

Lagrådsremiss

Förbättrade möjligheter att ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden avseende alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter m.m.

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 3 mars 2005

Pär Nuder

Agneta Bergqvist
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att det införs ett nytt brott i lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter – olovlig befattning med punktskattepliktiga varor. Den som olovligen tar befattning, t.ex. säljer eller förvarar varor som varit föremål för skattebrott som rör alkoholskatt, tobaksskatt eller energi- och koldioxidskatt på mineraloljor, skall fällas till ansvar enligt den nya straffbestämmelsen. Det nya brottets straffskala skall vara böter eller fängelse i högst två år eller om brottet är grovt fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Försök, förberedelse och stämpling till grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor skall vara straffbart.

Genom ändringarna kommer undandraganden av bl.a. tobaksskatt i trafiken med andra medlemsländer eller genom inhemska transaktioner att straffrättsligt behandlas på samma sätt som skatteundandraganden i samband med import. Detsamma kommer att gälla även för undandraganden av skatt på mineraloljor, liksom i vissa avseenden även undandraganden av alkoholskatt.

I lagrådsremissen föreslås vidare att Tullverket skall få befogenheter att utreda skattebrott som rör införsel av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter från andra EU-länder. De brottsutredande befogenheterna föreslås endast gälla i fall där deklaration skall lämnas senast i samband med den skattepliktiga händelsen och där deklaration inte lämnats.

Lagrådsremissen innehåller också förslag till ändring i skattebetalningslagen avseende att ränta skall tas ut om ett företag sedermera skall beskattas för den elektriska kraft som i ett tidigare skede förbrukats skattefritt med anledning av deltagande i ett program för energi-

effektivisering och förslag om ändring i lagen om tobaksskatt om att skatt inte skall betalas för tuggtobak som har levererats till köpare i ett annat EG-land.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2005.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	7
2.3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	9
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.....	10
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling.....	12
3	Ärendet och dess beredning.....	13
4	Inledning.....	13
5	Dagens straffrättsliga regler	15
5.1	Inledande översikt.....	15
5.1.1	Skattebrott.....	16
5.1.2	Tullbrott	16
5.1.3	Olovlig befattning med smuggelgods.....	17
5.1.4	Olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor	17
5.1.5	Förundersökningsrätt och tvångsmedel	18
5.1.6	Förverkande	19
6	Reformbehovet	19
7	Olovlig befattning med punktskattepliktiga varor som varit föremål för skattebrott.....	25
7.1	En ny straffbestämmelse	25
7.2	Straffbar befattning, brottets straffskala, brottskonkurrens, förverkande m.m.....	31
8	Tullverkets förundersökningsrätt.....	44
9	Ränta vid skyldighet att betala energiskatt i vissa fall	50
10	Utförsel av tuggtobak	52
11	Offentlig-finansiella och andra effekter	53
11.1	Lagförslagen beträffande förbättrade möjligheter att ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden avseende alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.....	53
11.2	Lagförslaget beträffande ränta vid skyldighet att betala energiskatt i vissa fall samt förslaget om ändring i lagen om tobaksskatt	55
12	Författningskommentar	56
12.1	Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69).....	56

12.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.....	57
12.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling	61
12.4	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	62
12.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	62
Bilaga 1	Promemorians lagförslag.....	63
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna beträffande promemorian Förbättrade möjligheter att ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden avseende cigaretter.....	68

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
2. lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
4. lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, och
5. lag om ändring i lagen (2000:1225) om straff för smuggling.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 1 § skattebrottslagen (1971:69) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag gäller i fråga om skatt och, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt.

Lagen tillämpas inte i fråga om

1. gärningar som är belagda med straff i lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror, och

2. skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift.

I lagen om straff för smuggling finns särskilda bestämmelser om förundersökning, tvångsmedel och åtal vid brott som avses i 2–4 §§, om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2005.

¹ Senaste lydelse 2004:229.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1563) om tobaksskatt

dels att 40 § skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast efter 8 § skall lyda ”Skattskyldighet m.m. för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak”,

dels att rubriken närmast före 35 § skall lyda ”Skattskyldighet m.m. för snus och tuggtobak”,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 40 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 §¹

Om snus eller tuggtobak importeras från tredje land av någon som inte är godkänd lagerhållare skall skatten betalas till Tullverket.

I övrigt tillämpas 30–32 och 34 §§ även i fråga om snus och tuggtobak. Därvid skall vad som gäller om upplagshavare i stället gälla den som är godkänd lagerhållare.

En godkänd lagerhållare får göra avdrag för tuggtobak som har levererats till en köpare i ett annat EG-land.

40 a §

Den som i Sverige betalat skatt för tuggtobak som sedan levererats till en köpare i ett annat EG-land skall efter ansökan medges återbetalning av skatt om inte annat följer av andra stycket. Den som begär återbetalning skall visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna förts ut ur landet.

Ansökan om återbetalning enligt första stycket görs skriftligen hos beskattningsmyndigheten. Ansökan skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom ett år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet

¹ Senaste lydelse 2002:419.

understiger 1 500 kronor.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2005.

2.3 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att rubriken närmast före 19 kap. 7 § skall lyda ”Kostnadsränta vid omprövning, överklagande, m.m.”, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 19 kap. 7 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 kap.

7 a §¹

När det är fråga om punktskatt som skall betalas till följd av ett beslut enligt 11 kap. 5 § andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi skall kostnadsränta tas ut från och med dagen efter den då skatten senast skulle ha betalats om avdrag inte gjorts enligt 11 kap. 9 § 6 eller 7 samma lag. Om skatten har sin grund i ett beslut om återbetalning av skatt enligt 11 kap. 13 § lagen om skatt på energi, skall kostnadsränta i stället tas ut från och med dagen efter den då återbetalningen beslutades.

Kostnadsränta enligt första stycket beräknas efter en räntesats som motsvarar basräntan. Ränta tas ut till och med den dag betalning senast skall göras med anledning av beskattningsbeslutet.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2005 och tillämpas vid betalning av skatt som hänförs till tiden efter ikraftträdandet.

¹ Tidigare 19 kap. 7 a § upphävd genom 2004:1345.

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

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

dels att 5 kap. 5 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 5 kap. 1 a–1 c §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

1 a §

Den som uppsåtligen emballerar, transporterar, förvarar, döljer, bearbetar, förvärvar eller överlåter punktskattepliktiga varor som varit föremål för brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen (1971:69) döms, om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi, för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor till böter eller fängelse i högst två år. Detta gäller dock inte om ansvar kan utdömas enligt 1 § eller lagen (2000:1225) om straff för smuggling.

Om gärningsmannen inte inser men har skälig anledning att anta att de punktskattepliktiga varorna varit föremål för brott, döms till böter.

Om gärningen är ringa, skall den inte medföra ansvar enligt första eller andra stycket.

1 b §

Om brott som avses i 1 a § första stycket är att anse som grovt, döms för grovt olovlig befattning med punktskattepliktiga varor till fängelse, lägst sex månader och högst fyra år.

Vid bedömningen av om brottet är grovt skall det särskilt beaktas

om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning, om gärningen avsett befattning med varor som varit föremål för brott varigenom skatt eller avgift till mycket betydande belopp har undandragits det allmänna eller felaktigt återbetalats eller tillgodoräknats någon.

1 c §

För försök, förberedelse och stämpling till grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor döms till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

5 §¹

Utöver vad som följer av 1 § andra och tredje styckena lagen (2000:1225) om straff för smuggling skall vid brott enligt 1 § följande bestämmelser i nämnda lag tillämpas:

bestämmelserna om förverkande i 16–18 §§,

bestämmelserna om förundersökning och tvångsmedel i 19–26 §§, 27 § första och tredje styckena, såvitt avser kroppsvisitation, och i 29 och 30 §§, samt

bestämmelserna om talan i 32 och 33 §§.

Utöver vad som följer av 1 § andra och tredje styckena lagen (2000:1225) om straff för smuggling skall vid brott enligt 1–1 c §§ följande bestämmelser i nämnda lag tillämpas:

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2005.

¹ Senaste lydelse 2002:883.

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

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag innehåller bestämmelser om ansvar m.m. för gärningar som rör införsel till eller utförsel från landet av varor. Har det i lag eller annan författning föreskrivits straff för den som bryter mot ett förbud mot eller villkor för att föra in eller ut en vara, gäller i stället bestämmelserna i den författningen om inget annat är föreskrivet.

I 19–22, 26, 27 och 32 §§ finns särskilda bestämmelser om befogenheter för att förhindra, utreda och beivra brott enligt denna lag eller brott, som rör införsel till eller utförsel från landet av varor, enligt någon av de författningar som nämns i tredje stycket. Befogenheterna gäller även vid sådana brott enligt narkotikastrafflagen (1968:64) som avses i 12 § tredje stycket samt vid sådana terroristbrott som avses i 3 § 18 jämförd med 2 § lagen (2003:148) om straff för terroristbrott. Befogenheten enligt 32 § att väcka åtal eller besluta om förverkande gäller dock inte vid brott enligt narkotikastrafflagen eller lagen om straff för terroristbrott.

De författningar som avses i andra stycket är lagen (1960:419) om förbud i vissa fall mot införsel av spritdrycker, lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen, lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, lagen (2000:1064) om kontroll av produkter med dubbla användningsområden och av tekniskt bistånd, tullagen (2000:1281) samt lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror.

Bestämmelserna i 19–22 och 26 §§ samt 27 § första och tredje styckena, när det gäller kroppsvisitation, och bestämmelserna i 32 § gäller också vid brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen (1971:69), om brottet rör underlåtenhet att lämna deklaration enligt 10 kap. 32 a § andra eller tredje stycket skattebetalningslagen (1997:483).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2005.

¹ Senaste lydelse 2004:235.

3 Ärendet och dess beredning

Tullverket och Skatteverket har i en skrivelse till Finansdepartementet föreslagit bl.a. att Tullverket skall ges rätt att utreda skattebrott som rör införsel av punktskattepliktiga varor från andra EU-länder och har anfört att det även bör utredas om det bör vara straffbart att ta befattning med cigaretter som varit föremål för skattebrott.

Inom Finansdepartementet har under år 2004 utarbetats en promemoria som behandlar Tullverkets och Skatteverkets framställan. I promemorian föreslås att Tullverket skall ges förundersökningsrätt och rätt att använda vissa tvångsmedel i fråga om vissa skattebrott. Det föreslås också att det skall bli straffbart att ta befattning med tobaksvaror som varit föremål för skattebrott och att sådana varor skall kunna förverkas. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2004/2053).

Under ärendets hantering har det bedömts att, bl.a. efter remissinstansernas synpunkter, det även skall bli straffbart att ta befattning med alkoholvaror och mineraloljeprodukter som varit föremål för skattebrott. Det har bedömts att ytterligare utredning inte behövs för att införa en sådan straffbestämmelse. Förslaget har dock beretts under hand med Skatteverket, Tullverket, Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten.

Fråga har uppkommit om att ränta skall tas ut om ett företag sedermera skall beskattas för den elektriska kraft som i ett tidigare skede förbrukats skattefritt i ett program för energieffektivisering. Förslaget har beretts under hand med Skatteverket.

Swedish Match AB har i en skrivelse till Finansdepartementet (dnr Fi2004/3710) begärt vissa ändringar i beskattningen av snus och tuggtobak. Förslaget har beretts under hand med Skatteverket.

4 Inledning

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

Den som för kommersiella ändamål förflyttar punktskattepliktiga varor mellan medlemsstater skall enligt cirkulationsdirektivet se till att varorna åtföljs av ledsagardokument och att varorna omfattas av säkerhet för skattens betalning. Cirkulationsdirektivets bestämmelser om ledsagardokument m.m. har genomförts i svensk rätt genom bestämmelser i LTS, LAS, LSE och lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK).

Tullverket kontrollerar med stöd av LPK att EG-interna transporter av punktskattepliktiga varor sker i enlighet med bestämmelserna om ledsagardokument m.m. Enligt lagen har Tullverket bl.a. befogenhet att omhänderta varor om det finns anledning att anta att transporten inte sker i enlighet med nämnda bestämmelser.

Efter förslag i propositionen Straffrättsliga sanktioner mot överträdelser av EG:s punktskatte regler för alkohol, tobak och mineraloljor infördes den 1 januari 2003 en straffbestämmelse som tog sikte på förflyttningar i strid med reglerna om ledsagardokument och säkerhet (prop. 2002/03:10). Bestämmelsen som togs in i LPK innebär att den som uppsåtligt förflyttar varor i strid med dessa regler och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet allvarligt försvåras döms för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Bakgrunden till den nya straffbestämmelsen var att den dåvarande straffrättsliga sanktionen inte var tillräcklig för att straffrättsliga åtgärder skulle kunna vidtas redan i samband med en kontroll enligt LPK.

I lagstiftningsärendet uttalade regeringen att avsaknaden av en straffbestämmelse om olovlig befattning med varor som varit föremål för brott enligt den nya straffbestämmelsen kunde leda till att sanktionen inte blev tillräckligt effektiv. Regeringen framhöll dock att mot försäljningar av alkoholdrycker eller cigaretter, som förflyttats olovligen, var det möjligt att ingripa med stöd av de straffbestämmelser som sanktionerar reglerna för försäljning av sådana varor. Regeringen anförde vidare att när det gällde alkoholdrycker kunde det även bli fråga om smuggling enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling och därmed också om olovlig befattning med smuggelgods enligt samma lag. Regeringen ansåg mot den bakgrunden att straffsanktionen, trots avsaknaden av en straffbestämmelse om olovlig befattning, skulle bli tillräckligt effektiv (prop. 2002/03:10 s. 65 och 66).

I samma lagstiftningsärende tidigarelades deklARATIONSTIDERNÄ för vissa skattskyldiga. De tidigare deklARATIONSTIDERNÄ skulle endast gälla för skattskyldiga som inte följde EG:s punktskatte regler och syftet med ändringen var att göra det möjligt att tillämpa skattebrottslagen (1971:69) redan vid en kontroll enligt LPK (prop. 2002/03:10 s. 71–74).

Tullverket och Skatteverket har, såsom anges i avsnitt 3, i en skrivelse till Finansdepartementet föreslagit att Tullverket skall ges rätt att utreda skattebrott som rör införsel av punktskattepliktiga varor från andra EU-länder (dnr Fi2004/2053). De båda myndigheterna anser att det bör utredas om det bör vara straffbart att ta befattning med cigaretter som varit föremål för skattebrott. Bakgrunden till förslaget är att EU:s utvidgning inneburit att Tullverket inte längre kan ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden som sker i samband med att bl.a. cigaretter förs in till Sverige från de nya medlemsländerna och att det inte är straffbart att ta befattning med cigaretter som varit föremål för sådana skatteundandraganden.

Mot bakgrund av det som anges ovan föreslås i lagrådsremissen att det införs ett nytt brott i LPK – olovlig befattning med punktskattepliktiga varor samt att Tullverket skall ges förundersökningsrätt och rätt att använda vissa tvångsmedel i fråga om vissa skattebrott. De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2005.

5 Dagens straffrättsliga regler

5.1 Inledande översikt

Punktskatt på alkohol, tobak och mineraloljeprodukter skall redovisas och betalas enligt skattebetalningslagen (1997:483, SBL). När punktskattepliktiga varor importeras av någon som inte är upplagshavare skall skatten dock redovisas och betalas till Tullverket enligt bestämmelserna i tullagen (2000:1281). Den som är upplagshavare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) eller lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) skall alltid redovisa och betala skatt enligt SBL. Detsamma gäller den som är registrerad varumottagare enligt LTS, LAS eller LSE.

Om punktskatt skall redovisas och betalas enligt SBL är deklara-tions-skyldigheten straffsanktionerad genom skattebrottslagen (1971:69). De fall där skatten skall redovisas och betalas enligt tullagen är straffsanktionerade genom 8 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen). I 1 § skattebrottslagen föreskrivs att den lagen inte skall tillämpas i fråga om gärningar som är belagda med straff i smugglingslagen. Omfattas en gärning av en straffbestämmelse i smugglingslagen, är skattebrottslagen alltså inte tillämplig även om gärningen också omfattas av någon straffbestämmelse i skattebrottslagen.

Smugglingslagen kan inte tillämpas på skatt som undandras av en upplagshavare eller den som är registrerad varumottagare enligt LTS eller LAS, eftersom dessa skattskyldiga alltid skall redovisa och betala skatt enligt SBL, dvs. även för import. Om någon annan undandrar skatt på varor som förs in från tredje land (import) är dock smugglingslagen tillämplig. Undandras skatt på varor som förs in från andra EU-länder är skattebrottslagen tillämplig. Straffrättsligt har det alltså betydelse om varorna importeras eller förs in från ett annat EU-land.

Eftersom alkoholvaror intar en särställning kan dock smugglingslagen tillämpas på gärningar som rör införsel av alkoholvaror från andra EU-länder. Den som för in sådana varor utan att ha rätt till det enligt 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738) eller 4 § lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. kan nämligen dömas enligt smugglingslagen. Detta gäller oavsett om införseln sker från tredje land eller ett annat EU-land. Den straffbara gärningen är dock inte att skatt undandragits utan att varorna förts in i strid med ett villkor för införsel.

I lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) föreskrivs att en punktskattepliktig vara får förflyttas endast om kraven i fråga om ledsagardokument, säkerhet, bevis om ställd säkerhet och anmälan att leverans sker är uppfyllda. Denna bestämmelse straffsanktioneras genom brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor är subsidiärt i förhållande till gärningar som är belagda med straff i smugglingslagen. Det har främst betydelse då alkoholvaror förs in i strid med villkoren för införsel av sådana varor. Ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor skall dock dömas ut oavsett om någon i det enskilda fallet även skall dömas för skattebrott.

5.1.1 Skattebrott

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.”

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

Skattebrottslagen är inte tillämplig i fråga om gärningar som är be- lagda med straff i bl.a. smugglingslagen.

Skattebrottet är utformat som ett s.k. farebrott. När skattebrottet konstruerades om till ett farebrott bedömdes utrymmet för försök till skattebrott bli synnerligen begränsat varför försök till skattebrott avkriminaliserades (prop. 1995/96:170 s. 96). Försök till skattebrott är alltså inte straffbart. Detsamma gäller förberedelse och stämpling till skattebrott.

Den omständigheten att skattebrottet är konstruerat som ett farebrott medför att brottet fullbordas i och med att en oriktig uppgift lämnas eller genom att tidpunkten för att lämna deklaration löper ut utan att deklaration lämnas.

5.1.2 Tullbrott

Straffbestämmelsen om tullbrott finns i 8 § smugglingslagen. För tullbrott döms bl.a. den som, i samband med att en vara förs in till landet, uppsåtligen underlåter att anmäla varan till tullbehandling, lämnar oriktig uppgift vid tullbehandling eller underlåter att lämna föreskriven uppgift vid tullbehandling och därigenom ger upphov till fara för att tull, annan skatt eller avgift undandras det allmänna. Straffet är böter eller fängelse i högst två år.

Är brottet ringa döms gärningsmannen till penningböter (9 §). Om brottet är grovt döms gärningsmannen för grovt tullbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år (10 §).

Bestämmelsen om tullbrott är endast tillämplig på skatt som Tullverket skall besluta om.

Tullbrottet är efter förebild av skattebrottet utformat som ett s.k. farebrott. Det innebär att brottet fullbordas genom att någon underlåter att anmäla en vara till tullbehandling, vid tullbehandling lämnar en oriktig uppgift eller underlåter att lämna föreskriven uppgift.

Försök till tullbrott är straffbart till skillnad från försök till skattebrott. När tullbrottet konstruerades om till ett farebrott bedömdes utrymmet för försök till tullbrott bli mer begränsat. Försök till tullbrott ansågs dock fortfarande kunna förekomma i ett stort antal situationer. Det rörde sig om försöksbrott som inte borde avkriminaliseras varför straffbarheten för försök behölls (prop. 1999/2000:124 s. 69 och 70). Förberedelse och stämpling till grovt tullbrott är också straffbart.

5.1.3 Olovlig befattning med smuggelgods

Den som uppsåtligen emballerar, transporterar, förvarar, döljer, bearbetar, förvärvar, överlåter eller ingår avtal om upplåtelse av panträtt i en vara som varit föremål för brott enligt smugglingslagen döms för olovlig befattning med smuggelgods till böter eller fängelse i högst två år. Straffbestämmelsen finns i 12 § smugglingslagen. I andra stycket föreskrivs att om gärningsmannen inte insåg men hade skälig anledning att anta att varan varit föremål för brott skall böter dömas ut. Oavsett om fråga är om ett oaktsamhetsbrott eller ett uppsåtligt brott skall ansvar inte dömas ut om gärningen är ringa.

Om brottet är att anse som grovt, döms för grov olovlig befattning med smuggelgods till fängelse i lägst sex månader och högst sex år (13 §).

Ansvar för olovlig befattning med smuggelgods kan dömas ut även i fall där ingen döms för tullbrottet. Det är alltså tillräckligt att det kan konstateras att varorna varit föremål för ett tullbrott för att den olovliga befattningen skall vara straffbar.

Försök, förberedelse och stämpling till grov olovlig befattning med smuggelgods är straffbart. Syftet med kriminaliseringen var att öka möjligheterna att på ett tidigt stadium ingripa mot den organiserade brottsligheten och annan allvarlig brottslighet (prop. 1999/2000:124 s. 74).

5.1.4 Olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor

I 1 kap. 6 § LPK föreskrivs att en punktskattepliktig vara får förflyttas endast om kraven i fråga om ledsagardokument, säkerhet, bevis om ställd säkerhet och anmälan att leverans sker är uppfyllda. Den som uppsåtligen i strid med denna bestämmelse förflyttar punktskattepliktiga varor in eller ut från Sverige eller inom landet och därigenom ger upphov till fara för att en myndighets kontrollverksamhet med avseende på varuförflyttningen allvarligt försvåras döms, enligt 5 kap. 1 § LPK, för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor till fängelse i högst två år. Om brottet är grovt skall gärningsmannen dömas till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Om brottet är ringa är påföljden böter.

Ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor skall inte dömas ut för gärningar som är belagda med straff i smugglingslagen. Den som för in alkoholvaror utan att ha rätt till det skall alltså enbart dömas för smuggling, oavsett om han förflyttat varorna i strid med kraven på ledsagardokument m.m. Däremot är brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor inte subsidiärt i förhållande till brott enligt skattebrottslagen. Ansvar kan alltså dömas ut för både olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor och skattebrott (prop. 2002/03:10 s. 62 f).

Brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor är konstruerat som ett s.k. farebrott. För ansvar är det alltså inte tillräckligt att varorna förflyttats i strid med kraven på ledsagardokument m.m., utan det krävs även att förflyttningen ger upphov till fara för att en myndighets kontrollverksamhet med avseende på varuförflyttningen allvarligt försvåras. Med myndighets kontrollverksamhet förstås den del av Tullverket och Skatteverket som avser kontroll av förflyttningar av punktskattepliktiga

varor. I förarbetena uttalades att faran sannolikt är uppenbar i de allra flesta fall då den som förflyttar varorna inte iakttagit något av kraven på ledsagardokument, säkerhet m.m. Däremot ansågs bedömningen av farerekvisitet kunna bli annorlunda om något eller några av kraven var uppfyllda (prop. 2002/03:10 s. 110).

Brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor är fullbordat när varorna förts in till eller ut ur landet eller när en förflyttning inom landet påbörjas. Eftersom brottet omfattar förflyttningar inom landet kan ingripande dock ske på den grunden i fall någon påbörjat en utförsel av varor i strid med kraven på ledsagardokument m.m. Med hänsyn härtill och till att ansvar för försök i fråga om införsel skulle leda till kriminalisering av förflyttningar utanför svenskt territorium är försök inte straffbart.

5.1.5 Förundersökningsrätt och tvångsmedel

Vid förundersökning i allmänhet fattas beslut om att inleda förundersökning av polismyndighet eller åklagare. Tullverket har dock en generell rätt att inleda förundersökning beträffande brott enligt lagen om straff för smuggling. De befogenheter och skyldigheter som en undersökningsledare har enligt rättegångsbalken gäller i sådant fall Tullverket. Är saken inte av enkel beskaffenhet, skall ledningen av förundersökningen övertas av åklagare så snart någon skäligen kan misstänkas för brottet. Åklagare skall även annars överta ledningen, när detta är påkallat av särskilda skäl. Detta motsvarar polisens rätt att rent allmänt inleda och leda förundersökningar.

Enligt smugglingslagen har Tullverket också rätt att inleda och leda förundersökningar om brott enligt vissa särskilt angivna författningar. Det rör sig om brott med stark anknytning till Tullverkets verksamhetsområde. Som exempel kan nämnas brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Den nu aktuella förundersökningsrätten är dock begränsad till brott som rör införsel eller utförsel av varor. Om gärningen gäller något annat än införsel eller utförsel av varor saknar alltså Tullverket förundersökningsrätt.

I smugglingslagen finns även bestämmelser som ger tjänstemän vid Tullverket rätt att använda tvångsmedel vid utredningar av brott. Befogenheterna att använda tvångsmedel motsvarar i stor utsträckning de befogenheter som en polisman har att använda tvångsmedel i den brottsutredande verksamheten. Det rör sig om att under vissa förutsättningar gripa personer, fatta beslut om beslag, husrannsakan eller kroppsvisitation. Polismäns och tulltjänstemäns rätt att själva besluta om tvångsmedel är ofta begränsad till brådskande fall.

Brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor omfattar inte bara införsel och utförsel av varor utan även förflyttningar inom landet. För att Tullverkets förundersökningsrätt och rätt att använda tvångsmedel även skall gälla förflyttningar inom landet utan orsaksmässigt samband med en införsel eller en utförsel föreskrivs särskilt i LPK att befogenheterna även gäller gärningar som rör förflyttningar inom landet (prop. 2002/03:10 s. 114).

5.1.6 Förverkande

I 16 § smugglingslagen finns bestämmelser om förverkande. Om det inte är uppenbart oskäligt skall följande egendom förverkas,

- vara som varit föremål för brott enligt lagen,
- utbyte av brott enligt lagen, och
- vad någon tagit emot som ersättning för kostnader i samband med ett brott enligt lagen, eller värdet av det mottagna, om mottagandet utgör brott enligt lagen.

Dessutom får egendom som har använts som hjälpmedel vid brott enligt smugglingslagen förverkas om förverkandet behövs för att förebygga brott enligt lagen eller det annars finns särskilda skäl.

Bestämmelserna om förverkande i smugglingslagen är inte uttömmande utan förverkande kan även ske enligt de allmänna bestämmelserna i 36 kap. 3 och 4 §§ brottsbalken. Dessa bestämmelser gäller förverkande av vapen eller annan egendom som kan befaras komma till brottslig användning och av ekonomiska fördelar som har uppkommit till följd av brott begånget i utövning av näringsverksamhet.

Smugglingslagens bestämmelser om förverkande tillämpas även vid brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Punktskattepliktiga varor som förflyttats olovligen kan alltså förverkas.

Även punktskattepliktiga varor som varit föremål för tullbrott kan förverkas. Någon möjlighet att förverka punktskattepliktiga varor som varit föremål för skattebrott finns dock inte, eftersom skattebrottslagen inte innehåller några särskilda bestämmelser om förverkande.

Avslutningsvis kan nämnas att regeringen har föreslagit att reglerna om förverkande av hjälpmedel och utbyte av brott skall gälla för samtliga brott – utom brott enligt skattebrottslagen – med mer än ett års fängelse i straffskalan (se lagrådsremiss om utökade möjligheter att förverka utbyte av och hjälpmedel vid brott m.m.). Det förslaget föranleds av åtaganden inom EU.

6 Reformbehovet

<p>Regeringens bedömning: Möjligheterna att ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden som rör införsel av punktskattepliktiga varor från andra EU-länder bör förstärkas.</p>
--

Promemorians bedömning: Stämmer överens med regeringens, förutom att det i promemorian bedöms att bland de åtgärder som bör övervägas är att införa en straffbestämmelse som enbart gäller olovlig befattningsmed obeskattade tobaksvaror.

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

Skälen för regeringens bedömning

Tobaksvaror

I propositionen Straffrättsliga sanktioner mot överträdelser av EG:s punktskatteregler för alkohol, tobak och mineraloljor uttalade regeringen att skatteundandraganden avseende cigaretter från tredje land sannolikt är ett större problem än skatteundandraganden avseenden cigaretter från andra EU-länder (prop. 2002/03:10 s. 52). Att illegal införsel av cigaretter från tredje land är ett stort problem framgår bl.a. av Tullverkets beslagsstatistik (se Tullverkets årsredovisning budgetåret 2003 s. 24 och 25). Det rör sig om beslag enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) och alltså om cigaretter som förts in från tredje land. Cigaretter – liksom även alkohol och mineralolja – som är i fri omsättning inom EU kan nämligen inte tas i beslag eftersom smugglingslagen inte är tillämplig på sådana varor.

Under 2002 beslagtogs Tullverket 27 miljoner cigaretter, vilket var en minskning jämfört med 2001 med 21 miljoner cigaretter. År 2003 steg antalet beslagtagna cigaretter kraftigt, närmare bestämt till 74 miljoner. Merparten av beslagen har enligt Tullverkets årsredovisning gjorts i trafiken med de stater som sedan den 1 maj 2004 är medlemmar i EU. Det förekommer även att stora beslag görs i EU-trafiken men det rör sig då om cigaretter med någon form av anknytning till tredje land, dvs. cigaretter som inte är i fri omsättning inom EU. I årsredovisningen bedöms att den storskaliga cigarettsmugglingen från Polen, Ryssland och de Baltiska länderna fortfarande utgör en hög risk.

Antalet beslagtagna cigaretter kan jämföras med antalet cigaretter som Tullverket omhändertar vid transportkontroller enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK). Det rör sig här om cigaretter som är i fri omsättning inom EU. Under 2002 omhändertogs Tullverket 3,7 miljoner cigaretter i samband med transportkontroller. År 2003 omhändertogs inga cigaretter alls. Det är en avsevärd skillnad jämfört med beslagsstatistiken. Det kan alltså konstateras att det hitintills varit betydligt vanligare att oegentligheter upptäckts i tredjelandstrafiken.

Ekobrottsmyndigheten överlämnade i maj 2004 ”Rapport om den ekonomiska brottsligheten och dess bekämpning” till regeringen (rapport om den ekonomiska brottsligheten 2004:1). I underlagsrapporten behandlas skatteundandraganden avseende cigaretter (s. 21 och 22). Där konstateras att hittills har endast ett förhållandevis begränsat skatteundandragande upptäckts i handeln mellan medlemsländerna. I det sammanhanget nämns att de dåvarande medlemsländerna har, till följd av gemenskapens minimipunktskatt på cigaretter, en relativt hög beskattning. Merparten av skatteundandragandet avseende tobaksskatt härrörde därför från smuggling från tredje land, bl.a. från de baltiska länderna.

De nya medlemsländerna har i anslutningsfördragen med EU fått övergångsperioder för att uppfylla gemenskapens minimipunktskatt på cigaretter (se prop. 2003/04:117). Den längsta övergångsperioden gäller till och med den 31 december 2009 och gäller för Estland, Lettland och Litauen. Skillnaden i nivån på tobaksskatten mellan Sverige och de baltiska länderna kommer alltså att vara stor i ytterligare några år.

Tullverket och Skatteverket framhåller i sin skrivelse till Finansdepartementet att illegal införsel av cigaretter är ett område där brottsligheten ofta kan betraktas som organiserad (dnr Fi2004/2053). Utmärkande för brottsligheten är enligt verken att aktörerna har väl utvecklade kontakter med transportföretag, tillverkare och distributörer samt god kunskap om kontrollmyndigheternas rutiner, tullrutiner och den legala handeln. Ofta är det utländska aktörer som sköter inköp, paketering och transport, medan personer bosatta i Sverige tar hand om omlastning samt försäljning och distribution. I betänkandet "Ökad effektivitet och rättsäkerhet i brottsbekämpningen" pekas också illegal införsel av cigaretter ut som ett av de brottsområden där brottsligheten ofta är organiserad (SOU 2003:73 s. 65).

I Rikskriminalpolisens rapport "Organiserad brottslighet i Sverige 2004" uppskattas antalet större grupperingar som under 2003 i organiserad form undandrog skatt på cigaretter till åtta (RKP KUT rapport 2003:5 s. 24). Därtill har Tullverket registrerat ytterligare ett antal fall av storskalig och organiserad brottslighet med anknytning till skatteundandragande på cigaretter. Grovt uppskattat förs årligen mellan 400–700 miljoner cigaretter in till Sverige i syfte att undandra skatt här eller i något annat land.

Det kan konstateras att när det gäller skatteundandraganden på cigaretter sker de största undandragandena i trafiken med tredje land. Åtminstone var det så fram till att EU utvidgades den 1 maj 2004. Genom utvidgningen har nämligen flera av de länder som merparten av den illegala införseln sker från eller tar sin början i blivit medlemsländer. En stor del av skatteundandragandena har alltså flyttat innanför unionens gränser. Från ett administrativt kontrollperspektiv är det naturligtvis positivt eftersom de nya medlemsländerna numer omfattas av de gemensamma bestämmelserna om punktskatter på tobak, alkohol och mineraloljor i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 076, 23.3.1992 s. 1, Celex 31992L0012), det s.k. cirkulationsdirektivet. Det innebär att förflyttningar av punktskattepliktiga varor från dessa medlemsländer till eller via Sverige skall åtföljas av ledsagardokument och omfattas av säkerhet för betalning av skatt. Utvidgningen av EU får därför sägas ha förbättrat möjligheterna till kontroll. Som kommer att redogöras för längre fram har dock utvidgningen inneburit att möjligheterna att ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden har försämrats.

Alkoholvaror

Såsom har angetts ovan (avsnitt 5.1) intar alkoholvaror en särställning då smugglingslagen tillämpas på gärningar som rör införsel av alkoholvaror från andra EU-länder. Den som för in sådana varor utan att ha rätt till det enligt 4 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738) eller 4 § lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit m.m. kan således dömas enligt smugglingslagen. Detta gäller oavsett om införseln sker från tredje land eller ett annat EU-land. Den straffbara gärningen är dock, såsom konstateras tidigare, inte att skatt undandragits, utan att varorna förts in i strid med ett villkor för införsel.

Enligt Tullverkets årsredovisning budgetåret 2003, s. 23 och 24, beslagtogs Tullverket under 2002 349 000 liter sprit, 181 000 liter starköl och knappt 14 000 liter vin. Det var en ökning jämfört med 2001, avseende sprit och starköl, då Tullverket beslagtogs 337 000 liter sprit, 115 000 liter starköl och 40 000 liter vin. År 2003 minskade antalet beslagtagna alkoholvaror kraftigt. Tullverket beslagtogs då 130 000 liter sprit, 175 000 liter starköl och 19 000 liter vin. Av Tullverkets årsredovisning framgår bl.a. att de kvantitativt stora beslagen har gått ner på grund av förändringar i smugglingssätt. I årsredovisningen anges också att till skillnad från tidigare då stora partier alkohol togs över gränsen vid ett mindre antal tillfällen, förs numera alkoholen sannolikt in illegalt i mindre partier inom tillåten alkoholmängd i kommersiellt syfte, under förespeglning att den skall användas för privat bruk.

Mängden beslagtagen alkohol kan jämföras med mängden alkohol som Tullverket omhändertar vid transportkontroller enligt LPK. Det rör sig här om alkohol som är i fri omsättning inom EU. Under 2002 omhändertogs Tullverket i samband med transportkontroller 17 liter sprit, men vare sig öl eller vin. År 2003 omhändertogs 437 liter sprit och 12 liter vin. Det är en avsevärd skillnad jämfört med beslagsstatistiken. Det kan alltså konstateras att det hitintills varit betydligt vanligare att oegentligheter med alkoholvaror upptäckts i tredjelandstrafiken.

Mineraloljeprodukter

Redan när Sverige gick med i EU uppmärksammades en omfattande gränshandel med finsk röd olja, eftersom den finska skatten på rödmärkt olja var – och fortfarande är – mycket lägre än den svenska skatten på märkt, grönfärgad olja. I Sverige får grönmärkt olja användas bara för uppvärmning. I fordon används högbeskattad, omärkt olja. I Finland däremot kunde röd olja användas inte bara för uppvärmning utan även i personbilar, lastbilar, bussar. Däremot är användning av märkt olja i traktorer och andra arbetsmaskiner tillåten enligt gemenskapsrätten.

Eftersom det var stora skatteskillnader mellan den röda finska oljan och märkt svensk olja växte en olaglig, yrkesmässigt bedriven handel med röd olja från Finland till Sverige lavinartat. Bara under de tre första kvartalen under 1995 beräknade oljebolagens branschorganisation det svenska skattebortfallet till mellan 200 och 300 miljoner kr. För att få stopp på detta vidtog regeringen en rad åtgärder, som dock inte har lett till att den illegala införseln av röd finsk olja till Sverige har upphört.

Enligt rådets direktiv 95/60/EG av den 27 november 1995 om märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen, det s.k. märkningsdirektivet skall all lågbeskattad olja vara märkt med ett EU-gemensamt märkämne. Enligt kommissionens beslut (2001/574/EG) skall sedan den 1 augusti 2002 det gemensamma märkämnet bestå av Solvent Yellow 124. Medlemsstaterna skall också enligt märkningsdirektivet i respektive nationell lagstiftning förbjuda en oriktig användning av märkt olja för fordonsdrift. I Sverige är det förbjudet att i motordrivna fordon, dvs. personbilar, lastbilar, bussar, traktorer och andra arbetsmaskiner, använda sådan olja som är märkt med det gemensamma märkämnet. De nuvarande svenska bestämmelserna innehåller delvis regler som är inriktade på förhållanden som gällde före

den 1 augusti 2002. Regeringen avser att återkomma med lagförslag som avlägsnar de inaktuella bestämmelserna.

EG-domstolen fann i en dom i november 2003 (C-185/00) att Finland underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EG-rätten och att finsk rätt inte på ett effektivt sätt förhindrar att mineralolja som är avsedd för andra ändamål, och därmed är lågbeskattad, används som motorbränsle och på så sätt säkerställer att de föreskrivna minimivåerna för punktskatt verkligen tillämpas på dieselbrännolja som används som motorbränsle. Finland har numera ändrat sin lagstiftning och infört ett förbud mot röd olja i personbilar, bussar och lastbilar.

Den illegala gränshandeln med mineralolja mellan Finland och Sverige har mer eller mindre i olika stor skala pågått – och pågår fortfarande – sedan inträdet i EG.

Tullverkets befogenheter

Både smugglingslagen och skattebrottslagen (1971:69) omfattar undandragande av skatt. Avgörande för vilken av lagarna som är tillämplig är enligt vilka regler skatten skall redovisas och betalas. Skall skatt redovisas och betalas till Tullverket, dvs. redovisas och betalas enligt den ordning som gäller för tull, är smugglingslagen tillämplig. Om skatten i stället skall redovisas och betalas enligt förfarandet i skattebetalningslagen (1997:483) är skattebrottslagen tillämplig. Rekvisiten för skattebrott i 2 § skattebrottslagen och rekvisiten för tullbrott i 8 § smugglingslagen är i stort sett identiska. Straffskalorna för brott av normalgraden och för grovt brott är dessutom desamma för båda brotten.

Det finns dock flera betydelsefulla skillnader mellan om en gärning är att anse som ett tullbrott eller ett skattebrott. En skillnad är att Tullverket inte har befogenhet att inleda och leda förundersökningar angående skattebrott och inte heller befogenhet att använda straffprocessuella tvångsmedel när det gäller skattebrott; befogenheter som Tullverket har i fråga om tullbrott. Tullverket kan alltså inte längre ingripa straffrättsligt mot skattebrott som rör t.ex. cigaretter som förs in från de nya medlemsländerna utan den uppgiften vilar i dag exklusivt på polis och åklagare.

Tullverkets möjligheter att ingripa straffrättsligt mot förflyttningar av t.ex. cigaretter från de nya medlemsländerna till Sverige har dock inte helt försvunnit. Genom att de nya medlemsländerna numer omfattas av cirkulationsdirektivet skall som redan nämnts förflyttningar av punktskattepliktiga varor därifrån till Sverige åtföljas av ledsagardokument och omfattas av säkerhet för skattens betalning. Dessa regler har genomförts i svensk lagstiftning och straffsanktioneras genom brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor i LPK. När det gäller brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor har Tullverket befogenhet att inleda och leda förundersökningar och befogenhet att använda straffprocessuella tvångsmedel i brottsutredningarna. Tullverket har alltså fortfarande möjligheter att ingripa straffrättsligt mot illegal införsel av punktskattepliktiga varor, t.ex. cigaretter från de nya medlemsländerna, men inte på den grunden att det finns misstanke om att skatt undandragits.

Tullverket har stor kunskap om skatteundandraganden i trafiken från de nya medlemsländerna. Denna kunskap har Tullverket skaffat sig genom brottsutredningar, spaning och annan underrättelseverksamhet samt via kontakter med utländska myndigheter. Tullverkets rätt att bedriva spaning och annan underrättelseverksamhet för att bekämpa brott är inte reglerad i författning utan anses följa av befogenheten att inleda förundersökning (prop. 1997/98:100 s. 68). Det innebär att Tullverket endast har befogenhet att bedriva spaning och annan underrättelseverksamhet för att kartlägga om brott har begåtts eller kan komma att begås i fråga om brott där Tullverket har befogenhet att inleda förundersökning. Att Tullverket inte längre har rätt att inleda förundersökning om brott som rör skatteundandraganden i trafiken med de nya medlemsländerna innebär alltså också att Tullverket inte längre får bedriva spaning och annan underrättelseverksamhet för att kartlägga denna kriminella verksamhet. Det är sannolikt att skatteundandragandena genomförs på i stort sett samma sätt i dag som före utvidgningen av EU. Det är därför en klar brist att Tullverkets kunskaper och resurser inte längre kan användas i bekämpandet av skatteundandraganden. Det bör därför övervägas om Tullverket bör ges befogenheter att inleda och leda förundersökningar och använda tvångsmedel för att utreda skatteundandraganden i den EU-interna trafiken.

En annan betydelsefull skillnad mellan om en gärning är att anse som ett tullbrott eller ett skattebrott är att den som uppsåtligt tar befattning med varor som varit föremål för tullbrott kan fällas till ansvar för olovlig befattning med smuggelgods. Någon motsvarande straffbestämmelse för den som tar befattning med varor som varit föremål för skattebrott finns inte. För ett nätverk som i organiserad form undandrar skatt på cigaretter från t.ex. Polen innebär det att de personer som i Sverige tar hand om lagring, omlastning m.m. inte längre kan fällas till ansvar för brott. Dessa personers hantering av cigaretterna är alltså numer riskfri, dvs. de riskerar inte att straffas.

Den straffrättsliga behandlingen blir alltså väldigt olika beroende på om skatt undandras vid införsel från ett annat EU-land eller vid införsel från tredje land (import). Maximistraffet för såväl tullbrott som skattebrott är två års fängelse. Mot bakgrund av detta är det knappast rimligt att effektiviteten i brottsbekämpningen skall bero på om varorna importerats eller förts in från ett annat EU-land.

En gärning som den 30 april 2004 bestraffades som tullbrott bestraffas sedan den 1 maj samma år som skattebrott. Detta har fått till följd att Tullverket inte längre har förundersökningsrätt, att den efterföljande befattningen med varorna inte längre är straffbar och att varorna inte längre kan förverkas. Det råder knappast någon tvekan om att den nu beskrivna effekten gynnar den organiserade brottsligheten på det här området. Det råder inte heller någon tvekan om att detta allvarligt har försämrat möjligheterna att bekämpa skatteundandraganden i trafiken från de nya medlemsländerna. Det finns starka skäl för att möjligheterna att ingripa straffrättsligt skall vara lika oavsett om skatt undandras vid import eller vid införsel från andra EU-länder. Så länge vissa allmänna principer iaktas finns det dessutom knappast några EG-rättsliga hinder mot en sådan ordning.

Slutsats

Mot bakgrund av det ovan sagda finns det därför skäl att förbättra möjligheterna att ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden i EU-trafiken som rör punktskattepliktiga varor. De åtgärder som bör övervägas är att införa en straffbestämmelse om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor och att utvidga Tullverkets förundersökningsrätt till vissa skattebrott. I det följande redovisas övervägandena.

7 Olovlig befattning med punktskattepliktiga varor som varit föremål för skattebrott

7.1 En ny straffbestämmelse

Regeringens förslag: Den som tar befattning med punktskattepliktiga varor som har varit föremål för brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen (1971:69) skall, om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobakskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi, dömas för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor.

Promemorians förslag: Överensstämmer i stort med regeringens. I promemorian föreslås dock att den nya straffbestämmelsen skall ta sikte på olovlig befattning med enbart tobaksvaror som varit föremål för skattebrott.

Remissinstanserna: Enbart *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter starkt lämpligheten av att skapa ett för svenskt vidkommande helt nytt – och i sitt slag egenartat – skattebrott och avstyrker promemorians förslag.

Resten av remissinstanserna instämmer i eller har inget att erinra mot promemorians förslag, med tillägg av de synpunkter som redovisas i det följande. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* anser att bestämmelserna, för att inte ytterligare försvåra överblickbarheten och tillämpningen, bör ses över i ett större sammanhang med syfte att sammanföra dem i ett enklare och mer överskådligt samlat regelverk. *Kammarrätten i Göteborg* anser att med begränsning till området för punktskatt löser förslagen i promemorian inte heltäckande de problem som finns kring skatteundandraganden avseende tobaksvaror, utan får närmast anses utgöra en tillfällig lösning och att det vore önskvärt med en sammanhållen översyn av den straffrättsliga behandlingen av olika skatteundandraganden. *Kammarrätten* anser vidare att det bör övervägas att redan nu, utan ytterligare utredning, införa motsvarande straffbestämmelser beträffande befattning med mineraloljor. Likaså *Hovrätten över Skåne och Blekinge* och *Helsingborgs tingsrätt* anför att det finns ett klart behov av att straffbelägga även olovlig befattning med obeskattade mineralolje-produkter. *Ekobrottsmyndigheten (EBM)* tillstyrker att ett nytt brott snarlikt olovlig befattning med smuggelgods införs. *Tullverket* delar promemorians uppfattning om att det just nu inte föreligger något akut

behov av att förstärka brottsbekämpningen genom att låta den olovliga befattningen även omfatta alkoholvaror och anför att lagstiftningen relativt enkelt kan kompletteras med motsvarande brott för alkoholvaror om detta skulle visa sig nödvändigt.

Skälen för regeringens förslag

Straffbestämmelser vid tullbrott och skattebrott m.m.

Skatteundandraganden på cigaretter, alkohol och mineralolja i trafiken från de nya medlemsländerna bestraffades fram till och med den 30 april 2004 som tullbrott enligt 8 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen). Eftersom smugglingslagen inte är tillämplig på skatteundandraganden som sker i trafiken mellan medlemsländer bestraffas skatteundandraganden sedan den 1 maj 2004 som skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69). Rekvisiten för de båda brotten är i stort sett identiska.

En betydelsefull skillnad i regelverken är dock att den som uppsåtligen tar befattning med varor som varit föremål för tullbrott kan fällas till ansvar enligt 12 § smugglingslagen för olovlig befattning med smuggelgods till böter eller fängelse i högst två år. Om brottet är grovt är straffet fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Någon motsvarande straffbestämmelse för den som tar befattning med varor som varit föremål för skattebrott finns inte.

Brottet olovlig befattning med smuggelgods gör att varor som varit föremål för tullbrott blir ”smittade”. Det innebär att personer som inte är inblandade i själva skatteundandragandet men väl i hanteringen av varorna efter det att skatten undandragits också kan straffas. I fall där brottsligheten är organiserad och där det finns en organisation för omlastning, distribution och försäljning kan alltså även de personer som sköter dessa uppgifter straffas. Det innebär helt enkelt att det är möjligt att ingripa straffrättsligt i varje led av en organiserad kriminell verksamhet. Brottet olovlig befattning med smuggelgods fyller därför en viktig funktion i bekämpandet av denna typ av brottslighet.

Ansvar för olovlig befattning med smuggelgods kan vidare dömas ut även i fall där ingen döms för tullbrott. Det är alltså tillräckligt att det kan konstateras att varorna varit föremål för tullbrott för att ansvar för olovlig befattning med smuggelgods skall kunna dömas ut. När t.ex. cigaretter påträffas inne i landet är det många gånger lätt att konstatera att skatt undandragits men betydligt svårare att fastställa vem som gjort sig skyldig till tullbrott. I sådana fall kan Tullverket ingripa straffrättsligt med stöd av straffbestämmelsen om olovlig befattning med smuggelgods.

Det nu sagda visar att brottet olovlig befattning med smuggelgods gör att Tullverket på ett effektivt sätt kan bekämpa skatteundandraganden på t.ex. cigaretter som förs in från tredje land (import). I fall där t.ex. tobaksskatt eller energi- och koldioxidskatt på mineraloljor i stället undandras vid införsel från ett annat EU-land är dock förutsättningarna för effektiv brottsbekämpning klart sämre. Cigaretter som varit föremål för skattebrott kan med vissa undantag hanteras fritt och möjligheterna

att ingripa straffrättslig mot personer som tar befattning med cigaretterna är därför begränsade.

Som nyss antytts finns det straffbestämmelser som i vissa avseenden kan tillämpas på delar av den efterföljande hanteringen vid ett skattebrott. T.ex. döms nämligen den som tillhandahåller cigaretter till försäljning på annat sätt än i originalförpackning försedd med särskild märkning med uppgift om detaljhandelspris, enligt 6 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Enligt 5 kap. 1 § lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) döms vidare den som uppsåtligen inom landet förflyttar cigaretter, alkohol eller mineralolja i strid med kraven på ledsagardokument och säkerhet för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor till fängelse i högst två år. Dessa straffbestämmelser har dock ett mycket snävare tillämpningsområde än straffbestämmelsen om olovlig befattning med smuggelgods. Det gör att den som t.ex. förvarar eller döljer cigaretter eller mineralolja som varit föremål för skattebrott helt undgår ansvar och att det bara är den som säljer eller förflyttar varorna som kan fällas till ansvar.

En ny straffbestämmelse om olovlig befattning på punktskatteområdet

Det kan alltså konstateras att avsaknaden av en straffbestämmelse om olovlig befattning på skattebrottsområdet avseende punktskatt gör, att skatteundandragandena i trafiken med andra medlemsländer inte kan bekämpas lika effektivt som skatteundandragandena i trafiken med tredje land. Det är långt ifrån rimligt att effektiviteten i brottsbekämpningen skall bero på om de punktskattepliktiga varorna, t.ex. cigaretterna, importerats eller förts in från ett annat EU-land.

En annan aspekt som talar för att det bör vara straffbart att ta befattning med varor som varit föremål för skattebrott är att det är närmast omöjligt att förklara varför t.ex. cigaretter eller mineralolja, för vilka skatt inte betalats vid införsel från ett annat EU-land, skall kunna hanteras mer eller mindre fritt, medan det är straffbart att ta befattning med t.ex. cigaretter och mineralolja för vilka skatt inte betalats vid import. Det uppfattas sannolikt som stötande att ifrågavarande varor som varit föremål för skattebrott kan lagras utan risk för straff, medan motsvarande hantering är straffbar om varorna varit föremål för tullbrott. Att kriminalisera olovlig befattning med punktskattepliktiga varor som varit föremål för skattebrott skulle med andra ord undanröja en svårförklarlig och stötande inkonsekvens i straffrätten på det här området.

Mot bakgrund av det nu sagda finns det klara fördelar med att införa en straffbestämmelse om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor som varit föremål för skattebrott. Frågan är dock om straffbestämmelsen endast bör omfatta punktskatt som undandras i trafiken med andra medlemsländer.

Punktskatt undandras givetvis inte bara i samband med import och i handeln med andra medlemsländer utan även genom rent inhemska transaktioner. En straffbestämmelse om olovlig befattning med varor som varit föremål för skattebrott – som inte omfattar skattebrott som rör inhemska transaktioner – skulle sannolikt anses som diskriminerande

enligt gemenskapsrätten. För att inte straffbestämmelsen skall riskera att ifrågasättas bör den därför i princip även inkludera inhemska transaktioner.

Att den straffrättsliga behandlingen är olika beroende på om varor varit föremål för ett tullbrott eller skattebrott är som redan nämnts svår-förklarligt, stötande och inkonsekvent. Dessutom hämmar skillnaden i behandling effektiviteten i brottsbekämpningen. Den översyn av den straffrättsliga behandlingen av punktskatteundandraganden som görs nu är därför angelägen. Regeringen anser däremot att remissinstansernas synpunkter bl.a. om att bestämmelserna bör ses över i ett större sammanhang, med syfte att sammanföra dem i ett enklare och mer överskådligt samlat regelverk liksom att förslagen inte heltäckande löser de problem som finns kring skatteundandraganden avseende cigaretter, inte rymms inom ramen för det här lagstiftningsärendet.

Olovlig befattning med tobaksvaror

Illegal införsel av punktskattepliktiga varor är ett problem utifrån flera perspektiv. Det är givetvis ett fiskalt problem eftersom mycket betydande skattebelopp undandras det allmänna. Illegal införsel av t.ex. cigaretter är vidare ett brottsområde där brottsligheten ofta är organiserad. Under 2003 uppskattade Rikskriminalpolisen i sin rapport ”Organiserad brottslighet i Sverige 2004”, att det fanns åtta större grupperingar som i organiserad form ägnade sig åt illegal införsel av cigaretter. (RKP KUT rapport 2003:5 s. 24). Därutöver har Tullverket registrerat ytterligare ett antal fall av storskalig och organiserad brottslighet med anknytning till skatteundandraganden på cigaretter. Att brottsligheten är organiserad skapar ytterligare problem utöver att skatt undandras. Den s.k. organiserade brottsligheten medför konsekvenser i många avseenden. Det är nämligen frågan om så kvalificerad kriminalitet att den utgör ett hot mot enskilda medborgare, men också mot näringslivet och mot rättssystemet (SOU 2003:74 s. 63).

Illegal införsel av t.ex. cigaretter leder också till att tobakspolitiken undermineras och då främst när det gäller åtgärder för att hindra barn och unga från att börja använda tobak och hamna i nikotinberoende. För att hindra ungdomar från att börja röka föreskrivs i 12 § tobakslagen (1993:581) att tobaksvaror inte får säljas eller på annat sätt lämnas ut i näringsverksamhet till den som inte har fyllt 18 år. Den som bryter mot det döms för olovlig tobaksförsäljning till böter eller fängelse i högst sex månader. Omfattande illegal införsel av cigaretter skapar ett stort utbud av obeskattade cigaretter; cigaretter som säljs illegalt utan hänsyn till om köparen fyllt 18 år. Den illegala införseln av cigaretter är också ett folkhälsoproblem. Världshälsoorganisationens ramkonvention om tobakskontroll ägnar stort utrymme åt frågor kring handeln med tobaksvaror och då främst skyddet för barn och unga. I konventionen betonas också vikten av effektiva och avskräckande sanktioner för att bekämpa handeln med illegala cigaretter. I artikel 15, punkten 4b, sägs bl.a. att varje part i konventionen skall, i syfte att eliminera olaglig handel med tobaksvaror, införa eller stärka lagstiftning med ändamålsenliga påföljder och rättelsemöjligheter vid olaglig handel med tobaksvaror, inklusive illegal införsel av cigaretter.

Med hänsyn till det nu sagda och till att den illegala införseln av cigaretter leder till mycket omfattande skatteundandraganden, att den har kopplingar till organiserad brottslighet samt att den motverkar åtgärder för att hindra barn och unga från att tidigt börja använda tobak, bör möjligheterna att bekämpa skatteundandraganden på cigaretter förbättras redan nu.

Att förbättra möjligheterna att ingripa straffrättsligt ligger även i linje med vad som sägs i artikel 15, punkten 4b, i Världshälsoorganisationens ramkonvention om tobakskontroll. Som anförs i avsnitt 6 handlar det främst om att förbättra brottsbekämpningen genom att införa en straffbestämmelse om olovlig befattning med tobaksvaror på vilka skatt undandragits i trafiken med andra medlemsländer. Med andra ord en straffbestämmelse som motsvarar bestämmelsen om olovlig befattning med smuggelgods. Regeringen anser således att det skall införas en straffbestämmelse som omfattar olovlig befattning med tobaksvaror.

Olovlig befattning med alkoholvaror

Utvidgningen av EU har inte på motsvarande sätt som med illegal införsel av främst cigaretter försämrat möjligheterna att ingripa mot illegal införsel av alkoholvaror. Det beror på att införseln av alkoholdrycker och teknisk sprit, till skillnad från införseln av tobaksvaror, är reglerad. Det krävs nämligen tillstånd enligt alkohollagen (1994:1738) eller lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit för att få föra in alkoholvaror. Den som för in alkoholvaror i strid med nämnda införselvillkor döms för smuggling enligt 3 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen). Skattebrottslagen tillämpas inte i fråga om gärningar som är belagd med straff i smugglingslagen. Den som för in alkoholvaror från andra EU-länder i syfte att undandra skatt har sannolikt sällan rätt att föra in varorna, vilket gör att smugglingslagen kan tillämpas. Den som tar befattning med alkoholdrycker eller teknisk sprit som varit föremål för smuggling döms enligt 12 § smugglingslagen till olovlig befattning med smuggelgods. I fall där den illegala införseln är organiserad är det därför möjligt att ingripa straffrättsligt i varje led av den organiserade brottsligheten. När det gäller alkoholvaror finns det alltså redan verktyg för att bekämpa åtminstone den illegala *införseln* oavsett från vilket land varorna kommer. Eftersom den illegala införseln av alkoholvaror ofta också är organiserad och i likhet med den illegala införseln av cigaretter leder till folkhälsoproblem, är det dock rimligt att även alkoholvaror bör omfattas av åtgärden. Vad gäller hantering av alkohol döms, enligt 10 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738), t.ex. den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bl.a. säljer alkoholdrycker utan tillstånd eller serverar spritdrycker, vin eller starköl som har anskaffats på annat sätt än av den som har rätt att bedriva partihandel med varan eller av detaljhandelsbolaget, för olovlig försäljning av alkoholdrycker till böter eller fängelse i högst två år. Enligt 10 kap. 7 § alkohollagen, döms dessutom den som vid partihandel med spritdrycker, vin och starköl, underlåter att förvissa sig om att köparen har rätt att återförsälja eller köpa in varan, för olovlig dryckeshantering till böter eller fängelse i högst sex månader.

Beträffande inhemska transaktioner med alkoholvaror finns också till viss del redan, i enlighet med vad som anges ovan, vissa straffbestämmelser som skall hindra illegal hantering av sådana varor. I detta avseende saknas dock skäl att inte ytterligare förstärka möjligheten att ingripa straffrättsligt mot sådana inhemska transaktioner med alkoholvaror och särskilt sådana som har varit föremål för skattebrott. Brottsbekämpningen på alkoholområdet bör således förstärkas. Den omständigheten att det redan finns vissa verktyg för att bekämpa den illegala införseln utgör inte skäl att inte låta den nya straffbestämmelsen omfatta även olovlig befattning med obeskattade alkoholvaror. Dessutom bör den nationella lagstiftningen för de harmoniserade punktskattepliktiga varorna så långt möjligt behandlas gemensamt. Mot bakgrund av det anförda bör således även hanteringen på alkoholområdet förstärkas och omfattas fullt ut av den nya straffbestämmelsen.

Olovlig befattning med mineraloljeprodukter

Såsom det redogörs för tidigare i avsnittet, omfattar den gemensamma beskattningsordningen inom EU inte bara alkoholvaror och tobaksvaror utan även mineraloljeprodukter. Som framgår ovan brukar det anges att den nationella lagstiftningen för de tre harmoniserade punktskattepliktiga varorna så långt möjligt bör vara gemensam och i enlighet med vad som har konstaterats i avsnitt 6, utgör den illegala införseln av mineraloljeprodukter ett betydande problem i bl.a. norra Sverige. Regeringen instämmer i Kammarrättens i Göteborg, Hovrättens över Skåne och Blekinge och Helsingborgs tingsrätts bedömning om att det därför finns ett behov av att den nya straffbestämmelsen även omfattar olovlig befattning med mineraloljeprodukter.

I promemorian som föregick detta lagstiftningsarbete konstruerades en straffbestämmelse som enbart avsåg olovlig befattning med tobaksvaror. Det ansågs då att det skulle krävas ytterligare utredning och överväganden för att utforma en ny straffbestämmelse som även omfattade om olovlig befattning med mineralolja. Eftersom det nu har konstruerats en straffbestämmelse som omfattar bl.a. olovlig befattning med tobaksvaror, anser regeringen att det inte krävs ytterligare utredning och överväganden för att utforma en ny straffbestämmelse som även omfattar olovlig befattning med mineraloljeprodukter. På samma sätt som föreslås beträffande tobak och alkohol bör det alltså – för att förbättra brottsbekämpningen – införas en straffbestämmelse om olovlig befattning avseende mineraloljeprodukter, på vilka skatt undandragits i trafiken med andra medlemsländer. Med andra ord en straffbestämmelse som motsvarar bestämmelsen om olovlig befattning med smuggelgods.

Olovlig befattning med punktskattepliktiga varor

Utvidgningen har på ett effektivt sätt visat på brister i vår nationella lagstiftning. Som har redogjorts i avsnitt 6 gör dessa brister att skatteundandraganden på bl.a. cigaretter i trafiken från de nya medlemsländerna inte längre kan bekämpas lika effektivt. En stor del av de cigaretter som förs in illegalt till Sverige kommer från några av de nya

medlemsländerna. Kriminalisering är en sanktionsform som bör användas med försiktighet och regeringen har därför uttalat att vissa faktorer skall föreligga för att en kriminalisering skall framstå som befogad (prop. 1994/95:23 s. 55). Mot bakgrund av vad som sagts ovan råder det knappast någon tvekan om att en kriminalisering är befogad i det här ärendet. Den illegala införseln av punktskattepliktiga varor leder till påtagliga skador och straffansvar krävs därför med hänsyn till gärningens allvar. Av förevarande avsnitt framgår vidare att en straffbestämmelse för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor på vilka punktskatt undandragits i trafiken med de andra medlemsländerna skulle vara ett effektivt sätt att bekämpa dessa skatteundandraganden. Det finns dessutom inga alternativa sanktioner som skulle vara lika effektiva för att motverka den illegala införseln av t.ex. cigaretter. Vidare är, som redogörs för i avsnitt 11, rättsväsendet redan dimensionerat för att hantera ärenden enligt en ny straffbestämmelse. Regeringen anser således att en kriminalisering är befogad och att det finns skäl att införa en straffbestämmelse om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor som alltså omfattar både tobaks- och alkoholvaror, liksom mineralolje-produkter.

I nästan avsnitt behandlas straffbestämmelsens placering, den närmare utformning av straffbestämmelsen, brottets straffskala samt frågor om brottskonkurrens och förverkande.

7.2 Straffbar befattning, brottets straffskala, brottskonkurrens, förverkande m.m.

Regeringens förslag: Den som uppsåtligen emballerar, transporterar, förvarar, döljer, bearbetar, förvärvar eller överlåter punktskattepliktiga varor som varit föremål för skattebrott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen (1971:69) döms, för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor. Detta gäller dock inte om ansvar kan utdömas enligt 5 kap. 1 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter eller lagen (2000:1225) om straff för smuggling, Straffbestämmelsen skall tas in i lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.

Brottets straffskala skall vara böter eller fängelse i högst två år eller om brottet är grovt fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Om gärningen är ringa skall den inte medföra ansvar.

Försök, förberedelse och stämpling till grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor skall vara straffbart.

Den som inte inser men har skälig anledning att anta att de punktskattepliktiga varorna varit föremål för skattebrott döms till böter.

Smugglingslagens förverkandebestämmelser skall ges motsvarande tillämplighet beträffande det nya brottet.

Promemorians förslag: Överensstämmer i stort med regeringens. Promemorian innehåller dock förslag om att den nya straffbestämmelsen skall avse olovlig befattning med enbart obeskattade tobaksvaror och att straffbestämmelserna skall tas in i skattebrottslagen. Det föreslås vidare

att särskilda förverkandebestämmelser skall tas in i skattebrottslagen samt att förverkande skall ske av tobaksvaror som varit föremål för skattebrott. Däremot saknas förslag om att bestämmelser som motsvarar dem i 33 § smugglingslagen (2000:1225), om bl.a. mot vem talan får föras, skall införas. I promemorian föreslås att brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor skall vara subsidiärt i förhållande till den nya straffbestämmelsen och i promemorian saknas förslag om att den nya straffbestämmelsen skall vara subsidiär till smugglingslagen.

Remissinstanserna: Enbart *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter starkt lämpligheten av att skapa ett för svenskt vidkommande helt nytt – och i sitt slag egenartat – skattebrott och avstyrker promemorians förslag. Resten av remissinstanser instämmer i eller har inget att erinra mot promemorians förslag, med tillägg av de synpunkter som redovisas i det följande. *Riksdagens ombudsmän (JO)*, *Kammarrätten i Göteborg* och *Juridiska Fakulteten vid Lunds universitet* påpekar att det råder en viss oklarhet om vilket maximistraff som föreslås beträffande grov olovlig befattning med obeskattade tobaksvaror i den nya 4 b § i skattebrottslagen (1971:69), eftersom det i lagtextförslaget är angivet fängelse sex år medan det på andra ställen i promemorian anförs att straffmaximum för grovt brott skall vara fängelse fyra år. JO och fakulteten har utgått från att straffmaximum för det nya brottet skall vara fängelse sex år. *Stockholms tingsrätt* ifrågasätter varför inte det nya brottet skulle kunna införas som ett självständigt brott i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljaoljeprodukter (LPK), men med de krav på uppsåt som gäller enligt skattebrottslagen. Även *Riksåklagaren (RÅ)* förordar att straffbestämmelsen placeras i en annan lag än skattebrottslagen. RÅ anför vidare att en ny reglering bör undvika att skilda myndigheter handlägger ärenden beroende på om skatteundandraganden sker i trafik med andra medlemsländer eller vid import och hänvisar till 2 § första stycket 1 förordningen (1997:898) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten. *Ekobrottsmyndigheten (EBM)* anser att de föreslagna ändringarna bör placeras i smugglingslagen och inte i skattebrottslagen, eftersom bestämmelserna är skrivna för tullen och redan återfinns i smugglingslagen. Enligt EBM är det vidare tveksamt om det uppstår konkurrens mellan skattebrottet och smugglingsbrottet i fall som dessa eftersom det inte blir fråga om tullbrott i dessa fall. EBM anser att resonemanget om konkurrensfrågor bör göras tydligare. *Tullverket* anser att de föreslagna bestämmelserna hellre skulle införas i en helt ny separat lag, eftersom de skulle bli enklare för Tullverket att tillämpa. Tullverket anser vidare att en placering i LPK inte är det bästa alternativet då denna lag har en mer administrativ karaktär. *Juridiska Fakulteten vid Lunds universitet* ifrågasätter om det är lämpligt att det föreslagna brottet av sådan art placeras i skattebrottslagen och att en mer lämplig placering finns i någon annan närliggande författning som t.ex. LPK, lagen om tobaksskatt (1994:1563) eller möjligen smugglingslagen. EBM anser vidare att oavsett vilka varor som skall kunna förverkas bör det i lagtext klargöras att varorna omfattas av både föreverkande och skattskyldighet, dvs. en skyldighet att trots förverkande betala punktskatten för varorna. EBM anser dessutom att det är svårt att se något skäl till att inte också mineralolja och alkohol skulle kunna förverkas om varorna varit föremål

för skattebrott, eftersom det i princip är fråga om samma sorts harmoniserade punktskatter med samma gemenskapsrättsliga hantering och stora skattebortfall. EBM anser vidare att det hade varit önskvärt om förslaget hade belyst hur brotten olovlig befattning med (oskattade) tobaksvaror och ”skattehäleri” förhåller sig till varandra och *Juridiska Fakulteten vid Uppsala universitet* anför att det vore värdefullt om det kan belysas vilken roll bestämmelsen om penninghäleri kan spela i sammanhanget. Fakulteten ifrågasätter vidare om det är rimligt att knyta bedömningen avseende befattningsbrottets svårhetsgrad till det belopp som undandragits genom förbrottet. Fakulteten ifrågasätter vidare om förbrottets svårhet över huvud taget bör ha direkt genomslag vid bedömningen av befattningsbrottet och påpekar att en dylik konstruktion riskerar att slå mycket slumpvis med hänsyn till tillämpliga principer om uppsåtstäckning. *Juridiska Fakulteten vid Lunds universitet* frågar sig om lagstiftaren avser att det skall vara en uppräkningslista av straffbara förfaranden eller en exemplifiering av sådana och anför att konsekvensen av att straffskalan för grovt brott är sex år blir att den som olovligen för in varorna i landet enligt LPK, döms mildare än den som handhar dem sedan de kommit in i landet. Fakulteten ifrågasätter vidare om efterföljande hantering är mer straffvärd än ”huvudbrottet” eftersom den som försöker begå skattebrott avseende tobaksvarorna i vissa situationer inte kan straffas, medan den som planerar, förbereder eller försöker ta befattning med samma varor, kan straffas eftersom skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen inte är straffbelagt på försöksstadiet. Fakulteten påpekar att, enligt de föreslagna bestämmelserna om förverkande, det saknas en motsvarande bestämmelse avseende andra varor vars införande i landet har skett i strid mot dessa regler.

Skälen för regeringens förslag

Den nya straffbestämmelsens placering

I föregående avsnitt har regeringen anført att det skall införas en straffbestämmelse om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor. Fråga är var denna nya straffbestämmelse skall placeras.

Vad som är aktuellt är alltså att utforma en straffbestämmelse som tar sikte på olovlig befattning med punktskattepliktiga varor på vilka skatt undandragits i något annat sammanhang än i samband med import. Det finns flera möjliga alternativ. Det ena alternativet är att komplettera brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor i 5 kap. 1 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) med en bestämmelse om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor. Det andra alternativet är att efter förebild av brottet olovlig befattning med smuggelgods i smugglingslagen införa en ny straffbestämmelse i skattebrottslagen av innebörden att den som tar befattning med punktskattepliktiga varor som varit föremål för skattebrott skall kunna fällas till ansvar för olovlig befattning.

Remissinstanserna har gett olika alternativ till i vilken lag de nya straffbestämmelserna skall placeras. Flera remissinstanser har föreslagit att de skall placeras i smugglingslagen. Andra remissinstanser har ansett

att lagen (1994:1563) om tobaksskatt är den lämpligaste lagen att införa aktuella straffbestämmelser i, medan andra har ansett att bestämmelserna skall införas i en helt ny separat lag.

Den som uppsåtligen förflyttar punktskattepliktiga varor i strid med de gemensamma kraven på ledsagardokument, säkerhet m.m. och därigenom ger upphov till fara för att en myndighets kontrollverksamhet avseende förflyttningen allvarligt försvåras, döms för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor enligt bestämmelser i LPK. Brottet tar alltså inte sikte på om skatt undandragits och en straffbestämmelse om olovlig befattning skulle därför inte träffa punktskattepliktiga varor som förflyttats korrekt, men på vilka skatt ändå undandragits. Det är en brist.

I promemorian som föregick detta lagstiftningsärende föreslogs att de nya straffbestämmelserna skulle införas i skattebrottslagen. Flera remissinstanser har ansett att en sådan åtgärd skulle leda till gränsdragningsproblem i och med att det i vissa situationer kan vara svårt att fastslå om de punktskattepliktiga varorna varit föremål för tullbrott eller skattebrott, och därmed även vilken myndighet som skall handlägga ärendet. Regeringen anser att det inte är motiverat att belasta skattebrottslagen med flera nya paragrafer för att reglera ett mycket smalt område. Regeringen har därför, mot bakgrund av vad som redovisats, ansett att det finns skäl att överväga om straffbestämmelserna bör införas i en annan lag. Regeringen anser dock att vare sig smugglingslagen, lagen om tobaksskatt eller en helt ny lag vore lämplig för aktuella straffbestämmelser. Regeringen anser däremot att den numera naturligaste lösningen förefaller vara att de nya straffbestämmelserna införs som ett självständigt brott i LPK, men med de krav på uppsåt som gäller enligt skattebrottslagen. Detta ligger också i linje med vad Stockholms tingsrätt har påpekat.

Mot den ovan angivna bakgrunden bör således en ny straffbestämmelse om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor ta sikte på sådana varor som varit föremål för olovlig befattning. Det är en fördel om bestämmelsen kan utformas med ledning av straffbestämmelsen om olovlig befattning med smuggelgods, eftersom den bestämmelsen omfattar varor som varit föremål för tullbrott. Rekvisiten för skattebrott är nämligen i allt väsentligt identiska med rekvisiten för tullbrott. Båda brotten är t.ex. konstruerade som s.k. farebrott. Med hänsyn till det nu sagda och till att syftet med en ny straffbestämmelse är att den straffrättsliga behandlingen skall vara lika oavsett i vilket sammanhang skatt undandras, bör en ny straffbestämmelse om olovlig befattning i LPK så långt möjligt utformas med ledning av straffbestämmelsen om olovlig befattning med smuggelgods. Den nya straffbestämmelsen bör tas in i LPK. Brottet bör rubriceras olovlig befattning med punktskattepliktiga varor.

Vilka typer av skatteundandraganden skall det nya brottet omfatta?

Problembeskrivningen i det här lagstiftningsärendet har främst kretsat kring skatteundandraganden i samband med att punktskattepliktiga varor förs in från andra medlemsländer. Det förekommer också, som konstateras tidigare, även om det är ganska sällsynt, att skatt undandras genom inhemska transaktioner. Där är alltså problemen långt ifrån lika stora. En

straffbestämmelse om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor som inte omfattar skattebrott som rör inhemska transaktioner skulle dock sannolikt anses som diskriminerande enligt gemenskapsrätten. För att straffbestämmelsen inte skall riskera att ifrågasättas på den grunden och eftersom regeringen bedömer att straffbestämmelsen även kommer att få betydelse för bl.a. inhemska illegala transaktioner med alkoholvaror, bör bestämmelsen vara generell – dvs. inte bara omfatta punktskattepliktiga varor som varit föremål för skattebrott i samband med en införsel från ett annat medlemsland utan även omfatta sådana varor på vilka skatt undandragits genom inhemska transaktioner.

Den nya straffbestämmelsen tar sikte på samtliga harmoniserade punktskattepliktiga varor och den bör därför bara vara tillämplig på alkohol-, och tobaksvaror liksom på mineraloljeprodukter som varit föremål för ett skattebrott som rör skatt enligt lagen (1996:1564) om alkoholskatt (LAS), lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Om punktskatt redovisats, men inte mervärdesskatt, skall bestämmelsen alltså inte vara tillämplig. Det är dock sällsynt att punktskatt redovisas men inte mervärdesskatt. Att bestämmelsen endast omfattar punktskatt lär därför få mycket liten praktiskt betydelse.

Straffbara förfaranden

I avsnitt 7.1 anförs att en ny straffbestämmelse om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor så långt möjligt bör utformas med ledning av straffbestämmelsen om olovlig befattning med smuggelgods i 12 § smugglingslagen. I den bestämmelsen finns en uttömmande uppräkningslista av vilka förfaranden som är straffbara. Det straffbara området omfattar emballering, transport, förvaring, döljande, bearbetning, förvärv, överlåtelse och upplåtelse av panträtt. Motsvarande bör också gälla enligt den nya straffbestämmelsen, dock med ett undantag. Med hänsyn till vilka varor som detta avser att omfatta, saknas det nämligen skäl att låta det straffbara området omfatta upplåtelse av panträtt. Vad som är straffbart enligt den nya bestämmelsen är alltså att emballera, transportera, förvara, dölja, bearbeta, förvärva eller överlåta punktskattepliktiga varor som varit föremål för skattebrott. Andra förfaranden, som t.ex. konsumtion, är inte straffbara. De angivna straffbara förfarandena är alltså en uppräkningslista av vilka förfaranden som omfattas och således inte, som Juridiska Fakulteten vid Lunds universitet har ifrågasatt, en exemplifiering av sådana förfaranden.

Eftersom transport och förvaring skall utgöra straffbara förfaranden kommer personer som transporterar eller lagrar punktskattepliktiga varor på vilka punktskatt undandragits att kunna fällas till ansvar. Är skatteundandragandet organiserat innebär det att ansvar kan utdömas i varje led av brottsligheten och inte som i dag bara för själva skatteundandragandet. Att överlåtelse ingår bland de straffbara förfarandena innebär att näringsidkare, t.ex. tobakshandlare, innehavare av s.k. servicebutiker m.m., som säljer t.ex. cigaretter på vilka tobaksskatt undandragits kommer att kunna fällas till ansvar. Detta kommer även att gälla bl.a. näringsidkare som t.ex. säljer rödmärkt finsk olja i Sverige.

Brottets straffskala

Allmänna principer om uppsåt skall gälla. Uppsåtet skall omfatta både själva befattningen och att de punktskattepliktiga varorna varit föremål för skattebrott.

Den som uppsåtligen tar befattning med varor som varit föremål för tullbrott döms för olovlig befattning med smuggelgods till böter eller fängelse i högst två år. Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen bl.a. lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna, döms för skattebrott till fängelse i högst två år. Den som uppsåtligen i strid med bestämmelserna om bl.a. ledsagardokument och säkerhet, förflyttar punktskattepliktiga varor döms för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor till fängelse i högst två år.

Straffskalorna beträffande brott av normalgraden för olovlig befattning med smuggelgods, skattebrott och brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor är desamma – förutom att det i straffskalan för olovlig befattning med smuggelgods dessutom ingår bötesstraff. Eftersom den nya straffbestämmelsen så långt som möjligt är utformad med ledning av straffbestämmelsen om olovlig befattning med smuggelgods, bör straffskalan för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor vara densamma som för olovlig befattning med smuggelgods, dvs. böter eller fängelse i högst två år.

Även den som inte insåg att de punktskattepliktiga varorna varit föremål för skattebrott bör kunna fällas till ansvar för brott. Det mått av oaktsamhet som bör krävas i dessa fall är att gärningsmannen hade skäl原因 anledning att anta att de punktskattepliktiga varorna varit föremål för skattebrott. För oaktsamhetsbrott är det tillräckligt med böter. Detta stämmer överens med vad som gäller enligt 12 § andra stycket smugglingslagen.

I likhet med vad som gäller i fråga om olovlig befattning med smuggelgods, men till skillnad från vad som gäller i fråga om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, bör ansvar inte dömas ut om gärningen är ringa. Detta gäller oavsett om fråga är om ett oaktsamhetsbrott eller ett uppsåtligt brott. Exempelvis vid oaktsamma brott bör inte hantering av små kvantiteter föranleda straffansvar. Vad som bör avses med ringa fall berörs närmare i författningskommentaren.

I olika sammanhang har bl.a. illegal införsel av cigaretter och mineralolja pekats ut som brottsområden där brottsligheten ofta är organiserad. För olovlig befattning med smuggelgods finns en särskild straffskala för grova brott, fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen av om brottet är grovt skall enligt 13 § andra stycket smugglingslagen hänsyn bl.a. tas till om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning. Denna kvalifikationsgrund tar primärt sikte på den s.k. organiserade brottsligheten (prop. 1999/2000:124 s. 145). Motsvarande kvalifikationsgrund finns för övrigt i bestämmelsen om grovt skattebrott i 4 § skattebrottslagen. Eftersom den illegala införseln av punktskattepliktiga varor ofta är organiserad bör det mot den nu angivna bakgrunden finnas en särskild straffskala för grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor. Förutom den redan nämnda kvalifikationsgrunden bör vid

bedömningen av om brottet är grovt hänsyn även tas till om gärningen avsett befattning med varor som varit föremål för brott varigenom skatt eller avgift till mycket betydande belopp har undandragits det allmänna eller felaktigt återbetalats eller tillgodoräknats någon. Sistnämnda kvalifikationsgrund beaktas även vid bedömningen av om en olovlig befattning med smuggelgods skall anses som grov.

Vad gäller brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor är straffskalan för grova brott fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. I propositionen Straffrättsliga sanktioner mot överträdelser av EG:s punktskatte regler för alkohol, tobak och mineralolja (prop. 2002/03:10) anges att den straffbestämmelsen utformats delvis med brottet försvårande av skattekontroll som förebild (10 § skattebrottslagen). Enligt angiven proposition innebär det att straffskalan för grovt brott bör motsvara den straffskala som gäller för brottet försvårande av skattekontroll, nämligen fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Eftersom det beträffande brottet försvårande av skattekontroll inte anges några särskilda kriterier för grovt brott, anser regeringen i samma proposition att denna ordning bör gälla även beträffande den nya straffbestämmelsen. Några typiska försvårande omständigheter pekas alltså inte ut, utan i stället skall en helhetsbedömning av samtliga omständigheter vara avgörande för brottets rubricering (s. 69).

De båda brotten grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor och grov olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor kommer att finnas i LPK. Det först nämnda brottet kan begås av en gärningsman efter det att en annan gärningsman har begått brottet grov olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. För att inte de olika gärningarna skall bedömas på olika sätt när det är fråga om grova brott, vilket *Juridiska Fakulteten i Lund* har påpekat, bör straffskalan för det nya brottet överensstämma med den straffskala som redan gäller för brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, nämligen fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

Juridiska Fakulteten vid Uppsala universitet har ifrågasatt dels om det är rimligt att knyta bedömningen avseende befattningsbrottets svårhetsgrad till det belopp som undandragits genom förbrottet, dels om förbrottets svårhet över huvud taget bör ha direkt genomslag vid bedömningen av befattningsbrottet och har påpekat att en dylik konstruktion riskerar att slå mycket slumpvis med hänsyn till tillämpliga principer om uppsåtstäckning. Avsikten är att endast de varor som varit föremål för brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor skall ha betydelse vid denna bedömning. Det innebär att bedömningen skall utgå från den skatt som undandragits beträffande dessa varor. Regeringen anser att det är lämpligt att denna omständighet skall kunna läggas till grund för bedömningen om brottet är att anses som grovt.

Den nya straffbestämmelsens förhållande till andra brott

I 1 § andra stycket 1 skattebrottslagen föreskrivs att lagen inte är tillämplig på gärningar som är belagda med straff i smuglingslagen. Fråga är i stället om konkurrens mellan den här nya straffbestämmelsen i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) och andra brott som

helt eller delvis straffbelägger samma gärningar, exempelvis olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor enligt 5 kap. 1 § LPK och olovlig befattning med smuggelgods i 12 § smugglingslagen kan uppkomma. En redogörelse för när smugglingslagen är tillämplig och inte skattebrottslagen finns i avsnitt 5.1.

Den som förflyttar punktskattepliktiga varor i strid med gällande regler om ledsagardokument, säkerhet, anmälan och bevis om ställd säkerhet och därigenom ger upphov till fara för att en myndighets kontrollverksamhet avseende förflyttningen allvarligt försvåras döms enligt 5 kap. 1 § LPK för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor till fängelse i högst två år. Brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor är subsidiärt i förhållande till brott enligt smugglingslagen, men inte till brott enligt skattebrottslagen. Ansvar kan alltså dömas ut för både skattebrott och olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Att ansvar skall dömas ut för båda brotten motiverades med att brotten omfattade olika gärningsmoment och att det rör sig om två brott med delvis olika syften och tillämpningsområden (prop. 2002/03:10 s. 62, 63, 112 och 113).

Brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor omfattar förflyttningar in till Sverige från andra EU-länder och förflyttningar ut från landet samt förflyttningar inom landet. Som anges i avsnitt 8 kan ett skattebrott som rör införsel av punktskattepliktiga varor från andra EU-länder numera fullbordas redan i samband med införseln. En förutsättning för att ett skattebrott skall vara fullbordat redan i samband med införseln är att deklaration skall lämnas senast i samband med den skattepliktiga händelsen, dvs. införseln eller påbörjandet av leveransen från det andra EU-landet. Denna tidiga deklarationstid gäller bl.a. för s.k. övriga skattskyldiga som inte ställt säkerhet för skattens betalning. I fall där ett skattebrott fullbordas redan i samband med införseln till Sverige finns det därför ofta även grund att döma ut ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Den som transporterar varorna efter införseln kan fällas till ansvar enligt den nya straffbestämmelsen om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor. Konkurrens kan alltså uppkomma mellan den nya straffbestämmelsen och brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, dvs. att den transport som sker av varorna efter införseln samtidigt kan innebära att man gör sig skyldig till olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor och det brott som nu föreslås – olovlig befattning med punktskattepliktiga varor. Eftersom båda brotten i princip straffbelägger samma gärningsmoment, dvs. förflyttningen av de punktskattepliktiga varorna, bör ansvar inte dömas ut för båda brotten.

Straffskalan för de båda brotten olovlig befattning med punktskattepliktiga varor och olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor skiljer sig åt. Om brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor anses som ringa, döms till böter medan om motsvarande bedömning görs beträffande brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor, skall inte dömas till ansvar. Mot bakgrund härav bör den nya straffbestämmelsen i 5 kap. 1 a § LPK göras subsidiär till brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Det bör därför föreskrivas i 5 kap. 1 a § LPK att ansvar för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor inte skall gälla om ansvar kan utdömas

enligt 5 kap. 1 § LKP om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor.

Eftersom brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor enligt 5 kap. 1 § LKP inte skall dömas ut om samma gärning är belagd med straff enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen), bör på motsvarande sätt införas en subsidiaritetsklausul beträffande brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor och gärningar som är belagda med straff enligt smugglingslagen. Mot bakgrund härav förslås alltså att straff för brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor inte skall dömas ut om samma gärning är belagd med straff enligt smugglingslagen.

Den som tillhandahåller cigaretter till försäljning på annat sätt än i originalförpackning försedd med särskild märkning med uppgift om detaljhandelspriset döms enligt 6 § LTS till böter eller fängelse i högst sex månader. Den nya straffbestämmelsen om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor omfattar överlåtelser av bl.a. tobaksvaror som varit föremål för skattebrott. Bestämmelsen omfattar även förvaring av sådana tobaksvaror. Det nu sagda innebär att konkurrens kan uppkomma mellan brott enligt 6 § LTS och den nya straffbestämmelsen. Skyddsobjekten för brottet enligt 6 § LTS och det nya brottet ligger nära varandra. Mot bakgrund av att det nya brottet har en strängare straffskala bör det enligt regeringens mening i konkurrenssituationer enbart dömas för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor, dvs. döma i lagkonkurrens.

Konkurrens kan även uppkomma i förhållande till 27 § tobakslagen (1993:581). Där föreskrivs att den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot förbudet att sälja tobaksvaror till den som är under 18 år döms till böter eller fängelse i högst sex månader. Bestämmelsen har tillkommit för att skydda barn och unga från att börja röka. I propositionen Åldersgräns vid tobaksköp föreslogs därför att en åldersgräns för inköp av tobaksvaror förs in i tobakslagen (prop. 1995/96:228). Regeringen anser mot bakgrund av de olika skyddsobjekten, att det skall finnas möjlighet för domstolar att döma för båda brotten. I fall där tobaksvaror som varit föremål för skattebrott säljs till minderåriga blir således både den nya straffbestämmelsen och straffbestämmelsen i tobakslagen tillämpliga. Mot bakgrund av de olika skyddsobjekten bör man i sådana fall döma för båda brotten, dvs. döma i brottskonkurrens.

Vad gäller hantering av alkohol döms, enligt 10 kap. 2 § alkohollagen (1994:1738), t.ex. den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bl.a. säljer alkoholdrycker utan tillstånd eller serverar spritdrycker, vin eller starköl som har anskaffats på annat sätt än av den som har rätt att bedriva partihandel med varan eller av detaljhandelsbolaget, för olovlig försäljning av alkoholdrycker till böter eller fängelse i högst två år. Enligt 10 kap. 7 § alkohollagen, döms dessutom den som vid partihandel med spritdrycker, vin och starköl, underlåter att förvissa sig om att köparen har rätt att återförsälja eller köpa in varan, för olovlig dryckeshantering till böter eller fängelse i högst sex månader. Bestämmelserna i alkohollagen har tillkommit mot bakgrund av socialpolitiska skäl och av folkhälsoskäl och skall skydda bl.a. barn, ungdomar och andra utsatta personer. I fall där alkoholvaror som varit föremål för skattebrott olovligen säljs vidare blir således både den nya straffbestämmelsen och

straffbestämmelserna i alkohollagen tillämpliga. Regeringen anser därför att det skall finnas möjlighet för domstolar att döma både för brotten enligt alkohollagen och för det nya brottet. Mot bakgrund av de olika skyddsobjekten bör man alltså i sådana fall döma för båda brotten, dvs. döma i konkurrens.

Ekobrottsmyndigheten och Juridiska Fakulteten vid Uppsala universitet har väckt frågan hur den föreslagna bestämmelsen förhåller sig till bestämmelsen om penninghäleri.

Enligt 9 kap. 6 a § första stycket brottsbalken döms, den som otillbörligen främjar möjligheterna för annan att tillgodogöra sig egendom som härrör från brottsligt förvärv eller värdet av sådan egendom, eller med uppsåt att dölja egendomens ursprung medverkar till att bortföra, överlåta, omsätta eller vidta annan sådan åtgärd med egendom som härrör från brottsligt förvärv, för penninghäleri till fängelse i högst två år. Enligt samma bestämmelse döms för penninghäleri också den som otillbörligen medverkar att bortföra, överlåta, omsätta eller vidta annan sådan åtgärd med egendom, om åtgärden är ägnad att dölja att annan har berikat sig genom brottslig gärning. Exempel på sådana brott är framför allt skatte- och tullbrott som innebär att skatt, tull eller annan avgift undandras staten (prop. 1998/99:19 s. 70). Är brotten grova, döms till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Syftet med bestämmelsen om penninghäleri är, enligt propositionen Ändringar i lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt, m.m., att den omfattar sådana brottsliga förfaranden som typiskt sätt är att anse som penningtvätt (prop. 1998/99:19 s. 70). I propositionen anförs vidare bl.a. följande. Om en gärning även uppfyller rekvisitet för häleri, bör emellertid domstolen i stället döma för det brottet. När det gäller skattebrott omfattar bestämmelsen om straffansvar endast åtgärder som vidtas då effekten av brottet har inträtt. Det är således först när skattebrottet lett till en för låg debitering av skatt som den skattskyldige kan sägas ha berikat sig. Den som vidtar åtgärder i ett tidigare skede i syfte att dölja för skattemyndigheten att någon annan har en högre beskattningsbar inkomst än som redovisas, t.ex. genom luftfakturer eller skenavtal, torde i stället kunna dömas för medhjälp till skattebrott. Sådana främjande åtgärder kan även vidtas efter det att den skattskyldige har lämnat in de felaktiga uppgifterna men innan brottet har lett till önskad effekt, t.ex. genom att vid begärd komplettering från myndighetens sida medverka till att upprätta falska handlingar (s. 70–71).

Den som gör sig skyldig till penninghäleri torde under vissa förutsättningar även kunna göra sig skyldig till det nu föreslagna brottet olovlig befattningsmed punkt- och värdepappersbeslag. Brotten får anses ha liknande skyddsobjekt, att straffbelägga förfaranden som döljer ett tidigare skattebrott och syftar till att berika sig på eller dra vinning av ett tidigare skattebrott. Skäl saknas därför för att döma för båda brotten. Enligt regeringens mening bör i en konkurrenssituation endast dömas i lagkonkurrens för penninghäleri. Detta beroende på att straffskalan är strängare och brottet därtill även kan avse skatteundandraganden som inte omfattas av den nya bestämmelsen.

Försök, förberedelse och stämpling till brott

Försök, förberedelse och stämpling till skattebrott är inte straffbart. Försök var tidigare straffbart men avkriminaliserades när skattebrottet konstruerades om till ett s.k. farebrott. Skälet var att utrymmet för försök bedömdes bli synnerligen begränsat med skattebrottets nya konstruktion (prop. 1999/96:170 s. 96). Förberedelse och stämpling till skattebrott har aldrig varit straffbart.

Syftet med den nya straffbestämmelsen, som skall tas in i som ett självständigt brott i LPK, men med de krav på uppsåt som gäller enligt skattebrottslagen, är att den straffrättsliga behandlingen skall vara lika oavsett i vilket sammanhang punktskatt undandras. Förutsättningarna för att effektivt bekämpa skatteundandraganden på punktskatteområdet skall med andra ord inte variera beroende på om punktskatt undandras i samband med import eller i något annat sammanhang. Försök, förberedelse och stämpling till grov olovlig befattning med smuggelgods är straffbart enligt 14 § smugglingslagen. Syftet med att kriminalisera försök, förberedelse och stämpling till grov olovlig befattning med smuggelgods var att öka möjligheterna att på ett tidigt stadium ingripa mot den organiserade brottsligheten och annan allvarlig brottslighet (prop. 1999/2000:124 s. 74).

Eftersom försök till skattebrott inte är straffbart kan alltså inte den som försöker begå skattebrott enligt 2–4 §§ skattebrottslagen avseende de punktskattepliktiga varorna straffas för en sådan handling. Om något straffbart skattebrott således inte har begåtts, kan inte heller den som – till skillnad från vad Juridiska Fakulteten vid Lunds universitet har ifrågasatt – planerar, förbereder eller försöker ta befattning med varorna straffas för brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor. För att kunna fällas till ansvar för försök till olovlig befattning med punktskattepliktiga varor krävs således att det kan konstateras att det även föreligger ett straffbart skattebrott enligt 2–4 §§ skattebrottslagen.

Det bör påpekas att enligt 5 kap. 1 § LPK är brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor inte straffbart som försök, förberedelse och stämpling. Som skäl för detta angavs i propositionen Straffrättsliga sanktioner mot överträdelser av EG:s punktskatteregler för alkohol, tobak och mineraloljor (prop. 2002/03:10) följande (s. 70). Brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor skall omfatta förflyttningar inom Sverige, införsel till Sverige och utförsel från Sverige. Vid införsel är brottet fullbordat i och med att varorna finns på svenskt territorium. Ansvar för försök skulle därför i fråga om införsel innebära en kriminalisering av förfaranden utanför Sveriges territorium. Eftersom brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor omfattar förflyttningar inom Sverige kan ingripande ske på den grunden i fall någon påbörjat en utförsel i strid med EG:s punktskatteregler. Mot bakgrund av nu angivna förhållanden, ansåg regeringen, i likhet med Lagrådet, att det saknas skäl att kriminalisera försök till olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Det brott som föreslås i aktuell lagrådsremiss är inte utformat på samma sätt som brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Det föreslagna brottet fullbordas först när ett skattebrott enligt 2–4 §§ skattebrottslagen har begåtts och om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS), lagen

(1994:1564) om alkoholskatt (LAS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Ansvar för t.ex. försök till det nya brottet innebär inte en kriminalisering av förfaranden utanför Sveriges territorium – till skillnad mot vad som angetts ovan om ansvar för försök till brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Med hänsyn till syftet med den nya straffbestämmelsen och till att illegal införsel av punktskattepliktiga varor i olika sammanhang pekats ut som ett brottsområde där brottsligheten ofta är organiserad bör, i likhet med vad som gäller enligt smugglingslagen, försök, förberedelse och stämpling till grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor vara straffbart.

Förundersökningsrätt och befogenhet att använda tvångsmedel

Frågor om Tullverkets förundersökningsrätt och befogenheter att använda tvångsmedel behandlas i avsnitt 8.

Förverkande

Enligt artikel 15, punkten 4c, i Världshälsoorganisationens ramkonvention om tobakskontroll skall parter i konventionen vidta lämpliga åtgärder för att säkerställa att illegala cigaretter förstörs eller omhändertas i enlighet med nationell lagstiftning.

T.ex. tobaksvaror som idag har varit föremål för skattebrott kan inte förverkas med stöd av bestämmelserna om förverkande i brottsbalken och det finns inte heller någon bestämmelse om förverkande i skattebrottslagen. I dag kan alltså vare sig tobaksvaror eller andra punktskattepliktiga varor förverkas på den grunden att varorna varit föremål för skattebrott.

Punktskattepliktiga varor som varit föremål för tullbrott kan dock förverkas med stöd av 16 § smugglingslagen. Detsamma gäller varor som varit föremål för olovlig befattning med smuggelgods. Om punktskatt undandragits i samband med import kan alltså de punktskattepliktiga varorna förverkas.

Som anförts ovan är avsikten med den nya bestämmelsen bl.a. att den straffrättsliga behandlingen skall bli lika, oavsett i vilket sammanhang punktskatt undandras. Brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor har därför utformats med förebild av smugglingslagens bestämmelse om olovlig befattning med smuggelgods.

Enligt 16 § smugglingslagen skall vara som varit föremål för brott enligt lagen eller en sådan varas värde förklaras förverkad om det inte är uppenbart oskäligt.

Utbyte av brott enligt smugglingslagen får dock förverkas om det inte är uppenbart oskäligt. Det är alltså möjligt att förverka utbyte av brottet olovlig befattning med smuggelgods. Ersättning till den som t.ex. transporterar smuggelgods kan alltså bli föremål för förverkande. Detsamma gäller vinning som uppkommer vid försäljning av smuggelgods.

Vad någon tagit emot som ersättning för kostnader i samband med ett brott enligt smugglingslagen, eller värdet av det mottagna, skall också

förverkas om mottagandet utgör brott enligt smugglingslagen och förverkande inte är uppenbart oskäligt.

Enligt 17 § smugglingslagen får egendom som har använts som hjälpmedel vid brott enligt lagen förverkas om det behövs för att förebygga brott enligt lagen eller det annars finns särskilda skäl. Enligt samma bestämmelse får, i stället för egendomen, dess värde förklaras förverkat.

Av 18 § smugglingslagen framgår bl.a. att 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 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.

I 33 § smugglingslagen stadgas följande. Om ägaren av en vara, som kan förverkas enligt 16 § första stycket 1, inte kan delges stämning på det sätt som är föreskrivet i brottmål, får talan om annan egendom än transportmedel föras mot den som hos vilken varan påträffades.

Smugglingslagens bestämmelser om förverkande regleras alltså i 16–18 §§ smugglingslagen. Dessa bestämmelser har gjorts tillämpliga på brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor enligt 5 kap. 1 § lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK), genom att 5 kap. 5 § andra stycket LPK hänvisar till att bestämmelserna om förverkande i 16–18 §§ smugglingslagen skall tillämpas. På motsvarande sätt har den särskilda bestämmelsen om talan i 33 § smugglingslagen gjorts tillämplig.

Det nya brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor kommer, såsom brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, att införas i 5 kap. LPK. Det finns motsvarande behov av att, beträffande det nya brottet, ha bestämmelser om förverkande vilka är lika omfattande som smugglingslagens.

Mot den nu angivna bakgrunden föreslås därför att varor som varit föremål för brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor, liksom utbyte av och hjälpmedel vid sådana brott samt vad någon tagit emot som ersättning för kostnader i samband med brottet eller värdet av det mottagna, om mottagandet utgör brott enligt LPK, skall kunna förverkas. Lagtekniskt bör det lösas på samma sätt som vad gäller brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Det innebär att det i 5 kap. 5 § LKP föreskrivs att vid brott enligt 1 a–1 c §§ skall bestämmelserna om förverkande i 16–18 §§ och bestämmelsen om talan i 33 § smugglingslagen tillämpas.

Sammanfattning och ikraftträdande

Det föreslås alltså att den som uppsåtligen emballerar, transporterar, förvarar, döljer, bearbetar, förvärvar eller överlåter punktskattepliktiga varor som har varit föremål för skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69) skall dömas, om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi, för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor. Detta gäller dock inte om ansvar kan utdömas enligt 5 kap. 1 § LPK eller

lagen (2000:1225) om straff för smuggling. Den nya straffbestämmelsen tas in i LPK.

Det nya brottets straffskala skall vara böter eller fängelse i högst två år eller om brottet är grovt fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Är gärningen ringa skall den dock inte medföra ansvar. Försök, förberedelse och stämpling till grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor skall vara straffbart. Den som inte inser men har skäligen anledning att anta att de punktskattepliktiga varorna varit föremål för brott döms till böter. I ringa fall skall ansvar inte dömas ut. Punktskattepliktiga varor, eller sådan varas värde, som varit föremål för brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor skall kunna förverkas. Detsamma skall gälla vid utbyte av sådant brott och vad någon tagit emot som ersättning för kostnader i samband med det nya brottet, eller värdet av det mottagna om mottagandet utgör brott enligt LPK. Därtill får egendom som har använts som hjälpmedel vid brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor förklaras förverkad, om förverkandet behövs för att förebygga brott enligt den nya bestämmelsen eller om det annars finns skäl till det. I likhet med vad som gäller för brott enligt 5 kap. 1 § LPK, bör smugglingslagens förverkandebestämmelser göras tillämpliga på det nya brottet.

Förslagen föranleder en ändring i 5 kap. 5 § LPK. Dessutom införs tre nya paragrafer i 5 kap. LPK, nämligen 1 a–1 c §§. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2005.

8 Tullverkets förundersökningsrätt

Regeringens förslag: Tullverket ges förundersökningsrätt till skattebrott som rör införsel av punktskattepliktiga varor enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi och för vilka deklaration skall lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen samt för vilka deklaration inte lämnats. Vidare ges Tullverket befogenhet att använda tvångsmedel i utredningar om sådana skattebrott.

Promemorians förslag: Stämmer i sak överens med regeringens.

Remissinstanserna: Nästan alla remissinstanser instämmer i eller har inget att erinra mot promemorians förslag. *Ekobrottsmyndigheten (EBM)* har lämnat den allmänna synpunkten att det ur brottsbekämpnings-synpunkt vore en klar fördel om skyldigheten att lämna deklaration till behörig myndighet knöts till en tidpunkt, nämligen införseln till Sverige. EBM konstaterar att en komplikation som då skulle uppstå är att Skatteverket inte finns vid införseltillfällena och myndigheten anser därför att det fortsatta lagstiftningsarbetet bör analysera om Tullverket som ombud för Skatteverket skulle kunna ha uppgiften att ta emot deklarationer vid införsel av varorna. *Juridiska Fakulteten vid Lunds universitet* ifrågasätter varför Tullverkets befogenheter att utreda brott mot skattebrottslagen just skall röra cigaretter. Fakulteten anför vidare bl.a. att en konsekvens av förslaget kan bli att utredningar och förundersökningar bollas mellan olika myndigheter, såsom Tullverket,

Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten och Internationella åklagarkamrarna.

Skälen för regeringens förslag

Bör Tullverkets förundersökningsrätt utvidgas?

Skatteundandraganden som före den 1 maj 2004 bestraffades som tullbrott enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) är numer straffbara som skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69). Det innebär ingen förändring när det gäller straffbarhet och straffvärde men däremot att Tullverket inte längre har rätt att ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden som sker i trafiken med de nya medlemsländerna. Tullverkets kunskaper och resurser har alltså sedan den 1 maj 2004 inte kunnat användas för att bekämpa skatteundandragandena. Skatteundandragandena utreds och beivras numer av polis och åklagare utan bistånd av Tullverket. Utvidgningen av EU har alltså, till följd av vår nationella lagstiftning, lett till att viktiga kunskaper och resurser inte längre används i den brottsbekämpande verksamheten. Det har försämrat möjligheterna att ingripa straffrättsligt mot skatteundandragandena. Denna försämring uppvägs endast delvis av att Tullverket numer i stället kan ingripa straffrättsligt med stöd av straffbestämmelsen om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor och de därtill knutna befogenheterna att inleda förundersökning och använda tvångsmedel. Frågan är om Tullverket på nytt bör ges befogenhet att ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden som sker i trafiken med de nya medlemsländerna. Med andra ord om Tullverket bör ges befogenhet att ingripa mot skatteundandraganden i den EU-interna trafiken.

Det är främst effektivitetsskäl som ligger bakom Tullverkets rätt att inleda och leda förundersökningar om brott enligt smugglingslagen och vissa andra brott som rör införsel eller utförsel av varor. En rimlig utgångspunkt för bedömningen av om Tullverkets förundersökningsrätt bör utvidgas är därför om det skulle leda till högre effektivitet i brottsbekämpningen. Högre effektivitet uppnås om förundersökningsrätten utvidgas till brott där Tullverket har god kunskap om de regler som straffsanktioneras genom brottet och den brottsliga verksamheten på området. För att effektiviteten skall bli bättre bör det också röra sig om brott som Tullverket regelbundet upptäcker i sin kontrollverksamhet. Givetvis får högre effektivitet inte uppnås på bekostnad av försämrad rättssäkerhet. Utgångspunkten bör alltså vara att Tullverkets förundersökningsrätt endast bör utvidgas om det skulle leda till högre effektivitet i brottsbekämpningen utan att rättssäkerheten försämrats.

Som redogörs för i avsnitt 6 kommer en stor del av de cigaretter som förs in till Sverige utan att skatt betalas från de nya medlemsländerna, främst från de baltiska länderna och Polen. Denna illegala trafik har Tullverket sedan lång tid tillbaka arbetat med att kartlägga genom spaning och annan underrättelseverksamhet. Tullverket har också ett väl utvecklat internationellt kontaktnät för att bekämpa brottsligheten. Därutöver har naturligtvis Tullverket genom brottsutredningar skaffat sig god kunskap om vilka metoder som används i den brottsliga verk-

samheten och hur olika nätverk arbetar för att i organiserad form illegalt föra in cigaretter till Sverige. Sammanfattningsvis har alltså Tullverket stor kunskap om brottsligheten på området och det skulle därför öka effektiviteten i brottsbekämpningen om Tullverkets befogenheter att inleda förundersökning och använda tvångsmedel även omfattade skatteundandraganden i den EU-interna trafiken. Det skulle dessutom leda till att Tullverkets resurser kunde utnyttjas i den brottsbekämpande verksamheten, vilket givetvis också skulle främja effektiviteten.

En annan omständighet som talar för att effektiviteten i den brottsbekämpande verksamheten skulle öka om Tullverket gavs befogenhet att ingripa mot skatteundandraganden i den EU-interna trafiken är att Tullverket har goda möjligheter att upptäcka skatteundandragandena i sin kontrollverksamhet.

Att det finns anledning att anta att ett skattebrott som rör punktskatter begåtts konstateras normalt vid en skattekontroll enligt skattebetalningslagen (1997:483, SBL), t.ex. vid en revision. Normalt är det alltså Skatteverket som konstaterar att det finns anledning att anta att ett skattebrott begåtts. SBL innehåller dock inga bestämmelser om kontroll av förflyttningar av punktskattepliktiga varor utan den delen av punktskattekontrollen regleras i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineralolja-produkter (LPK) och den delen av kontrollen ansvarar Tullverket för. Skatteundandraganden i trafiken med de nya medlemsländerna kommer sannolikt många gånger att upptäckas vid en transportkontroll enligt LPK. Det är därför effektivt att ge Tullverket befogenhet att ingripa straffrättsligt mot skatteundandragandena.

Enligt LPK har Tullverket under vissa förutsättningar befogenhet att besluta om skatt på punktskattepliktiga varor som omhändertagits i kontrollverksamheten. Tullverket har därför god kännedom om det regelverk som reglerar uttaget av skatt på varor som förflyttas inom EU. Detta i kombination med Tullverkets långa erfarenhet av brottsutredande verksamhet gör att Tullverket är väl lämpat att utföra förundersökningar om skatteundandraganden i den EU-interna trafiken.

Mot bakgrund av ovan angivna förhållanden kan det konstateras att bekämpandet av skatteundandraganden i den EU-interna trafiken skulle bli effektivare om Tullverket fick befogenheter att besluta om och leda förundersökningar och använda straffprocessuella tvångsmedel i fråga om vissa brott enligt skattebrottslagen. Tullverket har lång erfarenhet av att utreda brott och använda straffprocessuella tvångsmedel i brottsutredningar. Från rättssäkerhetssynpunkt finns det därför knappast några invändningar mot att utvidga Tullverkets förundersökningsrätt och rätt att använda tvångsmedel till vissa brott enligt skattebrottslagen. Det bör påpekas att utvidgade befogenheter för Tullverket inte innebär någon begränsning av polisens brottsutredande befogenheter utan endast att även Tullverkets kunskaper och resurser kan användas i den brottsutredande verksamheten. Med hänsyn till det nu sagda bör Tullverkets ges befogenheter att inleda och leda förundersökningar och använda straffprocessuella tvångsmedel beträffande vissa brott enligt skattebrottslagen. I det följande behandlas frågan om vilka brott som förundersökningsrätten och rätten att använda tvångsmedel bör omfatta.

Vilka brott enligt skattebrottslagen bör en utvidgad förundersökningsrätt omfatta?

Frågan om Tullverkets befogenhet att inleda förundersökning och använda tvångsmedel bör utvidgas till vissa brott enligt skattebrottslagen har väckts mot bakgrund av skatteundandraganden som rör främst cigaretter. Som nämns i avsnitt 4 finns det inom EU en gemensam beskattningsordning för alkoholvaror, tobaksvaror och mineralolje-produkter (punktskattepliktiga varor). Där regleras i vilket land skatt skall betalas och av vem när varor förflyttas mellan medlemsländerna. Beskattningsordningen innehåller också ett kontrollsystem baserat på ledsagardokument och säkerhet. Kontrollsystemet är gemensamt för samtliga varor som omfattas av beskattningsordningen. Genom LPK kontrolleras att skyldigheterna att upprätta ledsagardokument och ställa säkerhet för skattens betalning efterlevs och genom brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor straffsanktioneras dessa skyldigheter. De administrativa kontrollbefogenheterna i LPK gäller för alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Även brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor omfattar samtliga produkter. Mot den bakgrunden bör Tullverkets brottsutredande befogenheter inte enbart utvidgas till brott enligt skattebrottslagen som rör tobaksvaror utan även till brott som rör alkoholvaror och mineraloljeprodukter.

Att befogenheterna kommer att utvidgas till brott enligt skattebrottslagen som rör alkoholvaror kommer sannolikt få ganska liten eller ingen praktisk betydelse alls. Det beror på att införseln av alkoholdrycker och teknisk sprit är reglerad. Det krävs nämligen rätt enligt alkohollagen (1994:1738) eller lagen (1961:181) om försäljning av teknisk sprit för att få föra in alkoholvaror. I båda lagarna görs undantag för alkoholvaror som förs in av resande för privat bruk. Den som för in alkoholvaror i strid med nämnda införselvillkor kan dömas för smuggling. Även om den straffbara gärningen i fråga om smuggling inte är att skatt undandragits, gör smugglingsbrottet det möjligt för Tullverket att ingripa straffrättsligt mot illegal införsel av alkoholvaror från andra EU-länder. Eftersom den som för in alkoholvaror i syfte att undandra skatt sannolikt sällan har rätt att föra in varorna, har Tullverket alltså redan i dag befogenheter att ingripa mot införseln. Det som nu föreslås innebär i praktiken enbart att Tullverket ges befogenhet att ingripa även på den grunden att det finns misstanke om att skatt undandragits.

De utvidgade befogenheterna kommer dock sannolikt att få viss betydelse beträffande brott enligt skattebrottslagen som rör mineraloljeprodukter. Illegal införsel av mineraloljeprodukter är nämligen ett betydande problem i norra Sverige. Det rör sig om finskt rödmärkt eldningsolja som förs in till Sverige utan att skatt betalas.

Tullverket har i dag befogenheter att inleda och leda förundersökningar och använda tvångsmedel för att utreda brott enligt smugglingslagen. Motsvarande befogenheter har Tullverket beträffande brott enligt vissa i smugglingslagen särskilt angivna författningar om brottet rör införsel eller utförsel av varor. En rimlig utgångspunkt är därför att Tullverket bör ges befogenhet att utreda brott enligt skattebrottslagen som rör införsel av punktskattepliktiga varor. Svensk punktskatt skall inte betalas när punktskattepliktiga varor förs ut från Sverige. Däremot kan en

utförelse av varor leda till återbetalning av skatt som betalats i Sverige. Brott enligt skattebrottslagen kan därför i princip inte förekomma om varorna verkligen förs ut ur landet varför det saknas skäl att låta förundersökningsrätten omfatta skattebrott som rör utförelse av punkt-skattepliktiga varor.

Tullverkets befogenheter att inleda och leda förundersökningar och använda tvångsmedel i brottsutredningar bör dock inte utvidgas generellt till alla brott enligt skattebrottslagen som rör införelse av punkt-skattepliktiga varor. Vilka brott enligt skattebrottslagen som Tullverkets brottsutredande befogenheter bör utvidgas till bör nämligen styras av vilka brott Tullverket kan upptäcka i sin kontrollverksamhet. Det bör därför röra sig om brott enligt skattebrottslagen som regelmässigt är fullbordade när Tullverket genomför kontroller enligt LPK.

Deklarationsbestämmelserna för punkt-skatt innebar tidigare i fråga om införelse från andra EU-länder att deklaration alltid skulle lämnas senare än tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Det innebar i sin tur att reglerna i skattebrottslagen om underlåtenhet att lämna deklaration i princip inte var tillämpliga när varor påträffades vid en transportkontroll i samband med en införelse. I syfte att göra det möjligt att tillämpa skattebrottslagen i nu aktuella fall har dock deklarationstiderna tidigare lagts för vissa skattskyldiga (prop. 2002/03:10 s. 71–75).

Deklarationstiderna har tidigare lagts för vissa skattskyldiga som för in punkt-skattepliktiga varor från andra EU-länder utan att iaktta vissa gemensamma regler om förfarandet för beskattningen. I dessa fall skall deklaration lämnas in senast vid den skattepliktiga händelsen, dvs. senast vid införelsen eller påbörjandet av leveransen från det andra EU-landet.

I fall där deklaration skall lämnas senare än vid den skattepliktiga händelsen, dvs. i alla andra fall än de nyss behandlade, kommer det nästan undantagslöst att inte vara möjligt att tillämpa skattebrottslagen då varor påträffas vid en transportkontroll. I dessa fall kommer skattebrott att upptäckas vid skatterevisioner och annan kontroll, dvs. brotten kommer att upptäckas av Skatteverket. Tullverket bör därför endast ges brottsutredande befogenheter avseende brott enligt skattebrottslagen som rör införelse av punkt-skattepliktiga varor från andra EU-länder för vilka deklaration skall lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen.

Eftersom deklaration för punkt-skattepliktiga varor som förs in från andra EU-länder inte skall lämnas till Tullverket utan till Skatteverket kan det ifrågasättas om Tullverket bör ges brottsutredande befogenheter beträffande brott enligt skattebrottslagen som rör oriktiga uppgifter i deklarerationer m.m. Syftet med att tidigare lägga deklarationstiderna för vissa skattskyldiga var att skattebrottslagen skulle kunna tillämpas när det vid en transportkontroll konstateras att deklaration inte lämnats. Om deklaration lämnats är det vidare Skatteverket som skall granska om deklarationen innehåller någon oriktig uppgift. Med hänsyn till det nu sagda bör Tullverkets befogenheter att inleda och leda förundersökningar och använda tvångsmedel i brottsutredningar endast utvidgas till brott enligt skattebrottslagen som rör införelse av punkt-skattepliktiga varor från andra EU-länder för vilka deklaration skall lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen och för vilka deklaration inte lämnats i rätt tid. Det innebär att befogenheterna endast kommer att omfatta brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen med nyss angivna begränsningar. Övriga brott

enligt skattebrottslagen som kan röra punktskattepliktiga varor kan Tullverket i praktiken inte upptäcka vid kontroller enligt LPK, vilket antingen beror på att brotten inte är fullbordade när kontrollerna utförs eller på att Tullverket vid kontrollerna inte kan få fram tillräckliga uppgifter för att konstatera att brott kan ha begåtts. Från effektivitetssynpunkt är det alltså tillräckligt att föreslå att Tullverket skall ges befogenheter att inleda och leda förundersökningar och använda tvångsmedel i brottsutredningar beträffande brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen och som rör införsel av punktskattepliktiga varor från andra EU-länder, om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi, för vilka deklaration skall lämnas senast vid den skattepliktiga och för vilka deklaration inte lämnats i rätt tid. Regeringen anser mot bakgrund av det anförda att det däremot inte finns skäl till, såsom Ekobrottsmyndigheten ansett, att i lagstiftningsärendet analysera om Tullverket som ombud för Skatteverket skulle kunna ha uppgiften att ta emot deklarationer vid införsel av varorna.

I det följande behandlas frågan om vilka tvångsmedel Tullverket bör få använda i brottsutredningarna.

Vilka tvångsmedel skall Tullverket få använda i utredningar om skattebrott?

Som redan slagits fast bör Tullverket inte bara ges befogenhet att inleda och leda förundersökningar beträffande vissa skattebrott utan även befogenhet att använda tvångsmedel när skattebrott utreds. Frågan är dock vilka tvångsmedel Tullverket bör ges befogenhet att använda. En rimlig utgångspunkt för bedömningen är att befogenheterna inte bör vara mer omfattande än de befogenheter som Tullverket har enligt smugglingslagen. I överensstämmelse med vad som gäller för utredningar om brott enligt LPK bör befogenheterna snarare vara något snävare än de befogenheter som följer av smugglingslagen.

När det gäller frågan om vilka tvångsmedel som bör komma i fråga är det ganska självklart att vissa tvångsmedel som får användas vid utredningar om brott enligt smugglingslagen inte behövs för att utreda skattebrott. Det rör sig om kroppsbesiktning och befogenhet att besluta om kroppsvisitation av varje resande som kommer med ett visst transportmedel (särskild kontroll). Däremot bör en tjänsteman vid Tullverket ges samma befogenhet som en polisman att enligt rättegångsbalken besluta om kroppsvisitation eftersom det kan finnas behov av att söka efter handlingar m.m. som kan vara av betydelse för utredningen om skattebrott. Att Tullverket ges samma befogenhet som en polisman i fråga om kroppsvisitation, men inte i fråga om kroppsbesiktning, stämmer överens med den ordning som gäller för brottsutredningar enligt LPK.

I likhet med vad som gäller enligt LPK bör en tjänsteman vid Tullverket även ges samma befogenhet som en polisman att enligt rättegångsbalken gripa den som misstänks för nu aktuella skattebrott och att besluta om beslag och husrannsakan.

Det bör avslutningsvis påpekas att de förutsättningar som enligt rättegångsbalken gäller för gripande, beslag, husrannsakan och kroppsvisitation givetvis även gäller för Tullverkets utredningar av skattebrott. Befogenheterna att använda tvångsmedel i skattebrottsutredningar ut-

vidgas alltså inte, utan vad som föreslås är endast att en tjänsteman vid Tullverket skall ges samma befogenhet som en polisman att enligt rättegångsbalken besluta om gripande, beslag, husrannsakan och kroppsvisitation i utredningar om skattebrott som rör införsel av punktskattepliktiga varor för vilka deklaration skall lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen och för vilka deklaration inte lämnats i rätt tid. Detta påverkar givetvis inte polisens befogenheter.

Sammanfattning och ikraftträdande

Det föreslås alltså att Tullverket skall ges befogenheter att inleda och leda förundersökningar och att använda tvångsmedel i utredningar av skattebrott som rör införsel av punktskattepliktiga varor från andra EU-länder för vilka deklaration skall lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen och för vilka deklaration inte lämnats i rätt tid. Befogenheterna att använda tvångsmedel skall motsvara de befogenheter som Tullverket har i dag vid utredningar av brott enligt LPK.

Förslagen föranleder ändringar i 1 § smugglingslagen och 1 § skattebrottslagen. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2005.

9 Räkna vid skyldighet att betala energiskatt i vissa fall

Regeringens förslag: Räkna skall tas ut om ett företag sedermera skall beskattas för den elektriska kraft som förbrukats utan skatt inom ramen för ett program för energieffektivisering.

Bakgrunden till regeringens förslag: I regeringens proposition 2003/04:170 föreslås en lag om program för energieffektivisering. Propositionen innehåller också förslag om ändringar i lagen (1994:1776) om skatt på energi som innebär att elektrisk kraft som förbrukats i sådan verksamhet som omfattas av ett program för energieffektivisering skattebefrias. Riksdagen har i huvudsak beslutat i enlighet med regeringens förslag (bet. 2004/05:NU7, rskr. 2004/05:90).

Enligt lagen om skatt på energi skall de företag som inte uppfyllt sina åtaganden inom ramen för programmet göras skattskyldiga för den kraft som förbrukats i sådan verksamhet som omfattas av programmet. Det samma gäller om ett godkännande att delta i ett program återkallats. Skattskyldigheten inträder vid tidpunkten för tillsynsmyndighetens beslut om att åtagandena enligt programmet inte uppfyllts eller vid myndighetens beslut att återkalla ett godkännande att delta i programmet.

Skälen för regeringens förslag: Räkna tas normalt inte ut för tiden innan skyldigheten att betala skatt inträder. Om ett företag skall beskattas för den elektriska kraft som förbrukats utan skatt med anledning av att åtaganden inom ramen för programmet inte uppfyllts eller godkännandet att delta i programmet återkallats, är dock avsikten att den ekonomiska fördel som det innebär att betala skatten vid en senare tidpunkt än vad som skulle varit fallet utan skattebefrielse skall beaktas vid skatteuttaget.

Hänsyn måste således tas till att skatten skjuts upp för det företag som skall beskattas i efterhand. Ränta bör därför tas ut för den period som skattebefrielsen utgått, dvs. för tiden innan skattskyldighetens inträde.

Ränta i energibeskattnings-sammanhang tas ut med stöd av bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483). Dessa bestämmelser avser dock situationer där det finns en skattskyldig under den period som beskattningsbeslutet avser. Eftersom skattskyldighet uppkommer först efter det att tillsynsmyndigheten för programmet beslutat att åtagandena inte uppfyllts eller att återkalla godkännandet att delta i programmet, kan nuvarande bestämmelser om ränta inte tillämpas för den tid kraften varit skattebefriad.

En ny paragraf om uttag av ränta bör därför enligt regeringens mening införas i skattebetalningslagen innebärande att vid beskattningsbeslut som grundas på tillsynsmyndighetens beslut att åtagandena i ett program för energieffektivisering inte uppfyllts eller att återkalla godkännandet att delta i ett program, skall ränta tas ut från skattebefrielsens början.

Skattebefrielsen för elektrisk kraft som förbrukats inom ramen för ett program om energieffektivisering kan ges antingen genom att ett avdrag görs för skatten i leverantörens punktskattedeklaration eller genom att skatten återbetalas till förbrukaren. Den som i egenskap av producent eller leverantör är skattskyldig för elektrisk kraft gör avdrag i sin punktskattedeklaration för sin egen förbrukning av elektrisk kraft inom ett sådant program. Den som är godkänd skattebefriad förbrukare med anledning av deltagande i ett program för energieffektivisering får köpa elektrisk kraft utan skatt från en elleverantör. Leverantören gör avdrag för skatten på dessa leveranser i sin punktskattedeklaration. Den som inte är skattskyldig (producent eller leverantör) och inte heller är godkänd som skattebefriad förbrukare, får ansöka om återbetalning av skatten hos Skatteverket.

Ränteberäkning måste således utgå från olika tidpunkter beroende på vilket förfarande som använts vid skattebefrielsen. Om befrielse getts genom ett avdrag i leverantörens punktskattedeklaration, kan ränta beräknas från tidpunkten för när skatten skulle ha betalats om avdrag inte gjorts för skatten i deklarationen. Om skatten återbetalats till förbrukaren kan räntan beräknas från tidpunkten för det tidigare beslutet att återbetala skatten.

I de fall den elektriska kraften förbrukats av den som gjort avdrag i den egna punktskattedeklarationen kan tidpunkten för ränteberäkningen fastställas utifrån tidigare avlämnade punktskattedeklarationer. Motsvarande gäller i de fall där den elektriska kraften förbrukats av någon som är godkänd skattebefriad förbrukare. I dessa fall kan beskattningsmyndigheten med stöd av uppgifter från leverantören fastställa tidpunkten för när ränta skall börja tas ut. Om det inte är möjligt att med föreläggande förmå leverantören att lämna nödvändiga uppgifter får räntan beräknas från och med dagen efter förfallodagen för betalning av skatt i den senaste punktskattedeklaration där avdrag kan antas ha gjorts av leverantören. Därmed minimeras risken för att påföra den skattskyldige ränta med för högt belopp. Om skattebefrielsen uppnåtts genom återbetalning kan dagen efter dagen för beslutet om återbetalning ligga till grund för ränteberäkningen.

Vid efterbeskattning, anstånd med att betala skatt eller vid omprövning av ett skattebeslut tas ränta ut med en räntesats som motsvarar den s.k. basräntan. Basräntan har de senaste åren varierat mellan 2 och 5 procent. För närvarande är basräntan 2 procent. Ränta i samband med att skatt tas ut för elektrisk kraft som varit skattebefriad med anledning av deltagande i program för energieffektivisering, kan lämpligen beräknas på samma sätt.

Förslaget föranleder att det införs en ny paragraf, 19 kap. 7 a §, i skattebetalningslagen. Bestämmelsen föreslås träda i kraft den 1 juli 2005. Bestämmelsen föreslås endast tillämpas för tiden från och med ikraftträdandet. Om ett företag har påbörjat ett deltagande i ett program för energieffektivisering innan den föreslagna tidpunkten för ikraftträdandet, utgår således ränta från bestämmelsens ikraftträdande och inte från tidpunkten för när skatten skulle ha betalats eller tidpunkten för beslutet att återbetala skatten.

10 Utförelse av tuggtobak

Regeringens förslag: Skatt skall inte betalas för tuggtobak som har levererats till köpare i ett annat EG-land.

Skälen för regeringens förslag: Enligt gällande bestämmelser i lagen (1994:1563) om tobaksskatt kan den som är skattskyldig för snus och tuggtobak inte göra avdrag eller begära återbetalning av skatt på snus och tuggtobak som har levererats till köpare i ett annat EG-land. Swedish Match AB har i en skrivelse till Finansdepartementet (dnr Fi2004/3710) begärt att en sådan möjlighet skall införas i lagen om tobaksskatt.

Artikel 8 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/37/EG av den 5 juni 2001 om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om tillverkning, presentation och försäljning av tobaksvaror stadgar att medlemsstaterna skall förbjuda utsläppandet på marknaden av tobak för användning i munnen. Förbudet infördes ursprungligen genom rådets direktiv 92/41/EEG av den 15 maj 1992 om ändring av direktiv 89/622/EEG om tillnärmning av medlemsstaternas lagar och andra författningar om märkning av tobaksvaror. Tobak för användning i munnen definierades i direktiv 92/41/EEG som "alla produkter för användning i munnen, utom sådana som är avsedda att rökas eller tuggas, och som helt eller delvis är framställda av tobak i pulver- eller partikelform eller i någon kombination av dessa former – särskilt i portionspåsar eller porösa påsar – eller i en form som påminner om livsmedel". Definitionen av tobak för användning i munnen överfördes ordagrant till det nya direktivets artikel 2.4. Vid tillträdet till unionen beviljades Sverige enligt artikel 151 i Anslutningsakten för Österrike, Finland och Sverige undantag från snusförbudet. Enligt Anslutningsakten skulle Sverige vidta de åtgärder som behövdes för att säkerställa att varan inte släpptes ut på marknaden i de medlemsstater där direktiv 89/622/EEG och 92/41/EEG var tillämpliga fullt ut. Sverige har genom förordningen (1994:1266) om förbud mot export av snus infört ett förbud

att exportera snus till en medlemsstat i Europeiska unionen som utfärdat förbud mot att varorna släpps ut på marknaden.

Förbudet mot försäljning av snus i direktiv 2001/37/EEG har nyligen prövats av EG-domstolen, mål C-210/03 och C-434/02. Domstolen har kommit fram till att det existerande förbudet mot försäljning av snus inom gemenskapen är förenligt med gemenskapsrätten och det kommer därför att fortsätta att gälla. Med anledning härav finner regeringen inte skäl att föreslå någon möjlighet till avdrag eller återbetalning av skatt för försäljning av snus till ett annat EG-land. Däremot finner regeringen att det finns skäl för att medge en sådan möjlighet för skatt på tuggtobak som har levererats till köpare i ett annat EG-land.

Regeringen föreslår att en möjlighet att göra avdrag eller begära återbetalning av skatt på tuggtobak som har levererats till köpare i ett annat EG-land införs i 40 § lagen om tobaksskatt, samt i en ny 40 a § samma lag. Bestämmelsen föreslås träda i kraft den 1 juli 2005. Dessutom föreslås vissa rubrikändringar i lagen om tobaksskatt i syfte att förtydliga lagen.

11 Offentlig-finansiella och andra effekter

11.1 Lagförslagen beträffande förbättrade möjligheter att ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden avseende alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter

Regeringens bedömning: Lagförslagen anses inte ge upphov till ökade kostnader för vare sig Tullverket, domstolar eller andra myndigheter.

Promemorians bedömning: Stämmer överens med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Sundsvall* anser att sammantaget kommer ett genomförande av förslagen sannolikt att innebära en ökad belastning för såväl allmän domstol som allmän förvaltningsdomstol samt noterar att förslaget är ett av många som under senare år inneburit att de allmänna förvaltningsdomstolarna belastas ytterligare utan att ökade resurser ställs till förfogande. *Rikspolisstyrelsen* poängterar att varje nykriminalisering innebär ytterligare arbetsuppgifter jämte därmed förenade kostnadsökningar och prioriteringsproblem för polisen och anför att det synes vara fallet även med de aktuella förslagen. Styrelsen delar därför inte bedömningen att polisen endast kommer att drabbas av en försumbar ökning av arbetsbördan. *Domstolsverket* har inget att erinra mot förslagen eller promemorians innehåll i övrigt.

Skälen för regeringens bedömning: I lagrådsremissen föreslås att den som uppsåtligen tar befattning med punktskattepliktiga varor som varit föremål för brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen (1971:69) skall dömas för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor till böter eller fängelse i högst två år. För grovt brott är straffskalan fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Detta leder även till att det på nytt införs

en möjlighet att förverka t.ex. cigaretter som varit föremål för sådana skatteundraganden.

Dessutom föreslås att Tullverket skall få befogenheter att inleda och leda förundersökningar och använda straffprocessuella tvångsmedel beträffande skattebrott som rör införsel av punktskattepliktiga varor från andra EU-länder för vilka deklaration skall lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen och för vilka deklaration inte lämnats.

Genom förslagen återställs i mångt och mycket den ordning avseende skatteundraganden på cigaretter, alkohol och mineraloljor som gällde före utvidgningen av EU den 1 maj 2004. Som redogörs för i avsnitt 6 innebar utvidgningen att möjligheterna att ingripa straffrättsligt mot skatteundraganden i trafiken med de nya medlemsländerna allvarligt försämrades. Tullverket förlorade sina befogenheter att utreda skatteundragandena och det blev i princip straffritt att ta befattning med bl.a. cigaretter på vilka tobaksskatt undandragits. Vidare försvann möjligheten att förverka t.ex. cigaretter som varit föremål för sådana skatteundraganden. Det är detta som nu åtgärdas och en rimlig utgångspunkt vid bedömningen av förslagets effekter är därför förhållandena före den 1 maj 2004.

Förslagen innehåller dock vissa nyheter i förhållande till vad som gällde före den 1 maj 2004. Tullverkets brottsutredande befogenheter omfattade före den 1 maj 2004 enbart skatteundraganden i trafiken med de nya medlemsländerna men inte skatteundraganden i trafiken med övriga medlemsländer. Den utvidgning av Tullverkets brottsutredande befogenheter som nu föreslås omfattar skatteundraganden i trafiken med samtliga medlemsländer och det är alltså en nyhet i förhållande till vad som gällde före den 1 maj 2004.

En annan nyhet i förhållande till vad som gällde före utvidgningen är att det straffbara området för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor inte bara omfattar tobaks- och alkoholvaror samt mineraloljeprodukter på vilka skatt undandragits i trafiken med de nya medlemsländerna, utan alla slags skatteundraganden – dvs. även fall där skatt undandragits genom inhemska transaktioner. Nytt är också att punktskattepliktiga varor som varit föremål för skatteundraganden kan förverkas oavsett i vilket sammanhang skatten undandragits.

Det som är nytt i förhållande till vad som gällde före den 1 maj 2004 är alltså att de föreslagna bestämmelserna är tillämpliga på skatteundraganden som sker i trafiken med andra medlemsländer än de nya och att brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor samt bestämmelsen om förverkande även omfattar inhemska skatteundraganden. Effekterna av dessa nyheter förväntas dock bli ringa eftersom merparten av skatteundragandena sker i trafiken med de nya medlemsländerna. Såväl Ekobrottsmyndigheten som Tullverket bedömer nämligen att merparten av skatteundraganden sker i trafiken med de nya medlemsländerna och att skatteundragandena i trafiken med övriga medlemsländer är förhållandevis begränsade (se avsnitt 6). Att t.ex. tobaksskatt undandras genom inhemska transaktioner är dessutom sällsynt. De effekter som förslagen kommer att ge upphov till kommer alltså nästan uteslutande att kunna hänföras till skatteundraganden på punktskattepliktiga varor i trafiken med de nya medlemsländerna.

I Tullverkets arbetsuppgifter ingick fram till den 30 april 2004 att utreda och beivra skatteundandragandena på punktskattepliktiga varor i trafiken med de nya medlemsländerna och olovlig befattning med sådana varor. Denna arbetsuppgift försvann i samband med utvidgningen men föreslås nu återkomma. Tullverkets anslag minskades dock inte med hänvisning till att verkets brottsutredande befogenheter beträffande nu aktuella skatteundandraganden försvann. Det innebär att Tullverkets anslag är dimensionerade utifrån vad som nu föreslås och att en eventuell ökning av utredningsinsatserna i förhållande till dagens situation ryms inom befintliga anslag.

I samband med utvidgningen den 1 maj 2004 blev det i princip straffritt att ta befattning med punktskattepliktiga varor på vilka skatt undandragits i trafiken med de nya medlemsländerna. Genom förslagen kommer sådan olovlig befattning att på nytt bli straffbar. Det kan leda till att dagens arbetsbörda för polis och åklagare ökar något. Det kommer dock sannolikt att röra sig om en försumbar ökning och det kommer hur som helst inte vara frågan om någon ökning jämfört med arbetsbördan före den 1 maj 2004. I likhet med vad som sagts ovan om Tullverkets anslag får, enligt regeringens mening, därför polisens och åklagarmyndigheternas anslag anses dimensionerade för vad som nu föreslås och en eventuell ökning av arbetsbördan i förhållande till dagens arbetsbörda ryms därför, till skillnad från hur Rikspolisstyrelsen har bedömt de ekonomiska konsekvenserna av förslagen, inom befintliga anslag.

Att det på nytt blir straffbart att ta befattning med punktskattepliktiga varor på vilka skatt undandragits i trafiken med de nya medlemsländerna kan leda till fler mål i de allmänna domstolarna. Hur många fler mål det kan bli är dock svårt att uppskatta. Det finns dock inget som talar för att åtalen för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor kommer att bli fler än motsvarande åtal före den 1 maj 2004. I enlighet med det resonemang som förts ovan anser regeringen därför, till skillnad mot Kammarrätten i Sundsvall, att en ökning av antalet mål – i förhållande till dagens tillströmning av mål – kan tas om hand med befintliga anslag.

Med hänsyn till det ovan förda resonemanget får även kriminalvårdens anslag anses dimensionerade för att ta hand om de fängelsestraff som döms ut enligt den nya straffbestämmelsen.

Det bör tilläggas att syftet med förslagen är att förstärka bekämpning av skatteundandraganden på punktskattepliktiga varor och att förslagen därför kan komma att minska samhällets kostnader för sådana skatteundandraganden. Det kan t.ex. röra sig om ett minskat utbud av cigaretter och finsk rödmärkt eldningsolja på den illegala marknaden.

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

11.2 Lagförslaget beträffande ränta vid skyldighet att betala energiskatt i vissa fall samt förslaget om ändring i lagen om tobaksskatt

Endast ett 60-tal företag beräknas uppfylla de villkor som krävs för att kunna omfattas av program för energieffektivisering. Intäkter i form av

ränta som tas ut om ett företag sedermera skall beskattas för den elektriska kraft som i ett tidigare skede förbrukats skattefritt i ett program, bedöms därför vara marginella. Den ökade arbetsbelastningen för Skatteverket får anses som ringa och regeringen bedömer att denna kostnad skall finansieras inom Skatteverkets anslag. Denna bedömning gäller även för den föreslagna ändringen i lagen om tobaksskatt. Dessutom bedöms att den föreslagna ändringen i lagen om tobaksskatt kommer att ha en mycket ringa finansiell effekt.

12 Författningskommentar

12.1 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

1 §

I ett nytt *tredje stycke* upplyses om att det i lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen) finns särskilda bestämmelser om förundersökning, tvångsmedel och åtal vid vissa brott enligt förevarande lag. Dessutom skall brottet röra skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi. Bakgrunden till bestämmelsen är att det föreslås att Tullverket skall ges brottsutredande befogenheter avseende vissa skattebrott som rör punktskattepliktiga varor och det nya brottet olovlig befatning med punktskattepliktiga varor. Den närmare regleringen av vilka typer av nyss nämnda brott befogenheterna skall omfatta finns inte här utan i 1 § smugglingslagen där Tullverkets brottsutredande befogenheter regleras. Se därför kommentaren till 1 § smugglingslagen.

Smugglingslagen innehåller både bestämmelser om straff och straffprocess. I andra stycket 1 föreskrivs att förevarande lag inte är tillämplig i fråga om gärningar som är belagda med straff i smugglingslagen. Omfattas en gärning av straffbestämmelserna i smugglingslagen är den här lagen alltså inte tillämplig. Syftet med bestämmelsen i andra stycket 1 är att lösa problem med brottskonkurrens. Med andra ord peka ut vilken lag som skall tillämpas när en gärning faller in under båda lagarnas straffbestämmelser. Vad som nu föreskrivs i det nya *tredje stycket* är dock att smugglingslagens straffprocessuella bestämmelser skall tillämpas på vissa gärningar som är straffbelagda i den här lagen. Den nya bestämmelsen reglerar alltså något annat än bestämmelsen i andra stycket 1.

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

5 kap.

1 a §

Första stycket

Genom bestämmelsen införs ett nytt brott – *olovlig befattning med punktskattepliktiga varor*. Bestämmelsen straffbelägger viss befattning med tobaks- och alkoholvaror samt mineraloljeprodukter som varit föremål för brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen (skattebrott). Med tobaksvaror förstås cigaretter, cigarrer, cigariller och röktoak. Dessa varor definieras i 1 a–e §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS). Eftersom lagförslagen avser de harmoniserade punktskatterna (se avsnitt 4), omfattas därför t.ex. inte snus och tuggtoak av de nya straffbestämmelserna.

Enligt 1 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) skall alkoholskatt betalas för öl, vin och andra jästa drycker, mellanklassprodukter samt för etylalkohol som tillverkas här i landet, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importeras från tredje land. Vad som förstås med mineraloljeprodukter och hur dessa definieras framgår av lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE).

Uttrycket ”brott som avses i 2–4 §§” innebär att bestämmelsen således omfattar punktskattepliktiga varor som varit föremål för brotten skatteförseelse (3 §) och grovt skattebrott (4 §) i skattebrottslagen (1971:69).

Bakgrunden till och syftet med straffbestämmelsen behandlas i avsnitten 6 och 7.

För ansvar krävs att befattningen avser punktskattepliktiga varor som varit föremål för brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen och att skattebrottet rör skatt enligt LTS, LAS eller LSE. Bestämmelsen omfattar alltså endast punktskattepliktiga varor för vilka punktskatt inte redovisats eller redovisats på ett felaktigt sätt. Om punktskatt redovisats men inte mervärdesskatt är bestämmelsen inte tillämplig.

Att punktskatt betalats i något annat land hindrar inte att ansvar döms ut. Avgörande för ansvar är om de punktskattepliktiga varorna varit föremål för ett brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen, dvs. i fall svensk punktskatt redovisats.

Genom sista meningen i *första stycket* blir det nya brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor subsidiärt i förhållande till brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, samt gärningar som är belagda med straff enligt lagen (2000:1225) om straff för smuggling (smugglingslagen). Det innebär att ansvar enligt den här straffbestämmelsen inte skall dömas ut om gärningen är belagd med straff i 1 § denna lag, eller i smugglingslagen. Ändringen behandlas även i avsnitt 7.2.

I 1 § andra stycket skattebrottslagen föreskrivs att skattebrottslagen inte är tillämplig på gärningar som är belagda med straff enligt smugglingslagen. Om punktskatt skall betalas med anledning av en import och skatten skall betalas till Tullverket är smugglingslagen

tillämplig och skattebrottslagen skall då inte tillämpas. Den som undandrar skatt i sådana fall eller tar befattning med varor på vilka skatt undandragits i samband med import, döms i stället för tullbrott respektive olovlig befattning med smuggelgods enligt smugglingslagen. En utförligare redogörelse för i vilka fall smugglingslagen är tillämplig och inte förevarande lag finns i avsnitt 5.1.

Av 1 § andra stycket skattebrottslagen följer också att skattebrottslagen inte heller är tillämplig i fråga om gärningar som är belagda med straff i lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror (privatinförsellagen). Den som tar befattning med varor som varit föremål för brott enligt privatinförsellagen kan över huvud taget inte fällas till ansvar eftersom den bestämmelsen inte innehåller någon straffbestämmelse om olovlig befattning.

Konkurrens kan alltså inte uppkomma i förhållande till smugglingslagen eller privatinförsellagen. Genom den ovan redovisade subsidiaritetsklausulen löses den konkurrens som kan uppkomma i förhållande till brottet olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Övriga konkurrensfrågor behandlas vidare i avsnitt 7.2.

Förebilden för den nya straffbestämmelsen är straffbestämmelsen om olovlig befattning med smuggelgods i 12 § smugglingslagen. Den bestämmelsen kommenteras i propositionen En ny smugglingslag m.m. (prop. 1999/2000:124 s. 140–145).

I likhet med vad som gäller brottet olovlig befattning med smuggelgods gäller även här att uppräkningslistan av straffbara förfaranden är uttömmande. Det rör sig med andra ord inte om en exemplifiering. Den som hanterar en punktskattepliktig vara på något annat sätt än de sätt som anges i förevarande paragraf, t.ex. genom att röka cigaretter eller dricka alkohol, gör sig inte skyldig till brott enligt den här straffbestämmelsen. Den efterföljande hantering som är straffbar är alltså emballering, transporter, förvaring, döljande, bearbetning, förvärv och överlåtelse. Innebörden av dessa gärningar behandlas utförligt i propositionen En ny smugglingslag m.m. (prop. 1999/2000:124 s. 141–143). En skillnad i förhållande till smugglingslagen är att upplåtelse av panträtt i t.ex. tobaksvaror inte är en straffbar befattning.

För ansvar enligt straffbestämmelsen krävs uppsåt. Uppsåtet skall omfatta både själva befattningen och att tobaksvaran varit föremål för brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen. Om uppsåt inte kan styrkas kan ansvar dömas ut enligt andra stycket.

Den som döms för förbrottet, brott som avses i 2–4 §§ skattebrottslagen, skall inte också dömas för olovlig befattning. Det följer av allmänna straffrättsliga principer om s.k. skenbar lagkonkurrens; förbrottet sägs konsumera den efterföljande befattningen. Det finns dock inget som hindrar att ansvar enligt förevarande paragraf döms ut när det inte kan styrkas vem som begått förbrottet. En lagakraftvunnen dom avseende olovlig befattning med punktskattepliktiga varor utesluter dock att den dömde därefter döms för förbrottet (prop. 1999/2000:124 s. 143).

Straffskalan är böter eller fängelse i högst två år, vilket motsvarar straffskalan för brottet olovlig befattning med smuggelgods i 12 § smugglingslagen.

Andra stycket

De objektiva rekvisiten för ansvar enligt denna bestämmelse är desamma som enligt första stycket. Det är det subjektiva rekvisitet som skiljer sig. Det krävs nämligen inte att gärningsmannen inser att den punktskattepliktiga varan har varit föremål för brott som avses i 2–4 §§, utan här är det tillräckligt att han ”har skälig anledning att anta” att varan varit föremål för sådant brott. I likhet med vad som gäller enligt första stycket måste dock gärningsmannen ha uppsåt i förhållande till själva befattningen.

Uttrycket ”har skälig anledning att anta” anger det mått av oaktsamhet som krävs för ansvar. När det gäller innebörden av nämnda uttryck kan viss vägledning fås från tillämpningen av 12 § andra stycket smugglingslagen och 9 kap. 7 andra stycket 2 brottsbalken (prop. 1999/2000:124 s. 144).

Enligt 23 kap. 4 § första stycket brottsbalken skall ansvar som föreskrivs i brottsbalken för viss gärning ådömas inte bara den som utfört gärningen, utan även annan som främjat den med råd eller dåd. Där föreskrivs också att detsamma skall gälla beträffande i annan lag eller författning straffbelagd gärning, för vilken fängelse är föreskrivet. Med att fängelse är föreskrivet förstås att fängelse ingår i straffskalan; endast rena bötesbrott är undantagna (jfr prop. 1993/94:130 s. 27). Brott enligt förevarande stycke är ett rent bötesbrott och ansvar för medverkan kan därför inte komma i fråga. Däremot kan givetvis ansvar för medverkan till brott enligt första stycket dömas ut.

Tredje stycket

Här föreskrivs att gärningar som är ringa inte skall leda till ansvar. Huruvida en gärning är ringa får avgöras genom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i varje enskilt fall. För straffrihet bör krävas att gärningen framstår som bagatellartad. Om det är frågan om ett uppsåtligt brott (första stycket) eller ett oaktsamhetsbrott (andra stycket) bör påverka bedömningen av om gärningen skall betraktas som ringa. Vid oaktsamma brott bör kvantiteten punktskattepliktiga varor som befattningen omfattar vara avgörande för om gärningen är ringa. Är det i stället fråga om ett uppsåtligt brott bör hänsyn även tas till i vilket sammanhang den brottsliga gärningen begåtts. Uppsåtlig försäljning av cigaretter eller mineralolja på den illegala marknaden bör t.ex. regelmässigt medföra ansvar även om det rör sig om små mängder.

1 b §

I bestämmelsen finns en särskild straffskala för grova brott. Straffskalan är fängelse i lägst sex månader och högst fyra år, vilket motsvarar straffskalorna för grov olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor i 1 § förevarande lag.

I *andra stycket* ges exempel på omständigheter som särskilt skall beaktas vid bedömningen av om brottet är grovt. Omständigheterna är hämtade från bestämmelsen om grov olovlig befattning med smuggelgods i 13 § smugglingslagen. I stort sett samma omständigheter anges även som kvalifikationsgrunder för grovt skattebrott i 4 §. Det skall dock

påtalas att de grova brotten enligt smugglingslagen – och för övrigt även enligt skattebrottslagen – är straffskalan högst sex år.

Kvalifikationsgrunden ”mycket betydande belopp” tar sikte på den skatt som undandragits genom förbrottet. Eftersom brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor endast omfattar punktskattepliktiga varor på vilka punktskatt undandragits, skall vid bedömningen av om brottet är grovt hänsyn endast tas till hur mycket skatt som undandragits. Endast de varor som varit föremål för brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor kan ha betydelse vid denna bedömning. Det innebär att bedömningen skall utgå från den skatt som undandragits beträffande dessa varor.

Med kvalifikationsgrunden ”ingått som ett led i en brottslighet som utövas systematiskt eller i större omfattning” avses främst den s.k. organiserade brottsligheten. Det skall vara frågan om en organisation för distribution m.m. som är av sådan omfattning att befattningen av det skälet är att anse som grov (prop. 1999/2000:124 s. 145).

Vid bedömningen av om brottet är grovt skall, som framgår av de angivna kvalifikationsgrunderna, hänsyn inte bara tas till befattningen i sig utan även till förbrottet eller förbrotten. Om ett brott är grovt bör därför bedömas med utgångspunkt i såväl befattningen i sig som befattningen i ljuset av förbrottet eller förbrotten. Den som systematiskt eller i större omfattning förvärvar t.ex. tobaksvaror på vilka tobaksskatt undandragits, kan fällas till ansvar för grov olovlig befattning och det oavsett om tobaksvarorna varit föremål för olika skattebrott som var för sig inte är grova (prop. 1999/2000:124 s. 146).

1 c §

I denna bestämmelse straffbeläggs försök, förberedelse och stämpling till grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor. Skälen för kriminaliseringen redovisas i avsnitt 7.2.

Vad som förstås med försök, förberedelse och stämpling regleras i 23 kap. brottsbalken.

I propositionen En ny smugglingslag m.m. (prop. 1999/2000:124) behandlas gränsdragningen mellan fullbordat brott, försök och förberedelse när det gäller olovlig befattning med smuggelgods (s. 142). Det som sägs där är även giltigt för gränsdragningen mellan fullbordat brott enligt 1 b § och försök och förberedelse till sådant brott.

Straffskalan för försök, förberedelse och stämpling följer av 23 kap. 1 § andra stycket och 2 § tredje stycket brottsbalken. Straff för försök får t.ex. högst bestämmas till vad som gäller för fullbordat brott. I propositionen En ny smugglingslag m.m. redogörs för när det kan finnas skäl att anse att försök till brott har samma straffvärde som fullbordat brott (s. 146 och 147). Denna redogörelse är även giltig när det gäller att bestämma straffvärdet för försök till grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor.

5 §

Genom ett tillägg i *första stycket* skall samma regler om förverkande, förundersökning, tvångsmedel, kroppsvisitation samt bestämmelser om talan eller beslut om förverkande gälla för brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor, som för brottet olovlig förflyttning av

punktskattepliktiga varor. I propositionen Straffrättsliga sanktioner mot överträdelse av EG:s punktskatte regler för alkohol, tobak och mineralolja redovisas innebörden av bestämmelsen (prop. 2002/03:10, s. 114).

De befogenheter som Tullverket nu ges att använda tvångsmedel i utredningar av vissa brott enligt skattebrottslagen motsvarar de befogenheter som Tullverket har i dag vid utredningar av brott enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK). Det innebär att en tjänsteman vid Tullverket får samma befogenhet som en polisman att gripa den som misstänks för nu aktuella brott och att besluta om husrannsakan, kroppsvisitation och beslag i brottsutredningar. De förutsättningar som gäller enligt rättegångsbalken gäller för gripande, husrannsakan, kroppsvisitation och beslag gäller givetvis även för Tullverkets utredningar av vissa brott enligt skattebrottslagen.

I och med att det nya brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor införs i LPK, skall de befintliga bestämmelserna i LPK om förverkande även gälla för dessa punktskattepliktiga varor. Tullverket kommer således med stöd av 22 § smugglingslagen att kunna ta punktskattepliktiga varor i beslag på den grunden att varorna skäligen kan antas bli förverkade på grund av brott.

Att Tullverkets brottsutredande befogenheter nu utvidgas till vissa brott enligt skattebrottslagen påverkar inte polisens befogenheter att utreda de aktuella brotten utan innebär endast att brotten även får utredas av Tullverket.

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

1 §

Genom det nya *fjärde stycket* ges Tullverket befogenheter att inleda och leda förundersökningar och att använda tvångsmedel i utredningar om vissa brott enligt skattebrottslagen (1971:69). Befogenheterna omfattar skattebrott som rör införsel av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter från andra EU-länder för vilka deklaration skall lämnas senast vid den skattepliktiga händelsen och för vilka deklaration inte lämnats samt det nya brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor under förutsättning att de punktskattepliktiga varorna varit föremål för ett skattebrott av nyss nämnd typ. Skälen för att ge Tullverket brottsutredande befogenheter beträffande dessa brott enligt skattebrottslagen redovisas i avsnitt 8.

När det gäller punktskatt på alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter finns det två slags skattskyldiga som skall lämna deklaration senast vid den skattepliktiga händelsen, nämligen s.k. övriga skattskyldiga som inte ställt säkerhet för skattens betalning och distansförsäljare som inte företräds av en av Skatteverket godkänd representant. Deklarationstiderna regleras i 32 a § andra och tredje styckena skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Bestämmelserna om skattskyldighet för s.k. övriga skattskyldiga och distansförsäljare omfattar endast varor som förs in från andra EU-länder. De skattepliktiga händelser som skall deklarerats enligt 32 a § SBL andra och tredje styckena kan därför

inte avse något annat än varor som förts in till Sverige från andra EU-länder. Genom hänvisningen i fjärde stycket till nämnda bestämmelser i SBL uppnås alltså den avsedda avgränsningen av Tullverkets brottsutredande befogenheter. Som följer av den här bestämmelsen är Tullverkets brottsutredande befogenheter ytterligare avgränsade genom att befogenheterna endast omfattar skattebrott som rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi, där gärningen består i att den skatteskyldige underlåtit att lämna deklaration enligt 32 a § andra och tredje styckena SBL. Om deklaration lämnats har alltså Tullverket inte befogenhet att utreda om skattebrott begåtts genom att oriktiga uppgifter lämnats i deklarationen.

Uttrycket ”brott som avses i 2–4 §§” innebär att Tullverkets brottsutredande befogenheter även omfattar brotten skatteförseelse och grovt skattebrott i 3 respektive 4 § skattebrottslagen.

Eftersom det nya brottet olovlig befattning med punktskattepliktiga varor förs in i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK), får Tullverket även brottsutredande befogenheter avseende det nya brottet mot bakgrund av redan befintliga bestämmelser i LPK.

Skälen för att avgränsa Tullverket befogenheter på nu angivet sätt redovisas i avsnitt 8.

12.4 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

7 a §

Paragrafen, som är ny, innebär att ränta skall tas ut om ett företag sedermera skall beskattas för den elektriska kraft som förbrukats utan skatt med anledning av att åtaganden inom ramen för ett program för energi-effektivisering inte uppfyllts eller att ett godkännande att delta i ett sådant program återkallats.

I *första stycket* anges att ränta skall beräknas från dagen efter det att skatten skulle ha betalats om avdrag inte gjorts av leverantören. Om skatten återbetalats är utgångspunkten för ränteberäkningen i stället dagen efter beslutet om återbetalning.

Av *andra stycket* framgår att ränta tas ut med en räntesats som motsvarar basräntan.

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

40 §

Se kommentaren till paragrafen i avsnitt 10.

1 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebrottslagen (1971:69) dels att 1 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 4 a–c samt 18 och 19 §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*1 §¹

Denna lag gäller i fråga om skatt och, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt.

Lagen tillämpas inte i fråga om

1. gärningar som är belagda med straff i lagen (2000:1225) om straff för smuggling eller lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror, och

2. skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift.

I lagen om straff för smuggling finns särskilda bestämmelser om förundersökning, tvångsmedel och åtal vid

1. brott som avses i 2 §, om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi, och

2. brott enligt 4 a–4 c §§.

4 a §

Den som uppsåtligen emballerar, transporterar, förvarar, döljer, bearbetar, förvärvar eller överlåter tobaksvaror som varit föremål för brott som avses i 2 § döms, om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, för olovlig befattning med oeskattade tobaksvaror till böter eller fängelse i högst två år.

Om gärningsmannen inte inser men har skälig anledning att anta att tobaksvarorna varit föremål för brott, döms till böter.

Om gärningen är ringa, skall inte dömas till ansvar enligt första

¹ Senaste lydelse 2004:229.

4 b §

Om brott som avses i 4 a § första stycket är att anse som grovt, döms för grovt olovlig befattning med obeskattade tobaksvaror till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömning om brottet är grovt skall särskilt beaktas om tobaksvarorna varit föremål för brott som rör mycket betydande belopp eller om förfarande ingått som ett led i en brottslighet som utövas systematiskt eller i större omfattning.

4 c §

För försök, förberedelse och stämpling till grovt olovlig befattning med obeskattade tobaksvaror döms till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

18 §

Om det inte är uppenbart oskäligt, skall följande egendom förklaras förverkad

1. tobaksvaror, som varit föremål för brott som avses i 2 § och som rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller varornas värde,

2. utbyte av brott enligt 4 a–4 c §§.

Tobaksvaror som avses i första stycket 1 får inte förklaras förverkade, om varorna efter brottet förvärvats av någon som inte haft vetskap om eller skälig anledning att anta att tobaksvarorna varit föremål för brott som avses i första stycket 1.

Vid förverkande enligt första stycket 1 av tobaksvaror gäller inte bestämmelserna i 36 kap. 5 § första och andra styckena brottsbalken om hos vem förverkande får ske.

Egendom som använts som hjälpmedel vid brott enligt 4 a–4 c §§ får förklaras förverkad, om förverkandet behövs för att förebygga sådana brott eller det annars finns särskilda skäl till det. I stället för egendomen får dess värde förklaras förverkat. I 36 kap. 5 § brottsbalken finns bestämmelser om hos vem förverkande får ske och om särskild rätt till förverkad egendom.

I stället för att egendomen eller dess värde förverkas får rätten föreskriva att någon åtgärd vidtas med egendomen som förutsätter fortsatt missbruk av den. I sådana fall får dock även en del av egendomens värde förverkas.

Denna lag träder i kraft den 1 maj 2005.

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

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 1 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

1 §¹

Den som uppsåtligen i strid med 1 kap. 6 §

1. förflyttar punktskattepliktiga varor inom Sverige,
2. för in punktskattepliktiga varor till Sverige från ett område som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde, eller
3. för ut punktskattepliktiga varor från Sverige

och därigenom ger upphov till fara för att en myndighets kontrollverksamhet med avseende på varuförflyttningen allvarligt försvåras döms, om inte gärningen är belagd med straff i lagen (2000:1225) om straff för smuggling, för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor till fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Om brottet är att anse som ringa döms till böter.

och därigenom ger upphov till fara för att en myndighets kontrollverksamhet med avseende på varuförflyttningen allvarligt försvåras döms, om inte gärningen är belagd med straff i lagen (2000:1225) om straff för smuggling *eller i 4 a § skattebrottslagen (1971:69)*, för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor till fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Om brottet är att anse som ringa döms till böter.

Den som till Tullverket frivilligt anmäler varor som förflyttas i strid med 1 kap. 6 § för kontroll enligt 2 kap. eller 3 kap. skall inte dömas till ansvar enligt första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 maj 2005.

¹ Senaste lydelse 2002:883.

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

Bilaga 1

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (2000:1225) om straff för smuggling skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag innehåller bestämmelser om ansvar m.m. för gärningar som rör införsel till eller utförsel från landet av varor. Har det i lag eller annan författning föreskrivits straff för den som bryter mot ett förbud mot eller villkor för att föra in eller ut en vara, gäller i stället bestämmelserna i den författningen om inget annat är föreskrivet.

I 19–22, 26, 27 och 32 §§ finns särskilda bestämmelser om befogenheter för att förhindra, utreda och beivra brott enligt denna lag eller brott, som rör införsel till eller utförsel från landet av varor, enligt någon av de författningar som nämns i tredje stycket. Befogenheterna gäller även vid sådana brott enligt narkotikastrafflagen (1968:64) som avses i 12 § tredje stycket samt vid sådana terroristbrott som avses i 3 § 18 jämförd med 2 § lagen (2003:148) om straff för terroristbrott. Befogenheten enligt 32 § att väcka åtal eller besluta om förverkande gäller dock inte vid brott enligt narkotikastrafflagen eller lagen om straff för terroristbrott.

De författningar som avses i andra stycket är lagen (1960:419) om förbud i vissa fall mot införsel av spritdrycker, lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen, lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, lagen (2000:1064) om kontroll av produkter med dubbla användningsområden och av tekniskt bistånd, tullagen (2000:1281) samt lagen (2004:228) om beskattning av viss privatinförsel av tobaksvaror.

Bestämmelserna i 19–22 och 26 §§ samt 27 § första och tredje styckena, såvitt avser kroppsvisitation, och bestämmelserna i 32 § gäller också vid

1. brott som avses i 2 § skattebrottslagen (1971:69), om brottet rör underlåtenhet att lämna deklARATION enligt 32 a § andra eller tredje stycket skattebetalningslagen (1997:483), och

2. brott enligt 4 a–4 c §§ skattebrottslagen, om brottet rör tobaksvaror som varit föremål för brott som avses i 1.

Denna lag träder i kraft den 1 maj 2005.

¹ Senaste lydelse 2004:235.

Förteckning över remissinstanserna beträffande promemorian Förbättrade möjligheter att ingripa straffrättsligt mot skatteundandraganden avseende cigaretter

Efter remiss har följande lämnat yttrande över promemorians förslag: Riksdagens ombudsmän (JO), Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Göteborg, Stockholms tingsrätt, Helsingborgs tingsrätt, Göteborgs tingsrätt, Länsrätten i Skåne län, Justitiekanslern (JK), Domstolsverket, Riksåklagaren (RÅ), Rikspolisstyrelsen, Ekobrottsmyndigheten, Brottsförebyggande rådet (BRÅ), Statens Folkhälsoinstitut, Tullverket, Skatteverket, Juridiska Fakulteten vid Uppsala universitet, Juridiska Fakulteten vid Lunds universitet, Sveriges Åkeriföretag, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Transportindustriförbundet och Tull-Kust.

Företagarnas Riksorganisation, Näringslivets Regelnämnd (NNR) och Swedish Match North Europe AB har avstått från att lämna synpunkter.

Följande har beretts möjlighet att lämna yttrande, men har inte hörts av: Gallaher Sweden AB, House of Prince AB, Philip Morris AB, Svensk Handel, Sveriges Domareförbund och Swedish Match Distribution AB.