

Punktskattepliktiga varor

Skattebrott och brotten mot LPK vid oredovisad
införsel av punktskattepliktiga varor

Rättslig vägledning 2021:14
Utvecklingscentrum
Oktober, 2021

Innehållsförteckning

1	Inledning	4
2	Skattebrott	5
2.1	Allmänt om skattebrotten	5
2.1.1	Skattebrottets uppbyggnad.....	5
2.1.2	Exempel på tillämpning av straffbestämmelsen om skattebrott vid oredovisad införsel av punktskattepliktiga varor	6
2.1.3	Brottskonkurrens mellan skattebrott och brott i smugglingslagen.....	7
2.2	Handläggning av skattebrott.....	8
2.2.1	Ekobrottsmyndighetens målområde	8
2.2.2	Riktlinjer om gränssnittet	8
3	Brotten i LPK	9
3.1	Allmänt om LPK	9
3.1.1	Lagens syfte och uppbyggnad	9
3.1.2	Varorna som omfattas av LPK.....	11
3.1.3	Uppskovsförfarandet	13
3.1.4	Förflyttning av beskattade varor	13
3.1.5	Krav på dokumentation vid förflyttningar av punktskattepliktiga varor.....	14
3.2	Straffbestämmelserna i LPK	15
3.2.1	Olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor (5 kap. 1 § LPK)	15
3.2.2	Olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, grovt brott.....	17
3.2.3	Olovlig befattning med punktskattepliktiga varor (5 kap. 1 a § LPK).....	17
3.2.4	Grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor (5 kap. 1 b § LPK)	19
3.2.5	Bestämmelser om förverkande i LPK.....	20
4	Oredovisad eller otillåten hantering av tobak	21
4.1	Tobak och smuggling.....	21
4.2	Tobak och tullbrott	21
4.3	Tobak och skattebrott	21
4.3.1	Översikt över tidpunkten då den skattskyldige ska redovisa införseln	22

4.4	Tobak och straffbestämmelserna i LPK	25
4.5	Sammanfattning av riktvärden i praxis vid bedömning av om brottet är ringa respektive grovt för några vanligt förekommande tobaksvaror	26
4.6	Tobak och straffbestämmelserna i tobakslagen	26
	4.6.1 Straffbestämmelser i tobakslagen.....	26
4.7	Tobak och straffbestämmelserna i lagen (1994:1563) om tobaksskatt	27
4.8	Översikt över brottsrubriceringar vid otillåten eller oredovisad hantering av tobaksvaror	28
5	Rättsfall	30

1 Inledning

Genom detta dokument har den tidigare handboken Skattebrott och brotten mot LPK vid oredovisad införsel av punktskattepliktiga varor gjorts om till en rättslig vägledning (RäV). Innehållet är i stora delar detsamma som i handboken men har uppdaterats i anledning av nya bestämmelser avseende snus, tuggtobak och övrig tobak. Vidare har mängderna för när brott mot lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter (LPK) bedöms som ringa och grovt justerats så att de numera helt motsvarar de riktvärden som gäller för skattebrott. Detta är enligt vår bedömning i enlighet med nuvarande praxis och framställningen i Sterzel upplaga 2020.

Smugglingslagens straffbestämmelser är inte tillämpliga i det fall en skattepliktig vara, som inte samtidigt är en förbuds- eller villkorsvara, förs in i Sverige från ett annat EU-land. I ett sådant fall begår den skattskyldige ett skattebrott enligt straffbestämmelserna i 2–4 §§ skattebrottslagen (1971:69). En redogörelse för hur bestämmelserna kring skattebrott är uppbyggda finns under **avsnitt 2**.

För alkoholvaror, vissa tobaksvaror och vissa mineraloljor finns inom EU ett gemensamt beskattningsförfarande enligt bestämmelser i det s.k. punktskattedirektivet 2008/118/EG. Eftersom beskattningsförfarandet för dessa varor är gemensamt (harmoniserat) för alla EU-länder kallas dessa varor för harmoniserade varor. Förflyttning av sådana varor mellan EU-länder är underkastad särskilda bestämmelser i form av krav på förhandsanmälan, ställande av säkerhet och dokumentation. Bestämmelserna finns angivna i LPK och i de lagar som reglerar punktskatt på tobak, alkohol respektive energi, t.ex. lagen (1994:1563) om tobaksskatt. I det fall kravet på förhandsanmälan, ställande av säkerhet eller dokumentation inte är uppfyllt i samband med en transport av harmoniserade varor (avseende tobak även transport av icke harmoniserade varor) begås en straffbar gärning som rubriceras *olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor* enligt straffbestämmelserna i 5 kap. 1 och 1 b §§ LPK. Bestämmelserna i LPK behandlas under **avsnitt 3**.

Tobak är den vanligaste varan som är föremål för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. Tobak kan dessutom vara föremål för smugglingsbrott, tullbrott, skattebrott, olovlig befattning med punktskattepliktiga varor, brott mot tobaksskattelagen eller brott mot tobakslagen. Otillåten eller oredovisad hantering av tobak behandlas särskilt under **avsnitt 4**. I framställningen kommer det att göras skillnad på harmoniserade tobaksvaror och icke harmoniserade tobaksvaror. Med harmoniserade tobaksvaror avses cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak. Med icke harmoniserade tobaksvaror avses snus, tuggtobak och övrig tobak.

2 Skattebrott

2.1 Allmänt om skattebrotten

Straffbestämmelserna om skattebrott finns i 2–4 §§ skattebrottslagen (1971:69). Brott av normalgraden regleras i 2 § skattebrottslagen. Ringa skattebrott rubriceras som skatteförseelse och regleras i 3 § skattebrottslagen. Bestämmelserna om grovt skattebrott finns i 4 § skattebrottslagen.

Gränsen mellan skattebrott och skatteförseelse går i normalfallet vid skatteundandragande som uppgår till ett förhöjt prisbasbelopp (48 600 kronor 2021).

Gränsen mellan grovt skattebrott och skattebrott går i normalfallet vid skatteundandragande som uppgår till tio förhöjda prisbasbelopp (486 000 kronor 2021).

I 13 § skattebrottslagen finns bestämmelser om särskild åtalsprövning. Åtal för skatteförseelse får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Det samma gäller åtal för skattebrott, vårdslös skatteuppgift och skatteavdragsbrott om skatteundandragandet understiger två förhöjda prisbasbelopp (97 200 kronor 2021) och den felaktighet eller passivitet som gärningen omfattar även kan läggas till grund för beslut om skattetillägg mot den misstänkte.

2.1.1 Skattebrottets uppbyggnad

Skattebrottet i 2–4 §§ skattebrottslagen är ett blankettstraffbud. Straffbestämmelsen fylls ut av ett antal skattelagar, t.ex. mervärdes-skattelagen (1994:200), inkomstskattelagen (1999:1229) och lagen (1994:1563) om tobaksskatt. I dessa skattelagar finns bestämmelser om att skatten får tas ut, hur den ska beräknas, vem som är skattskyldig och när skattskyldigheten inträder. Straffbestämmelsen om skattebrott fylls även ut av bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244). I skatteförfarandelagen finns nämligen bestämmelser om när och på vilket sätt den skattskyldige ska redovisa underlaget för skattens bestämmande, t.ex. inkomsten, den momspliktiga försäljningen eller antalet införda cigaretter. I det fall en skattskyldig lämnar en oriktig redovisning eller underlåter att lämna en redovisning och därmed ger upphov till fara för ett skatteundandragande begås ett skattebrott enligt 2–4 §§ skattebrottslagen. Skattebrottet är således ett redovisningsbrott som syftar till att säkerställa att beskattnings-myndigheten får tillräcklig information för att kunna fatta korrekta skattebeslut.

Sammanfattning

Underliggande skattelag + skatteförfarandelagen → 2–4 §§ skattebrottslagen.

2.1.2 Exempel på tillämpning av straffbestämmelsen om skattebrott vid oredovisad införsel av punktskattepliktiga varor

A bedriver oredovisad handel med cigaretter i Sverige. Han beställer cigaretterna från grossister i Baltikum. Cigaretterna transporteras till Sverige dolda bland andra varor i reguljära lastbilstransporter. Den 1 februari 2021 upptäcker tullen 1 000 000 cigaretter i samband med en punktskattekontroll som sker vid färjeterminalen i Helsingborg med stöd LPK. Via ett framgångsrikt utredningsarbete kan det konstateras att A beställt cigaretterna för att omsätta dem i sin oredovisade verksamhet. Han tar emot cigaretterna i Sverige varefter han säljer och distribuerar dem till kunder. Cigaretterna levereras således inte direkt till en konsument.

Den underliggande skattelagen

Enligt 1 § andra stycket ska tobaksskatt betalas för cigaretter.

Enligt 2 § första stycket lagen (1994:1564) om tobaksskatt tas skatt på cigaretter för närvarande ut med 1 krona 62 öre och 1 procent av detaljhandelspriset. Detaljhandelspriset varierar mellan olika cigarettmärken och 1 procent av detaljhandelspriset ligger på omkring 3 öre/cigarett. Skatten/cigarett beräknas då: 1 kr 62 öre + 3 öre = 1 kr 65 öre. Detta innebär att tobaksskatten för 1 000 000 cigaretter uppgår till 1 650 000 kronor.

A tar emot tobaksvarorna i Sverige och det är inte fråga om distansförsäljning eftersom A ännu inte sålt varorna till någon som självständigt ombesörjer transporten till Sverige, se 16 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt. A blir då skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 och 17 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Frågan om vem som är skattskyldig kan många gånger vara mycket komplicerad eftersom den skattskyldige ofta försöker dölja sin skattskyldighet bakom upplägg med bulvaner, s.k. målvakter och målvaktbolag.

Enligt 20 § första stycket 4 lagen (1994:1563) om tobaksskatt inträder skattskyldigheten när de skattepliktiga varorna förs in i Sverige.

Skatteförfarandelagen

Vi har nu kunnat fastställa att varorna är skattepliktiga, att A är skattskyldig och att skattskyldigheten inträtt när varorna passerade den svenska gränsen.

Vi måste nu ta reda på när och på vilket sätt A korrekt skulle ha redovisat införseln av de skattepliktiga cigaretterna. Svaret på den frågan finns i bestämmelserna om skattedeklarationer i 26 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

I 26 kap. 2 § första stycket 5 skatteförfarandelagen anges att den som är skattskyldig för punktskatt enligt någon av de lagar som anges i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen ska lämna skattedeklaration. I 3 kap. 15 § första stycket 5 skatteförfarandelagen finns lagen (1994:1563) om tobaksskatt uppräknad.

I 26 kap. 8 § första stycket 1 skatteförfarandelagen anges att punktskatt ska redovisas i en särskild punktskattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet, om den som är skyldig att lämna skattedeklaration är skattskyldig enligt bl.a. lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

Slutligen anges i 26 kap. 37 § skatteförfarandelagen att deklaration som avses i 26 kap. 8 § första stycket 1 skatteförfarandelagen ska ha inkommit till Skatteverket senast vid den händelse som medför skattskyldigheten om den som ska lämna deklarationen är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

Vi kan således konstatera att skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten inträder samtidigt som cigaretterna förs in Sverige.

Skattebrottet

Vi har nu konstaterat att varorna är skattepliktiga, att A är skattskyldig, att skattskyldigheten inträtt, att senaste tidpunkt för redovisning av punktskatten inträffade när varorna fördes över den svenska gränsen och att faran för skatteundandragande avser 1,65 miljoner kronor.

Misstanken mot A kan då uttryckas i följande gärningspåstående:

GROVT SKATTEBROTT

A har som skattskyldig mottagare underlåtit att, senast vid införseln, till Skatteverket ge in en särskild punktskattedeklaration avseende 1 000 000 stycken cigaretter som han den 1 februari 2021 låtit föra in från Danmark till Sverige via färjeterminalen i Helsingborg. Förfarandet innebar fara för att skatt i form av punktskatt på tobak undandras det allmänna med sammanlagt 1,65 miljoner kronor.

Brottet är grovt eftersom det rör ett mycket betydande belopp.

A begick gärningen med uppsåt.

Lagrums

2 och 4 §§ skattebrottslagen (1971:69)

2.1.3 Brottskonkurrens mellan skattebrott och brott i smugglingslagen

Av 1 § andra stycket 1 skattebrottslagen framgår att brott mot skattebrottslagen, t.ex. skattebrott, är subsidiära till brotten i smugglingslagen. Den viktigaste praktiska betydelsen av detta är att otillåten införsel av alkohol från ett annat EU-land enbart lagförs som smuggling. Däremot kan det vara aktuellt att lagföra för skattebrott i det fall det rör sig om en i och för sig tillåten införsel av alkohol men där den skattskyldige underlåtit att i särskild punktskattedeklaration redovisa för den införda alkoholen. Exempel på sådana fall är när en skattskyldig beställare använt en oberoende mellanhand för in alkohol för annans enskilda bruk med stöd av bestämmelsen i 4 kap. 4 § 7 alkohollagen.

2.2 Handläggning av skattebrott

2.2.1 Ekobrottsmyndighetens målområde

Enligt 9 § första stycket 1 förordningen (2015:744) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten handläggs mål om brott mot skattebrottslagen vid Ekobrottsmyndigheten om inte den misstänkte tillhör kretsen av personer där handläggningen ska ske vid Särskilda åklagarkammaren. Se 9 § tredje stycket förordningen (2015:744) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten.

Om målet rör både skattebrott och annan brottslighet, s.k. blandad brottslighet, ska målet handläggas vid den åklagarmyndighet där det med hänsyn till omständigheterna är lämpligast. Se 9 § fjärde stycket förordningen (2015:744) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten.

I det fall det är osäkert var målet ska handläggas avgörs frågan av riksåklagaren. Se 9 § femte stycket förordningen (2015:744) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten.

2.2.2 Riktlinjer om gränssnittet

Enligt avsnitt 2.2.4 i Åklagarmyndighetens och Ekobrottsmyndighetens riktlinjer om fördelning av ansvar och uppgifter mellan Åklagarmyndigheten och Ekobrottsmyndigheten, ÅMR 2017:1 respektive EBMR-R 2017:5, ska förundersökningar som omfattar misstanke om både olovlig förflyttning av eller befattning med punktskattepliktiga varor och skattebrott handläggas vid Ekobrottsmyndigheten

3 Brotten i LPK

3.1 Allmänt om LPK

LPK är inte i första hand en lagstiftning på straffrättens område utan en kontrollagstiftning på skatteområdet som syftar till att säkra uppbörden av punktskatt för vissa högbeskattade varor. Lagen handlar därför till största delen om Tullverkets möjligheter att kontrollera och ingripa mot transporter och postförsändelser med punktskattepliktiga varor (tobaksvaror, alkoholvaror och vissa mineraloljor) med syfte att säkra skatteuppbörden. Straffbestämmelserna återfinns i 5 kap. LPK.

Bestämmelserna i LPK bygger i huvudsak på EU-direktiv 2008/118/EG, det s.k. punktskattedirektivet.

Förarbetena till bestämmelserna om kontroll i LPK finns i prop. 1997/98:100 och prop. 2009/10:40. Förarbetena till straffbestämmelsen i 5 kap.1 § LPK om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor finns i prop. 2002/03:10, medan förarbetena till straffbestämmelsen i 5 kap. 1a–b §§ LPK om olovlig befattning av punktskattepliktiga varor finns i prop. 2004/05:149. Förarbetena om bestämmelserna kring snus, tuggtobak och övrig tobak finns i prop. 2020/21:112.

3.1.1 Lagens syfte och uppbyggnad

LPK är i första hand en kontrollagstiftning på skatteområdet som ger Tullverket en rad fiskala befogenheter i syfte att säkra uppbörd av punktskatt.

I 1 kap. LPK finns allmänna bestämmelser som bl.a. hänvisar till EU:s punktskattedirektiv.

I 2–4 kap. LPK finns bestämmelser om Tullverkets möjligheter att kontrollera transporter och postförsändelser. Enligt dessa bestämmelser har Tullverket befogenheter att i vissa fall omhänderta och i en skatteprocess förverka varor i det fall punktskatten inte betalas.

I 5 kap. LPK finns straffbestämmelser och bestämmelser om bl.a. beslag och förverkande i det straffrättsliga förfarandet.

I 6 kap. LPK finns bestämmelser om Tullverkets befogenheter att kontrollera upplagshavare som verkar inom det s.k. uppskovsförfarandet.

LPK ger Tullverket befogenheter att kontrollera att vägtransporter och postförsändelser uppfyller bestämmelserna för förflyttning av punktskattepliktiga varor. LPK ger också Tullverket fiskala befogenheter att omhänderta

punktskattepliktiga varor om det finns anledning anta att varorna förflyttas i strid med bestämmelserna för förflyttning av punktskattepliktiga varor. Tullverket kan också besluta om skatt på omhändertagna varor och får hålla kvar varorna till dess skatten betalas. I det fall skatten inte betalas kan varorna komma att förverkas i ett fiskalt förfarande. I 5 kap. LPK finns även bestämmelser om beslag och förverkande inom ramen för ett straffrättsligt förfarande.

3.1.2 Varorna som omfattas av LPK

De varor som omfattas av LPK i är i huvudsak de varor som kallas för harmoniserade varor.

De harmoniserade varorna är:

Tobaksvarorna

- Cigaretter
- Cigarrer
- Cigariller
- Röktoak

Även de icke harmoniserade tobaksvarorna snus, tuggtoak och övrig toak omfattas sedan den 1 augusti 2021 av LPK.

Alkoholvaror

- Mellanöl
- Starköl
- Vin
- Starkvin
- Starksprit

Om gärningen även omfattar smuggling är straffbestämmelserna i LPK inte tillämpliga.

Vissa energiprodukter

Mineraloljor vars kemiska sammansättning och egenskaper är sådana att de omfattas av de KN-nr (kombinerad nomenklatur) som anges i 1 kap. 3 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi.

De varor som omfattas av bestämmelserna i LPK är i huvudsak så kallade harmoniserade varor. Namnet kommer av att beskattningsförfarandet för dessa varor är detsamma (harmoniserat) för alla EU:s medlemsländer. Det går inte att direkt ur LPK utläsa vilka varor som omfattas av lagen. Istället

hänvisas i 1 kap. 2 § LPK till lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

3.1.2.1 *Tobaksvaror som omfattas av LPK*

Innan den 1 augusti 2021 omfattades endast de harmoniserade tobaksvarorna cigaretter, cigarrer, cigariller och rökto bak av LPK. Definitionerna på dessa varor finns i 1 a–e §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Efter den 1 augusti 2021 omfattas även snus, tuggtobak och övrig tobak (icke harmoniserade varor) av LPK. LPK hänvisar, angående lagens tillämpningsområde, till definitionen av tobaksvara i lagen (1994:1563) om tobaksskatt och av 1 § tredje stycket den lagen följer att med tobaksvara avses cigaretter, cigarrer, cigariller och rökto bak samt snus, tuggtobak och övrig tobak. Övrig tobak definieras i 35 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt som tobak som inte är en del av en levande planta och som inte är skattepliktig som cigaretter, cigariller, rökto bak, snus eller tuggtobak. Detta innebär att numera omfattas all tobak som inte är en levande planta av LPK. Dock gäller delvis olika regler för förflyttningar av de harmoniserade tobaksvarorna och de icke harmoniserade, se nedan under avsnitt 4.4.

Det bör här påpekas att om cigaretterna införts av någon som inte fyllt 18 år eller varit avsedda för någon som inte fyllt 18 år föreligger smuggling och då ska den efterföljande befattningen rubriceras som olovlig befattning med smuggelgods. I ett sådant fall kan lagföring inte ske för olovlig förflyttning eller befattning med de punktskattepliktiga cigaretterna eftersom brotten i 5 kap. 1–1 b §§ LPK är subsidiära till brotten i smugglingslagen.

3.1.2.2 *Alkoholvaror som omfattas av LPK*

De alkoholvaror som omfattas av bestämmelserna i LPK är öl med en alkoholhalt som överstiger 2,8 volymprocent, vin med en alkoholhalt som överstiger 2,25 volymprocent, andra jästa drycker med en alkoholhalt som överstiger 2,25 volymprocent och etylalkohol med en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent.

I detta sammanhang bör särskilt noteras att straffbestämmelserna för olovlig förflyttning eller befattning med punktskattepliktig alkohol är subsidiära till straffbestämmelserna i smugglingslagen. Eftersom dessa gärningar ofta även omfattar smuggling respektive olovlig befattning med smuggelgods torde det mycket sällan bli fråga om att lagföra för olovlig förflyttning eller olovlig befattning avseende alkoholvaror. Det är endast i de fall då införaren av alkoholen, i egenskap av t.ex. partihandlare eller oberoende mellanhand enligt 4 kap. 4 § alkohollagen, har rätt att införa alkoholen men underlåter att uppfylla kraven i 1 kap. 6 § LPK som det blir aktuellt att lagföra enligt straffbestämmelserna i 5 kap. 1–1 b LPK.

3.1.2.3 *Energiprodukter som omfattas av LPK*

De energiprodukter som omfattas av LPK framgår av 1 kap. 3 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi. Det rör sig om mineraloljeprodukter vars kemiska sammansättning och egenskaper kan hänföras till vissa varukoder inom EU:s gemensamma system för kodning och klassificering av varor enligt kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001 om ändring i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan, den s.k. kombinerade nomenklaturen (KN). I de fall energiprodukten inte kan klassificeras till en vara som beskrivs i 1 kap. 3 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi är straffbestämmelserna i 5 kap. LPK inte tillämpliga.

3.1.3 **Uppskovsförfarandet**

I punktskattedirektivet finns bestämmelser om skatteförfarandet som möjliggör för näringsidkare att tillverka, bearbeta, förflytta eller mellanlagra harmoniserade varor utan att skattskyldigheten inträder för varorna, vilket innebär att näringsidkaren inte behöver redovisa varorna i punktskatte-deklarationer innan varorna släpps för konsumtion. Detta system kallas för uppskovsförfarandet. De näringsidkare som tillåts delta i uppskovsförfarandet medges uppskov med skattskyldigheten. För att delta i uppskovsförfarandet måste näringsidkaren godkännas och registreras av Skatteverket. Bestämmelserna kring uppskovsförfarandet finns i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. Bestämmelserna innebär bl.a. skyldigheter i samband med förflyttningar av uppskovsvaror mellan medlemsstaterna i form av anmälningar och ställande av säkerhet. Om dessa skyldigheter inte efterlevs kan ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor utdömas.

3.1.4 **Förflyttning av beskattade varor**

Om en harmoniserad vara inte omfattas av uppskovsförfarandet kallas varan för beskattad vara alldeles oavsett om varan varit föremål för ett beskattningsförfarande eller inte.

Enligt punktskattedirektivet finns två principiellt olika sätt att inneha en beskattad harmoniserad vara. Det ena sättet att inneha varan är i kommersiellt syfte och det andra sättet är för personligt bruk. Beskattade varor som förvärvats av en enskild person för dennes eget bruk och som transporteras av den enskilde själv från en medlemsstat till en annan innehas inte i kommersiellt syfte. I dessa fall ska varan endast beskattas i det land där varan förvärvas. Detta förhållande följer av punktskattedirektivet och har implementerats i svensk rätt genom bestämmelsen i t.ex. 8 a § lagen (1994:1564) om alkoholskatt och 9 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Det bör här påpekas att transport av varor för en väns räkning inte innehas för personligt bruk utan i kommersiellt syfte.

Beskattade varor som införs till Sverige, tas emot i Sverige från ett annat EU-land eller annars innehas här i kommersiellt syfte ska beskattas i Sverige alldeles oavsett varorna beskattats i det land där de förvärvats. Dessa varor är således föremål för dubbelbeskattning.

Enligt artikel 34.1 punktskattedirektivet ska beskattade varor som i kommersiellt syfte flyttas mellan EU:s medlemsstater åtföljas av ett dokument som kallas förenklat ledsagardokument. Den skattskyldige ska dessutom innan transporten påbörjas anmäla förflyttningen till behörig myndighet i destinationsstaten och ställa garanti för betalning av punkt-skatten. Dessa skyldigheter rör de harmoniserade varorna och har införts i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. I det fall dessa skyldigheter inte efterlevs kan ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor utdömas.

För de icke harmoniserade tobaksvarorna finns ett system för lagerhållning som delvis motsvarar uppskovsförfarandet. Den som inte är godkänd som lagerhållare och som yrkesmässigt för in eller mottar snus, tuggtobak eller övrig tobak ska innan förflyttning anmäla tobaken till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten. Samma sak gäller vid distansförsäljning av de icke harmoniserade tobaksvarorna. Det finns dock inget krav på att förflyttningarna ska följas av ett ledsagardokument.

3.1.5 Krav på dokumentation vid förflyttningar av punktskattepliktiga varor

3.1.5.1 Förflyttning under skatteuppskov

EMCS (Excise Movement and Control System) är ett elektroniskt system som ska användas då harmoniserade varor transporteras under skatteuppskov till en behörig mottagare i ett annat EU-land samt vid export till ett land utanför EU:s punktskatteområde. EMCS ska även användas vid nationella transporter under skatteuppskov av harmoniserade alkohol- eller tobaksvaror. Däremot finns inget krav på att EMCS ska användas vid nationella transporter av energiprodukter. När en förflyttning anmälts i EMCS tilldelas den en administrativ referenskod. Koden ska på begäran kunna uppvisas för Tullverket eller Skatteverket under hela förflyttningen och måste därför medfölja transporten.

3.1.5.2 Förflyttning av beskattade varor

Den som ansvarar för förflyttningar av beskattade harmoniserade varor ska upprätta ett förenklat ledsagardokument när varorna flyttas till

1. ett annat EU-land under sådana förhållanden att skattskyldigheten inträder i det andra landet,
2. en svensk ort via ett EU-land.

Vidare föreligger en skyldighet att före förflyttningen anmäla densamma till Skatteverket och ställa säkerhet för betalning av skatten på varorna.

Även förflyttningar inom Sverige av alkohol- eller tobaksvaror som sker i kommersiellt syfte omfattas av kravet på förenklat ledsagardokument.

Förflyttningar av icke harmoniserade tobaksvaror omfattas inte av krav på förenklat ledsagardokument.

3.2 Straffbestämmelserna i LPK

3.2.1 Olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor (5 kap. 1 § LPK)

Straffbestämmelsen om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor i 5 kap. 1 § LPK är ett blankettstraffbud som föreskriver att vissa punktskattepliktiga varor (se under avsnitt 3.1.2) får förflyttas endast om vissa krav ifråga om anmälan, säkerhet och dokumentation är uppfyllda.

Den som för kommersiella ändamål, eller såvitt avser de icke harmoniserade tobaksvarorna vid distansförsäljning eller vid yrkesmässig införsel och mottagande, förflyttar sådana punktskattepliktiga varor som omfattas av bestämmelserna i LPK skall tillse att de krav som följer av 1 kap. 6 § första stycket LPK, 8 c–e §§ och 22–26, 38 b och 38 e §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 7c–f och 21–25 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt och 3 kap. 3 § och 6 kap. 1–12 §§ kap. lagen (1994:1776) om skatt på energi är uppfyllda. Kravet på dokumentation gäller både vid förflyttning under uppskov och förflyttning av beskattade varor även om det är mera omfattande vid förflyttning under uppskov. I det fall dokumentationen innehåller smärre brister ska inte dömas till ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor.

Straffbestämmelsen syftar till att upprätthålla punktskattedirektivets beskattningssystem.

Brottet är konstruerat som ett farebrott. En förutsättning för att döma till ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor är därför att överträdelsen ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet allvarligt försvåras. Straffbestämmelsen har utformats med bestämmelsen om försvårande av skattekontroll i 10 § skattebrottslagen (1971:69) som förebild. Med myndighets kontrollverksamhet ska förstås den del av Tullverkets eller Skatteverkets kontrollverksamhet som syftar till att upprätthålla det gemensamma kontrollsystemet för förflyttning av punktskattepliktiga varor. Ordet kontrollverksamhet syftar inte enbart på Tullverkets kontroller av vägtransporter och postförsändelser enligt 2 kap. och 3 kap. LPK utan syftar även på Skatteverkets kontroller av förflyttningar av punktskattepliktiga varor. Skatteverket kan nämligen genom revision och andra kontrollåtgärder följa upp en förflyttning för att kontrollera att varorna kommit fram. Det är för dessa kontroller av stor betydelse att skyldigheten att upprätta ledsagardokument och föranmäla varutransporter efterlevs.

Ordet kontrollverksamhet ska ses i ljuset av det gemensamma kontrollsystemet och de skyldigheter som systemet bygger på. I de fall skyldigheterna åsidosätts hindras Tullverkets och Skatteverkets kontrollverksamhet. I det fall då varuförflyttaren uppfyller vissa av kraven för förflyttningen, t.ex. kravet på förhandsanmälan till Skatteverket, men underlåter att medföra ett ledsagardokument torde farerekvisitet inte vara uppfyllt eftersom Skatteverket i ett sådant fall, med vetskap om förflyttningen, med egna åtgärder kan följa upp och kontrollera transporten.

Vid införsel är brottet fullbordat då varorna finns på svenskt territorium. Vid utförsel är brottet fullbordat då varan förs över den svenska territorialgränsen. Vid förflyttningar inom landet är brottet fullbordat då förflyttningen påbörjas.

Den som till Tullverket frivilligt anmäler en olovlig varuförflyttning ska inte dömas till ansvar.

3.2.1.1 *Ringa brott*

Som ett exempel på ringa fall är att någon ställt säkerhet för skattens betalning men inte sett till att varorna åtföljs av ett ledsagardokument. Ett annat exempel på ringa brott är att säkerhet ställts för varorna och att ett ledsagardokument medföljer förflyttningen men där någon anmälan till Skatteverket inte skett. Även den omständigheten att det är små mängder varor som förflyttas kan medföra att brottet är att bedöma som ringa.

3.2.1.2 *Påkallat från allmän synpunkt*

Olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor får åtalas av åklagare endast om åtal är påkallat från allmän synpunkt. Bestämmelsen tar sikte på det ringa brottet och en helhetsbedömning måste göras. Tittar man på mängder så framgår det av RättsPM 2012:7 Strafföreläggande i bötesmål att åtal inte torde vara påkallat om antalet cigaretter uppgår till högst 3 400 stycken och några särskilda omständigheter inte föreligger i det enskilda fallet. Avseende andra varuslag saknas vägledande uttalanden men en rimlig utgångspunkt är att utgå från storleken på undandragen punktskatt (jfr avsnitt 4.4 nedan). Översätter man undandragen punktskatt på 3400 cigaretter till t.ex. rök-tobak så motsvarar undandragen punktskatt på 3 400 cigaretter cirka 2,8 kg rök-tobak.¹

¹ Undandragen skatt på cigaretter: $3\,400 \times 1,65 = 5\,610$ kr. Översatt till rök-tobak: $5\,610 / 1\,971 = 2,8$

3.2.1.3 *Brottskonkurrens mellan olovlig förflyttning och brott enligt smugglingslagen*

Straffbestämmelsen i 5 kap. 1 § LPK om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor är subsidiär till straffbestämmelserna i smugglingslagen. Detta följer direkt av straffbestämmelsen. I praktiken innebär detta att lagföring endast ska ske för smuggling vid otillåten införsel av alkohol från ett annat EU-land. Däremot kan det bli aktuellt att lagföra för olovlig förflyttning av alkoholvaror i det fall det rör sig om en tillåten införsel men där förflyttningen skett i strid med kraven i 1 kap. 6 § LPK.

3.2.1.4 *Brottskonkurrens mellan olovlig förflyttning och skattebrott*

Straffbestämmelsen om olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor syftar till att värna det gemensamma kontrollsystemet för punktskattepliktiga varor. Det handlar om att straffsanktionera vissa skyldigheter som är centrala för kontrollen. Straffbestämmelserna om skattebrott i 2–4 §§ skattebrottslagen (1971:69) syftar däremot till att säkerställa att den skattskyldige på föreskrivet sätt redovisar underlag för beskattningen rörande punktskatt. Bestämmelserna förhåller sig till varandra på samma sätt som skattebrott och straffbestämmelsen om försvårande av skattekontroll i 10 § skattebrottslagen (1971:69). Straffbestämmelserna om skattebrott och olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor har olika tillämpningsområden. Det är därför möjligt att döma för båda brotten i konkurrens.

3.2.1.5 *Frivillig rättelse*

I 5 kap. 1 § andra stycket LPK ges en möjlighet för en förflyttare att genom frivillig rättelse undgå ansvar för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor. För att undgå ansvar krävs att varorna anmäls till Tullverket för kontroll enligt 2 kap. eller 3 kap. LPK. Anmälan ska vara frivillig. En anmälan anses inte vara frivillig om förflyttaren haft anledning att anta att förflyttningen står under kontroll eller kommer att kontrolleras.

3.2.2 **Olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, grovt brott**

Eftersom straffbestämmelsen olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor är en specialvariant av straffbestämmelsen om försvårande av skattekontroll i 10 § skattebrottslagen motsvarar straffbestämmelsernas straffskalor varandra, nämligen fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Några särskilda kvalifikationsgrunder för grovt brott anges inte i straffbestämmelsen. Emellertid är det av betydelse för bedömningen av om brottet ska bedömas som grovt om brottet skett systematiskt eller i större omfattning. Domstolarna tar bl.a. hänsyn till storleken av den tobaksskatt som kunnat komma att undandras till följd av kontrollbestämmelserna inte följts vid förflyttningen.

3.2.3 Olovlig befattning med punktskattepliktiga varor (5 kap. 1 a § LPK)

Bestämmelsen omfattar punktskattepliktiga varor som varit föremål för skatteförseelse, skattebrott eller grovt skattebrott enligt 2–4 §§ skattebrottslagen. Den undandragna skatten ska således röra alkoholskatt, tobaksskatt eller skatt på energi. Straffbestämmelsen om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor omfattar däremot inte den mervärdesskatt som belastar varorna. Om punktskatteredovisningen är uppfylld men det finns brister när det gäller redovisning av mervärdesskatt är straffbestämmelsen om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor inte tillämplig.

Straffbestämmelsen i 5 kap. 1 a § LPK tar sikte på samtliga harmoniserade varor och de icke harmoniserade tobaksvarorna och omfattar inte bara varor som varit föremål för skatteundandragande i samband med införseln utan även varor där skatteundandragandet skett genom inhemska transaktioner, t.ex. underlåtenhet att deklarerera för tillverkade varor.

Straffbestämmelsen om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor har utformats med bestämmelsen om olovlig befattning med smuggelgods som förebild. Liksom fallet är med olovlig befattning med smuggelgods finns det i bestämmelsen om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor en uttömmande uppräkningslista av straffbara förfaranden. Om befattningen inte innefattar något av de förfaranden som räknas upp i straffbestämmelsen (emballering, transporter, förvaring, döljande, bearbetning, förvärvande eller överlåtande) är förfarandet inte straffbart. T.ex. är konsumtion av varorna inte straffbart.

Även oaktsamma befattningar med punktskattepliktiga varor som varit föremål för skattebrott kan utgöra brott om gärningspersonen hade skälig anledning att anta att varorna varit föremål för skattebrott. Detta motsvarar vad som gäller ifråga om olovlig befattning med smuggelgods.

Straffbestämmelsen om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor är subsidiär till straffbestämmelsen i 5 kap. 1 § LPK och till straffbestämmelserna i smuglingslagen. Den som döms för förbrottet ska inte dömas för den efterföljande befattningen. Detta följer av allmänna straffrättsliga principer om s.k. skenbar lagkonkurrens där förbrottet konsumerar den efterföljande befattningen. På liknande sätt förhåller det sig när det gäller stöld och häleri. Enligt 9 § första stycket 8 lagen (1994:1563) om tobaksskatt eller 8 § första stycket 8 lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 1 § första stycket 9 lagen (1994:1776) om skatt på energi kan den som ertappas med att inneha en harmoniserad vara utan att skatten för varan redovisats i Sverige bli skattskyldig för varan. Detta gäller även den som yrkesmässigt innehar snus, tuggtobak eller övrig tobak utan att skatt redovisats i Sverige, se 36 § första stycket 7 lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Om innehavaren i ett sådant fall bestrider sin skattskyldighet bör i ett sådant fall av osäkerhet kring frågan om vem som är skattskyldig åtal inte ske för skattebrott om skattskyldigheten endast grundas på innehavet av varorna. Detta beror på att Skatteverket kan

komma att undanröja ett skattebeslut som enbart grundas på innehav om det i efterhand framkommer att annan än innehavaren är skattskyldig.

3.2.3.1 *Ringa brott*

Ansvar för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor ska inte utdömas om brottet är ringa. Vid bedömningen om ett brott är ringa ska det göras en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. För strafffrihet bör krävas att gärningen bedöms som bagatellartad. Ett brott kan vara ringa om det är fråga om små kvantiteter. Uppsåtlig försäljning av oredovisade cigaretter bör regelmässigt medföra ansvar även om det rör sig om små mängder.

3.2.3.2 *Förflyttning eller annan otillåten hantering av alkoholvaror*

I det fall alkoholvaror smugglats in till Sverige och någon därefter olovligen tar befattning med dessa ska smugglingslagens bestämmelser om olovlig befattning med smuggelgods tillämpas istället för straffbestämmelsen i 5 kap. 1 a § LPK, även om införseln av varorna sker från ett annat EU-land.

Om däremot alkoholvarorna inte smugglats in utan förts lovligen in i landet av en partihandlare eller enskild genom yrkesmässig befordran eller annan oberoende mellanhand med stöd av bestämmelsen i 4 kap. 4 § andra stycket 7 alkohollagen (2010:1622) och den skattskyldige därefter underlåtit att redovisa införseln i en särskild punktskattedeklaration kan befattningar som därefter sker med de lagligen införda men oredovisade varorna straffas som olovlig befattning med punkt-skattepliktiga varor, se Hovrätten för Nedre Norrlands dom 2016-04-08 i mål B 1257-15.

I fall av brottskonkurrens mellan straffbestämmelserna i alkohollagen och olovlig befattning med punktskattepliktiga varor är det möjligt att döma för båda brotten i brottskonkurrens.

3.2.3.3 *Förflyttning eller annan otillåten hantering av tobaksvaror*

De tobaksvaror som omfattas av bestämmelserna i LPK är cigaretter, cigarrer, cigariller, rökto bak, snus, tuggto bak samt övrig to bak. Detta innebär att all to bak som inte är en del av en levande planta omfattas av LPK.

Den som tillhandahåller cigaretter till försäljning på annat sätt än i originalförpackning försedd med särskild märkning med uppgift om detaljhandelspriset döms enligt 6 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt till böter eller fängelse i högst sex månader. Om det i ett sådant fall uppkommer konkurrens med olovlig befattning med punktskattepliktiga varor ska det endast dömas ut straff för det senare brottet.

Brottskonkurrens kan även uppkomma i förhållande till straffbestämmelsen i 10 kap. lag (2018:2088) om to bak och liknande produkter. Straffbestämmelserna omfattar bl.a. förbudet att sälja to bak till personer som inte fyllt 18 år.

I fall av brottskonkurrens mellan straffbestämmelserna i 10 kap. lag (2018:2088) om tobak och liknande produkter och 5 kap. 1 a § LPK kan straff utdömas för båda brotten i brottskonkurrens.

3.2.4 Grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor (5 kap. 1 b § LPK)

I förarbetena anges att organiserade fall av olovlig befattning med punktskattepliktiga varor bör bedömas som grova. Hänsyn bör även tas till om gärningen avser befattning med varor som varit föremål för skattebrott där skatt till mycket betydande belopp har undandragits det allmänna.

Hänsyn ska inte bara tas till befattningen i sig utan även till förbrottet eller förbrotten. Den som systematiskt eller i större omfattning förvärvar t.ex. cigaretter för vilka tobaksskatt inte redovisats kan fällas till ansvar för grov olovlig befattning med punktskattepliktiga varor även om varorna bara varit föremål för skattebrott av normalgraden.

3.2.5 Bestämmelser om förverkande i LPK

3.2.5.1 Fiskala förverkanden

I det fall en punktskattepliktig vara påträffas vid en punktskattekontroll och det finns anledning att anta att transporten inte sker i enlighet med bestämmelserna om hur sådana varor får förflyttas får varorna omhändertas i avvaktan på att skatten betalas med stöd av 2 kap. 9 § LPK omhändertas för kontroll bl.a. om punktskatten ska betalas i Sverige och vem som i så fall är skattskyldig och i avvaktan på att skatten betalas. Varorna får omhändertas även efter det att de varit föremål för beslag enligt bestämmelserna i 27 § BrB eller bestämmelserna i smugglingslagen. Förverkande av varorna får, med stöd av 2 kap. 17 § LPK, ske om skatten för varorna inte betalats inom en månad från det att skattebeslutet vunnit laga kraft.

3.2.5.2 Straffrättsliga förverkanden

Vid sidan om den fiskala möjligheten att förverka punktskattepliktiga varor enligt 2 kap. 17 § LPK finns bestämmelser om straffrättsliga förverkanden i 5 kap. LPK.

Punktskattepliktiga varor som varit föremål för olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor eller olovlig befattning med punktskattepliktiga varor kan, liksom utbyte av brotten och hjälpmedel vid brotten, förverkas med stöd av 5 kap. 5 § LPK och 16–18 §§ smugglingslagen.

4 Oredovisad eller otillåten hantering av tobak

4.1 Tobak och smuggling

Tobak är i princip inte någon förbuds- eller villkorsvara. Emellertid föreskrivs i 5 kap. 18 § lag (2018:2088) om tobak och liknande produkter att tobak inte får säljas eller på annat sätt lämnas ut till någon som inte fyllt 18 år. Vidare anges i 10 kap. 6 § lag (2018:2088) om tobak och liknande produkter att bestämmelser om ansvar för olovlig införsel eller olovlig utförsel finns i smugglingslagen. Detta innebär att en person under 18 år inte får införa tobak till Sverige och att förbudet straffsanktioneras genom bestämmelserna om smuggling i 3–5 §§ smugglingslagen.

Beslag och förverkande av varor kan ske med stöd av 16 § smugglingslagen.

4.2 Tobak och tullbrott

All tobak som införs från länder utanför EU är tullpliktiga. Underlåtenhet att anmäla tullpliktiga varor till tullbehandling straffsanktioneras genom bestämmelserna om tullbrott i 8–11 §§ smugglingslagen.

Utgångspunkten för bedömningen av om tullbrottet är att bedöma som grovt brott är en sammanvägning av graden av organisation kring och omfattningen av brottet. Omfattningen av brottet avser mängden oredovisade varor där hänsyn tas till både undandragen tull och undandragen moms och punktskatt. Enligt Sterzel, upplaga 2020 s. 1479, kan det bli frågan om att bedöma tullbrottet som grovt brott redan vid ca 120 000 cigaretter medan riktvärdet för grovt brott vid olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, där ingen tull eller mervärdesskatt undandras, går vid ca 300 000 cigaretter. Det bör särskilt understrykas att mängden oredovisade varor endast är en av de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen om brottet ska bedömas som grovt.

När det gäller riktvärdet för bedömningen om tullbrottet är ringa brott eller brott av normalgraden ligger det vid ca 4 000 cigaretter.

Beslag och förverkande av varor kan ske med stöd av 16 § smugglingslagen.

4.3 Tobak och skattebrott

I de fall en punktskattepliktig tobaksvara införs från ett annat EU-land ska den skattskyldige redovisa införseln i en skattedeklaration. Tidpunkten för

redovisningen regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244) och varierar beroende på vilken form av skattskyldighet som föreligger.

Det bör särskilt påpekas att skattskyldighet inte föreligger för tobaksvaror som införs av en enskild person som förvärvat varorna i ett annat EU-land och som själv transporterar varorna till Sverige om varorna är avsedda för dennes personliga bruk.

Vid bedömning om harmoniserade tobaksvaror innehas för personligt bruk eller i kommersiellt syfte utgår man ifrån en särskild referensnivå som återfinns i artikel 32 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 och som uppgår till 800 cigaretter, 400 cigariller, 200 cigarrer och 1 kg rök-tobak per person. I det fall införd mängd kraftigt överskrider referensnivån har den misstänkte en förklaringsbörda där den lämnade förklaringen prövas mot mängden införd tobak, den misstänktes tobakskonsumtion och den misstänktes ekonomiska förhållanden.

Gränsen mellan skattebrott av normalgraden och grovt skattebrott går vid ett skatteundandragande om tio förhöjda prisbasbelopp vilket 2021 motsvarar 486 000 kronor. Eftersom punktskatten för cigaretter uppgår till ca 1,65 kronor/cigarett krävs det således att den oredovisade mängden cigaretter uppgår till ca 300 000 st. innan skattebrottet är att bedöma som grovt.

Enligt 13 a § skattebrottslagen (1971:69) ska bestämmelserna om förverkande i 36 kap. 1 § BrB inte tillämpas i fråga om brott enligt skattebrottslagen. Däremot torde förverkande vara möjligt med stöd av 36 kap. 3 §. Exempel på en sådan situation är om det kan befaras att tobaken säljs eller lämnas ut till en person som inte fyllt 18 år.

4.3.1 Översikt över tidpunkten då den skattskyldige ska redovisa införseln

Skattskyldig	Redovisningstidpunkt
<i>Godkänd upplagshavare</i> (9 § första stycket 1 lagen 1994:1563 om tobaksskatt (LTS)).	Periodredovisning senast den 26:e i månaden efter redovisningsperioden om verksamhetens årsomsättning överstiger 40 miljoner kronor (26 kap. 30 § skatteförfarandelagen (2011:1244)). Periodredovisning senast den 12:e i månaden efter redovisningsperioden om verksamhetens årsomsättning understiger 40 miljoner kronor (26 kap. 32 § skatteförfarandelagen).

Skattskyldig	Redovisningstidpunkt
<p><i>Godkänd varumottagare</i> (9 § första stycket 2 LTS).</p>	<p>Periodredovisning senast den 26:e i månaden efter redovisningsperioden om verksamhetens årsomsättning överstiger 40 miljoner kronor (26 kap. 30 § skatteförfarandelagen (2011:1244)).</p> <p>Periodredovisning senast den 12:e i månaden efter redovisningsperioden om verksamhetens årsomsättning understiger 40 miljoner kronor (26 kap. 32 § skatteförfarandelagen).</p>
<p><i>Distansförsäljare</i> Med distansförsäljare avses den som säljer beskattade tobaksvaror till någon som inte bedriver självständig ekonomisk verksamhet och varorna transporteras till Sverige från ett annat EU-land av säljaren eller någon annan för säljarens räkning (9 § första stycket 3 LTS och 36 § första stycket 5 LTS).</p>	<p>Redovisning för varje skattepliktig händelse senast vid tidpunkten för händelsen (26 kap. 35 § skatteförfarandelagen) om distansförsäljningen rör harmoniserade tobaksvaror</p> <p>Redovisning för varje skattepliktig händelse senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen (26 kap. 35 § skatteförfarandelagen) om distansförsäljningen rör icke harmoniserade tobaksvaror.</p>
<p><i>Oregistrerad varumottagare</i> Med oregistrerad varumottagare avses den som tar emot beskattade tobaksvaror som avsänts av en distansförsäljare om distansförsäljaren inte ställt säkerhet för skatten i Sverige (9 § första stycket 4 LTS och 36 § första stycket 6 § LTS)</p>	<p>Redovisning för varje skattepliktig händelse senast vid tidpunkten för händelsen (26 kap. 37 § 2 skatteförfarandelagen) om distansförsäljningen rör harmoniserade tobaksvaror.</p> <p>Redovisning för varje skattepliktig händelse senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen (26 kap. 35 § skatteförfarandelagen) om distansförsäljningen rör icke harmoniserade tobaksvaror.</p>

Skattskyldig	Redovisningstidpunkt
<p><i>Övrig skattskyldig</i></p> <p>Med övrig skattskyldig avses den som på annat sätt än genom distansförsäljning för in eller tar emot beskattade harmoniserade tobaksvaror från ett annat EU-land till Sverige (9 § första stycket 5 LTS).</p>	<p>Redovisning för varje skattepliktig händelse senast vid tidpunkten för händelsen (26 kap. 37 § 1 skatteförfarandelagen).</p>
<p><i>Yrkesmässiga tillverkare av</i> skattepliktiga tobaksvaror utanför ett skatteupplag (9 § första stycket 6 LTS).</p>	<p>Redovisning för varje skattepliktig händelse senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen (26 kap. 35 § skatteförfarandelagen).</p>
<p><i>Subjekt som använder</i> varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten (9 § första stycket 7 LTS).</p>	<p>Redovisning för varje skattepliktig händelse senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen (26 kap. 35 § skatteförfarandelagen).</p>
<p><i>Subjekt som innehar</i> skattepliktiga varor utanför ett uppskovsförfarande utan att skatten för varorna redovisats i Sverige (9 § första stycket 8 LTS).</p>	<p>Redovisning för varje skattepliktig händelse senast vid tidpunkten för händelsen (26 kap. 37 § 2 skatteförfarandelagen).</p>
<p><i>Subjekt som i annat fall</i> än som avses i 36 § första stycket 1–6 LTS yrkesmässigt innehar icke harmoniserade tobaksvaror utan att skatten för dessa varor har redovisats här (36 § första stycket 7 LTS).</p>	<p>Redovisning för varje skattepliktig händelse senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen (26 kap. 35 § skatteförfarandelagen).</p>
<p><i>Subjekt som inte är godkänd lagerhållare</i> och yrkesmässigt för in eller tar emot icke harmoniserade tobaksvaror (36 § första stycket 3 LTS)</p>	<p>Redovisning för varje skattepliktig händelse senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen (26 kap. 35 § skatteförfarandelagen).</p>

4.4 Tobak och straffbestämmelserna i LPK

Före den 1 augusti 2021 omfattades endast cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak av LPK. Från och med den 1 augusti 2021 omfattas även de icke harmoniserade varorna snus, tuggtobak och övrig tobak. Övrig tobak definieras som tobak som inte är en del av en levande planta och som inte är skattepliktig som cigaretter, cigarrer, röktobak, snus eller tuggtobak. Detta innebär att all tobak som inte är en levande planta omfattas av bestämmelserna i LPK.

Lagen (1994:1563) om tobaksskatt (innehåller bestämmelser kring förflyttning av tobaksvaror till Sverige via ett annat EU-land. Dessa krav syftar till att säkerställa uppbörden av punktskatt. Förflyttningar som sker i strid med bestämmelserna i lagen (1994:1563) om tobaksskatt bestraffas genom straffbestämmelsen i 5 kap. 1 § LPK. Reglerna i lagen (1994:1563) om tobaksskatt för hur varor ska förflyttas skiljer sig något åt beroende på om förflyttningen avser harmoniserade eller icke harmoniserade tobaksvaror. Avseende harmoniserade varor ska förflyttningen bl.a. anmälas till Skatteverket innan den påbörjas och säkerhet ska ställas för skatten. Vidare ska förflyttning som sker under uppskov åtföljas av ett dokument som innehåller en referenskod som är unik för de transporterade varorna, och vid förflyttning av beskattade varor ska varorna åtföljas av ett förenklat ledsagardokument.

För de icke harmoniserade varorna gäller att den som säljer snus, tuggtobak eller övrig tobak genom distansförsäljning ska anmäla tobaken till Skatteverket innan varorna avsänds och ska ställa säkerhet för skatten på varorna. Även den som inte är godkänd lagerhållare och som yrkesmässigt för in eller tar emot snus, tuggtobak eller övrig tobak ska innan varan förflyttas anmäla tobaken till Skatteverket och ställa säkerhet för skatten. Det finns till skillnad från vad som gäller för harmoniserade tobaksvaror inget krav på förenklat ledsagardokument.

På samma sätt som det i 12–13 §§ smuglingslagen finns en straffbestämmelse som kriminaliserar befattning med varor som varit föremål för smuglingsbrott eller tullbrott finns det i LPK en straffbestämmelse i 5 kap. 1 a § som straffbelägger vissa i bestämmelsen uppräknade former av befattning med tobaksvaror som varit föremål för skattebrott enligt 2–4 §§ skattebrottslagen (1971:69). Det bör särskilt noteras att befattningsbrottet inte kan fullbordas innan det bakomliggande skattebrottet fullbordas. Emellertid fullbordas ett skattebrott ofta direkt när varan passerar gränsen in till Sverige eller senast fem dagar därefter, se översikten under avsnitt 4.3.1 ovan.

Vid gränsdragningen mellan grovt brott och brott av normalgraden ska beaktas graden av organisering vid brottets utförande och vilket skattebelopp som riskerat undandras genom att kraven vid förflyttningen eftersatts. Enligt Sterzel, upplaga 2020 s. 1481, går gränsen för grovt brott vid tio utökade prisbasbelopp vilket är ca 300 000 cigaretter och ca 247 kg röktobak (skatten på röktobak är 1 971 kr per kg vilket ger $486\,000 / 1971 = 246,6$). Beslag och

förverkande av varor som varit föremål för olovlig förflyttning av punkt-skattepliktiga varor eller olovlig befattning av punktskattepliktiga varor kan förverkas med stöd av 5 kap. 5 § LPK och 16 § smugglingslagen. Det finns även möjligheter för tullverket att i ett beskattningsförfarande omhänderta varorna i avvaktan på att skatten betalas och, i de fall skatten inte betalas, förverka varorna i det fiskala förfarandet.

4.5 Sammanfattning av riktvärden i praxis vid bedömning av om brottet är ringa respektive grovt för några vanligt förekommande tobaksvaror

Vara	Grovt	Ringa
Cigaretter	> 120 000 st. (tullbrott) > 300 000 st. (skattebrott) > 300 000 st. (LKP)	< 3 400 st. (tullbrott) < 19 000 st. ² (skatteförseelse) < 19 000 st. ³ (LPK)
Röktobak	> 98 kg (tullbrott) > 247 kg (skattebrott) > 247 kg (LPK)	< 2,8 kg ⁴ (tullbrott) < 16 kg ⁵ (skatteförseelse) < 16 kg ⁶ (LPK)

4.6 Tobak och straffbestämmelserna i tobakslagen

4.6.1 Straffbestämmelser i tobakslagen

I 10 kap. lag (2018:2088) om tobak och liknande produkter (tobakslagen) finns straffbestämmelser för viss hantering av tobak.

I 10 kap. 1 § tobakslagen finns brottsrubriceringen olovlig tobaksförsäljning som straffbelägger gärningar där någon uppsåtligt eller av oaktsamhet säljer tobaksvaror utan tillstånd.

² Enligt tabell i Sterzel 2020 s. 1481 är gränsen för ringa brott ett skatteundandragande om 0,65 förhöjda prisbasbelopp. Räknat på skattesatsen 1,65 kr per cigarett ger detta ca 19 000 cigaretter ($0,65 \times 48\,600 / 1,65 = 19\,145$)

³ Se ovan under fotnot 2

⁴ Man kan notera att i RättsPM 2012:7 Straffreläggande i bötesmål anges gränsen för ringa tullbrott avseende andra tobaksvaror till 6 kg. Man bör dock kunna argumentera för mängden 2,8 kg utifrån att skatteundandragandet för 2,8 kg röktobak motsvarar skatteundandragandet för 3 400 cigaretter, vilket enligt fast praxis utgör gränsen för ringa tullbrott såvitt avser cigaretter.

⁵ Enligt tabell i Sterzel 2020 s. 1481 är gränsen för ringa brott ett skatteundandragande om 0,65 förhöjda prisbasbelopp. Räknat på skattesatsen 1 971 kr per kg röktobak ger detta ca 16 kilo ($0,65 \times 48\,600 / 1\,971 = 16$)

⁶ Se ovan fotnot 4

I 10 kap. 2 § tobakslagen finns brottsrubriceringen olovlig tobakshantering som straffbelägger gärningar där någon uppsåtligen tillhandahåller tobaksvaror som saknar föreskrivna hälsovarningar eller där någon

uppsåtligen eller av oaktsamhet säljer eller lämnar ut tobaksvaror till någon som inte fyllt 18 år.

I 10 kap. 3 § tobakslagen finns en straffbestämmelse som straffbelägger att en gränsöverskridande distansförsäljare bedriver försäljning i Sverige utan föregående registrering hos Folkhälsomyndigheten. Med gränsöverskridande distansförsäljning avses försäljning där konsumenten finns i Sverige och återförsäljningsstället i ett annat land eller där konsumenten finns i ett annat EU-land och återförsäljningsstället i Sverige.

I 10 kap. 4 § tobakslagen finns straffbestämmelser angående viss otillåten försäljning av elektroniska cigaretter och påfyllningsbehållare.

I 10 kap. 5 § tobakslagen föreskrivs att den som överträtt ett vitesföreläggande eller vitesförbud inte ska dömas till ansvar för gärningar som omfattas av föreläggandet eller förbudet. (Ne bis in idem-spärr)

I 10 kap. 6 § tobakslagen hänvisas till straffbestämmelserna i smugglingslagen när det gäller olovlig införsel eller utförsel av tobaksvaror.

I 10 kap. 7 § tobakslagen finns bestämmelser som medger beslag och förverkande av tobaksvaror som varit föremål för brott enligt tobakslagen.

Det förhållandet att försäljning av tobak fortsättningsvis kräver tillstånd innebär inte att tobaksvaror ska betraktas som förbuds- eller villkorsvaror i den meningen som anges i straffbestämmelsen om smuggling i 3 § smugglingslagen. Några bestämmelser motsvarande dem i 4 kap. 4 § alkohollagen finns nämligen inte i tobakslagen. I princip kommer det även fortsättningsvis att vara tillåtet att i kommersiellt syfte föra in tobaksvaror i Sverige. Det är den efterföljande försäljningen eller hanteringen som kriminaliseras genom straffbestämmelserna i tobakslagen.

4.7 Tobak och straffbestämmelserna i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

I 6 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt finns bestämmelser som straffar den som tillhandahåller cigaretter till försäljning på annat sätt än i originalförpackningar försedda med särskild märkning med uppgift om detaljhandelspriset.

Beslag och förverkande av cigaretter som varit föremål för brott enligt lag (1994:1563) om tobaksskatt ske med stöd av 7 §.

4.8 Översikt över brottsrubriceringar vid otillåten eller oredovisad hantering av tobaksvaror

Tobaksvara	Smugglingsbrott	Tullbrott	Skattebrott vid införsel	Brott mot LPK möjligt
Cigaretter	Ja, om gärningspersonen inte fyllt 18 år eller varorna är avsedda för någon som inte fyllt 18 år.	Ja, om varorna kommer från ett land utanför EU.	Ja, om varorna kommer från ett annat land inom Europeiska unionen.	Ja, om varorna kommer från ett annat EU-land.
Cigarrer	Ja, om gärningspersonen inte fyllt 18 år eller varorna är avsedda för någon som inte fyllt 18 år.	Ja, om varorna kommer från ett land utanför EU.	Ja, om varorna kommer från ett annat land inom Europeiska unionen.	Ja, om varorna kommer från ett annat EU-land.
Cigariller	Ja, om gärningspersonen inte fyllt 18 år eller varorna är avsedda för någon som inte fyllt 18 år.	Ja, om varorna kommer från ett land utanför EU.	Ja, om varorna kommer från ett annat land inom Europeiska unionen.	Ja, om varorna kommer från ett annat EU-land.
Röktobak	Ja, om gärningspersonen inte fyllt 18 år eller varorna är avsedda för någon som inte fyllt 18 år.	Ja, om varorna kommer från ett land utanför EU.	Ja, om varorna kommer från ett annat land inom Europeiska unionen.	Ja, om varorna kommer från ett annat EU-land.

Tobaksvara	Smugglingsbrott	Tullbrott	Skattebrott vid införsel	Brott mot LPK möjligt
Snus	Ja Om gärningspersonen inte fyllt 18 år eller varorna är avsedda för någon som inte fyllt 18 år. eller om varan förs ut till ett annat land inom Europeiska unionen.	Ja, om varorna kommer från ett land utanför EU.	Ja	Ja, om varorna kommer från ett annat EU-land.
Tuggtobak	Ja, om gärningspersonen inte fyllt 18 år eller varorna är avsedda för någon som inte fyllt 18 år.	Ja, om varorna kommer från ett land utanför EU.	Ja	Ja, om varorna kommer från ett annat EU-land.
Övrig tobak	Ja, om gärningspersonen inte fyllt 18 år eller varorna är avsedda för någon som inte fyllt 18 år.	Ja, om varorna kommer från ett land utanför EU.	Ja	Ja, om varorna kommer från ett annat EU-land

5 Rättsfall

Olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor

RH 2017.37: Hovrätten fann att införsel till Sverige via ett annat EU-land av cigaretter, som oredovisat förts in i EU från tredje land och därefter oupptäckt transporterats till Sverige inte var att bedöma som tullbrott men kunde lagföras som olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor.

Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2004-07-17 i mål B 1415-04: Hovrätten prövade frågan om gränsdragningen mellan olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor av normalgraden och grovt brott.

Svea hovrätt 2018-12-14 i mål B 9549-18: Vid införande av cigaretter till Sverige via båt har det inte kunnat bevisas bortom rimligt tvivel att cigaretterna lastas ombord utanför EU:s tullområde. Gärningen har därför rubricerats som olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor, grovt brott istället för grov smuggling.

Hovrätten över Skåne och Blekinge 2016-11-18 i mål B 2332-16: Hovrätten fann att en införsel av 643,6 liter öl, som var tillåten eftersom den skett med stöd av 4 kap. 4 § andra stycket 7 alkohollagen, var att bedöma som olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor.

Olovlig befattning med punktskattepliktiga varor

Hovrätten för Västra Sverige 2015-10-12 i mål B 1075-15: När det inte kunnat utrönas om cigaretter tillverkats i ett land utanför EU eller i ett EU-land har befattningen ansetts avse varor tillverkade i ett annat EU-land eftersom straffskalan för olovlig befattning med punktskattepliktiga varor har ett lägre straffmaximum än straffskalan för olovlig befattning med smuggelgods.

Hovrätten över Skåne och Blekinge 2013-11-18 i mål B 1146-13: Det förhållandet att det inte kunnat utrönas om alkohol, som varit föremål för skatteundandragande, smugglats eller oredovisat förts till Sverige har inte ansetts kunna hindra en tillämpning av straffbestämmelsen om olovlig befattning med punktskattepliktiga varor.

Förverkande av hjälpmedel

Hovrätten över Skåne och Blekinge 2018-09-05 i mål B 1323-18: Hovrätten fann att en lastbil, som byggts om för att användas som hjälpmedel vid olovlig förflyttning av punktskattepliktiga varor inte kunde förverkas eftersom lastbilen ägdes av annan än den tilltalade och åklagaren inte riktat talan om förverkande mot ägaren i samband med åtalet eller genom tillämpning av lagen (1986:1009) om förfarandet i vissa fall vid förverkande m.m.



ÅKLAGARMYNDIGHETEN