418) om straff för varusmuggling och 27 kap. rättegångsbalken, och beslaget har upphävts och

1. varan har upptäckts av Tullverket på bemannad tullplats vid kontroll enligt denna lag, och

2. förutsättningarna för omhändertagande enligt 10 § första stycket föreligger.

11 §

Tullverket får besluta att en vara som är omhändertagen enligt 10 § skall förverkas om beslut om skatt och särskild avgift enligt denna lag har vunnit laga kraft och skatten och avgiften inte har betalats inom en månad räknat från den dag då beslutet vann laga kraft.

Tullverket får besluta att en vara som är omhändertagen enligt 10 § skall förverkas

1. om beslut om skatt och särskild avgift enligt denna lag har vunnit laga kraft och skatten och avgiften inte har betalats inom en månad räknat från den dag då beslutet vann laga kraft,

2. ägaren eller annan rättighetsinnehavare inte har gjort anspråk på den, eller

3. den som gjort anspråk på egendomen inte har hämtat egendomen.

3 Förslag till ändring i tullregisterlagen (1990:137)

Riksskatteverket och Tullverket föreslår att paragraferna 2, 3 och 6 §§ ändras.

Lagändringarna föreslås träda ikraft den 1 januari 2000.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Tullregistret får användas för

1. fastställande, uppbörd, restitution och redovisning av tull, annan skatt och avgifter som skall betalas till tullverket,
2. fullgörande av övervaknings-, kontroll- och revisionsuppgifter inom Tullverkets område,
3. planering och tillsyn av Tullverket verksamhet, och
4. framställning av statistik och andra samlingar av uppgifter inom ramen för den verksamhet som Tullverket ansvarar för.

Tullregistret får också användas för

1. prövning av och tillsyn över upplagshavare, skatteupplag och registrerade varumottagare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt samt lagen (1994:1776) om skatt på energi samt

2. revisions- och annan kontrollverksamhet enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

Tullregistret får också användas för

1. prövning av och tillsyn över upplagshavare, skatteupplag och registrerade varumottagare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt samt lagen (1994:1776) om skatt på energi samt

2. revisions- och annan kontrollverksamhet enligt lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel.

3 §

I den utsträckning som behövs för att ändamålet med registret skall tillgodoses får tullregistret innehålla

1. uppgifter som importörer och exportörer enligt lag eller annan författning är skyldiga att lämna med anledning av import eller export av varor,

2. andra uppgifter som importör eller exportör lämnar i tullärenden,

3. uppgifterna i Europeiska gemenskapernas tulltaxa som avses i artikel 20 i förordning (EEG) nr 2913/92, och i statistiskvaruförteckning som utfärdats av Tullverket,

4. uppgifter om kontroll av import och export inom

Tullverkets område samt om kontroll enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter,

5. uppgifter för statistikproduktion,

6. uppgifter för debitering eller avräkning av skatt och avgifter som inte påförs vid tulltaxering,

7. uppgifter om beslut av Tullverket,

8. uppgifter om andra myndigheters beslut om import- och exportlicenser,

9. uppgifter om tillstånd som krävs för import eller export av varor,

I den utsträckning som behövs för att ändamålet med registret skall tillgodoses får tullregistret innehålla

1. uppgifter som importörer och exportörer enligt lag eller annan författning är skyldiga att lämna med anledning av import eller export av varor,

2. andra uppgifter som importör eller exportör lämnar i tullärenden,

3. uppgifterna i Europeiska gemenskapernas tulltaxa som avses i artikel 20 i förordning (EEG) nr 2913/92, och i statistiskvaruförteckning som utfärdats av Tullverket,

4. uppgifter om kontroll av import och export inom Tullverkets område samt om kontroll enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter och lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel,

5. uppgifter för statistikproduktion,

6. uppgifter för debitering eller avräkning av skatt och avgifter som inte påförs vid tulltaxering,

7. uppgifter om beslut av Tullverket,

8. uppgifter om andra myndigheters beslut om import- och exportlicenser,

9. uppgifter om tillstånd som krävs för import eller export av varor,

10. uppgifter om registrering hos Skattemyndigheten i Gävle av en importör som skattskyldig avseende vissa punktskatter,

11. uppgifter om betalning och indrivning av tull, annan skatt och avgifter,

12. uppgifter rörande fysiska och juridiska personers identitet,

13. uppgifter om identitetsbeteckningar för transportmedel, genomsökta containrar eller tankar samt ägare till dessa och

14. uppgifter för kontroll av, åtkomst till och användning av registret.

Närmare föreskrifter om tullregistrets innehåll meddelas av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer.

10. uppgifter om registrering hos Skattemyndigheten i Gävle av en importör som skattskyldig avseende vissa punktskatter,

11. uppgifter om betalning och indrivning av tull, annan skatt och avgifter,

12. uppgifter rörande fysiska och juridiska personers identitet,

13. uppgifter om identitetsbeteckningar för transportmedel, genomsökta containrar eller tankar samt ägare till dessa och

14. uppgifter för kontroll av, åtkomst till och användning av registret.

6 §

Tullverket har terminalåtkomst till tullregistret. En tullregion får dock endast ta del av de uppgifter som behövs i regionens verksamhet.

Riksskatteverket får ha terminalåtkomst till uppgifter om kontroll och beslut enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineralolja-produkter.

Riksskatteverket får ha terminalåtkomst till uppgifter om kontroll och beslut enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineralolja-produkter *samt lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel.*

Skattemyndighet som regeringen bestämmer får för ändamål som avses i 2 § andra stycket ha terminalåtkomst till uppgifter som avses i andra stycket.

Säkerhet m.m. enligt tobaksskattelagen och alkoholskattelagen

I följande fall föreligger skyldighet enligt LTS och LAS att ställa *säkerhet* för betalning av skatt eller förete bevis om ställd säkerhet. Om inget annat anges, skall säkerheten ställas av den som enligt nedan är den som låter utföra den åtgärd (transport m.m.) som utlöser skyldigheten.

– Obeskattade varor transporteras från en upplagshavare i Sverige till en annan svensk upplagshavare eller till en näringsidkare i ett annat EG-land. Säkerheten skall, innan transporten påbörjas, ställas av den förstnämnda upplagshavaren. (11 § LTS, 10 § LAS). Säljs varorna till en oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land, skall varorna åtföljas av bevis om ställd säkerhet för betalningen av skatt i det landet (23 § femte stycket LTS, 22 § femte stycket LAS).

– Skattepliktiga varor tillverkas, bearbetas eller lagras i en upplagshavares verksamhet. Upplagshavaren skall ställa säkerheten. (11 § LTS, 10 § LAS). Jämkning till noll är möjlig (15 a § LTS, 14 a § LAS).

– En registrerad varumottagare i Sverige tar emot varor (13 § andra stycket LTS, 12 § andra stycket LAS). Jämkning till noll är möjlig (15 a § LTS, 14 a § LAS).

– En oregistrerad varumottagare i Sverige tar emot varor från upplagshavare i ett annat EG-land (14 § LTS, 13 § LAS). Säkerheten skall ställas innan varorna transporteras från det andra landet.

– Någon som är godkänd som s.k. skatterepresentant för en upplagshavare i ett annat EG-land, om denne levererar varor till en registrerad eller oregistrerad varumottagare i Sverige (15 § LTS, 14 § LAS). Jämkning till noll är möjlig (15 a § LTS, 14 a § LAS).

– En distansförsäljare i ett annat EG-land säljer varor till någon annan än en upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad sådan i Sverige. Säkerheten skall ställas innan transporten påbörjas (16 § LTS, 15 § LAS).

– En distansförsäljare i Sverige säljer varor till någon annan än en upplagshavare, registrerad varumottagare eller oregistrerad sådan i ett annat EG-land. I sådant fall skall säljaren innan leverans påbörjats, till beskattningsmyndigheten ha gett in bevis om att säkerhet är ställd i det andra landet för betalning av den skatt som skall betalas där. (28 § LTS, 27 § LAS).

– Om någon annan person (än sådana som anges ovan) från ett annat EG-land till Sverige inför eller tar emot sådana varor som inte är undantagna från beskattning till följd av 9 a § LTS eller 8 a § LAS. (17 § LTS, 16 § LAS). Säkerheten skall ställas innan varorna transporteras från det andra EG-landet.

I följande fall föreligger skyldighet enligt LTS och LAS att upprätta ett *ledsagardokument*, antingen ett administrativt sådant eller ett förenklat sådant. Om inget annat anges, skall dokumentet vara ett administrativt sådant och upprättas av den som enligt nedan är den som låter utföra den åtgärd (transport m.m.) som utlöser skyldigheten. Ett upprättat ledsagardokument skall åtfölja varorna under transporten i enlighet med vad som närmare föreskrivs i FTS och FAS.

– En upplagshavare transporterar obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EG-land (23 § första stycket 1 LTS, 22 § första stycket 1 LAS).

– En upplagshavare transporterar obeskattade varor till en annan upplagshavare i Sverige, om transporten sker via ett annat EG-land (23 § första stycket 2 LTS, 22 § första stycket 2 LAS).

– En upplagshavare transporterar obeskattade varor till vissa mottagare (beskickningar, konsulat och vissa internationella organisationer m.m.) i ett annat EG-land. Även ett intyg om skattefrihet i destinationslandet skall medfölja (23 § första stycket 3 och tredje stycket LTS, 22 § första stycket 3 och tredje stycket LAS).

– En upplagshavare exporterar obeskattade varor till ett tredje land (23 § första stycket 4 LTS, 22 § första stycket 4 LAS).

– Om en upplagshavare i Sverige säljer varor till en oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land, skall varorna åtföljas av dokumentation som utvisar att sådan säkerhet som avses i 14 § LTS eller 13 § LAS har ställts (23 § fjärde stycket LTS, 22 § fjärde stycket LAS; jfr ovan).

– Om varor för vilka skatt har tagits ut, skall levereras till en näringsidkare i ett annat EG-land eller till en svensk ort via ett annat EG-land (26 § LTS, 25 § LAS). Det krävs dock inte något ledsagardokument om det är fråga om en distansförsäljning (26 § andra stycket LTS jmfrt med 28 § LTS, 25 § andra stycket LAS jmfrt med 27 § LAS). Ledsagardokumentet skall vara ett förenklat sådant. Vid leverans till annan svensk ort får förfarandet ersättas av andra

förenklade förfaranden. Dokumentet skall upprättas av den som ansvarar för transporten.

I följande fall föreligger skyldighet enligt LTS och LAS att göra *anmälan till beskattningsmyndighet*.

– En oregistrerad varumottagare tar emot varor från en upplagshavare i ett annat EG-land. Anmälan skall göras av varumottagaren. Det skall ske innan varorna transporteras från det andra landet (14 § LTS, 13 § LAS).

– Varor från ett annat EG-land förs in eller tas emot av någon som inte agerar som upplagshavare, varumottagare, skatterepresentant för en upplagshavare i ett annat EG-land eller säljare vid distansförsäljning, under förutsättning att införseln inte är undantagen från beskattning till följd av 9 a § LTS eller 8 a § LAS. De undantagen gäller införsel för privat bruk samt införsel av varor som utgör flyttgods, arv, enstaka gåvoförsändelse eller försändelse till utländsk beskickning m.m. eller internationell organisation. Anmälan skall göras av den skattskyldige. Det skall ske innan varorna transporteras från det andra EG-landet (17 § LTS, 16 § LAS).

– Beskattade varor transporteras mellan två svenska orter, om transporten sker via ett annat EG-land (13 § andra stycket FTS, 9 § andra stycket FAS). Anmälan skall göras av den som ansvarar för transporten.

Säkerhet m.m. enligt energiskattelagen

I följande fall föreligger skyldighet enligt LSE att ställa *säkerhet* för betalning av skatt eller förete bevis om sådan säkerhet. Om inget annat anges, skall säkerheten ställas av den som enligt nedan är den som låter utföra den åtgärd (transport m.m.) som utlöser skyldigheten.

– Obeskattat bränsle transporteras från en upplagshavare i Sverige till en annan svensk upplagshavare eller till en näringsidkare i ett annat EG-land. Säkerheten skall, innan transporten påbörjas, ställas av den förstnämnda upplagshavaren. Jämkningsmöjlighet finns i vissa fall. (4 kap. 4 § första stycket och 8 a § LSE).

– Upplagshavare har generell skyldighet att ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av bränslen. Jämkningsmöjlighet finns. (4 kap. 4 § tredje stycket och 8 a § LSE).

– Såväl registrerade varumottagare som skatterepresenteranter för upplagshavare i ett annat EG-land har generell skyldighet att ställa säkerhet för betalning av skatten på de bränslen som tas emot. Jämkningsmöjlighet finns. (4 kap. 6 § andra stycket, 8 § tredje stycket och 8 a § LSE).

– Såväl oregistrerade varumottagare som distansförsäljare skall, innan bränsle transporteras till Sverige från annat EG-land, ställa säkerhet. (4 kap. 7 § och 10 § första stycket LSE).

– Den som utan att vara en sådan person som angetts i det föregående för in eller tar emot leverans av bränsle, skall ställa säkerhet, innan bränslet transporteras från det andra EG-landet, under förutsättning att införseln inte är undantagen från beskattning till följd av 4 kap. 1 a § LSE. (4 kap. 11 § LSE).

– Vid distansförsäljning till en köpare i ett annat EG-land skall säljaren, innan leverans påbörjas, hos beskattningsmyndigheten visa att säkerhet ställts för betalning av skatt i det andra EG-landet. 6 kap. 9 § LSE.

I följande fall föreligger skyldighet enligt LSE att upprätta ett *ledsagardokument*, antingen ett administrativt sådant eller ett förenklat sådant. Om inget annat anges, skall dokumentet vara ett administrativt

sådant och upprättas av den som enligt nedan är den som låter utföra den åtgärd (transport m.m.) som utlöser skyldigheten. Ett upprättat ledsagardokument skall åtfölja varorna under transporten i enlighet med vad som närmare föreskrivs i FSE.

– Ett ledsagardokument skall, enligt 6 kap. 3 § första stycket 1–3 LSE, upprättas av en upplagshavare vid transport av obeskattat bränsle, till en upplagshavare eller en varumottagare i ett annat EG-land, till en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land eller,

till beskickningar o.dyl. och vissa internationella organisationer i ett annat EG-land, varvid bränslet skall åtföljas även av ett intyg om att skattefrihet för bränslet gäller i det andra landet (6 kap. 3 § tredje stycket LSE).

– Ett ledsagardokument skall vidare upprättas av en upplagshavare vid export till tredje land av obeskattat bränsle. 6 kap. 3 § första stycket 4 och tredje stycket LSE.

– Den som ansvarar för en transport av beskattat bränsle skall upprätta ett förenklat ledsagardokument vid transport till en näringsidkare i ett annat EG-land eller vid transport till en svensk ort via ett annat EG-land. Undantag görs för distansförsäljning till en köpare i ett annat EG-land. 6 kap. 8 § LSE.

I följande fall föreligger skyldighet enligt LSE att göra *anmälan till beskattningsmyndighet*.

– Anmälan skall göras för det fall bränsle från ett annat EG-land förs in eller tas emot av någon som inte agerar som upplagshavare, varumottagare, skatterepresentant för en upplagshavare i ett annat EG-land eller säljare vid distansförsäljning, under förutsättning att införseln inte är undantagen från beskattning till följd av 4 kap. 1 a § LSE. Anmälan skall göras innan bränslet transporteras från det andra EG-landet (4 kap. 11 § LSE).

– En oregistrerad varumottagare skall, innan transporten från det andra EG-landet påbörjas, lämna en redovisning över bränslet till beskattningsmyndigheten. (4 kap. 7 § LSE)

– Den som ansvarar för en transport av beskattat bränsle till en svensk ort via ett annat EG-land skall, innan transporten påbörjas, anmäla bränslet till beskattningsmyndigheten. 15 § andra stycket FSE.

Säkerhet m.m. enligt punktskattekontrollagen

I följande fall föreligger skyldighet enligt 1 kap. 6 § andra stycket punktskattekontrollagen – i den mån det inte följer redan av LTS, LAS eller LSE – att låta ställa *säkerhet för betalning av skatt*.

– Den som blir skattskyldig i ett EG-land för varor som redan släppts för konsumtion i ett annat EG-land skall innan varorna avsänds garantera betalningen av punktskatten. (Jfr artikel 7.5)

– Vid distansförsäljning från ett EG-land till ett annat EG-land skall säljaren, innan varorna avsänds, garantera betalning av punktskatten. (Jfr artikel 10.3)

– Flyttning av skattepliktiga varor under skatteuppskov från ett skatteupplag i ett EG-land till ett skatteupplag i ett annat EG-land skall täckas av en säkerhet för punktskattens betalning. Säkerheten skall ställas av den avsändande upplagshavaren, vid behov solidariskt med transportören, och efter medlemsstaternas bestämmande mottagaren. (Jfr artiklarna 13 och 15).

I följande fall föreligger skyldighet enligt 1 kap. 6 § andra stycket punktskattekontrollagen – i den mån det inte följer redan av LTS, LAS eller LSE – att låta de transporterade varorna åtföljas av *bevis om ställd säkerhet*.

– Skattepliktiga varor som flyttas under skatteuppskov från ett EG-land till ett annat EG-land skall åtföljas av, förutom ett ledsagardokument enligt ovan, ett dokument som intygar att punktskatt har erlagts i destinationsmedlemsstaten eller att något annat förfarande för uppbörd av skatt har följts i överensstämmelse med de villkor som har fastställts av den statens behöriga myndigheter. Denna skyldighet gäller för det fall mottagaren inte är en upplagshavare eller registrerad varumottagare. (Jfr artikel 18.3).

I följande fall föreligger skyldighet enligt 1 kap. 6 § andra stycket punktskattekontrollagen – i den mån det inte följer redan av LTS, LAS eller LSE – att låta de transporterade varorna åtföljas av ett

ledsagardokument, antingen ett administrativt sådant eller ett förenklat sådant. I den mån inget annat anges skall det vara fråga om ett administrativt dokument.

– Skattepliktiga varor som är släppta för konsumtion i ett EG-land men som sedan flyttas till ett annat EG-land skall vara åtföljda av ett förenklat ledsagardokument. (Jfr artikel 7.4).

– Skattepliktiga varor som är släppta för konsumtion i ett EG-land och som sedan flyttas från en ort i det landet via ett annat EG-land till en annan ort i förstnämnda land skall åtföljas av ett förenklat ledsagardokument. (Jfr artikel 7.7)

– Skattepliktiga varor som flyttas under skatteuppskov från ett EG-land till ett annat EG-land skall åtföljas av ett ledsagardokument som upprättas av avsändaren. (Jfr artiklarna 18.1, 19.1 och 19.2).