

Smugglings brott och tulltillägg

76:37



Betänkande av varusmugglingsutredningen

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2013



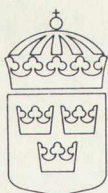
National Library
of Sweden

Smugglings brott och tulltillägg

Betänkande av varusmugglingsutredningen

76:37





Statens offentliga utredningar

1976:37

Finansdepartementet

Smugglingsbrott och tulltillägg

Betänkande av Varusmugglingsutredningen

Stockholm 1976

Omslag Johan Hillbom
ISBN 91-38-02947-2
ISSN 0375-250X
Gotab, Stockholm 1976

Smuggling
och tulllägg

Bevaka
Stockholm 1976

Till Herr Statsrådet och chefen för finansdepartementet

Genom beslut den 12 oktober 1973 bemyndigade Kungl. Maj:t chefen för finansdepartementet att tillkalla en sakkunnig med uppdrag att företa en översyn av lagen (1960:418) om straff för varusmuggling och därmed sammanhängande frågor.

Med stöd av detta bemyndigande tillkallade departementschefen den 16 oktober 1973 som sakkunnig f. d. regeringsrådet Henrik Klackenberg.

Att som experter biträda den sakkunnige förordnades den 16 oktober 1973 hovrättsassessorn Lars Persson, byråchefen Arne Rundlöf och kammarrättsrådet Sverker Widmark samt den 4 december 1973 numera bitr. skattedirektören Lennart Carlson.

Till sekreterare åt utredningen förordnades den 10 januari 1974 avdelningsdirektören Folke Ljungwall. Utredningen antog namnet Varusmugglingsutredningen.

På egen begäran entledigades kammarrättsrådet Widmark från sitt expertuppdrag i utredningen den 21 oktober 1975.

Utredningen får härmed överlämna sitt betänkande "Smugglingsbrott och tulltillägg". Betänkandet innehåller bl. a. förslag till ändringar i varusmuggningslagen och tullagstiftningen, som gör det möjligt att beivra enklare undandraganden av tull och andra införselavgifter i administrativ ordning genom påföring av en särskild avgift, benämnd tulltillägg.

Hovrättsassessorn Lars Persson har avgett särskilt yttrande i fråga om förverkande vid vissa smugglingsbrott.

Utredningsuppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i juni 1976

Henrik Klackenberg

/Folke Ljungwall

Innehåll

<i>Sammanfattning</i>	9
<i>Författningsförslag</i>	17
1 Förslag till lag om ändring i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling	17
2 Förslag till lag om ändring i tullagen (1973:670)	25
3 Förslag till lag om ändring i tullförordningen (1973:979)	37
4 Förslag till lag om ändring i tulltaxan (1971:920)	38
5 Förslag till förordning om ändring i tullstadgan (1973:671)	40
6 Förslag till förordning om ändring i tullkungörelsen (1973:1014)	41
Kapitel 1 <i>Utredningsuppdraget</i>	43
1.1 Direktiven	43
1.2 Utredningsarbetet	44
Kapitel 2 <i>Nuvarande ordning</i>	49
2.1 Regleringen av import och export	49
2.2 Avgiftssystemet vid import och export	50
2.3 Tullproceduren vid import	52
2.3.1 Inledning	52
2.3.2 Hemtagning	53
2.3.3 Anmälan till förtullning	54
2.3.4 Tulltaxering	56
2.3.5 Uppbörd	57
2.3.6 Tullupplag och tullager m. m.	57
2.4 Proceduren vid export	59
2.5 Restitution av tull och annan införselavgift	59
2.6 Tullverkets kontrollverksamhet	60
2.7 Förseningsavgift	62
2.8 Straffbestämmelser	62
2.8.1 Varusmuggningslagen	62
2.8.2 Tullagen	66
2.8.3 Tullstadgan	67
2.8.4 Övriga straffbestämmelser	67

Kapitel 3	<i>Administrativa sanktioner på det inrikes skatte- och avgifts-</i>	
	<i>området</i>	69
3.1	Allmän bakgrund	69
3.2	Systemets utformning	70
Kapitel 4	<i>Lagstiftningen i de nordiska grannländerna</i>	75
4.1	Danmark	75
4.2	Finland	78
4.3	Norge	81
Kapitel 5	<i>Överväganden och förslag</i>	85
5.1	Allmänt om judiciella och administrativa sanktioner på tull-	
	området	85
5.2	Det administrativa sanktionssystemet	86
5.2.1	Allmänna synpunkter	86
5.2.2	Vem skall påföras tulltillägg?	87
5.2.3	Underlåtenhet att ange vara till förtullning	88
5.2.4	Oriktig uppgift i tulldeklaration m. m.	89
5.2.5	Oriktig uppgift i ombudsdeklaration och skyldighet att	
	rätta	90
5.2.6	Oriktig uppgift och oriktigt yrkande	96
5.2.7	Olovligt förfogande över oförtullad vara m. m.	103
5.2.8	Tulltilläggets storlek	105
5.2.9	Beslutande myndighet	112
5.2.10	Tull och tulltillägg i förhållande till förverkande	114
5.3	Det straffrättsliga sanktionssystemet	117
5.3.1	Smugglingsbrottens systematiska placering	117
5.3.2	Allmänna synpunkter på varusmuggningslagens inne-	
	håll och utformning	125
5.3.3	Underlåtenhet att rätta oriktig uppgift	129
5.3.4	Oriktig ursprungsförklaring	132
5.3.5	Frivillig rättelse	137
5.3.6	Förverkande	145
5.3.7	Tullverkets åklagarfunktioner	157
Kapitel 6	<i>Specialmotivering</i>	161
6.1	Förslag till lag om ändring i varusmuggningslagen	161
6.2	Förslag till lag om ändring i tullagen	181
6.3	Övriga författningsförslag	200
	<i>Särskilt yttrande</i>	203

Förkortningar

BrB	Brottsbalken
CECA	Europeiska kol- och stålgemenskapen
EEC	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EFTA	Europeiska frihandelssammanslutningen
EG	Europeiska gemenskaperna
GTS	Generaltullstyrelsen
HD	Högsta domstolen
JO	Justitieombudsmannen
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd. I
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Riksåklagaren
SkBL	Skattebrottslagen (1971:69)
SkSL	Skattestrafflagen (1943:313)
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk juristtidning
TF	Tullförordningen (1973:979)
TFS	Tullverkets författningssamling
TK	Tullkungörelsen (1973:1014)
TL	Tullagen (1973:670)
TO	Generaltullstyrelsens tullordning (TFS 1973:159)
TSt	Tullstadgan (1973:671)
VSL	Lagen (1960:418) om straff för varusmuggling

Sammanfattning

Reaktionssystemet på tullområdet är, till skillnad från vad som gäller vid den inrikes beskattningen, enbart av straffrättslig karaktär frånsatt att bestämmelser om förseningsavgift införts 1974 för fall då hemtagare försummat sin deklarationsskyldighet. Flertalet smugglingsbrott gäller ringa varusmuggling och avgörs genom strafförelägganden som utfärdas av särskilt förordnade befattningshavare inom tullverket. Trots att det alltså mera sällan behöver bli fråga om åtal, kräver målen en betydande arbetsinsats, som knappast står i rimlig proportion till intresset av att brottet beivras i straffprocessuell ordning. De tidskrävande åtgärder som måste vidtas redan i samband med upptäckten är en betydande belastning, särskilt därför att upptäckten ofta sker i samband med kontroll av resandetraffiken, då kravet på snabbhet är starkt. En stor del av bevakningsresurserna tas i anspråk, vilket inverkar negativt på den egentliga kontrollverksamheten.

Enligt utredningens förslag skall på tullområdet införas en administrativ sanktion, motsvarande skatte- och avgiftstilläggen. Bestämmelser om den administrativa sanktionen, som enligt utredningens mening bör benämnas tulltillägg, föreslås bli inarbetade i tullagen (1973:670). I anslutning härtill föreslås vissa ändringar i övriga centrala tullförfattningar. Vidare framläggs förslag till ändringar i lagen (1960:418) på straff för varusmuggling, som möjliggör bl. a. att det stora flertalet fall av undandragandebrott enligt lagen inte beivras i judiciell ordning utan enbart föranleder tulltillägg.

Bestämmelserna om tulltillägg m. m.

Vid utformningen av bestämmelserna har motsvarande regler i författningarna om den inrikes beskattningen tjänat som mönster. Särskilda förhållanden på tullområdet har dock ansetts motivera vissa avsteg från de principer som gäller på inrikesområdet.

Bestämmelserna om tulltillägg bör bygga på ett generellt tullskyldighetsbegrepp på samma sätt som skattetilläggen avser skattskyldig och har därför inte utan vidare kunnat anknytas till den i tullagen nu givna bestämningen av vem som är tullskyldig. Med tullskyldig avses nämligen där endast den som anger vara till förtullning och den som tagit hand om oförtullad vara enligt särskilt medgivande, dvs. hemtagare. Har införseln skett utan att

varan angetts till förtullning eller tagits hem är tullskyldighet inte föreskriven i tullagen. Flertalet illegala förfaranden faller sålunda utanför lagen. Utredningen föreslår att tullskyldighetsbegreppet vidgas, så att det kommer att omfatta även de fall när införsel sker utan att den ges till känna för tullverket och när olovliga förfoganden äger rum, som kan föranleda att tull eller annan införselavgift undandras statsverket.

De föreslagna bestämmelserna om tulltillägg bygger på det utvidgade tullskyldighetsbegreppet och har utformats såsom fall av särskild tullskyldighet med sikte på att de såvitt gäller brottsliga förfaranden skall täcka de objektiva rekvisiten för varusmuggningslagens undandragandebrott och försök till sådana brott.

I enlighet härmed föreslås en bestämmelse om att den som har infört eller låtit införa vara utan att den angetts till förtullning eller anmälts för sådan behandling som medför att den inte behöver förtullas vid införseln är skyldig att betala den tull och annan införselavgift som skulle ha utgått om varan förtullats vid införseln. Detsamma gäller om någon i samband med införsel av vara eljest vidtagit sådana åtgärder att risk uppkommit för att varan skulle undgå förtullning. Vidare skall den som förfogat över oförtullad vara som införts på legal väg vara skyldig att betala den tull och annan införselavgift som undandragits eller kunnat undandragas genom förfogandet. Den som förfogat över förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning av tull eller annan införselavgift skall gå miste om tullförmånen.

I de nu angivna fallen skall den tullskyldige även påföras tulltillägg. Tillägget skall vara lika stort som den påförda tullen eller avgiften eller den tullförmån som den tullskyldige gått miste om, men skall utgå med hälften av nämnda belopp om avsikt att undandraga tull eller annan införselavgift kan antagas inte ha förelegat.

Tulltillägg skall vidare påföras tullskyldig som angett vara till förtullning, om han i tulldeklaration eller på annat sätt lämnat oriktig eller ofullständig uppgift till ledning för tulltaxeringen. Tillägget kan påföras oavsett om uppgiften lämnats muntligen eller skriftligen. Såsom oriktig uppgift anses bl. a. oriktigt tulltaxenummer eller statistiskt nummer, om det inte särskilt angetts att nummerangivelsen är avsedd att vara ett yrkande. Utredningen förutsätter att tullverket genom information och rådgivningsverksamhet verkar för att skyldigheten att ange sådant nummer inte blir onödigt betungande för de tullskyldiga. Även tullskyldig som eftersatt sin i tullagen föreskrivna rättelseskyldighet skall kunna påföras tulltillägg.

Tulltillägg kan enligt förslaget inte påföras hemtagare som underlåtit att fullfölja hemtagningsanmälan med deklaration. Detta är en principiell avvikelse från reglerna om skattetillägg. Möjligheten för tullmyndigheten att tillgripa vitesföreläggande och att, om deklaration trots sådant föreläggande inte lämnas, på grund av uppgifterna i hemtagningsanmälan göra en från det allmännas synpunkt nöjaktig tulltaxering har, i förening med möjligheten att återkalla hemtagningsstillståndet för en tredskande hemtagare, antagits medföra att en bestämmelse om tulltillägg för de nu avsedda fallen inte har någon egentlig funktion att fylla.

Tulltillägg på grund av oriktiga, ofullständiga eller eljest bristfälliga uppgifter i samband med förtullning skall i princip påföras den tullskyldige

även om deklaration lämnats av ombud eller anställd. Dock gäller det undantaget, att om bristfällighet i en genom ombud lämnad deklaration visas ha orsakats genom fel eller försummelse av ombudet, tulltillägget skall påföras ombudet om den tullskyldige inte eftersatt sin i tullagen föreskrivna gransknings- eller rättelseskyldighet.

Tulltillägget skall, när den tullskyldige avsiktligt lämnat oriktig eller ofullständig uppgift eller underlåtit att rätta sådan uppgift, vara lika stort som den tull eller annan införselavgift som utgår till följd av avvikelse från hans uppgifter. När tull eller avgift fastställts efter skälig grund till följd av bristfälliga uppgifter, skall tillägget motsvara det avgiftsbelopp som utgår utöver vad som följer av den tullskyldiges uppgifter. Kan det antagas att avsikt att undandra avgifter inte har förelegat, skall tulltillägget utgå med halva det undandragna beloppet.

De i jämförelse med skattetilläggen ganska höga procentsatserna för tulltilläggen har ansetts ofrånkomliga främst därför att det vid en avkriminalisering skulle te sig oförsvarligt att gå längre i en försvagning av den nuvarande reaktionen mot varusmuggling. Denna innefattar ju i allmänhet både straff och förverkande av varan. Även andra skäl har bidragit till ståndpunktstagandet. Utredningen pekar på de svårigheter som är förenade med kontrollen av varutrafiken till landet inom ramen för den nya tullproceduren, där trafikens krav på snabbhet ansetts motivera långt gående möjligheter att föra in och förfoga över varor, innan den egentliga tullbehandlingen har ägt rum. Vidare noteras den nackdel från utredningssynpunkt som ligger i att importörens medkontrahent, som normalt borde vara en viktig upplysningskälla, befinner sig utomlands och därför inte utan vidare är tillgänglig för förhör, än mindre för omedelbara tvångsåtgärder i händelse av misstanke om brott.

Den föreslagna differentieringen av tulltilläggen, grundad på om avsikt att undandra avgift kan antas ha förelegat eller inte, är ett avsteg från den i fråga om skattetilläggen tillämpade principen att sådant tillägg utgår utan hänsynstagande till skuldsvårigheter (bortsett från de särskilt angivna fall då felaktigheten anses ursäktlig). Med hänsyn till de erfarenheter, som inom tullväsendet finns i fråga om handläggning av ringa överträdelser av varusmugglingslagen och övrig tullagstiftning, har utredningen ansett det möjligt att anförtro tullmyndigheterna en sådan bedömning. Det bör tilläggas att tullmyndigheterna i våra grannländer vid tillämpning av sanktioner motsvarande de föreslagna tulltilläggen anförtrotts att göra liknande bedömningar med hänsyn till de subjektiva rekvisiten.

De fall, när tulltillägg enligt förslaget inte alls skall utgå eller får helt efterges, motsvarar i princip vad som gäller i fråga om skattetilläggen. Tulltillägg skall sålunda inte utgå, i den mån avvikelse från lämnad uppgift innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Tulltillägg utgår inte heller om avvikelsen avser bedömning av yrkande (såsom fråga om yrkad förmånsbehandling, anspråk på tullbefrielse eller tullnedsättning) eller fråga om skäligheten av uppskattning eller värdering såvida avvikelserna inte gäller oriktig uppgift i sak. Uppgift om varas statistiska nummer anses inte som yrkande, om detta inte framgår av deklarationen. Tulltillägg utgår inte om den tullskyldige eller ombudet frivilligt vidtagit rättelse, som leder till att införselavgifterna kan påföras med rätt belopp.

Tulltillägg får helt efterges, om felaktigheten, underlåtenheten eller åtgärden kan anses ursäktlig med hänsyn till den tullskyldiges ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet. Utredningen diskuterar ingående sådana omständigheter inom tullområdet, som enligt angivna regler bör föranleda att tulltillägg inte utgår eller att det efterges.

Tulltillägg får även efterges, om det belopp som undandragits eller kunnat undandras är att anse som ringa. Tulltillägg i samband med resandetrafiken får dock på denna grund efterges endast undantagsvis och skall annars utgå med lägst 50 kr. Denna spärregel har ansetts nödvändig för att sanktions-systemet i samband med resandetrafikens regler inte helt skall förlora sin effekt.

Tulltillägg skall liksom skattetillägg påföras, även om gärningen beivras i straffprocessuell ordning. Tillägg skall dock inte utgå i den mån varan eller dess värde förklaras förverkat.

Fråga om tulltillägg prövas av den tullmyndighet som har hand om tulltaxeringen. Kommunikation skall om hinder inte möter ske med den tullskyldige innan beslut meddelas.

Beslut om tulltillägg skall i princip anses vara ett självständigt beslut, som kan prövas genom besvär utan samband med tulltaxeringsbeslutet. Vid om- eller eftertulltaxering skall den ändring av påfört tulltillägg som föranleds därav dock beslutas ex officio. Vid besvär skall tillägget likaså nedsättas utan särskilt yrkande, om tulltaxeringen nedsätts.

Tullmyndighet föreslås få rätt att som säkerhet för tulltillägg ta hand om den vara som tillägget har samband med. Detta är nödvändigt med hänsyn till att beslagsbestämmelserna i varusmuggningslagen inte blir tillämpliga i fall av ringa varusmuggling, då förverkande skall komma i fråga endast undantagsvis. Den som påförs tulltillägg skall vara skyldig att ersätta tullverket, om särskild kostnad uppkommer för varans förvaring.

En bestämmelse om preskription i de särskilda fallen av tullskyldighet föreslås. Flertalet bestämmelser om uppbörd och återbetalning av tull och annan införselavgift föreslås bli tillämpliga även på tulltillägg.

Ändringarna i varusmuggningslagen

Utredningen har övervägt om undandragandebrotten i varusmuggningslagen bör föras över till skattebrottslagen. Dessa överväganden har utmynnat i ståndpunktstagandet att en samlad reglering av de centrala bestämmelserna om straff för överträdelse av gällande regler om in- och utförsel av varor är att föredra framför en uppsplättning av de skilda brottstyperna på olika lagar. Utredningen lägger därför fram förslag till moderniseringar av varusmuggningslagen. Denna lag skall alltså även i fortsättningen omfatta såväl undandragandebrotten som brotten mot import- och exportförbud eller mot andra in- eller utförselregleringar.

Vad gäller varusmuggningslagens tillämpningsområde i övrigt föreslår utredningen den ändringen att de förfaranden i samband med handeln inom EFTA och EG som kan medföra obehörig förmånsbehandling i tullhänseende och f. n. är straffbelagda i lagen (1962:120) om straff i vissa fall

för oriktig ursprungsdeklaration m. m. i fortsättningen straffbeläggs i varusmugglingslagen.

Den nuvarande principiella uppbyggnaden av smugglingsbrotten som effektbrott bör enligt utredningens mening inte ändras. Effekten vid undandragandebrotten föreslås utformad på liknande sätt som vid skattebrotten. Effekten knyts sålunda till tullmyndighetens beslut om påföring av de avgifter som skall utgå för varan. Härigenom blir det klarare vid vilken tidpunkt brotten skall anses fullbordade.

Vissa sakliga ändringar i och tillägg till bestämmelserna i varusmugglingslagen föreslås.

Tullskyldig, som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåter att enligt 7 § andra stycket tullagen rätta oriktig uppgift i tulldeklaration som avgetts genom ombud och därigenom föranleder undandragande eller införsel i strid mot förbud, straffas f. n. enligt 4 eller 5 § varusmugglingslagen. Den som eftersätter den generella rättelseskyldighet som är föreskriven i 11 § tullagen straffas däremot för tullförseelse enligt 41 § första stycket 2 tullagen. Utredningen föreslår att de två fallen av rättelseskyldighet samordnas i 11 § tullagen och att uppsåtligt eller grovt oaktsamt eftersättande av sådan skyldighet generellt bestraffas enligt varusmugglingslagen (1 eller 6 §).

Det fallet att någon vilseleder licensmyndighet att lämna tillstånd till in- eller utförsel av vara och därigenom föranleder att vara in- eller utföres i strid mot förbud är f. n. särskilt straffbelagt i 4 § 4 varusmugglingslagen. Utredningen anser att fullbordat sådant brott bör anses falla under den allmänna bestämmelsen om varusmuggling genom vilseledande av tullverket. Om förfarandet däremot stannat vid vilseledande av licensmyndigheten eller försök därtill föreslås att gärningen enligt särskilt stadgande skall bestraffas enligt 23 kap. brottsbalken som förberedelse till varusmuggling.

I syfte att bestämmelserna i varusmugglingslagen skall bli mer överskådliga och lättillgängliga föreslår utredningen att brottsbeskrivningarna i 1 och 2 §§ direkt utformas enbart med tanke på undandragandebrotten, och att det i en särskild bestämmelse (3 §) föreskrivs, att samma straffbestämmelser skall gälla även när angivna förfaranden föranlett effekten att in- eller utförsel skett i strid mot förbud eller villkor. De kvalifikationsfall som f. n. regleras särskilt i 4 och 5 §§ lagen har förts samman med de centrala brotten under gemensamma beskrivningar.

Straffet för ringa varusmuggling föreslås ändrat från penningböter till dagsböter. Till ringa brott skall enligt förslaget kunna hänföras även varusmuggling, som skett genom vilseledande av tullverket. I straffskalan för varusmuggling av "normal svårhetsgrad" införs ett straffminimum om sextio dagsböter. Tillämpningsområdet för ringa varusmuggling blir genom dessa ändringar väsentligt vidare än nu. Den avkriminalisering av mindre allvarliga undandragandebrott, som åsyftas med tulltilläggen, avses sålunda omfatta brott som enligt nuvarande straffmättningspraxis anses förskylla intill sextio dagsböter. I fråga om smugglingsbrott som innebär överträdelse av import- eller exportförbud medför övergången till dagsböter och den ändrade bestämningen av ringa brott att strafföreläggandeinstitutet kan få en vidgad tillämpning.

I fråga om brottet olovlig befattning med smuggelgods utvidgas straffansvaret till att omfatta även fall då varan förut varit föremål för oakt-

samhetsbrott som motsvarar varusmuggling. Ändringen motiveras av att det många gånger när den förste gärningsmannen, dvs. den som begått smugglingsbrottet, inte anträffas, måste vara svårt att avgöra, om denne handlat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet och vilken insikt den som tagit den olovliga befattningen med varan haft därom.

För ansvar för befälhavare på transportmedel för bristande tillsyn över transportmedlet krävs f. n. bl. a. att varusmuggling, som inte är att anse som ringa, varit tillämnad eller har ägt rum på transportmedlet. Med hänsyn till den tidigare nämnda vidgningen av tillämpningsområdet för ringa varusmuggling har kvalifikationen på smugglingsbrottet tagits bort. I stället har införts en föreskrift om att ringa fall inte skall föranleda ansvar.

En kvalifikation finns enligt gällande lag även i fråga om förberedelse eller stämpling till narkotikasmuggling. Det krävs nämligen, att stämplingen eller förberedelsen avsett smuggling som inte är ringa. Denna kvalifikation har ansetts böra stå kvar, trots att detta innebär att det straffria området enligt de nya bestämmelserna blir något vidare på grund av vidgningen av området för ringa varusmuggling. Ändringen torde sakna större praktisk betydelse, eftersom gränsen för ringa narkotikasmuggling enligt nuvarande praxis ändå ligger lågt.

Det brott som motsvarar de förfaranden i samband med handeln inom EFTA och EG som nu regleras i lagen (1962:120) om straff i vissa fall för oriktig ursprungsdeklaration m. m. föreslås rubricerat "oriktig ursprungsförklaring". Brottbeskrivningen har utformats på ett sådant sätt att bestämmelsen skall kunna tillämpas även med avseende på handelsavtal som kan komma att ingås i framtiden. Ändring föreslås i fråga om tidpunkten för brottets fullbordning. Brottet fullbordas enligt gällande bestämmelser först när den oriktiga handlingen – ursprungsintyg m. m. – kommit vederbörande myndighet till handa. Med hänsyn till vissa nya regler, som gör det möjligt för exportören att själv, utan hänvändelse till svensk tullmyndighet, utfärda varucertifikat och andra ursprungsintyg avsedda att företes för utländsk tullmyndighet, har utredningen ansett det påkallat att utforma brottbeskrivningen så, att brottet fullbordas i och med att handlingen upprättats. Åtal för brottet får, i likhet med vad som nu gäller, väckas endast efter anmälan av generaltullstyrelsen.

Utredningen har för varusmuggningslagens del utarbetat bestämmelser om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse av samma generella karaktär som motsvarande regler i skattebrottslagen. Bestämmelserna innebär att möjligheten att uppnå ansvarsfrihet utvidgas till att avse även fullbordade undandragandebrott. Också vid olovlig befattning med vara som varit föremål för undandragandebrott föreslås att frivillig rättelse skall kunna medföra ansvarsfrihet. Ett generellt krav är att rättelsen leder till att avgift som undandragits kan påföras med rätt belopp.

Förverkandebestämmelser har sedan lång tid funnits på tullområdet. Utredningen föreslår att möjligheterna att förverka vara eller värdet av vara, som varit föremål för varusmuggling, skall stå kvar både i fråga om undandragandebrott och brott mot förbud eller villkor. Genom avkriminaliseringen i samband med tulltilläggen kommer dock tillämpningsområdet för förverkande vid mindre allvarliga undandragandebrott att starkt begränsas. Förverkandebestämmelserna har i övrigt setts över och moderniserats med

hänsynstagande till de riktlinjer som angavs av chefen för justitiedepartementet i samband med 1968 års ändringar i brottsbalkens förverkanderegler (jfr prop. 1968:79 s. 57 ff.). Därvid har det ansetts nödvändigt att den krets av personer, mot vilka förverkande skall kunna riktas enligt varusmugglingslagen, liksom f. n. bestäms mera vidsträckt än i brottsbalken.

För att möjliggöra den avkriminalisering av ringa undandragandebrott som avses med bestämmelserna om tulltillägg har på liknande sätt som skedde vid skattebrottslagens tillkomst en särskild åtalsregel införts. Enligt denna regel får åtal för ringa varusmuggling eller motsvarande oaktsamhetsbrott väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl, när brottet medfört enbart undandragande eller risk för undandragande. Samma regel gäller för talan om förverkande.

General tullstyrelsen kan enligt gällande lag förordna befattningshavare inom tullverket att föra talan i mål angående brott enligt författningar, vilkas efterlevnad tullverket har att övervaka. I allmänhet är det tullförvaltarna som förordnats att utföra sådana åklagaruppgifter. Målen rör regelmässigt ringa varusmuggling som består i undandragande eller försök till sådant brott. Med hänsyn till den avkriminalisering av ringa undandragandebrott som blir följden av utredningens förslag bör tullverkets åklagarfunktioner upphöra. Däremot förutsätts tullmyndighet även i fortsättningen kunna fungera som förundersökningsledare.

Ikraftträdande m. m.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 1977. Vissa övergångsbestämmelser har ansetts nödvändiga.

Författningsförslag

1 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling

Häri genom föreskrives i fråga om lagen (1960:418) om straff för varusmuggling

dels att 24 § skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 24 § skall utgå,

dels att nuvarande 13–23 och 25–27 §§ skall betecknas 16–26 resp. 27–29 §§,

dels att nuvarande 1–10 och 12 §§ samt nya 16, 18, 19 och 25 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

dels att rubrikerna närmast före nuvarande 9, 13, 15, 18, 20, 22 och 25 §§ skall sättas närmast före nya 12, 16, 18, 21, 23, 25 resp. 27 §§,

dels att i lagen skall införas nya bestämmelser, 11 och 13–15 §§, samt närmast före 15 § en ny rubrik av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Den som utan att giva det tillkännas hos vederbörlig myndighet till riket inför eller från riket utför gods, för vilket tull eller annan allmän avgift skall erläggas till statsverket eller som enligt stadgande i lag eller författning ej må införas eller utföras, dömes, om gärningen sker uppsåtligen, för varusmuggling till böter eller fängelse i högst två år.

Första stycket gäller även, när någon genom att lämna oriktig uppgift i tulldeklaration eller medelst annat vilseledande i samband med tullbehandling av gods uppsåtligen föranleder, att tull eller annan allmän avgift

Föreslagen lydelse

1 §¹

Den som uppsåtligen inför eller utför vara utan att giva det tillkännas för tullverket och därigenom föranleder att tull, skatt eller annan allmän avgift som utgår på grund av in- eller utförsel av vara (tullavgift) ej påföres, dömes för varusmuggling till böter, dock lägst sextio dagsböter, eller fängelse i högst två år.

Första stycket gäller även, när någon uppsåtligen lämnar oriktig eller ofullständig uppgift i tulldeklaration eller på annat sätt vilseleder tullverket eller eftersätter i 11 § tullagen (1973:670) föreskriven skyldighet att

¹ Senaste lydelse 1973:672.

Nuvarande lydelse

undandrages statsverket eller att gods införes eller utföres i strid mot förbud.

Föreslagen lydelse

rätta oriktig eller ofullständig uppgift, som lämnats till ledning för förtullning, och därigenom föranleder att tullavgift ej påföres eller påföres med för lågt belopp.

2 §

(Nuv. 4 § 1–3)

Såsom varusmuggling skall ock anses, om någon uppsåtligen

1. förfogar över oförtullat eller obeskattat gods, restitutionsgods eller införsel- eller utförselförbud underkastat gods, som i vederbörlig ordning anmäls hos tullmyndighet, och därigenom föranleder att tull eller annan allmän avgift undandrages statsverket eller att godset i strid mot införsel- eller utförsel- förbud utkommer i den fria rörelsen eller att utförsel sker i strid mot utförsel- förbud;

2. förfogar över infört gods, för vilket åtnjutes tullfrihet eller tullnedsättning under stadgad särskild förutsättning, i strid mot vad sålunda förutsatts;

3. förfogar över gods, för vilket meddelats tillstånd till införsel eller utförsel under stadgad särskild förutsättning, i strid mot vad sålunda förutsatts;

För varusmuggling dömes även den som uppsåtligen i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten förfogar över oförtullad vara, som avses i 2 § tredje stycket eller 3 § andra stycket tullagen (1973:670), eller förfogar över förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tullavgift, om han därigenom föranleder att tullavgift ej påföres eller påföres med för lågt belopp.

3 §

Bestämmelserna i 1 och 2 §§ gälla även, när förfarandet föranleder att vara i strid mot förbud eller villkor införes, utföres eller kommer ut i den fria rörelsen.

4 §

(Nuv. 2 §)²

Är varusmuggling, som avses i 1 § första stycket med hänsyn till godsets värde och övriga omständigheter vid brottet att anse som ringa, dömes till böter, högst femhundra kronor.

Är varusmuggling att anse som ringa, dömes till böter.

² Senaste lydelse 1973:672.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §

(Nuv. 3 §)³

Är varusmuggling att anse som grov, skall dömas till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Gäller gärningen narkotika, som avses i 1 § narkotikaförordningen (1962:704), skall dömas till fängelse, lägst ett och högst tio år.

Vid bedömande huruvida brottet är grovt skall särskilt beaktas om gärningen förövats yrkesmässigt eller avsett gods av betydande myckenhet eller värde eller eljest varit av särskilt farlig art.

Är varusmuggling att anse som grov, dömes till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Gäller gärningen narkotika, som avses i 1 § narkotikaförordningen (1962:704), dömes till fängelse, lägst ett och högst tio år.

Vid bedömande huruvida brottet är grovt skall särskilt beaktas om det avsett större belopp, förövats yrkesmässigt eller eljest varit av särskilt farlig art.

6 §

(Nuv. 5 §)⁴

Den som av grov oaktsamhet förövar gärning som i 1 eller 4 § sägs, dömes till böter eller fängelse i högst två år. I ringa fall skall dock ej till straff dömas.

Första stycket gäller även när någon, genom att lämna oriktig uppgift i tulldeklaration eller medelst annat vilseledande i samband med tullbehandling av gods eller prövning som i 4 § 4 avses eller genom underlåtenhet som i 4 § 5 sägs, av grov oaktsamhet föranleder fara för att tull eller annan allmän avgift undandrages statsverket eller för att gods införes eller utföres i strid mot förbud. Vad nu sagts skall dock ej gälla den som frivilligt vidtager åtgärd som leder till att faran ej längre föreligger

Den som av grov oaktsamhet på sätt i 1 eller 2 § sägs föranleder effekt eller fara för effekt som anges i 1-3 §§, dömes för grov tullförsummelse till böter eller fängelse i högst två år.

Är brott som avses i första stycket att anse som ringa, dömes för tullförsummelse till böter.

7 §

(Nuv. 8 §)⁵

För försök till varusmuggling dömes till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken. Detsamma gäller förberedelse eller stämpling till sådan smugg-

För försök till varusmuggling dömes till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

Enligt samma kapitel dömes till an-

³ Senaste lydelse 1973:672.⁴ Senaste lydelse 1973:672.⁵ Senaste lydelse 1968:65.

Nuvarande lydelse

ling av narkotika som ej är ringa.

Hava flera medverkat till annan i denna lag straffbelagd gärning än varusmuggling som är ringa, gälla bestämmelserna i 23 kap. brottsbalken.

Föreslagen lydelse

svar för förberedelse eller stämpling till sådan smuggling av narkotika som ej är att anse som ringa. För förberedelse till varusmuggling dömes även den som, med uppsåt att i strid mot förbud eller villkor införa eller utföra vara, genom vilseledande förmår eller söker förmå licensmyndighet att lämna tillstånd till införsel eller utförsel.

Ha flera medverkat till gärning som avses i denna lag, tillämpas bestämmelserna i 23 kap. brottsbalken.

8 §

(Nuv. 6 §)⁶

Den som förvärvar, forslar, döljer, förvarar eller avyttrar gods, som varit föremål för varusmuggling, dömes, om gärningen sker uppsåtligen, för olovlig befattning med smuggelgods till böter eller fängelse i högst två år.

Om gärningsmannen icke insåg men hade skälig anledning antaga, att godset varit föremål för varusmuggling, dömes till böter.

Är brott som avses i denna paragraf ringa, skall ej till straff dömas.

Den som uppsåtligen förvärvar, forslar, döljer, förvarar eller avyttrar vara som varit föremål för brott enligt 1-6 §§, dömes för olovlig befattning med smuggelgods till böter eller fängelse i högst två år.

Om gärningsmannen icke insåg men hade skälig anledning antaga, att varan varit föremål för sådant brott, dömes till böter.

I ringa fall skall ej dömas till ansvar enligt första eller andra stycket.

9 §

(Nuv. 7 §)

Påträffas gods undandolt i fartyg, luftfartyg eller tåg på plats, som icke är upplåten till medföljande resandes personliga begagnande, och framgår av omständigheterna, att varusmuggling, som ej är att anse som ringa, är tillämnad eller har ägt rum, dömes befälhavaren för *bristande tillsyn över transportmedel* till dagsböter, där ej ansvar bör ådömas honom enligt annan bestämmelse i denna lag. Har befälhavaren gjort vad på ho-

Påträffas gods undandolt i fartyg, luftfartyg eller tåg på plats, som icke är upplåten till medföljande resandes personliga begagnande, och framgår av omständigheterna att varusmuggling är tillämnad eller har ägt rum, dömes befälhavaren för *bristande tillsyn över transportmedel* till dagsböter, där ej ansvar skall ådömas honom enligt annan bestämmelse i denna lag. Har befälhavaren gjort vad på honom

⁶ Senaste lydelse 1973:672.

Nuvarande lydelse

nom skäligen ankommit för att förhindra varusmuggling, vare han fri från ansvar. *Vad nu sagts om befälhavare skall, där tillsynen över transportmedlet i det avseende, varom här är fråga, genom skriftlig instruktion eller på annat dylikt sätt anförtratts annan person av befälsgrad, i stället gälla* denne.

Föreslagen lydelse

skäligen ankommit för att förhindra varusmuggling, är han fri från ansvar. *Har tillsynen genom skriftlig instruktion eller på annat sådant sätt anförtratts annan person av befälsgrad, gäller vad nu sagts* denne.

I ringa fall skall ej dömas till ansvar.

10 §

Den som upprättar varucertifikat, ansökan därom eller annan handling, som avser förmånsbehandling i tullhänseende utomlands enligt avtal mellan Sverige och annan stat eller sammanslutning av stater, och uppsåtligen eller av grov oaktsamhet i handlingen lämnar oriktig eller ofullständig uppgift, ägnad att leda till obehörig förmån, dömes för oriktig ursprungsförklaring till böter eller fängelse i högst ett år. Är brottet att anse som grovt, dömes till fängelse i högst två år.

11 §

Ansvar enligt 1, 2, 4, 5 eller 6 § för gärning, som medfört att tullavgift ej påförts eller påförts med för lågt belopp, inträder ej för den som frivilligt vidtager åtgärd som leder till att avgiften kan påföras med rätt belopp. Detsamma gäller i fråga om ansvar enligt 8 § för olovlig befattning med vara, för vilken tullavgift ej påförts eller påförts med för lågt belopp.

Ansvar enligt 10 § inträder ej för den som frivilligt rättar den oriktiga eller ofullständiga uppgiften, om detta leder till att den obehöriga förmånen kan undvikas.

Om frihet från ansvar för försök, förberedelse eller stämpling som avses i 7 § finns bestämmelser i 23 kap. 3 §

Nuvarande lydelse

(Nuv. 9 §)

Gods, som varit föremål för varusmuggling eller försök därtill, skall tillika med emballage och kärl, vari godset förvaras, förklaras förverkat till kronan; finnes egendomen ej i behåll, skall i stället värdet förklaras förverkat. Är påföljd som nu sagts uppenbart obillig, må den helt eller delvis eftergivas.

Vad i första stycket sägs skall ej gälla mot den som i god tro förvärvat egendomen eller särskild rätt därtill.

(Nuv. 10 §)

Vad som använts som hjälpmedel vid varusmuggling eller försök därtill eller vid olovlig befattning med smuggelgods, må, såvitt ägaren eller någon som var i hans ställe uppsåtliga förövat gärningen eller medverkat därtill, förklaras helt eller delvis förverkat till kronan, om det är påkallat till förebyggande av brott, som nu sagts, eller eljest särskilda skäl föreligga och det ej är uppenbart obilligt; finnes egendomen ej i behåll må i stället värdet, helt eller delvis, förklaras förverkat. Vad nu sagts skall dock ej gälla mot den som i god tro förvärvat egendomen eller särskild rätt därtill. I stället för förverkande äge rätten föreskriva åtgärd till förebyggande av missbruk.

Föreslagen lydelse

brottsbalken. Ansvar enligt 6 § för gärning som medfört fara som där avses inträder ej för den som frivilligt undanröjer faran.

12 §

Vara som varit föremål för varusmuggling eller försök därtill skall förklaras förverkad. Är sådant förverkande uppenbart obilligt, får det helt eller delvis eftergivas.

Vara som varit föremål för brott enligt 6 § får förklaras förverkad, om det ej är obilligt.

I stället för varan kan dess värde förklaras förverkat. Även vinning av brott som avses i första eller andra stycket får förklaras förverkad.

13 §

Egendom som använts som hjälpmedel vid varusmuggling eller försök därtill, vid brott enligt 6 § eller vid olovlig befattning med smuggelgods, får, om ägaren eller någon som var i hans ställe förövat gärningen, medverkat till denna eller haft vinning därav, förklaras förverkad, om det är påkallat till förebyggande av brott eller eljest särskilda skäl föreligga.

I stället för egendomen kan dess värde förklaras förverkat.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §

Har egendom som i 12 eller 13 § avses efter brottet förvärvats av någon, som därvid ej haft vetskap om eller skälig anledning till antagande om egendomens samband med brottet, får egendomen förklaras förverkad endast om den förvärvats på grund av gifto- rätt, arv eller testamente eller genom gåva.

Om åtal och talan om förverkande.

15 §

Har brott enligt 4 § eller 6 § andra stycket medfört att tullavgift ej påförts eller påförts med för lågt belopp eller att fara härför uppkommit, får åtal eller talan om förverkande på grund av brottet väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

Åtal för brott som avses i 10 § får väckas endast efter anmälan av generaltullstyrelsen.

16 §

Förundersökning rörande brott, som avses i denna lag, må inledas av tullmyndighet. Har den inletts av tullmyndighet, skall beträffande myndigheten gälla vad i rättegångsbalken är stadgat om undersökningsledare. Är saken ej av enkel beskaffenhet, skall ledningen övertagas av åklagaren, så snart någon skäligen kan misstänkas för brottet. Åklagaren skall ock eljest övertaga ledningen, när det finnes påkallat av särskilda skäl.

Åklagaren äge, då undersökningen ledes av tullmyndighet, meddela anvisningar rörande undersökningens bedrivande.

Då undersökning ledes av åklagaren, äge han vid undersökningens verkställande anlita biträde av tullmyndighet, så ock uppdraga åt tulltjänsteman att vidtaga särskild till undersökningen hörande åtgärd, om dess beskaffenhet tillåter det.

Med tullmyndighet avses i denna paragraf *tullverkets ombudsman, tulldirektör, tullförvaltare, kustdistriktchef och gränsdistriktchef. Generaltullstyrelsen äge förordna jämväl annan befattningshavare i tullverket än*

Med tullmyndighet avses i denna paragraf *chef för distriktstullkammare, gränstullkammare och tullkammare eller annan befattningshavare i tullverket som generaltullstyrelsen förordnar att fullgöra vad som enligt pa-*

Nuvarande lydelse

nu sagts att fullgöra vad enligt denna paragraf ankommer på tullmyndighet.

Föreslagen lydelse

ragrafen ankommer på tullmyndighet.

18 §

Tulltjänsteman, tjänsteman vid lots- och fyrstaten ävensom polisman må taga egendom, som kan antagas *vara* enligt denna lag förverkad, i beslag. I samband med tillsyn enligt 14 § första stycket för uppdagande av varusmuggling må ock posttjänsteman och tjänsteman vid statens järnvägar verkställa beslag som nyss sagts. Tulltjänsteman äge i övrigt i fråga om brott, som avses i denna lag, den rätt att taga egendom i beslag, som enligt rättegångsbalken tillkommer polisman.

Verkställes beslag av annan än undersökningsledaren eller åklagaren och har denne ej beslutat beslaget, skall anmälan skyndsamt göras hos honom, och skall han därvid omedelbart pröva, om beslaget skall bestå.

Tulltjänsteman, tjänsteman vid lots- och fyrstaten ävensom polisman må taga i beslag egendom, som kan antagas *bli* förverkad enligt denna lag. I samband med tillsyn enligt 17 § första stycket för uppdagande av varusmuggling må ock posttjänsteman och tjänsteman vid statens järnvägar verkställa beslag som nyss sagts. Tulltjänsteman äge i övrigt i fråga om brott, som avses i denna lag, den rätt att taga egendom i beslag, som enligt rättegångsbalken tillkommer polisman.

19 §

När beslag lagts å egendom, som kan antagas *vara* enligt denna lag förverkad, skall åklagaren antingen så snart ske kan väcka åtal för brott, som föranlett beslaget, eller talan vid domstol med yrkande om egendomens förverkande eller ock förfara på sätt i 21 § sägs.

Vad i rättegångsbalken är stadgat om den tid, inom vilken åtal sist skall hava väckts, skall ej äga tillämpning.

När beslag lagts å egendom, som kan antagas *bli* förverkad enligt denna lag, skall åklagaren antingen så snart ske kan väcka åtal för brott, som föranlett beslaget, eller talan vid domstol med yrkande om egendomens förverkande eller ock förfara på sätt i 24 § sägs.

25 §

Sedan slutligen avgjorts, att egendom, som enligt denna lag tagits i beslag, skall vara förverkad, skall egendomen, där ej föreskrift i särskild författning till annat föranleder, försäljas genom tullverkets försorg eller i den ordning som i allmänhet gäller för försäljning av förverkad lös egendom. Förvaringspersedel, som på grund av sin beskaffenhet är särskilt ägnad att användas för varusmuggling, må dock försäljas allenast om den gjorts otjänlig för sådant ändamål. Där detta ej lämpligen kan ske, skall med persedeln förfaras på sätt generaltullstyrelsen bestämmer.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Har med avseende å egendom meddelats förklaring som i 12 § sägs och erlægges ersättningsbelopp som där avses inom två månader efter det saken slutligen avgjorts, skall egendomen återställas. I annat fall må egendomen för ersättningsbeloppets uttagande försäljas i den ordning som i första stycket föreskrives.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1977, då lagen (1962:120) om straff i vissa fall för oriktig ursprungsdeklaration m. m. skall upphöra att gälla.

2. I fråga om gärning som har begåtts före ikraftträdandet gäller fortfarande äldre bestämmelser med de undantag som anges i 3 och 4.

3. I fråga om förberedelse och stämpling till smuggling av narkotika som har begåtts före ikraftträdandet gäller den nya bestämmelsen i 7 § andra stycket första meningen, om det leder till att gärningen blir fri från straff.

4. De nya bestämmelserna i 7 § andra stycket andra meningen och 11 § gäller även i fråga om gärning som har begåtts före ikraftträdandet.

5. Den äldre bestämmelsen i 4 § 5 gäller även vid underlåtenhet efter ikraftträdandet att rätta oriktig uppgift i tulldeklaration som före ikraftträdandet lämnats genom ombud.

6. Den nya bestämmelsen i 1 § andra stycket om underlåtenhet att fullgöra rättelseskyldighet tillämpas ej vid underlåtenhet att göra anmälan enligt 11 § första stycket tullagen (1973:670) i dess lydelse före den 1 juli 1977.

7. Har befattningshavare vid tullverket före ikraftträdandet väckt åtal eller utfärdat strafföreläggande på grund av behörighet enligt 24 § första stycket i dess äldre lydelse, äger han fortfarande behörighet att föra talan i målet.

8. Förekommer i lag eller annan författning hänvisning till föreskrift som har ersatts genom bestämmelse i denna lag tillämpas i stället den nya bestämmelsen.

2 Förslag till

Lag om ändring i tullagen (1973:670)

Häri genom föreskrives i fråga om tullagen (1973:670)

dels att rubriken närmast före 39 § skall lyda "Tullskyldighet i särskilda fall, tulltillägg m. m.",

dels att 4, 5, 7, 11, 14, 15, 20, 20 a, 39-40 b, 41, 44, 45 och 48-50 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas tio nya paragrafer, 40 c-40 l §§, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*4 §¹

Vara, som skall förtullas, anges till förtullning vid införseln eller, om den sändes under tullverkets överinseende till ort inom tullområdet, vid ankomsten till denna ort. Förvaras sådan vara på tullupplag eller tullager eller i frihamn, anges den till förtullning innan förvaringen upphör.

Vara anges till förtullning vid införseln eller, om den sändes under tullverkets överinseende till ort inom tullområdet, vid ankomsten till denna ort. *O*förtullad vara, som förvaras på tullupplag eller tullager eller i frihamn eller innehas med temporär tullfrihet, anges till förtullning innan förvaringen eller den temporära tullfriheten upphör.

Har vara tagits om hand efter medgivande enligt 3 § andra stycket skall den som erhållit medgivandet ange varan till förtullning inom den tid som regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, generaltullstyrelsen bestämmer. Blir varan inom samma tid föremål för behandling enligt 2 § tredje stycket, skall vad nu sagts om skyldighet att ange vara till förtullning ej gälla.

5 §

Den som anger vara till förtullning eller som tagit hand om vara efter medgivande enligt 3 § andra stycket är tullskyldig. Tullskyldig skall utom tull erlägga annan införselavgift för varan som uppbäres av tullverket.

Den som anger vara till förtullning eller som tagit hand om vara efter medgivande enligt 3 § andra stycket är tullskyldig för varan.

Om tullskyldighet i särskilda fall föreskrives i 39 och 40 §§.

Tullskyldig skall utom tull erlägga annan införselavgift som uppbäres av tullverket.

Är ej någon tullskyldig enligt första stycket, tages tull och annan införselavgift ut av varan.

Anträffas ej någon som är tullskyldig, får tull och annan införselavgift tagas ut av varan.

7 §

När vara anges till förtullning, skall tullskyldig till ledning för förtullningen lämna tulldeklaration. Generaltullstyrelsen får för särskilda fall föreskriva att de uppgifter som behövs för förtullningen skall lämnas i annan ordning.

Tulldeklaration får lämnas genom ombud som godkänts av generaltullstyrelsen. *Innehåller deklaration som lämnats genom ombud oriktig uppgift och kan det föranleda, att tull eller annan införselavgift undandrages statsverket eller att vara införes i strid mot förbud, åligger det tullskyldig att rätta uppgiften inom tre veckor från den dag, då deklarationen lämnades.*

Tulldeklaration får lämnas genom ombud som godkänts av generaltullstyrelsen. *Det åligger den tullskyldige att granska innehållet i sådan deklaration inom tio dagar från den dag då deklarationen lämnades.*

Om skyldighet att rätta oriktig eller ofullständig uppgift föreskrivs i 11 §.

¹ Lydelse enligt prop. 1975/76:163.

Nuvarande lydelse

Tullmyndighet får medge att tulldeklaration lämnas av någon som är anställd och kan anses intaga förtroendeställning hos den tullskyldige eller, om deklARATIONEN lämnas genom ombud som avses i andra stycket, hos ombudet.

Föreslagen lydelse

11 §

Finner tullskyldig eller den för vars räkning vara införts att uppgift som lämnats i tulldeklaration eller i övrigt i samband med förtullning *ej överensstämmer med vara som införts*, åligger det honom att inom två veckor från det förhållandet upptäcktes anmäla detta hos tullmyndighet, om förhållandet föranlett eller kan föranleda att tull eller annan införselavgift undandrages statsverket eller det föranlett att vara införts i strid mot förbud.

Har tid för besvär över beslut, varigenom tull eller annan införselavgift för varan fastställts, gått ut när förhållande som avses i första stycket upptäckes, föreligger ej anmälningsskyldighet.

Finner tullskyldig eller den för vars räkning vara införts att uppgift som lämnats i tulldeklaration eller i övrigt i samband med förtullning *är oriktig eller ofullständig*, åligger det honom att utan dröjsmål rätta uppgiften, om den föranlett eller kan föranleda att tull eller annan införselavgift undandrages statsverket eller att vara infördes i strid mot förbud eller villkor.

14 §

Har tullskyldig i tulldeklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift till ledning för tulltaxering eller underlåtit att lämna uppgift som det ålegat honom att lämna och har detta föranlett att tull och annan införselavgift icke fastställts eller fastställts till för lågt belopp, sker eftertulltaxering. Sådan taxering får dock ej ske, om det belopp den tullskyldige skulle ha att erlägga är att anse som ringa eller det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt att eftertulltaxering sker.

Har tullskyldig *som avses i 5 § första stycket* i tulldeklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift till ledning för tulltaxeringen eller underlåtit att lämna uppgift som det ålegat honom att lämna och har detta föranlett att tull och annan införselavgift icke fastställts eller fastställts till för lågt belopp, sker eftertulltaxering. Sådan taxering får dock ej ske, om det belopp den tullskyldige skulle ha att erlägga är att anse som ringa eller det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt att eftertulltaxering sker.

15 §

Eftertulltaxering får ej ske så länge omtulltaxering kan ske och ej senare än fem år efter den dag då varan angavs till förtullning.

Eftertulltaxering får ej ske så länge omtulltaxering kan ske och ej senare än fem år efter den dag då varan angavs till förtullning, såvida icke tull-

Nuvarande lydelse

Har den tullskyldige avlidit, påföres eftertulltaxering hans dödsbo. Sådan eftertulltaxering får ske endast om fråga därom prövats senast under andra året efter utgången av det kalenderår då bouppteckning efter den tullskyldige lämnats in för registrering.

Har tullskyldig åtalats för brott enligt lagen (1960:418) om straff för varusmuggling, får, även efter utgången av den i första *eller andra* stycket angivna tiden, eftertulltaxering ske för den vara som åtalet avser. Eftertulltaxering får dock ske endast om fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det då åtalet väcktes. Har den tullskyldige avlidit, skall fråga om eftertulltaxering prövas inom sex månader från dödsfallet. Ogillas åtalet, skall, när domen vunnit laga kraft, den med stöd av detta stycke åsatta eftertulltaxeringen undanröjas av tullmyndigheten.

Tredje stycket äger motsvarande tillämpning i fall då den som företrätt juridisk person åtalats för brott enligt lagen om straff för varusmuggling, om brottet avser tull eller annan införselavgift som den juridiska personen haft att erlägga.

Föreslagen lydelse

skyldig samtyckt till att eftertulltaxering sker. Har den tullskyldige avlidit, påföres eftertulltaxering hans dödsbo. Sådan eftertulltaxering får ske endast om fråga därom prövats senast under andra året efter utgången av det kalenderår då bouppteckning efter den tullskyldige lämnats in för registrering.

Har tullskyldig åtalats för brott enligt lagen (1960:418) om straff för varusmuggling, får, även efter utgången av den i första stycket angivna tiden, eftertulltaxering ske för den vara som åtalet avser. Eftertulltaxering får dock ske endast om fråga därom prövats före utgången av kalenderåret efter det då åtalet väcktes. Har den tullskyldige avlidit, skall fråga om eftertulltaxering prövas inom sex månader från dödsfallet. Ogillas åtalet, skall, när domen vunnit laga kraft, den med stöd av detta stycke åsatta eftertulltaxeringen undanröjas av tullmyndigheten.

Andra stycket äger motsvarande tillämpning i fall då den som företrätt juridisk person åtalats för brott enligt lagen om straff för varusmuggling, om brottet avser tull eller annan införselavgift som den juridiska personen haft att erlägga.

20 §²

Ränta utgår på tull eller annan införselavgift som skall betalas

1. på grund av omtulltaxering eller eftertulltaxering,
2. enligt beslut av generaltullstyrelsen, kammarrätt eller regeringsrätten,
 3. i fall som avses i 40 §, när tull eller annan införselavgift undandragits,
 4. i fall som avses i 20 § första eller tredje stycket tullförordningen (1973:979).
3. i fall som avses i 20 § första eller tredje stycket tullförordningen (1973:979).

Har tull eller annan införselavgift enligt preliminärt beslut erlagts med lägre belopp än som slutligt fastställts utgår ränta på det överskjutande beloppet.

² Senaste lydelse 1974:982.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Fördröjes utfärdande av särskild tullräkning till följd av att den som tagit hand om vara efter medgivande enligt 3 § andra stycket icke angett varan till förtullning inom föreskriven tid utgår ränta.

20 a §³

Ränta enligt 20 § utgår för visst kalenderår efter den högre av de räntesatser som gäller vid beräkning av ränta för det året enligt 69 § 1 mom. andra stycket uppbördslagen (1953:272). För tid som infaller efter utgången av det år då införselavgiften slutligt fastställs tillämpas dock den räntesats som gäller för det året. Räntebelopp som understiger femtio kronor påföres ej.

Vid beräkning av ränta enligt 20 § första eller andra stycket gäller att ränta utgår

Vid beräkning av ränta enligt 20 § första stycket 1, 2 eller 4 eller enligt andra stycket gäller att ränta utgår

från utgången av den andra månaden efter den då varan angavs till förtullning, dock att ränta på avgift, som motsvarar tidigare återbetalat avgiftsbelopp, utgår från utgången av den månad då beloppet återbetalades, till och med den månad då beloppet skall erläggas.

Ränta enligt 20 § första stycket 3 utgår

från utgången av den månad då varan infördes eller det olovliga förfogandet ägde rum,

till och med den månad då beloppet skall erläggas.

Ränta enligt 20 § tredje stycket utgår för den tid fördröjningen omfattar.

Ränta enligt andra stycket utgår ej för längre tid än två år utom i fall som avses i 20 § första stycket 3.

Ränta enligt andra och tredje styckena utgår ej för längre tid än två år utom i fall som avses i 20 § första stycket 4.

Har beslut, som föranlett ränta, ändrats på sådant sätt att ränta icke skulle ha utgått eller skulle ha utgått med lägre belopp, skall ny beräkning av ränta göras och för mycket påförd ränta återbetalas. Ränta utgår ej på räntebelopp som tullskyldig ålägges betala enligt 20 § utöver tidigare erlagd ränta.

Har beslut, som föranlett ränta, ändrats på sådant sätt att ränta icke skulle ha utgått eller skulle ha utgått med annat belopp, skall ny beräkning av ränta göras. För mycket erlagd ränta skall återbetalas. Ränta utgår ej på räntebelopp som tullskyldig ålägges betala enligt 20 § utöver tidigare erlagd ränta.

Bestämmelserna i denna lag om tull och annan införselavgift äger motsvarande tillämpning beträffande ränta enligt denna paragraf.

39 §

Går oförtullad vara förlorad, när den införes till tullområdet eller sän-

Har oförtullad vara gått förlorad, när den infördes till tullområdet eller

³ Senaste lydelse 1974:982.

Nuvarande lydelse

des under tullverkets överinseende inom detta, *erlägges särskild avgift till tullverket för varan av fraktföraren eller, om ej fraktförare åtagit sig att befordra varan, den som eljest befordrat varan.*

Går oförtullad vara förlorad, när den förvaras på tullupplag, tullager eller i exportbutik, eller förfogar innehavare av tullupplag, tullager eller exportbutik över vara i strid mot bestämmelser för varas förvaring, erlägger han särskild avgift till tullverket för varan.

Den som visar att *förlust* av vara ej beror på fel eller försummelse av honom eller någon för vilken han svarar är ej skyldig att *erlägga särskild avgift*. Föreligger eljest särskilda skäl kan generaltullstyrelsen medge nedsättning av eller befrielse från *särskild avgift*.

Föreslagen lydelse

sändes under tullverkets överinseende inom detta, *är fraktföraren tullskyldig för varan. Har ej fraktförare åtagit sig att befordra varan, är den som eljest befordrat varan tullskyldig för den.*

Har oförtullad vara gått förlorad, när den förvarades på tullupplag, tullager eller i exportbutik, är innehavaren av upplaget, lagret eller exportbutiken tullskyldig för varan.

Har oförtullad vara gått förlorad, när den innehades med temporär tullfrihet, är den som åtnjöt den temporära tullfriheten tullskyldig för varan.

Den som visar att *förlusten* av varan ej berodde på fel eller försummelse av honom eller någon för vilken han svarade är ej tullskyldig enligt *första – tredje styckena*. Föreligger eljest särskilda skäl kan generaltullstyrelsen medge nedsättning av eller befrielse från *tullen eller avgiften*.

I fråga om tullskyldig som avses i första–tredje styckena gäller bestämmelserna i 7–16, 22 och 40 a §§ i tillämpliga delar.

40 §

Särskild avgift för vara skall motsvara den tull och annan införselavgift, som skulle ha tagits ut för varan om denna förtullats efter anmälan av den som är betalningsskyldig enligt 39 §. I fråga om spritdrycker och vin tages den särskilda avgiften ut med tillämpning av avgiftssats som gäller för resandes införsel av sådan vara.

Har särskild avgift erlagits för vara, utgår ej tull eller annan införselavgift för varan.

Bestämmelserna i 7–22 samt 35 och 36 §§ äger motsvarande tillämpning på uttagande av särskild avgift.

Har någon infört eller låtit införa vara utan att den angetts till förtullning eller anmälts för behandling som avses i 2 § tredje stycket eller 3 § andra stycket, är han skyldig att betala den tull och annan införselavgift som skulle ha utgått om varan förtullats vid införseln. Detsamma gäller den som i samband med införsel av vara eljest vidtagit sådan åtgärd att risk uppkommit för att varan skulle undgå förtullning.

Den som förfogat över oförtullad vara som avses i 2 § tredje stycket i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten är skyldig att betala den tull och annan införselavgift som därigenom undandragits eller kunnat

Nuvarande lydelse

undandragas. Den som förfogat över förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tull eller annan införselavgift äger ej åtnjuta tullförmånen.

Tulltillägg skall därjämte påföras den tullskyldige med ett belopp lika stort som den påförda tullen och avgiften eller, vid förfogande enligt andra stycket andra meningen, med lika stort belopp som den tullförmån han gått miste om.

Har den som tagit hand om vara efter medgivande enligt 3 § andra stycket underlåtit att inom föreskriven tid lämna tulldeklaration, påföres honom förseningsavgift med 100 kronor.

Har i fall som avses i första stycket den tullskyldige anmanats att lämna tulldeklaration inom viss tid men icke efterkommit anmaningen, bestämmas förseningsavgiften till 200 kronor.

I fråga om förseningsavgift gäller bestämmelserna i 17-19 §§ samt 21 § andra stycket och 22 § i tillämpliga delar.

Föreslagen lydelse

undandragas. Den som förfogat över förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av tull eller annan införselavgift äger ej åtnjuta tullförmånen.

Tulltillägg skall därjämte påföras den tullskyldige med ett belopp lika stort som den påförda tullen och avgiften eller, vid förfogande enligt andra stycket andra meningen, med lika stort belopp som den tullförmån han gått miste om.

40 a §

Har tullskyldig som angett vara till förtullning i tulldeklaration eller på annat sätt lämnat oriktig eller ofullständig uppgift till ledning för tulltaxering eller eftersatt gransknings- eller rättelseskyldighet enligt 7 eller 11 § påföres honom tulltillägg med ett belopp lika stort som den tull eller annan införselavgift som utgår till följd av avvikelse från hans uppgifter.

Tulltillägg påföres även, när tull eller annan införselavgift har uppskattats med stöd av 16 § till följd av att den tullskyldige lämnat bristfälliga uppgifter till ledning för tulltaxeringen. I sådant fall skall tillägget motsvara det avgiftsbelopp som på grund av uppskattningen utgår utöver vad som följer av den tullskyldiges uppgifter.

Vid tillämpning av första och andra styckena anses tullskyldig ansvarig för åtgärd eller underlåtenhet av anställd eller ombud, om det icke är uppenbart att behörighet att företräda den tullskyldige saknats. Visar tullskyldig, att oriktig eller utelämnad uppgift i tulldeklaration orsakats genom fel eller försummelse av ombud, skall tulltillägget påföras ombudet, såvida den tullskyldige ej eftersatt sin gransknings- eller rättelseskyldighet enligt 7 eller 11 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 b §

Fråga om förseningsavgift prövas av tullmyndigheten. Innan beslut fattas om påföring av förseningsavgift, skall den tullskyldige beredas tillfälle att yttra sig, om ej hinder möter däremot.

Förseningsavgift får helt efterges, om underlåtenheten kan anses ursäktlig eller ringa. Sådan avgift får även nedsättas.

Kan det antagas att den som skall påföras tulltillägg ej haft för avsikt att undandraga tull eller annan införselavgift, bestämmes tillägget till hälften av vad som eljest utgår enligt 40 eller 40 a §.

40 c §

Tulltillägg i samband med resandetrafiken utgår med lägst 50 kronor.

40 d §

Tulltillägg utgår ej i den mån avvikelse innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Tulltillägg utgår ej heller, om avvikelsen avser bedömning av yrkande, såsom fråga om yrkad förmånsbehandling, anspråk på tullbefrielse eller tullnedsättning, eller fråga om skäligheten av uppskattning eller värdering, såvida avvikelsen ej gäller oriktig uppgift i sak. Uppgift i tulldeklaration om varas nummer enligt tulltaxan (1971:920) eller enligt statistisk varuförteckning anses som yrkande endast om detta framgår av deklarationen.

Har den tullskyldige eller ombud som avses i 40 a § tredje stycket frivilligt rättat oriktig uppgift eller vidtagit annan åtgärd, som leder till att tull och annan införselavgift kan påföras med rätt belopp, utgår ej tulltillägg.

40 e §

Tulltillägg får helt efterges om felaktigheten, underlåtenheten eller åtgärden kan anses ursäktlig med hänsyn till den tullskyldiges ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

därmed jämförlig omständighet.

Tulltillägg får även efterges, om det belopp som undandragits eller kunnat undandragas är att anse som ringa. Tulltillägg i samband med resandeträffiken får dock på denna grund efterges endast undantagsvis.

40 f §

I den mån vara eller dess värde blir föremål för förverkande enligt 12 § lagen (1960:418) om straff för varusmuggling, utgår ej tull eller annan införselavgift för varan och ej heller tulltillägg. Tidigare meddelat beslut här om skall undanröjas eller ändras, sedan dom eller beslut som innefattar förverkande vunnit laga kraft.

40 g §

Har den som tagit hand om vara efter medgivande enligt 3 § andra stycket underlåtit att inom föreskriven tid lämna tulldeklaration, påföres honom förseningsavgift med 100 kronor.

Har i fall som avses i första stycket den tullskyldige anmanats att lämna tulldeklaration inom viss tid men icke efterkommit anmaningen, bestämmes förseningsavgiften till 200 kronor.

Förseningsavgift får helt efterges, om underlåtenheten kan anses ursäktlig eller ringa. Sådan avgift får även nedsättas.

40 h §

Fråga om tulltillägg eller förseningsavgift prövas av tullmyndigheten. Innan beslut fattas om påföring, skall den för vilken tillägget eller avgiften ifrågasättes beredas tillfälle att yttra sig, om ej hinder möter däremot.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

40 i §

Ändras tulltaxeringsbeslut genom omtulltaxering eller eftertulltaxering, skall därav föranledd ändring av tulltillägg beslutas. Finnes vid prövning av besvär mot tulltaxeringsbeslut att taxeringen skall nedsättas, skall den ändring av tulltillägg som föranleds av nedsättningen beslutas.

Medger regeringen eller, efter regeringens förordnande, generaltullstyrelsen befrielse från eller återbetalning av tull eller annan införelavgift, får medgivandet avse även tulltillägg och förseningsavgift.

40 j §

Tullmyndighet får som säkerhet för tulltillägg taga hand om vara som avses i 40 eller 40 a §. Den som påföres tulltillägg är skyldig att ersätta tullverket särskild kostnad som uppkommer för varans förvaring.

40 k §

Fråga om tullskyldighet och tulltillägg enligt 40 § får ej prövas senare än fem år efter utgången av den månad, då varan infördes eller det olovliga förfogandet ägde rum, om ej den tullskyldige samtyckt därtill. Dock skall vad i 15 § föreskrivits om tider för prövning av eftertulltaxering i särskilda fall äga motsvarande tillämpning.

40 l §

I fråga om tulltillägg och förseningsavgift gäller bestämmelserna i 17–19 §§ samt 21 § och 22 § första och fjärde styckena i tillämpliga delar.

41 §⁴

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter att lämna uppgift

⁴ Senaste lydelse 1974:982. ▀

Nuvarande lydelse

1. att lämna uppgift eller handling enligt 7-9 §§ eller 10 § första stycket eller

2. att göra anmälan enligt 11 §, dömes för tullförseelse till böter, om ej underlåtenheten är belagd med straff i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling.

Allmänt åtal för tullförseelse får ej väckas utan anmälan av tullmyndighet.

Föreslagen lydelse

eller handling enligt 7-9 §§ eller 10 § första stycket, dömes för tullförseelse till böter, om ej underlåtenheten är belagd med straff i lagen (1960:418) om straff för varusmuggling.

44 §⁵

Talan mot beslut, som annan tullmyndighet än generaltullstyrelsen meddelat enligt denna lag eller med stöd av lagen utfärdade bestämmelser, föres hos generaltullstyrelsen genom besvär.

Avser besvären fastställelse av tull, annan införselavgift, *särskild avgift*, ränta, restavgift eller förseningsavgift, skall besvärshandlingen ha kommit in inom sex månader från den dag då beslutet meddelades. *Sker omtulltaxering gäller dock att besvärshandlingen skall ha kommit in inom sex månader från den dag då tulltaxeringsbeslutet meddelades* eller, om besvärstiden blir längre därigenom, inom två månader från den dag då omtulltaxeringsbeslutet meddelades.

Avser besvären fastställelse av tull, annan införselavgift, ränta, restavgift, *tulltillägg* eller förseningsavgift, skall besvärshandlingen ha kommit in inom sex månader från den dag då beslutet meddelades *eller, i fall då omtulltaxering skett, senast två månader från den dag då omtulltaxeringsbeslutet meddelades*, om besvärstiden därigenom blir längre.

45 §⁶

Talan mot generaltullstyrelsens beslut enligt denna lag eller med stöd av lagen utfärdade bestämmelser föres hos kammarrätt genom besvär, när talan avser fråga om

1. fastställelse av tull eller annan införselavgift och prövningen ej gäller sådant beslut om befrielse från eller nedsättning eller återbetalning av avgift som meddelats med stöd av regeringens bemyndigande.

2. temporär tullfrihet,

3. restitution av tull eller annan införselavgift,

4. varucertifikat enligt protokoll 3 till Sveriges avtal med Europeiska ekonomiska gemenskapen eller bilaga B del 1 till konventionen angående upprättandet av Europeiska frihandelssammanslutningen.

5. inskränkning i rätten att förfoga över vara,

6. förhandsbesked,

7. *särskild avgift*,

8. *ränta, restavgift* eller förseningsavgift,

7. *ränta eller restavgift*,

8. *tulltillägg* eller förseningsavgift,

⁵ Senaste lydelse 1974:982.

⁶ Lydelse enligt prop. 1975/76:163.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

9. kostnad som avses i 30 § andra stycket eller 37 §,
10. föreläggande samt
11. utdömande av vite.

Har generaltullstyrelsen avvisat ansökan om förhandsbesked eller återkallat lämnat förhandsbesked eller meddelat beslut som avses i 33 § tredje stycket, får talan mot beslutet ej föras.

I övrigt föres talan mot generaltullstyrelsens beslut enligt denna lag eller med stöd av lagen utfärdade bestämmelser hos regeringen genom besvär.

48 §

Tullskyldig får anföra besvär i särskild ordning om

1. tull eller annan införselavgift felaktigt fastställt mer än en gång för viss vara,
2. han, till följd av underlåtenhet att lämna tulldeklaration eller infordrad uppgift, felaktighet i tulldeklaration eller annan uppgift som han lämnat eller i uppgift som legat till grund för sådan deklaration eller uppgift, fått tull eller annan införselavgift fastställd till belopp som väsentligt avviker från vad som rätteligen bort fastställas,
3. han i annat fall kan åberopa omständighet eller bevis som bort föranleda att tull eller annan införselavgift skulle ha fastställts till belopp som väsentligt avviker från det som fastställts.

Besvär enligt första stycket 2 eller 3 får upptagas till prövning endast om besvären kan grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats när avgiften fastställdes, och det framstår som ursäktligt att den som söker rättelse icke i annan ordning åberopat omständigheten eller beviset för att få rättelse.

Besvär som avses i denna paragraf får anföras senast fem år efter den dag då beslut om fastställelse meddelades.

Allmänt ombud får i fall som avses i denna paragraf anföra besvär till den tullskyldiges förmån.

Bestämmelserna i denna paragraf gäller i tillämpliga delar beträffande beslut i fråga om tulltillägg eller förseningsavgift. Vad som sägs om tullskyldig äger motsvarande tillämpning på ombud som påförts tulltillägg enligt 40 a §.

49 §

Besvär som anförts i särskild ordning över beslut av annan tullmyndighet än generaltullstyrelsen prövas av styrelsen.

Är *tulltaxeringen, omtulltaxeringen eller eftertulltaxeringen* föremål för prövning av kammarrätt eller har den avgjorts av generaltullstyrelsen

Är *frågan om fastställelse av tull eller annan införselavgift eller om påföring av tulltillägg eller förseningsavgift* föremål för prövning av kammarrätt

Nuvarande lydelse

genom beslut som vunnit laga kraft, ankommer det på kammarrätt att pröva målet. Har *tulltaxeringen, omtulltaxeringen eller eftertulltaxeringen* prövats av kammarrätt eller regeringsrätten skall målet prövas av regeringsrätten.

Regeringsrätten och kammarrätt kan, om besvär som anförts i särskild ordning finns böra upptagas till prövning, förordna att målet skall upptagas och vidare handläggas av generaltullstyrelsen.

Föreslagen lydelse

rätt eller har *frågan* avgjorts av generaltullstyrelsen genom beslut som vunnit laga kraft, ankommer det på kammarrätt att pröva målet. Har *frågan* prövats av kammarrätt eller av regeringsrätten skall målet prövas av regeringsrätten.

50 §⁷

Till omedelbar efterrättelse länder beslut enligt 12–16 §§, beslut om *särskild avgift enligt 39 §* och om förseningsavgift enligt 40 a § samt i övrigt tullmyndighets beslut, som meddelas enligt denna lag eller med stöd av lagen meddelade bestämmelser och som ej innebär att målet eller ärendet avgöres.

Till omedelbar efterrättelse länder beslut enligt 12–16 §§, beslut om *tulltillägg enligt 40 eller 40 a §* och om förseningsavgift enligt 40 g § samt i övrigt tullmyndighets beslut, som meddelas enligt denna lag eller med stöd av lagen meddelade bestämmelser och som ej innebär att målet eller ärendet avgöres.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1977.

2. De nya bestämmelserna i 40–40 l §§ gäller ej i fråga om handling eller underlåtenhet som ägt rum före ikraftträdandet.

3. De äldre bestämmelserna i 39 och 40 §§ om särskild avgift gäller fortfarande i fall då vara har gått förlorad eller varit föremål för olovligt förfogande före ikraftträdandet.

4. Äldre bestämmelser i 7 § andra stycket och 11 § första stycket om rättelse- och anmälningsskyldighet gäller fortfarande i fall då där angivna tidsfrister börjat löpa före ikraftträdandet. Vid underlåtenhet att fullgöra sådan skyldighet gäller fortfarande de äldre bestämmelserna i 41 § första stycket. Tulltillägg enligt 40 a § i dess nya lydelse utgår ej i sådant fall.

3 Förslag till**Lag om ändring i tullförordningen (1973:979)**

Härigenom föreskrives att 16 § tullförordningen (1973:979) skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*16 §¹

Användes vara, som innehaves med temporär tullfrihet, i strid mot de vill-

Regeringen eller, efter regeringens förordnande, generaltullstyrelsen kan

⁷ Senaste lydelse 1974:982.¹ Senaste lydelse 1975:94.

Nuvarande lydelse

kor som gäller för tullfriheten skall vara förtullas, om regeringen eller, efter regeringens förordnande, generaltullstyrelsen ej bestämmer annat. Har vara som innehafts med temporär tullfrihet gått förlorad eller kan tull och annan införselavgift i annat fall ej tagas ut av varan, skall den som innehåft varan med temporär tullfrihet erlägga särskild avgift till tullverket för varan. Bestämmelserna i 39 § tredje stycket och 40 § tullagen (1973:670) äger därvid motsvarande tillämpning.

Föreslagen lydelse

bestämma att vara som använts i strid mot villkor för temporär tullfrihet icke behöver förtullas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1977. Har vara använts eller gått förlorad före ikraftträdandet tillämpas dock fortfarande 16 § i sin äldre lydelse.

4 Förslag till Lag om ändring i tulltaxan (1971:920)

Häri genom föreskrives att *Anm.* efter tulltaxenr 22.10 och 24.02 tulltaxan (1971:920) skall ha nedan angivna lydelse.

22 kap. Drycker, sprit och ättika¹

Anm. För spritdrycker eller viner, vilka införes i den ordning som anges i 12 § 4 mom. c) rusdrycksförsäljningsförordningen (1954:521), utgår, om tullfrihet ej åtnjutes, tull med följande belopp, räknat för helbutelj om 75 centiliter:

Cognac	64:-
Armagnac, brandy, eau-de-vie och whisky	55:-
Andra spritdrycker, ej hänförliga till tulltaxenr 22.08	48:-
Vin:	
musserande:	
champagne	27:-
annat	18:-
andra slag med en alkoholhalt:	
överstigande 14 volymprocent	19:-
ej överstigande 14 volymprocent	9:-

För spritdrycker eller viner, vilka införes i den ordning som anges i 12 § 4 mom. h) rusdrycksförsäljningsförordningen, utgår tull med av partihandelsbolaget för rusdrycker fastställt belopp, motsvarande:

¹ Senaste lydelse 1975:143.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1. tull enligt vad i 22 kap. sägs;
 2. omsättningsskatt enligt 2 § 1 mom. lagen (1957:209) om skatt på sprit och vin; samt
 3. mervärdesskatt enligt lagen (1968:430) om sådan skatt.
- För starköl som införes enligt första och andra styckena utgår tull med 4 kronor för liter.

Avgiftssats som avses i första och tredje styckena tillämpas även, när tullskyldighet föreligger enligt 39 eller 40 § tullagen (1973:670).

24 kap. Tobak²

24 kap. Tobak

Anm. För tobaksvaror, vilka införes i den ordning som avses i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt eller i förordningen (1966:394) om rätt för resande m. fl. att införa varor tull- och skattefritt, utgår, om tullfrihet ej åtnjutes, tull med följande belopp:

Anm. För tobaksvaror, vilka införes i den ordning som avses i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt eller i förordningen (1966:394) om rätt för resande m. fl. att införa varor tull- och skattefritt, utgår, om tullfrihet ej åtnjutes, tull med följande belopp. *Detsamma gäller, när tullskyldighet föreligger enligt 39 eller 40 § tullagen (1973:670).*

Varuslag	Vikt för 1 st. gram	Belopp för
		1 st. öre 1 kg kr.
Cigarrer och cigariller	högst 3	20
	mer än 3	40
Cigarretter	högst 0,85	19
	över 0,85 t. o. m. 1,20	24
	” 1,20	32
Andra slag av färdiga tobaksvaror		78:-

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1977.

² Senaste lydelse 1975:143.

5 Förslag till Förordning om ändring i tullstadgan (1973:671);

Härigenom föreskrives i fråga om tullstadgan (1973:671)
dels att i 43 § orden "Kungl. Maj:t" skall bytas ut mot "regeringen",
dels att rubriken närmast före 12 § skall lyda "Uppbörd av tull m. m.",
dels att 11, 13, 15, och 82 §§ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Anmälan varigenom vara anges till förtullning får ej återkallas, om preliminärt eller slutligt tulltaxeringsbeslut meddelats.

Skall tull och annan *införselavgift* tagas ut av varan får varan säljas genom tullmyndighets försorg på offentlig auktion (tullauktion) eller på annat sätt om tullmyndigheten finner det vara lämpligare. Är varan skadad eller förskämd eller kan köpeskillingen ej beräknas minst täcka kostnaden för försäljningen eller finner tullmyndigheten i övrigt särskilda skäl föreligga, får varan i stället förstöras.

Att vissa varor icke får säljas på tullauktion följer av särskilda bestämmelser.

Medel som inflyter genom försäljning enligt 13 § skall användas till att täcka i första hand tullverkets kostnader för förvaring och försäljning av varan och i andra hand tull och annan *införselavgift för varan jämte ränta*.

Uppkommer överskott skall beloppet tillställas varuägaren, om hans adress är känd. I den mån annan visat särskild rätt till varan, skall beloppet dock tillställas denne. I andra fall än som sagts nu skall det tillställas den tullskyldige.

Har beloppet ej enligt andra stycket inom ett år från dagen för försäljningen kunnat tillställas någon, tillfaller det staten.

Föreslagen lydelse

11 §

Anmälan varigenom vara anges till förtullning får ej återkallas, om preliminärt eller slutligt tulltaxeringsbeslut meddelats *eller om fråga uppkommit om tillämpning av 40 a § tullagen (1973:670)*.

13 §

Skall tull, *tulltillägg* eller annan *avgift* tagas ut av varan får varan säljas genom tullmyndighets försorg på offentlig auktion (tullauktion) eller på annat sätt om tullmyndigheten finner det vara lämpligare. Är varan skadad eller förskämd eller kan köpeskillingen ej beräknas minst täcka kostnaden för försäljningen eller finner tullmyndigheten i övrigt särskilda skäl föreligga, får varan i stället förstöras.

15 §

Medel som inflyter genom försäljning enligt 13 § skall användas till att täcka i första hand tullverkets kostnader för förvaring och försäljning av varan och i andra hand tull och annan *avgift samt tulltillägg*.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

82 §

Har vara överlåtits till tullverket skall den så snart det kan ske säljas på tullauktion eller, om varan ej får säljas på auktion eller tullmyndigheten finner annat försäljningssätt lämpligare, på annat sätt. Medel som inflyter genom försäljningen skall med avdrag för kostnader för varans vård och försäljning redovisas till statsverket.

Är varan skadad eller förskämd eller finner tullmyndigheten eljest särskilda omständigheter föranleda det, får varan i stället förstöras. Var den skadad eller förskämd vid tiden för överlåtelsen, skall överlåtaren bekosta förstöringen.

Har vara förstörts enligt 81 §, skall förstöringen bekostas av den som begärt den.

Om befrielse från tull eller annan avgift, när vara överlåtes till tullverket eller förstöres enligt 81 §, finns särskilda bestämmelser.

Om befrielse *i vissa fall* från tull eller annan avgift, när vara överlåtes till tullverket eller förstöres enligt 81 §, finns särskilda bestämmelser.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1977.

6 Förslag till**Förordning om ändring i tullkungörelsen (1973:1014)**

Härigenom föreskrives i fråga om tullkungörelsen (1973:1014)

dels att i 45 och 48 §§ orden "Kungl. Maj:t" skall bytas ut mot "regeringen",

dels att 70 § skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

70 §

Tull utgår icke för oförtullad vara som överlåtes till tullverket eller förstöres under kontroll av myndighet eller annan som generaltullstyrelsen godkänt.

Första stycket gäller ej i fråga om vara som avses i 40 eller 40 a § tulllagen (1973:670).

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1977.

1 Utredningsuppdraget

1.1 Direktiven

Utredningens direktiv innefattas i ett anförande till statsrådsprotokollet den 12 oktober 1973 av chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng. Efter en kortfattad redogörelse för innehållet i varusmuggningslagens och skattebrottslagens straffbestämmelser anförde statsrådet Sträng följande.

I proposition med förslag till tulllag och till lag om ändring i varusmuggningslagen m. m. (prop. 1972:110 s. 129) berörde jag förhållandet att olika påföljder kan inträda för skattebrott, beroende på om brottet begås i samband med införsel eller i samband med transaktioner inom landet och framhöll att denna ordning inte ansetts vara tillfredsställande. Jag föreslog därför vissa ändringar i varusmuggningslagen. Ändringarna innebär i huvudsak följande. Straffskalorna i varusmuggningslagen anpassas efter skattebrottslagens. Straff skall kunna inträda enligt varusmuggningslagen redan om någon av grov oaktsamhet föranleder fara för att tull eller annan allmän avgift undandras statsverket eller för att gods förs in eller förs ut i strid mot förbud. Ansvarsfrihet medges dock den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att faran ej längre föreligger. Regeln om ansvarsfrihet tillades efter påpekande av lagrådet. Riksdagen biföll propositionen (rskr 1972:296). Lagstiftningen avses träda i kraft den 1 januari 1974.

Den tullag som föreslogs i propositionen innebär att den nuvarande tullproceduren reformeras i väsentliga avseenden, bl. a. genom att ett deklarationssystem införs. Jag framhöll att reformerna ytterligare aktualiserade tanken på att bestämmelserna i varusmuggningslagen anpassades ännu närmare till skattebrottslagen och att införandet av ett administrativt sanktionssystem också var värt att övervägas, när det gällde tull och andra införselavgifter. Eftersom ställning inte kunde tas till dessa frågor utan att de hade utretts närmare, fann jag att en särskild utredning först borde ske (prop. 1972:110 s. 130). I enlighet härmed föreslår jag att en sakkunnig nu tillkallas för detta ändamål.

Som jag anförde i propositionen bör även andra problem än de redan nämnda kunna tas upp av den sakkunnige. Det kan t. ex. finnas anledning att överväga varusmuggningslagens tillämpningsområde, bl. a. i förhållande till skattebrottslagens. Med hänsyn till den utveckling som förekommit inom den internationella samfärdseln, handeln och andra områden sedan varusmuggningslagen kom till, torde också en allmän modernisering av bestämmelserna vara behövlig.

1.2 Utredningsarbetet

Av direktiven framgår att utredningsarbetet i första hand skall avse två huvudfrågor. Den ena frågan gäller om varusmuggningslagen bör anpassas ännu närmare till skattebrottslagen än som skedde genom de ändringar som vidtogs i samband med att tullagen infördes. Den andra frågan är om ett administrativt sanktionssystem, liknande det som finns på den inrikes beskattningens område, bör införas när det gäller tull och andra införelselavgifter. De övriga problem som förutsatts kunna tas upp till behandling av utredningen torde vara sådana som hänger samman med sanktionssystemet på tullområdet. Utredningen har därför utgått från att den genom tullagen införda nya tullproceduren skall utgöra grunden för utredningens arbete och att dess uppgift sålunda inte är att föreslå ändringar i denna, om de inte påkallas av hänsyn till sanktionssystemets utformning och effektivitet.

Med hänsyn till intresset av likformighet i behandlingen av undandragandebrott vid den inrikes varubeskattningen och vid tullbehandlingen har utredningen i första hand ägnat sig åt att undersöka förutsättningarna för ett administrativt sanktionssystem på tullområdet av samma karaktär som det system som gäller vid varubeskattningen i övrigt. Vid sina studier av hur den nya tullproceduren fungerar har utredningen mot bakgrunden av varusmuggningslagens tillämpning undersökt om fördelar från effektivitetssynpunkt skulle vara förenade med sådana av tullmyndighet tillämpade sanktioner. Införande av dylika sanktioner vid olovlig införelse av rusdrycker och tobak i samband med resandetrafiken ifrågasattes av generaltullstyrelsen i yttrande över förslaget till ny tulllag m. m. (prop. 1972:110 s. 126). Vid besök hos tullmyndigheter och ministerier hos våra nordiska grannländer har utredningen fått del av dessa länders erfarenheter av liknande påföljder vid mindre allvarliga tullbrott. Detta har bestyrkt utredningens uppfattning om det lämpliga i att hos oss införa ett system av administrativa sanktioner. Utredningen har inom ramen av den nya tullagen och utan mera vittgående modifikationer i denna utarbetat ett sådant system med tulltillägg. Härigenom har skapats förutsättningar för en önskvärd avkriminalisering och förenkling i behandlingen av mindre allvarliga undandragandebrott inom tullområdet.

Utredningen har tagit del av resultaten av två undersökningar som utförts av en arbetsgrupp, tillsatt av generaltullstyrelsen för att kartlägga och värdera erfarenheterna av den nya tullproceduren, främst deklareringsförfarandet. Den ena undersökningen gällde den praktiska tillämpningen av hemtagningsförfarandet och den andra kvaliteten på ett antal utvalda tulldeklarerationer som legat till grund för tulltaxering. Undersökningsresultaten tydde på en betydande frekvens av fel och bristfälligheter. Deklaramentsundersökningen grundades på ett så begränsat material att det från statistiska utgångspunkter inte ansetts möjligt att dra några generella slutsatser om felfrekvenser i tulldeklarerationerna. På grund härav har i arbetsgruppens regi igångsatts en bredare liknande undersökning. Resultaten därav kan förväntas först efter det utredningsarbetet slutförts.

Under utredningsarbetets gång har en administrativ sanktion, nämligen förseningsavgift, införts på tullområdet. Initiativet härtill kom från gene-

raltullstyrelsen, som i augusti 1974 hemställde hos finansministern, att bl. a. bestämmelser om förseningsavgift måtte utfärdas för fall då hemtagare inte lämnat tulldeklaration inom föreskriven tid. Framställningen remissbehandlades – bl. a. avgav utredningen yttrande häröver – varefter proposition (1974:180) förelades riksdagen. Propositionen bifölls, och de nya bestämmelser som utfärdades (SFS 1974:982) trädde i kraft den 1 mars 1975. Utredningen har erfårit att bestämmelserna om förseningsavgift fungerat väl i tillämpningen och medfört att hemtagarna numera i regel lämnar sina deklARATIONER inom föreskriven tid.

I fråga om utformningen av de rent straffrättsliga sanktionerna inom tullområdet var det med hänsyn till direktivens innehåll naturligt för utredningen att till en början överväga, om undandragandebrotten, som är den ena stora huvudkategorien brott i varusmuggningslagen, borde brytas ut ur denna lag och överföras till skattebrottslagen. Den andra huvudkategorien brott, överträdelsena av förbud mot införsel eller utförsel, finge i så fall behandlas i en separat smuggningslag. Vid övervägande av frågan visade det sig att betydande svårigheter mötte vid en samordning av varusmuggningslagens undandragandebrott med skattebrottslagens allmänna brottstyper. Övervägandena utmynnade i att det inte skulle vara till fördel för tillämpningen vare sig beträffande de nuvarande skattebrotten eller undandragandena på tullområdet att en sådan samordning genomfördes. Utredningen stannade därför vid uppfattningen att den nuvarande enhetliga behandlingen av de båda brottskategorierna på gränstrafikens område – som var syftet med 1960 års reform av varusmuggningslagstiftningen – bör bestå.

Utredningen har därefter inriktats på en allmän översyn och förenkling av varusmuggningslagens bestämmelser. Särskild uppmärksamhet har därvid ägnats åt uppgiften att, utöver vad som skedde genom ändringarna vid 1972 års riksdag, anpassa varusmuggningslagen närmare till skattebrottslagen, självfallet med beaktande av de speciella förhållandena på tullområdet.

Det bör dock framhållas att även enligt utredningens förslag alltjämt föreligger avsevärda olikheter mellan skattebrottslagens och varusmuggningslagens bestämmelser om undandragandebrott med avseende på både brottstyper och straffformer. Brotten olovlig befattning med smuggelgods och eftersättande av föreskriven skyldighet att rätta oriktig uppgift i tulldeklaration saknar t. ex. motsvarigheter i skattebrottslagen. Möjligheten att i samband med lagföring förverka smuggelgods m. m., som enligt förslaget fortsättningsvis skall finnas kvar i varusmuggningslagen vid allvarigare undandragandebrott (liksom över hela fältet av överträdelsor av in- eller utförsel förbud), förekommer inte på skattebrottens område. Utredningen har för smuggningslagstiftningens del ansett stadganden härom inte kunna undvaras av effektivitetsskäl.

Som framgår av det föregående har utredningen haft överläggningar med olika tullmyndigheter och företrädare för generaltullstyrelsen i skilda frågor som berört utredningens arbete och även gjort besök i de nordiska grannländerna för inhämtande av erfarenheter rörande dessa länders sanktioner på tullområdet.

Utredningen har vidare samrått med skattetilläggsutredningen (Fi 1975:06) om det föreslagna tulltilläggets storlek.

Utredningen har i december 1975 avgett yttrande över utrikeshandels-

statistikutredningens betänkande "Tidslokaliseringen i utrikeshandelsstatistiken" (Ds Fi 1975:11).

Från finansdepartementet har till utredningen överlämnats en dit inkommen framställning berörande ombuds straffansvar för felaktigheter i tulldeklaration (departementets dnr 5926/75). Genom utredningens förslag om begränsning av ombuds ansvar såvitt gäller tulltillägg får framställningens syfte anses i huvudsak tillgodosett.

Utredningens arbete har i huvudsak varit inriktat på att se över reglerna om straff och andra reaktioner för smugglingsbrott. Grunden för arbetet har därvid varit gällande tullbestämmelser. Det ligger dock nära till hands att ifrågasätta en mindre ändring i sistnämnda hänseende i syfte att begränsa viss frekvent småbrottslighet enligt VSL. Av samtliga beivrade brott mot VSL utgör ringa varusmuggling en helt dominerande andel. Dessa brott uppgick 1975 till 16 616 av totalt 17 712 brott, eller 94 %. En väsentlig del av den ringa varusmugglingen är hänförlig till resandetrafiken och avser företrädesvis icke tillkännagiven införsel av överkvantiteter av sprit- och tobaksvaror. Det är enligt utredningens mening en ganska onödigt småbrottslighet, som utvecklats och florerar i anslutning till den för flyg- och båtpassagerare speciellt beviljade rätten till tull- och avgiftsfri införsel. Denna är reglerad i förordningen (1966:394) och kungörelsen (1966:400) om rätt för resande m. fl. att införa varor tull- och avgiftsfritt och avser i och för sig måttliga kvantiteter.

Det är den för de resande anordnade skattefria försäljningen – ombord eller i exportbutiker – som skapat problemen. De mycket låga priserna gör det lockande att handla i överkant, och vid framkomsten tar många sedan chansen att med överlast i plastpåsen passera i tullens gröna fil, utan att känna sig särskilt brottsliga. Den av tullfrihetsreglerna föranledda försäljningen provocerar utan tvivel en hög frekvens sådan småbrottslighet. Genom en omprövning av nämnda regler åtminstone såvitt gäller i Sverige bosatta personer skulle problemen med denna brottslighet i stor utsträckning försvinna.

Ville man i sak bibehålla dessa speciella rättigheter för resande, som utan tvivel är mycket populära hos de därav berörda, och samtidigt tillgodose syftet att begränsa den därtill knutna småbrottsligheten, kunde det tekniskt ske exempelvis genom att de resande vid resans slut tilldelades kuponger, som berättigade dem att hos systembolag och i vissa tobaksaffärer inköpa de stadgade kvantiteterna sprit- och tobaksvaror till tull- och skattefria priser. Ett sådant system torde emellertid i sin nakenhet för statsmakterna avslöja innebörden av de resandes skatteprivilegier i förhållande till alla dem som inte gör utlandsresor och skulle därjämte framstå som ett oacceptabelt slöseri med hänsyn till statskassans inkomstbehov. Utredningen anser därför en sådan linje föga realistisk.

Vid olika tillfällen har lämpligheten av den skattefria införseln för resande satts i fråga, senast av *Alkoholpolitiska utredningen* (SOU 1974:91 s. 410 ff.) APU anser starka skäl tala för att hela systemet med skattefri proviantering avvecklas i den utrikes närtrafiken mellan de nordiska länderna och övriga Östersjöstater och föreslår att denna fråga, som berör flera problem vid sidan av de alkoholpolitiska, skall bli föremål för en särskild utredning. De nykterhetsproblem på vissa färjeleder, som påtalas av APU, är främst orsakade

av den skattefria serveringen ombord. Men man anser att även den till de resandes skattefria införsel kopplade detaljhandelsförsäljningen bidrar. APU anmärker att den stora omfattningen av den skattefria införseln av rusdrycker fått alkoholpolitisk betydelse genom att kraftigt öka konsumtionen inom landet.

Frågan om dylik införsel har även varit föremål för behandling inom EG-länderna men inte nått någon slutlig lösning. För resandes införsel av obeskattade rusdrycker gäller vissa av EG-rådet fastställda kvantitetsbestämmelser. År 1973 lade EG-kommissionen fram ett förslag till omläggning av regelsystemet. Detaljhandel skulle inte få bedrivas med obeskattade varor i exportbutiker i lufthamnar till resande till annat EG-land, ej heller till resande på flyg- eller fartygsrutter i trafiken mellan lufthamnar eller hamnar i EG-länder. Sådan handel skulle däremot vara tillåten i trafiken till länder utanför EG. Hinder skulle inte föreligga för servering av obeskattade varor ombord på flyg eller fartyg i trafik mellan EG-länderna. Enighet om förslaget har inte nåtts inom EG. Vissa länder har gått emot av hänsyn till de inkomster som skulle gå förlorade för lufthamnar, flygföretag och rederier.

Den av APU föreslagna utredningen om avveckling av den skattefria provianteringen i närtrafiken mellan de nordiska länderna och övriga Östersjöstater är av betydligt större räckvidd än det här upptagna spörsmålet att ompröva den för resande svenskar m. fl. medgivna skattefria införseln av sprit- och tobaksvaror. Detta senare spörsmål, som givetvis bör beredas i samråd med de nordiska grannländerna, borde inte behöva föranleda någon större utredning. Anses frågan likväl inte böra prövas separat, instämmer utredningen i det av APU väckta utredningsförslaget.

Det kan tilläggas att om framdeles inom EG skulle antagas ett sådant system som föreslogs av EG-kommissionen 1973 det bör prövas om vårt land avtalsmässigt kan vinna anslutning därtill. Uppenbarligen vore det en smidig väg att komma åt en stor del av den skattefria försäljningen och därmed begränsa ifrågavarande småbrottslighet. Men läget inom EG torde inte vara sådant att anledning föreligger att i avvaktan på en dylik lösning uppskjuta behandlingen av spörsmålet för vårt lands vidkommande.

2 Nuvarande ordning

2.1 Regleringen av import och export

Förutom debitering, uppbörd och redovisning av tull, skatter och andra införselavgifter ankommer det på tullverket att övervaka efterlevnaden av gällande in- och utförselbud samt av särskilda villkor för eller begränsningar i rätten att införa eller utföra varor.

Införseln och utförseln är föremål för omfattande regleringar. I princip gäller såväl allmänt importförbud som allmänt exportförbud. Genom föreskrifter om frilistning, licensförfarande eller på annat sätt har dock undantag från dessa förbud införts i relativt stor utsträckning. För vissa områden gäller speciella förbud, mer eller mindre ovillkorligt utformade. För vissa varor gäller absolut förbud mot att varan in- eller utföres.

Regeringen har i *lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor* fått en allmän fullmakt att meddela föreskrifter om in- och utförsel av varor. Föreskriften skall vara påkallad med hänsyn till risk för störning inom samhällsekonomin eller folkförsörjningen, av särskilda handelspolitiska skäl eller av hänsyn till behov att trygga kvaliteten hos produkter av visst slag eller av hänsyn till vissa betydelsefulla intressen såsom hälsovården, miljövården m. m. Bemyndigandet medför inte befogenhet att meddela föreskrifter om tull och inte heller om annan avgift än sådan som avser kostnad för handläggning av fråga om tillstånd, för omhändertagande av gods eller för kontroll, inspektion eller annan därmed jämförlig åtgärd.

Bemyndiganden för regeringen att själv eller genom myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor kan också finnas i särskilda författningar som reglerar det aktuella området. I *livsmedelslagen (1971:511)* finns t. ex. ett sådant bemyndigande i 11 §.

Enligt *kungörelsen (1947:82) ang. allmänt importförbud (importförbudskungörelsen)*, som numera gäller med stöd av nyssnämnda 1975 års bemyndigandelag, får andra varor än sådana som är upptagna i en vid kungörelsen fogad bilaga, den s. k. frilistan, inte föras in i landet utan tillstånd. Sådant tillstånd, importlicens, meddelas av statens jordbruksnämnd eller kommerskollegium. På frilistan är bara ett fåtal varuslag upptagna såsom böcker, tidningar, tidskrifter, kartor, m. m. Licensmyndigheterna har därutöver undantagit ett flertal andra varor från licenstvänet. Undantagen

gäller antingen generellt eller under vissa villkor. Importförbudskungörelsen gäller inte i fråga om vara för vilken införseln reglerats i särskilda författningar, upptagna i bilaga till kungörelsen. Där finns författningar med absoluta importförbud, såsom *förordningen (1959:312) om förbud mot innehav av vissa stiletter m. m.* och *kungörelsen (1938:570) med särskilda föreskrifter i anledning av förordningen den 9 september 1938 (nr 569) med vissa bestämmelser angående fosterfördrivande medel.*

Som exempel på författningar med importförbud av villkorlig karaktär kan nämnas *narkotikaförordningen (1962:704)* och *vapenlagen (1973:1176)*. Sådana förbud finns också i lagarna om prisreglering på jordbrukets och fiskets områden.

Exporten är i princip reglerad på samma sätt som importen. Enligt *kungörelsen (1950:324) ang. allmänt exportförbud (exportförbudskungörelsen)* får sålunda andra varor än sådana som finns upptagna i en bilaga till kungörelsen, den s. k. frilistan, inte föras till utrikes ort utan tillstånd. Exportlicenser beviljas av statens jordbruksnämnd eller kommerskollegium. Med stöd av kungörelsen har licensmyndigheterna från licenstvänet undantagit en mängd varor utöver dem som anges i frilistan. Undantagen gäller antingen generellt eller under vissa villkor.

I vissa författningar finns särskilda exportförbud för varor, som inte omfattas av exportförbudskungörelsen. Som exempel på författningar med sådana förbud kan nämnas *kungörelsen (1925:465) med särskilda bestämmelser om utförsel från riket av spritdrycker och vin, atomenergilagen (1956:306), veterinära utförselkungörelsen (1958:552)* och *narkotikaförordningen (1962:704)*.

2.2 Avgiftssystemet vid import och export

I samband med *import av varor* skall ofta tull, skatt eller annan avgift betalas till statsverket. Tullarna tillkom ursprungligen i statsfinansiellt syfte. Efterhand har de mera kommit att fungera som näringspolitiskt instrument. Tullarnas betydelse har emellertid från båda dessa synpunkter blivit allt mindre. Tull uppbärs alltid av tullverket. Skatter i samband med import liksom andra införselavgifter uppbärs i allmänhet av tullverket men i vissa fall av annan myndighet. Tullverkets uppbörd av mervärdeskatt uppgår till betydande belopp och är väsentligt större än tulluppbörden. Tull och andra avgifter som tullverket uppbär fastställs vid förtullningen av varan. Innan tull och andra införselavgifter har betalats, får i princip ingen förfoga över varan. Det s. k. hemtagningssystemet utgör emellertid ett undantag härifrån. Systemet innebär att en etablerad importör som fått GTS:s medgivande att vara hemtagare i princip får ta hand om och i övrigt förfoga över varan trots att den inte har förtullats. Annan importör som har fått tillstånd av GTS att betala tull och avgift enligt särskild tullräkning kan, sedan tulltaxering skett, få förfoga över varan, trots att tullen inte har betalats.

Vid förtullning utgår tull enligt tulltaxan, om annat inte är föreskrivet. Tulltaxan är uppställd efter den internationella nomenklaturen för klassificering av varor i tulltarifferna, den s. k. Brysselnomenklaturen. Tulltaxan upptar såväl tullbelagda som tullfria varor. Tullen beräknas på varans värde, s. k. värdetull, eller på varans kvantitet, s. k. kvantitetstull. Den senare fö-

rekommer mestadels i form av vikttull. I vissa fall utgår alternativt vikt- eller värdetull. Enligt 6 § första stycket TF skall som tullvärde anses varans normalpris, beräknat enligt de föreskrifter som regeringen meddelar på grundval av konventionen den 15 december 1950 angående varors tullvärde. Hur detta pris skall beräknas framgår av 3–9 §§ TK. Enligt huvudregeln avses det pris varan vid viss tidpunkt skulle betinga vid försäljning i öppna marknaden mellan säljare och köpare, som är oberoende av varandra. Vikttull beräknas enligt 6 § andra stycket TF på varans nettovikt, om inte annat anges.

Vid uppbörden av skatter som utgår även på importerade varor tillämpas två olika system. Vissa skatter tas liksom tull genomgående ut av tullverket vid importen. Andra skatter uppbärs delvis av tullverket i samband med importen delvis av den inrikes beskattningsmyndigheten, som regel RSV. På RSV ankommer då enligt principerna för det s. k. punktskattesystemet att ha hand om uppbörden av sådan skatt, som faller på vissa särskilt registrerade skattskyldiga. Dessa skattskyldiga – i huvudsak större importörer – har att leverera in skatten till RSV i samband med sin övriga skatteredovisning för tillverkning eller omsättning inom landet. Tullverket har då i samband med införseln endast att till beskattningsmyndigheten lämna rapport om den skattepliktiga import som skett till registrerad skattskyldig. Det ankommer dock alltid på tullverket att för sådan varuinförsel uppbära förekommande tull och mervärdeskatt. Det uppskov med skatteinbetalningen, som detta punktskattesystem ger de registrerade skattskyldiga, innefattar självfallet en betydande ekonomisk förmån för dem, eftersom de får lagrhålla varan utan att ha erlagt den punktskatt som utgör en stor del av priset vid varans återförsäljning. Därmed vinnas det väsentliga syftet att den registrerade importören (tillverkare, återförsäljare eller större förbrukare) i beskattningshänseende kommer i samma konkurrensläge som inhemska producenter av den punktskattebelagda varan. Till den del andra än registrerade skattskyldiga importerar punktskattepliktiga varor – som regel en obetydlig del av importen – tas däremot skatten ut av tullmyndigheten i samband med förtullningen. Tullverket fungerar alltså här som beskattningsmyndighet. Skatten påförs och tas ut i samma ordning som gäller för tull.

Tullverket ombesörjer genomgående den på importen fallande uppbörden av mervärdeskatt enligt *lagen (1968:430) om mervärdeskatt*, malt- och läskedrycksskatt enligt *lagen (1960:253) om tillverkning och beskattning av malt- och läskedrycker*, reklamskatt enligt *lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam* och chokladutjämningsavgift enligt *förordningen (1968:361) om avgift vid införsel av vissa bakverk*. Även växtskyddsavgiften enligt *kungörelsen (1960:235) om avgift för växtskyddskontroll vid införsel av växter* tas ut i samma ordning som tull.

Uppbörden av skatten eller avgiften är fördelad mellan RSV och tullverket och sålunda olika reglerad för registrerade och oregistrerade importörer enligt den nyss antydda ordningen i följande skatteförfattningar:

- lagen (1941:251) om särskild varuskatt,*
- lagen (1956:545) om omsättningsskatt på motorfordon,*
- lagen (1957:262) om allmän energiskatt,*

lagen (1960:258) om utjämningskatt på vissa varor,
lagen (1961:372) om bensinskatt,
lagen (1961:394) om tobaksskatt,
lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar,
lagen (1973:1216) om särskild beredskapsavgift för oljeprodukter och
bilskrotninglagen (1975:343).

För vissa varor utgår olika prisregleringsavgifter i samband med import, tillverkning m. m.

Enligt *lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område* utgår sålunda vissa avgifter för jordbruksprodukter som tillverkas, omsätts m. m. inom landet. Jordbruksnämnden är beskattningsmyndighet i dessa fall. Även vid införsel utgår vissa avgifter. Dessa uppbärs på något undantag när av tullverket i samma ordning som tull. Uppbörderna av avgifter enligt *lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område* är på liknande sätt uppdelad mellan jordbruksnämnden och tullverket. Införselavgift enligt *kungörelsen (1972:804) om införselavgift på vissa slag av filead fisk* uppbärs av tullverket i samma ordning som tull.

Skatter och avgifter på *export av varor* förekommer f. n. mera sällan, och de avgifter som utgår betalas inte till tullverket utan uppbärs av annan myndighet. Tullverket har dock regelmässigt skyldighet att kontrollera att föreskrivna avgifter har erlagts, innan utförsel får ske.

Enligt *kungörelsen (1968:591) om erläggande av mervärdeskatt i vissa fall vid utförsel* utgår mervärdeskatt för vara, som utförs för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Danmark, Finland eller Norge. Detta gäller dock inte i fråga om rusdrycker, öl, tobaksvaror, cigaretthylsor samt choklad- och konfektyrvaror. Skatten administreras av länsstyrelserna på samma sätt som skatt på omsättning inom landet.

Statens jordbruksnämnd har hand om uppbörd och redovisning av vissa avgifter som utgår vid utförsel av jordbruksprodukter, fisk och vissa andra varor. Avgifterna regleras i *lagen (1967:340) med vissa bestämmelser om prisreglering på jordbrukets område*, *lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område* och *kungörelsen (1950:156) angående utjämningsavgift vid utförsel av vissa varor*.

2.3 Tullproceduren vid import

2.3.1 Inledning

Sedan 1 januari 1974 gäller nya regler för tullproceduren, vilka i väsentliga hänseenden avviker från vad som gällde tidigare. Enligt den äldre ordningen skulle tulltaxeringen baseras på en undersökning av varorna i varje särskilt fall. Klassificeringen av varorna och bestämmandet av deras tullvärde vilade liksom fastställandet av tull och andra införselavgifter helt på tullverket. I princip ålåg det även tullverket att ta hand om varorna i avvaktan på förtullningen. I praktiken utvecklades emellertid förfarandet så att godsundersökning förekom endast i begränsad omfattning. Tulltaxeringen skedde i regel främst på grundval av handlingar som företeddes vid införseln och

uppgifter från importören. Förfarandet gick under benämningen avancerad tulltaxering. Ett frivilligt deklarationsförfarande tillämpades försöksvis i viss omfattning. Försöksvis infördes också en ordning som tillät godsvård i privat regi i avvaktan på varornas förtullning.

En väsentlig nyhet i den nya tullproceduren är det tidigare nämnda hemtagningsförfarandet, som innebär att företag, som bedriver en mer regelbunden importverksamhet, får efter tillstånd av tullmyndighet ta hand om och förfoga över varorna redan innan dessa har förtullats.

Tullverkets befattning med godsvården har i princip upphört. I avvaktan på tullbehandling tas varorna om hand av privata företag, som fått tullverkets tillstånd att bedriva godsvård.

Tulltaxeringen sker som regel med ledning av en tulldeklaration, som lämnas av den som anger varan till förtullning. Tulldeklarationen skall i princip innehålla sådana uppgifter om varorna, att dessa omedelbart kan tulltaxeras med ledning av uppgifterna i deklarationen.

2.3.2 Hemtagning

De grundläggande bestämmelserna om hemtagning finns i 3–5 §§ TL. Där föreskrivs att den som bedriver importverksamhet med tullmyndighetens medgivande kan få ta hand om och förfoga över vara, trots att den inte har förtullats, och vidare anges hemtagarens skyldigheter i fråga om varans förtullning. Närmare föreskrifter om hemtagning finns i 2–7 §§ TSt och 148–158 §§ TO. Bestämmelserna innebär i huvudsak följande.

Tillstånd till hemtagning meddelas av tuldirektion eller i vissa fall av GTS. För att få hemtagningsstillstånd bör importören vara etablerad här i landet och registrerad i aktiebolags-, förenings- eller handelsregister. Återkommande import förutsätts. Importören skall ha sådana personella och andra resurser, att han kan fullgöra sina skyldigheter mot tullverket. Verksamheten skall bedrivas i sådana former, att tullverket kan utöva tillsyn och kontroll genom inspektionsbesök och bokföringsgranskning. Hemtagningsstillstånd ges i allmänhet endast till företagare, som är bokföringsskyldiga enligt lag. Hemtagningsstillstånd kan lämnas för viss tid eller tills vidare. Det kan begränsas till vissa bestämda varuslag och förbindas med de villkor som tullmyndigheten finner nödvändiga. I tillståndet anges den tullanstalt, till vilken importören skall lämna anmälan om förtullning eller annan tullklarering av hemtagen vara (*kontrolltullanstalt*). Hemtagningsstillstånd kan när som helst återkallas.

När en hemtagare vill ta hand om en vara, skall han lämna en hemtagningsanmälan till tullanstalten på den ort där varan finns. Hemtagningsanmälan får lämnas genom ombud, exempelvis en speditör. Anmälan skall innehålla uppgift om kollis antal, slag, märke och nummer och varans slag och kvalitet samt de övriga uppgifter om varan som behövs för tullkontrollen. Vidare skall finnas en försäkran att varan inte är av sådant slag att dess hemtagning hindras av importrestriktioner. Tullmyndigheten kontrollerar, att hinder för hemtagning inte föreligger. Enligt *lagen (1973:980) om transport, förvaring och förstöring av införselreglerade varor, m. m.* gäller särskilda regler i fråga om hemtagning av varor, för vilka föreskrivits införselförbud eller särskilda införselvillkor. Om annat inte har föreskrivits kan sådan vara

få tas om hand under villkor att hemtagaren förvarar den i oförändrat skick till dess tullmyndigheten meddelar att han får förfoga över varan. Särskilda föreskrifter har i stor utsträckning meddelats i fråga om s. k. allmänfarliga varor.

Där inga särskilda restriktioner gäller, får hemtagaren fritt förfoga över varorna, t. ex. sälja eller förbruka dem. Ofta levereras varorna direkt till importörens kunder. Om en hemtagare efter varans mottagande upptäcker, att varan inte stämmer med vad som uppgetts i hemtagningsanmälan, skall han utan dröjsmål skriftligen anmäla förhållandet till kontrolltullanstalten.

2.3.3 *Anmälan till förtullning*

Vara som förs in till tullområdet skall förtullas. Vid förtullningen tar tullmyndigheten ut tull, skatt och annan införselavgift. I samband med förtullningen kontrolleras att varan får införas. Utan att förtullas får varan enligt 2 § tredje stycket TL 1) sändas genom tullområdet eller transiteras, 2) förvaras på tullupplag eller tullager, i frihamn eller exportbutik, 3) innehas med temporär tullfrihet eller 4) återutföras.

Hemtagna varor anmäls till förtullning periodvis. Varor som har tagits hem under en kalendervecka skall sålunda normalt anmälas senast torsdagen i andra kalenderveckan därefter (155 § TO). Hemtagaren har alltså 10–17 dagar på sig att göra i ordning förtullningshandlingarna. Om det föreligger särskilda skäl kan GTS i hemtagningsstillståndet föreskriva annan längre tid för förtullningsanmälan. Så kan ske i första hand för företag som framställer sina tulldeklarationer med ADB.

Anmälan till förtullning av hemtagen vara sker genom att importanmälan och tulldeklaration lämnas till kontrolltullanstalten (82 § TO). Faktura eller motsvarande skall fogas vid deklarationen och på anmodan skall hemtagaren förete frakt- och försäkringshandlingar o. d. och lämna andra uppgifter om varan som är av betydelse för tulltaxeringen (90 § TO). Hemtagaren kan i stället för att ange varan till förtullning anmäla den till någon annan form av tullklarering, t. ex. uppläggning på tullkreditlager eller tullupplag. Anmälan skall innehålla de uppgifter om varans beskaffenhet, värde och kvantitet som kontrolltullanstalten föreskriver med hänsyn till tullkontrollen och åtföljas av handlingar som bestyrker dessa uppgifter (157 § TO).

Den som inte är hemtagare skall anmäla varan till förtullning vid införseln eller, om varan transiteras till ort inom riket, när den ankommer dit (förtullningen kan dock skjutas på framtiden genom att varan istället anmäls till uppläggning på tullupplag eller tullager eller någon annan form av tullklarering). Därvid skall importanmälan och tulldeklaration lämnas omedelbart. I fråga om skyldighet att inge faktura eller motsvarande handling och att på anmodan visa upp frakt- och försäkringshandlingar samt förete andra handlingar och lämna tillgängliga uppgifter om förhållande som kan ha betydelse för tulltaxeringen gäller detsamma som vid förtullning av hemtagen vara (90 § TO). Från skyldigheten att lämna deklaration finns dock omfattande undantag. Deklarationsplikt föreligger sålunda inte i fråga om varor som införs av resande och vid annan privatimport och inte heller om varan är fri från tull enligt vissa angivna stadganden i TF och TK. Om tullmyndigheten inte anser sig kunna godta muntliga uppgifter skall

de uppgifter som behövs för förtullningen lämnas i importanmälan. Resande kan normalt anmäla de varor han för med sig muntligt.

Tullskyldig som inte behöver lämna tulldeklaration skall avge särskild värdeförsäkran, om värdet av varorna överstiger 1 000 kr (93 § TO). Tullmyndigheten kan även i annat fall kräva sådan försäkran, om den finner anledning till det. Om varan förs in för annans räkning, kan den tullskyldige anmodas att införskaffa särskild värdeförsäkran från denne. Så skall som regel ske, när värdet överstiger 5 000 kr.

Särskilda regler finns i fråga om förtullning av post- och järnvägsförändelser. Bl. a. gäller att tulldeklaration som regel inte behöver lämnas vid förtullning av postförändelse vars värde inte överstiger 6 000 kr (206 § TO).

När varor vid införseln har underkastats annan tullklarering än förtullning, kan skyldigheten att ange varan till förtullning eller att betala tull m. m. uppkomma senare. Om exempelvis en vara, som innehas med temporär tullfrihet används i strid mot de villkor som gäller för tullfriheten, skall den förtullas, om regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, GTS inte bestämmer annat (16 § TF). Vidare kan nämnas att om någon vid inflyttning till riket enligt 21 § TK fått tullfritt införa ett begagnat motorfordon och överlåter detta inom sex månader, han har att betala tull m. m. för fordonet, om inte GTS på grund av särskilda skäl medger undantag härifrån.

Tulldeklaration skall i princip vara fullständig och utgöra ett färdigt underlag för beslutet om tulltaxering. I deklarationen skall sålunda finnas uppgifter om varans art och klassificering, kvantitet och värde för beräkning av tull eller annan införselavgift, avgiftssats samt beloppet av tull och andra avgifter som skall utgå för varan (8 § TL). Det har dock förutsetts, att det ibland kan vara svårt att lämna en så fullständig deklaration. Tullmyndighet kan därför medge undantag från skyldigheten att lämna uppgift om varas nummer eller annat, om avsevärd svårighet föreligger att lämna uppgiften (10 § TSt). Tullanstalten kan vidare medge att den tullskyldige får avlämna preliminär tulldeklaration, om den tullskyldige saknar det underlag som behövs för en slutlig deklaration och det skulle försäkra synnerlig olägenhet att uppskjuta förtullningen (86 § TO). Preliminär deklaration får vidare avlämnas, om varor som enligt tulltaxan skall taxeras gemensamt anges till förtullning vid skilda tillfällen (9 § TL). Preliminär deklaration skall så snart som möjligt följas av slutlig deklaration. Tullanstalten kan bestämma att slutlig deklaration skall lämnas inom viss tid. För att framtvinga slutlig deklaration kan vite föreläggas (87 § TO). Utöver de uppgifter som erfordras för tulltaxeringen skall i importanmälan eller tulldeklaration lämnas uppgift om införseltilstånd och andra omständigheter som behövs för att avgöra om varan får införas (84 § TO).

Tulldeklaration får även lämnas genom ombud, som är godkänt av GTS (7 § andra stycket TL). Även anställd som kan anses inta förtroendeställning hos den tullskyldige eller hos ombud kan efter tullmyndighets medgivande få lämna tulldeklaration (7 § tredje stycket TL). Om en tulldeklaration som har lämnats genom ombud innehåller oriktig uppgift, som kan föranleda att tull eller annan införselavgift undandras statsverket eller att vara införas i strid mot förbud, åligger det den tullskyldige att rätta den oriktiga uppgiften

inom tre veckor från den dag deklarationen lämnades (7 § andra stycket TL). Rättelsen skall göras skriftligen (88 § TO). En garanti för att den tullskyldige skall få del av innehållet i ombudets deklaration återfinns i 8 § TSt, där det föreskrivs att ombudet utan dröjsmål skall överlämna bestyrkt avskrift eller kopia av deklarationen till den tullskyldige. Ombud som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter detta kan enligt 73 § 3 TSt straffas med böter. Tullskyldigs underlåtenhet att rätta oriktig uppgift i tulldeklaration som lämnats genom ombud bestraffas i första hand enligt VSL och i andra hand enligt 41 § TL.

En generell skyldighet att rätta oriktig uppgift som lämnas i samband med förtullning föreskrivs i 11 § TL. Enligt lagrummet skall tullskyldig (eller annan för vars räkning vara införts) som upptäcker att uppgift som lämnats i tulldeklaration eller på annat sätt i samband med förtullningen inte överensstämmer med varan, anmäla detta hos tullmyndighet inom två veckor från upptäckten, om förhållandet föranlett eller kan föranleda att tull eller annan införselavgift undandras eller det föranlett att varan införts i strid mot förbud. Rättelse behöver dock inte ske, om tiden för besvär över tulltaxeringsbeslutet gått ut när förhållandet upptäcks. Underlåtenhet att fullgöra rättelseskyldigheten enligt 11 § bestraffas som tullförseelse enligt 41 § första stycket 2 TL, om VSL inte kan tillämpas.

2.3.4 Tulltaxering

Med ledning av de uppgifter som har lämnats i tulldeklarationen eller på annat sätt, fastställer tullmyndigheten tull och annan införselavgift för varan (*tulltaxering*). Undersökning av varan sker endast stickprovsmässigt, om inte någon särskild omständighet som t. ex. misstanke om oriktig uppgift föreligger. Tulltaxeringsbeslutet är preliminärt i de fall preliminär tulldeklaration har lämnats eller särskild utredning behövs för slutlig tulltaxering (96 § TO). Även en hemtagare som inte har avlämnat deklaration i rätt tid kan åsättas en preliminär debitering på grundval av uppgifterna i hemtagningsanmälan.

Om ett tulltaxeringsbeslut är felaktigt skall *omtulltaxering* ske, om felet inte är att anse som ringa (13 § TL). Omtulltaxering kan verkställas såväl efter framställning från enskild part som på tullmyndighetens eget initiativ. Fråga om omtulltaxering får inte väckas, om besvär har anförts över tulltaxeringsbeslutet eller om besvärstiden har gått ut. Även om en framställning från en tullskyldig har betecknats som besvär, men tullmyndigheten finner att taxeringen borde ha fastställts i enlighet med yrkande som har framställts av den tullskyldige, får omtulltaxering ske under förutsättning att den tullskyldige inte har någon invändning häremot. Fråga om omtulltaxering avgörs av den tullanstalt som meddelat tulltaxeringsbeslutet. Anser tullanstalten sig inte helt kunna bifalla den tullskyldiges yrkande i begäran om omtulltaxering, skall framställningen överlämnas till GTS för att behandlas som besvär, om inte den tullskyldige förklarar sig acceptera det beslut som tullanstalten finner sig kunna meddela i saken (98 § första stycket TO).

Eftertulltaxering skall ske under förutsättning att den tullskyldige i deklaration eller på annat sätt har lämnat oriktig uppgift till ledning för tulltaxeringen eller underlåta att lämna uppgift som det ålegat honom att lämna

och detta föranlett att tull och annan införselavgift inte fastställts eller fastställts till för lågt belopp (14 § TL). Eftertulltaxering får dock inte ske, om det belopp som den tullskyldige skulle ha att erlägga är ringa eller om det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt att eftertulltaxering sker. Eftertulltaxering får normalt inte ske senare än fem år från den dag varan angavs till förtullning (15 § TL). Särskilda bestämmelser gäller om den tullskyldige har avlidit eller om åtal har väckts mot honom för brott enligt VSL.

På tull eller annan införselavgift som skall betalas på grund av omtulltaxering eller eftertulltaxering utgår ränta (20 § första stycket TL).

Om tull eller annan införselavgift inte kan beräknas tillförlitligt vid tulltaxering, omtulltaxering eller eftertulltaxering fastställs avgiften efter skälig grund (16 § TL). Så kan ske bl. a. då slutlig deklaration inte inges inom föreskriven tid i fall då preliminär deklaration har lämnats (87 § TO).

2.3.5 Uppbörd

Tull och annan införselavgift skall betalas till tullverket inom 15 dagar från tulltaxeringsbeslutet (17 § TL). Importör som har fått tillstånd av GTS att betala avgifterna enligt särskild tullräkning, s. k. kreditimportör, får dock erlägga betalning senare, eller inom 25 dagar från den dag räkningen utställts (247 § TO). Varan får lämnas ut till honom, innan avgifterna har erlagts. Hemtagare skall vara registrerad som kreditimportör (148 § andra stycket TO). Numera faller 99 % av uppbörden på kreditimportörer. Ombud som får lämna tulldeklaration kan åta sig betalningsskyldighet för tullräkning (18 § tredje stycket TL). Betalar inte ombudet inom föreskriven tid, skall den tullskyldige betala räkningen inom 15 dagar från den dag han fått meddelande därom (255 § TO).

När tull och införselavgifter inte har erlagts inom föreskriven tid utgår restavgift (21 § första stycket TL). Förfallet belopp jämte restavgift indrivs av utmätningsman på begäran av tullmyndighet (21 § andra och tredje styckena TL). Har säkerhet ställts för avgifterna eller utgör varan säkerhet – det gör den så länge den står under tullverkets överinseende (19 § TL) – kan avgifterna jämte eventuell ränta tas ut av säkerheten. Skall beloppet tas ut av varan, försäljs den i regel genom tullmyndighetens försorg på offentlig auktion, s. k. tullauktion (13–15 §§ TSt).

2.3.6 Tullupplag och tullager m. m.

Såsom tidigare har anmärkts bedrivs godsvården numera av privata företag under tullverkets tillsyn. Enligt tullförfattningarna får för förvaring av oförtullade varor inrättas tullupplag och olika typer av tullager. Tillstånd att inrätta tullupplag eller tullager meddelas av GTS eller, efter GTS:s bemyndigande, annan tullmyndighet (25 § första stycket TL).

Tullupplag är avsett för förvaring av oförtullad vara under kortare tid i avvaktan på förtullning eller annan tullklarering (24 § första stycket TL). Vara får förvaras på tullupplag under högst 30 dagar om tullmyndighet inte på grund av särskilda skäl medger längre tid (32 § TSt).

Av *tullager* finns tre olika typer: *tullkreditlager*, *provianteringslager* och

transitlager (34 § TSt). Tullkreditlager är avsett för förvaring av oförtullad vara som tagits hem och får inrättas bara av hemtagare. Längsta förvaringstiden är två år, om kontrolltullanstalten inte medger annat (161 § TO). Provianteringslager är avsett för förvaring av oförtullad vara, som skall användas för proviantering eller utrustning av fartyg eller luftfartyg, som står under tullkontroll eller befinner sig på utrikes ort, eller för vara som skall försäljas i exportbutik. Förvaringstiden är obegränsad. På flygplats kan för proviantering av luftfartyg få inrättas särskilt provianteringslager, s. k. proviantlokal. Transitlager är avsett för förvaring av oförtullad vara, som inte läggs upp på annat tullager eller på tullupplag eller tas in i frihamn. Det får i princip inrättas endast av innehavare av tullupplag och i omedelbar anslutning till detta, dock skall varorna på transitlagret hållas åtskilda från varorna på tullupplaget (37 § TSt och 142 § TO). Längsta förvaringstiden är två år, om tillsynsmyndigheten inte medger annat (144 § TO).

Oförtullad vara som förvaras på tullupplag eller tullager får inte förbrukas eller användas (24 § första stycket TSt). I övrigt får tullmyndighet bestämma hur varan skall behandlas. Åtskilliga föreskrifter om behandlingen har getts i TO (se t. ex. 163, 179, 187 och 188 §§).

Den som vill lägga upp vara på eller ta ut vara från tullupplag eller tullager, skall anmäla det för tullmyndigheten och lämna de uppgifter om varan som GTS bestämmer (25 § TSt; jfr 129, 143, 162, 165, 180 och 186 §§ TO). Anmälan om uttag av vara från tullupplag, tullkreditlager och transitlager sker genom att varan anmäls till förtullning eller annan form av tullklarering.

Innehavare av tullupplag eller tullager är skyldig att förvara varorna i lokal eller utrymme som godkänts av tullmyndighet och på det sätt som myndigheten bestämmer samt svara för att oförtullad vara inte tas ut eller behandlas i strid mot inskränkning i rätten att förfoga över oförtullad vara (26 § första stycket 1 och 2 TSt; jfr bl. a. 131 och 160 §§ TO).

Tullupplag och tullager står under tullverkets överinseende (28 § TL). Vilken tullanstalt som skall sköta tillsynen anges i tillståndet (127 § första stycket 7, 141 § tredje stycket och 175 § tredje stycket TO). Tillsynsmyndighet för tullkreditlager är hemtagarens kontrolltullanstalt (159 § andra stycket TO).

Går vara förlorad när den förvaras på tullupplag eller tullager, skall upplags- eller lagerhavaren erlägga särskild avgift för varan. Detsamma gäller om han förfogar över varan i strid mot förvaringsbestämmelserna (39 § andra stycket TL). Avgiften motsvarar den tull och annan införselavgift som skulle ha tagits ut, om varan hade förtullats efter anmälan av den betalningsskyldige (40 § TL).

I detta sammanhang bör nämnas något om *frihamnarna*. Dessa har av hävd betraktats som utrikes ort i tullhänseende, vilket medfört att godshanteringen där kunnat bedrivas friare än i tullhamnarna. Skillnaderna mellan frihamn och tullhamn är dock enligt den nya tullagstiftningen betydligt mindre. Vid tillkomsten av TL övervägdes behovet av frihamnsinstitutet inom ramen för de nya bestämmelserna om godshanteringen. Dessa överväganden utmynnade i att frihamnar borde finnas kvar (prop. 1972:110 s. 97 ff). Frihamn finns f. n. i Stockholm, Göteborg och Malmö.

Tillstånd att inrätta frihamn meddelas av regeringen (26 § TL). Frihamn har ett avgränsat område, som skall vara inhägnat på betryggande sätt (39 §

TSt). Innehavare av frihamn har i stort sett samma skyldigheter i fråga om varornas förvaring m. m. som innehavare av tulllager eller tullupplag (41 § TSt) dock inte skyldigheten att svara för tull och annan införselavgift för vara som gått förlorad m. m. Industriell verksamhet får bedrivas i frihamn i princip endast efter tillstånd av regeringen eller, om verksamheten är av mindre omfattning, av GTS (43 § TSt). Detaljhandel med oförtullade varor får inte bedrivas där (45 § TSt). Oförtullad vara får förvaras i frihamn utan tidsbegränsning. Sådan vara får dock inte förbrukas eller användas där utom av den som har tillstånd att driva industriell verksamhet. Han får använda varan som material för bearbetning (44 § TSt). Den som för vara eller transportmedel till eller från frihamn skall anmäla det för tullmyndighet och lämna uppgifter enligt GTS:s bestämmelser (46 § TSt; jfr 168–174 §§ TO).

2.4 Proceduren vid export

I 23 § TL har getts ett generellt bemyndigande åt regeringen att själv eller genom myndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om förfarandet vid utförelse. Med stöd härav har i 16 § TSt föreskrivits att den för vars räkning vara utförs ur landet skall anmäla varan till utförelse och lämna de uppgifter om varan som tullmyndigheten bestämmer. Med ledning av de uppgifter som lämnats och efter eventuell undersökning av varan kontrollerar tullmyndigheten att varan får utföras. Som tidigare antyts åligger det inte tullmyndigheterna att uppbära några avgifter i samband med utförelse, men de har regelmässigt att kontrollera att föreskrivna utförelseavgifter har erlagts (jfr avsnitt 2.2). Tullverkets övervakning är i övrigt inriktad på att kontrollera att utförelsen inte sker i strid mot meddelade förbud eller villkor.

Detaljföreskrifter om varuexporten finns i 121–125 §§ TO. Anmälan till utförelse skall ske skriftligen. Från anmälningsskyldigheten har undantagits vissa varugrupper under förutsättning att utförelsen får ske utan hinder av restriktioner och tullmyndigheten inte i särskilt fall bestämmer annat. Undantagna är sålunda bl. a. reseutrustning och likaså andra varor som medförs av resande, om dessa har ett sammanlagt värde av högst 1 000 kr. och inte utförs i handelssyfte eller för yrkesmässig användning.

2.5 Restitution av tull och annan införselavgift

Bestämmelser om restitution av tull finns i 17–19 §§ TSt, 17–22 §§ TF och 50–69 §§ TK. Restitution av skatter och andra införselavgifter (utom på jordbrukets och fiskets områden) medges efter i princip samma grunder som tullrestitution enligt bestämmelser i förordningen (1973:981) om frihet från införselavgift och kungörelsen (1973:1015) om frihet från införselavgift.

Industrirestitution medges bl. a. för vara som har använts här för tillverkning, reparation, bearbetning, komplettering eller emballering av exportvara som har utförts och för vara som har reparerats, bearbetats, kompletterats eller emballerats här och därefter återutförts.

Varvsrestitution medges för vara som har använts för byggnad, ombyggnad,

reparation, inredning, utrustning eller sjösättning bl. a. av utländskt järnfartyg, av fiske-, last- eller sjöräddningsfartyg av viss längd samt andra fartyg med mer än 70 registertons bruttodräktighet. Här finns inget krav på utförelse.

Flygrestitution medges för vara som har använts för byggnad, ombyggnad, reparation, inredning eller utrustning av luftfartyg eller av delar eller tillbehör till luftfartyg. Inte heller här krävs att utförelse har skett.

Handelsrestitution medges för vara som har återutförts i oförändrat skick i samband med försäljning till utlandet. Försäljningen får dock inte ha skett till producenten eller leverantören eller ombud för någon av dem.

Särskild restitution medges för vara som har återutförts utan att ha använts eller efter att ha använts bara i samband med provning eller under förhållanden som kan jämföras med provning eller som kunnat medföra temporär tullfrihet.

Reducerad restitution kan under vissa förutsättningar medges för vara som har återutförts, om inte särskild restitution kan komma i fråga. Förutsättning är att varan har förts in i landet för att användas här bara tillfälligt eller, i fråga om transportmedel, maskiner och vissa andra varor, att varan inte stämmer överens med vad som får anses avtalat.

För åtnjutande av industri-, varvs-, flyg- och handelsrestitution krävs särskilt tillstånd av tullmyndighet. Vid dessa restitutionsformer är det inte nödvändigt att det visas att den använda varan verkligen har importerats. Varor av svenskt eller okänt ursprung kan därför användas för det restitutionsberättigade arbetet, om motsvarande mängd av samma slags vara importerats tidigare.

Den som har tillstånd till restitution kan befrias från skyldigheten att betala tull tills restitutionsfrågan har prövats.

Som tidigare har nämnts krävs i allmänhet att varan har förts ut ur riket för att restitution skall erhållas. Med utförelse jämföras vissa förfaranden, bl. a. att varan förs till frihamn eller, i fråga om restitution som kräver tillstånd, att varan läggs upp på provianteringslager.

Föreskrifter om förfarandet vid tullrestitution finns i GTS:s (provisoriska) tullänvisningar (44–63 §§). Som villkor för medgivande av sådan restitution som förutsätter tillstånd gäller i princip att den tullskyldige i importanmälan har meddelat, att varan förtullas under anspråk på tullrestitution. Innan någon för ut vara eller vidtar annan därmed jämförlig åtgärd beträffande vara, för vilken han avser att söka restitution, skall han lämna exportanmälan till tullanstalt. Den som har tillstånd till varvs- eller flygrestitution skall utan dröjsmål lämna skriftlig uppgift till sin kontrollanstalt (den tullanstalt som utsetts att kontrollera verksamheten hos tillståndshavaren) när han har använt vara, för vilken han avser att söka restitution. När anmälan har kommit in, skall tullanstalten undersöka varan och fastställa dess mängd och beskaffenhet samt ställa den under tullkontroll.

2.6 Tullverkets kontrollverksamhet

De grundläggande bestämmelserna om tullkontrollen finns i 35–38 §§ TL och 50–71 §§ TSt.

Bestämmelserna i TSt omfattar kontroll av såväl transportmedel som gods. Oförtullad vara, utom sådan som tagits om hand av hemtagare, och vara som har anmälts till utförelse står under tullverkets överinseende, s. k. tullkontroll (50 §). Även transportmedel som kommer till tullområdet eller skall avgå därifrån står under tullkontroll (51 §). Tullkontrollbestämmelserna förutsätter vissa trafikordningsregler. Dessa innebär i stora drag, att befälhavare eller förare på transportmedel som står under tullkontroll inte får föra det till eller avgå med det från annan plats än tullplats. Under färd inom landet skall transportmedlet föras längs vissa angivna vägar och farleder. Onödiga uppehåll får inte göras, inte heller får varor lastas eller lossas. Ingen får utan tulltjänstemans medgivande gå ombord på eller lämna inkommande fartyg annat än för lotsning, om det inte föranleds av myndighets åtgärd.

Tulltjänsteman har vidsträckta befogenheter att kontrollera transportmedel m. m. Han kan sålunda preja och inbringa fartyg, begära att luftfartyg anmanas eller förmås att landa, stoppa fordon och personer, särskilt i gränstrakterna, och uppehålla tåg på järnvägsstation (57–59 §§ TSt). Han får vidare undersöka alla utrymmen i transportmedel (61 §), ta hand om och hålla kvar handlingar som hör till transportmedel (63 §), undersöka område för frihamn, tullupplag, tullager, flygplats och bangård i gränssort samt lokal inom sådant område (64 §). Han får också undersöka och ta prov på vara som står under tullkontroll, ta hand om sådan vara för tillfällig förvaring samt försegla och förse vara med igenkänningsmärke (65 §). Personer som färdas med transportmedel som kan stoppas med stöd av TSt eller eljest står under tullkontroll är skyldiga att på tulltjänstemans begäran lämna de uppgifter och visa upp de handlingar som är nödvändiga för tullkontrollen (60 § TSt).

Tullkontrollen bygger även på en omfattande skyldighet för befälhavare och förare på transportmedel att göra anmälan och lämna handlingar av olika slag (36–46 §§ och 58–72 §§ TO).

35 och 36 §§ TL ger möjlighet för tullverket att kontrollera uppgifter som lämnats i tulldeklaration eller på annat sätt genom att företa bokföringsgranskning m. m. Tullmyndigheten kan sålunda förelägga uppgiftslämnaren att för granskning tillhandahålla handelsböcker, affärskorrespondens och andra handlingar som behövs för ändamålet. Föreläggandet kan även riktas mot den för vars räkning varan införts och mot annan som bedriver sådan verksamhet att uppgifter av betydelse kan erhållas av anteckningar och handlingar hos honom. Uppgiftslämnaren och den för vars räkning varan införts är skyldig att ge den som verkställer kontrollen tillfälle att undersöka varan och utan kostnad tillhandahålla de varuprov som behövs samt att lämna honom tillträde till de lokaler och andra utrymmen som används för den verksamhet kontrollen avser.

Bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen är tillämplig vid sådan kontroll som avses i 35 och 36 §§ TL. Lagen ger möjlighet att vidta vissa säkringsåtgärder – beslag, försegling och eftersökning – i syfte att garantera att granskningsmyndigheten får tillgång till erforderliga handlingar.

Även bestämmelserna i 18 och 19 §§ VSL om husrannsakan och kroppsvisitation är av betydelse för tullverkets kontrollverksamhet. Bestämmelserna innebär bl. a. att tulltjänsteman har en ganska vidsträckt befogenhet

att själv besluta om sådan tvångsåtgärd som nyss sagts för eftersökande av egendom som kan antagas vara förverkad eller underkastad beslag enligt VSL.

2.7 Förseningsavgift

Vid direktförtullning lämnas inte varan ut till importören, förrän tulldeklaration har lämnats och förtullning har skett. Denne har följaktligen ett starkt eget intresse att fullgöra sin deklarationsplikt. Några särskilda sanktionsmedel i syfte att framtvinga deklaration har därför inte ansetts erforderliga. I fråga om hemtagaren är förhållandet annorlunda. Han får ta hem införda varor och förfoga över dem, redan innan de har angivits till förtullning. De hemtagna varorna skall normalt deklareraras senast torsdagen i andra kalenderveckan efter hemtagningen. För rutinerna vid tullverkets kontroll är det viktigt att den föreskrivna tiden hålls. Förseningar är också till stor nackdel för utrikeshandelsstatistiken. Sedan det visat sig att hemtagares deklarationer under år 1974 i betydande omfattning lämnats försent, har i TL införts bestämmelser om förseningsavgift för det fall deklarationsskyldigheten försummas (jfr prop. 1974:180). Bestämmelserna, som har utformats efter förebild av motsvarande föreskrifter på den inrikes beskattningens område, finns i 40 a och 40 b §§. Avgiften utgår med ett fast belopp om 100 kr eller om den tullskyldige inte har efterkommit anmaning att lämna tulldeklaration inom viss tid 200 kr. Avgiften får helt efterges, om försummelsen är ursäktlig eller ringa, och kan även nedsättas. Fråga om förseningsavgift behandlas av tullmyndigheten, som innan den meddelar beslut skall bereda den tullskyldige tillfälle att yttra sig, om hinder inte möter däremot. Beslutet kan överklagas i vanlig ordning. Uppbörd och indrivning av förseningsavgift sker i samma ordning som tull.

TL:s bestämmelser om förseningsavgift trädde i kraft den 1 mars 1975. Från GTS har upplysts att de hittills vunna erfarenheterna av bestämmelsernas tillämpning är positiva. Antalet icke i tid ingivna tulldeklarationer har gått ned väsentligt.

Med hänsyn till de konstaterade effekterna av förseningsavgiften får systemets fördelar anses väl uppväga den belastning i administrativt hänseende som systemet medför.

2.8 Straffbestämmelser

De centrala straffbestämmelserna för överträdelse av föreskrifter om in- eller utförsel av varor finns i VSL. Straffbestämmelser finns dessutom i TL och TSt samt i vissa av de speciella författningar, som reglerar import och export av varor.

2.8.1 *Varusmuggningslagen*

VSL:s straffbestämmelser omfattar såväl in- och utförsel i strid mot förbud som undandragande av tull, skatt eller andra avgifter i samband med in- och utförsel av varor. Lämnas oriktiga uppgifter till ledning för tulltaxering

med resultat att t. ex. mervärdeskatt påförs med för lågt belopp skall förfarandet bedömas enligt VSL. Motsvarande förfarande vid den inrikes varubeskattningen faller däremot under SkBL. Gränsdragningen mellan VSL och SkBL har lösts genom att det i 1 § sista stycket SkBL har föreskrivits att denna lag inte skall tillämpas, om skatten eller avgiften fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull.

Det centrala brottet varusmuggling i 1 § VSL omfattar två alternativa förfaranden. Där föreskrivs i första stycket straff för den som för in varor till riket eller för ut varor därifrån utan att ge det till kända för vederbörlig myndighet och i andra stycket straff för den som lämnar oriktig uppgift i tulldeklaration eller på annat sätt vilseleder i samband med tullbehandling av gods. Brottsförsättningarna i övrigt är att tull eller annan allmän avgift undandras statsverket eller att in- eller utförseln sker i strid mot förbud.

Vad som menas med in- eller utförsel har inte närmare definierats i VSL eller tullagstiftningen. Huvudregeln är att införsel anses ha skett när godset förts in till eller ut från tullområdet (land- och sjöterritoriet). Regeln måste dock modifieras med hänsyn till att tullmyndigheten, hos vilken varan skall anmälas, inte alltid finns precis vid tullområdets gräns.

Det tillkännagivande av in- eller utförsel av vara som avses i 1 § VSL kan vara helt formlöst men måste vara riktigt och fullständigt (prop. 1960:115 s. 60). Tillkännagivandet kan ske genom att föreskriven anmälan lämnas till tullmyndighet, men även exempelvis genom att uppgift om godset lämnas på adresskortet till ett postpaket (Jungefors-Walberg, Smugglingslagstiftningen s. 72).

Varusmuggling föreligger oavsett om den avgift som är i fråga skall betalas till tullmyndighet eller till annan myndighet. Avgiftsplikt skall emellertid föreligga i det enskilda fallet. Det är således inte tillräckligt, att godset tillhör ett avgiftspliktigt varuslag.

På samma sätt krävs för straff vid in- eller utförsel i strid mot förbud att sådant förbud gäller i det särskilda fallet.

Under uttrycket tullbehandling i 1 § andra stycket, där vilseledande i samband med tullbehandling straffbelägges, ingår varje åtgärd, som tullverket har att vidta med godset, innan det definitivt frigjorts från tullverkets befattning (prop. 1960:115 s. 105).

På den subjektiva sidan krävs uppsåt. Eventuellt uppsåt är tillräckligt. Frågan huruvida uppsåtet måste omfatta även det förhållandet att godset är avgiftspliktigt torde böra besvaras nekande. Enligt ett uttalande av departementschefen i samband med tillkomsten av VSL torde bristande kännedom härutinnan vara att anse som en egentlig rättsvillfarelse (prop. 1960:115 s. 61). Enligt de regler som utbildats i fråga om behandlingen av sådan villfarelse kan straffrihet föreligga endast om villfarelsen är klart ursäktlig.

Straffskalan för varusmuggling av normal svårhetsgrad innefattar böter eller fängelse i högst två år. Om varusmuggling, som är hänförlig till 1 § första stycket (underlåtenhet att ge in- eller utförsel tillkänna), med hänsyn till godsets värde och övriga omständigheter är att anse som ringa är dock straffet enligt 2 § endast böter högst femhundra kr. För grov varusmuggling är straffet enligt 3 § fängelse lägst sex månader och högst sex år eller, om smugglingen gällt narkotika, lägst ett och högst tio år. Vid bedömande om

brottet är grovt skall särskilt beaktas om det förövats yrkesmässigt eller avsett gods av betydande myckenhet eller värde eller om gärningen eljest varit av särskilt farlig art.

Enligt 4 § skall vissa uppsåtliga förfaranden, som inte faller in under den allmänna brottsbeskrivningen i 1 §, anses som varusmuggling.

I första punkten av 4 § straffbeläggs vissa förfaranden med gods som i föreskriven ordning redan anmälts hos tullmyndighet. Det är här fråga om oförtullat eller obeskattat gods eller restitutionsgods eller gods som är underkastat in- eller utförselförbud. Med restitutionsgods menas gods för vilket ifrågasätts återbetalning av eller befrielse från tull eller annan allmän avgift. Det straffbara handlandet består i att någon förfogar över godset och därigenom föranleder att tull eller annan allmän avgift undandras statsverket eller att godset i strid mot införselförbud kommer ut i den fria rörelsen eller utförs i strid mot förbud. Under denna punkt faller exempelvis att någon obehörigen för bort oförtullade varor från tullager eller tullupplag eller att obeskattade proviantvaror, som förvaras på provianteringslager eller har tagits ombord på fartyg, olovligen förbrukas.

I andra punkten straffbeläggs att någon, som har fått tullfrihet eller tullnedsättning för infört gods under viss stadgad förutsättning, förfogar över godset i strid mot vad som förutsatts. Fall av sådant förfogande är ibland hänförliga under huvudstadgandet i 1 §. Om den som har fört in en vara uppsåtligen har lämnat oriktig uppgift vid tullbehandlingen om det ändamål varan är avsedd att användas för och därigenom utverkat tullfrihet eller tullnedsättning, skall han straffas för varusmuggling enligt 1 § andra stycket. Men förelåg inte uppsåtet, när uppgiften lämnades till tullmyndigheten eller kan sådant uppsåt inte visas, blir ett förfogande över varan i strid mot förutsättningen att bedöma enligt 4 § andra punkten. Ett annat fall, där detta stadgande är tillämpligt, är då en resande, som har fört in en bil och därvid erhållit temporär tullfrihet enligt 44 § 1 TK, sedermera överlåter bilen utan att anmäla det till tullmyndigheten. Om förvärvaren i ett sådant fall inser att fordonet förts in med temporär tullfrihet, kan han dömas för medhjälp till det olovliga förfogandet.

I tredje punkten avses förfoganden över varor, som är föremål för import- eller exportreglering. I samband med att licens beviljas för sådan vara kan licensmyndigheten föreskriva vissa villkor exempelvis rörande varans användning. Ett förfogande över varan i strid mot sådant villkor faller under tredje punkten.

I fjärde punkten straffbeläggs det fallet att någon vilseleder myndighet, som har att pröva ansökan om tillstånd att införa eller utföra vara, angående ändamålet med tillståndet och därigenom föranleder att varan införs eller utförs i strid mot förbud. I dessa fall föreligger en formellt riktig licens, men den har utfärdats under felaktiga förutsättningar.

Femte punkten infördes i samband med de ändringar i tullproceduren som trädde i kraft den 1 januari 1974. Enligt bestämmelsen är det att anse som varusmuggling, om den som har lämnat tulldeklaration genom ombud underlåter att inom föreskriven tid rätta oriktig uppgift som förekommer i deklarationen och därigenom föranleder undandragande av tull eller annan allmän avgift eller införsel i strid mot förbud. Bestämmelsen är inte i och för sig avsedd att inverka på ombudets straffrättsliga ansvar för den oriktiga

uppgiften.

Varusmuggling kräver som tidigare har nämnts uppsåt. I 5 § första stycket har de förfaranden som vid uppsåt grundar ansvar för varusmuggling straffbelagts även vid grov oaktsamhet från gärningsmannens sida. Straffet är böter eller fängelse i högst två år. I ringa fall skall dock inte dömas till straff.

Försök till varusmuggling skall enligt 8 § första stycket föranleda ansvar enligt de allmänna reglerna i 23 kap. BrB. Detsamma gäller förberedelse och stämpling till smuggling av narkotika som inte är ringa.

Gränsdragningen mellan försök och fullbordat brott torde i de flesta fall inte vara föremål för tvekan. Vad gäller införsel har emellertid i detta hänseende uppkommit speciella problem i anslutning till hemtagningsproceduren. I fråga om undandragandebrotten hänger dessa problem samman med att det för att brottet skall anses vara fullbordat krävs att tull eller annan införselavgift har undandragits statsverket och att tulltaxering och uppbörd i hemtagningsfallen sker efter det varan har lämnats ut av tullverket (jfr specialmotiveringen till 1 § förslaget till lag om ändring i VSL).

En fråga av relativt stor praktisk vikt är när försökspunkten skall anses vara nådd. Svaret på denna fråga är nämligen oftast avgörande för om brottsligt förfarande föreligger eller inte, eftersom förberedelse och stämpling ju är kriminaliserad endast när den gäller narkotika.

Försökspunkten synes i praxis ha lagts ganska tidigt i handlandet¹.

I likhet med vad som sagts om komplikationerna att dra gränsen uppåt mot fullbordat brott i samband med hemtagningsförfarandet, kan det i mot-

¹ I ett mål, avgjort av Svea hovrätt genom dom den 9 september 1970, DB 105, B 1137/1970, ansågs sålunda försökspunkten nådd, fastän varorna upptäcktes i annat land långt från Sverige. Två makar hade med bil lämnat Turkiet för att fara direkt till Sverige. I bilen medförde de narkotika, som skulle föras in i Sverige. Narkotikapartiet påträffades emellertid vid tullkontroll i Bulgarien. Hovrätten ansåg att det brottsliga förfarandet hade påbörjats redan när färden från Turkiet anträdades. Med hänsyn härtill och då fara hade förelegat för att narkotikan olovligen skulle införas här i landet dömde hovrätten till ansvar för försök till grov varusmuggling. HD meddelade inte prövningstillstånd.

I ett annat mål, som avgjordes av samma hovrätt den 30 januari 1974, DB 4:13, B 1782 och 2358/75 var omständigheterna följande. En person hade på uppdrag av annan begett sig till Libanon med två lufttuber, som i Libanon fylldes med narkotika, varefter han på en internationell flygplats beordrade att tuberna skulle sändas som fraktgods till Sverige. I samband med tullkontroll på flygplatsen upptäcktes narkotikan. Såväl underrätten som hovrätten ansåg försök till grov varusmuggling föreligga.

Vad beträffar försökspunkten vid olovlig utförsel kan anmärkas följande. I rättsfallet NJA 1950 s. 378 ansågs försök föreligga, när två personer hade fört varor till gränsen mot Norge för att kort därefter hämta dem och föra dem över gränsen. I rättsfallet SvJT 1954 rf s. 30 dömdes för försök till olovlig varuutförsel, fastän de tilltalade ännu inte hade tagit befattning med varorna. De hade begett sig till den plats nära gränsen, där annan person lagt upp varorna färdiga att hämtas och föras över gränsen, men innan de kom fram hade en tulltjänsteman lagt beslag på varupartiet. I NJA 1954 s. 406 ansågs däremot att försök till olovlig utförsel inte förelåg. En person hade fört varan – en bil – från Haparanda mot finska gränsen men stannat i sitt hem, som låg nära gränsen, och därefter återvänt till Haparanda. HD ansåg det inte uteslutet att han under färden mot hemmet inte varit bestämd i sitt uppsåt att föra ut varorna. Färden ansågs därför inte innebära försök till olovlig utförsel av bilen.

svarande fall bli problematiskt att bestämma försökspunkten.

I 5 § andra stycket straffbeläggs vissa mot försök svarande förfaranden, när grov oaktsamhet föreligger. Fara skall ha uppkommit för att tull eller allmän avgift undandras statsverket eller att gods införs eller utförs i strid mot förbud. De förfaranden som avses är vilseledande – genom oriktig uppgift i deklaration eller på annat sätt – i samband med tullbehandling eller licensprövning samt underlåtenhet att rätta oriktig uppgift i tulldeklaration som lämnats genom ombud. Straffskalan i första stycket – böter eller fängelse i högst två år – gäller även i dessa fall liksom regeln att straff inte skall ådömas om gärningen är ringa. Den som frivilligt vidtar åtgärd, som leder till att faran undanröjs, skall inte dömas till ansvar enligt andra stycket.

Olovlig befattning med smuggelgods bestraffas enligt 6 § första stycket med böter eller fängelse i högst två år. Den egendom som det här är fråga om skall ha varit föremål för varusmuggling enligt 1–4 §§. De oaktsamma förfaranden som avses i 5 § första stycket kan alltså inte i ett senare led grunda ansvar för olovlig befattning med varorna enligt 6 §. De straffbara förfarandena är förvärv, forsling, döljande, förvaring eller avyttring av godset. Den som själv smugglat in godset skall inte dömas till ansvar enligt lagrummet. Kan varusmuggling för hans del inte styrkas, är det emellertid inget som hindrar att han, trots misstanken om smugglingsbrott, döms för olovlig befattning med godset. Olovlig befattning med smuggelgods kräver vetskap om godsets karaktär av smuggelgods. Om gärningsmannen inte insåg men hade skäligen anledning anta att godset varit föremål för varusmuggling, straffas han med böter enligt 6 § andra stycket.

Ringa fall av olovlig befattning med smuggelgods och av oaktsamt brott som avses i 6 § andra stycket är straffria enligt 6 § tredje stycket.

En särskild straffbestämmelse för befälhavare på fartyg, luftfartyg eller tåg finns i 7 §. Om gods påträffas undandolt i transportmedlet på plats som inte är upplåten till medföljande resandes personliga bruk, skall befälhavaren dömas till dagsböter för bristande tillsyn över transportmedel, om det framgår av omständigheterna att varusmuggling, som inte är att bedöma som ringa, är tillämnad eller har ägt rum. Bestämmelsen är subsidiär i förhållande till övriga bestämmelser i VSL. Har befälhavaren exempelvis gjort sig skyldig till försök till smuggling av godset skall han därför straffas för detta brott och inte för bristande tillsyn. Har befälhavaren gjort vad som skäligen ankommit på honom för att förhindra varusmuggling är han fri från ansvar. Tillsynen av transportmedlet kan genom skriftlig instruktion anförtros annan person i befälsgrad än befälhavaren. Det straffrättsliga ansvaret övergår då på denne.

Enligt 8 § andra stycket straffas medverkan till annat brott i VSL än ringa varusmuggling i enlighet med de allmänna reglerna i 23 kap. BrB.

I VSL finns även bestämmelser om förverkande. Dessa behandlas i avsnitt 5.3.6.

2.8.2 Tullagen

Enligt 41 § TL bestraffas vissa fall av uppsåtlig eller oaktsam underlåtenhet att iakttäga lagens föreskrifter som tullförseelse med böter. De fall som avses

är underlåtenhet att lämna uppgift eller handling som enligt 7-9 §§ eller 10 § första stycket skall lämnas till ledning för förtullningen, och underlåtenhet att enligt 11 § inom föreskriven tid anmäla upptäckt av felaktighet i tulldeklaration eller annan uppgift som lämnats till ledning för förtullningen.

Den skyldighet att rätta oriktig uppgift i tulldeklaration m. m. som föreskrivs i 11 § är en annan än den som enligt 7 § andra stycket gäller för tullskyldig som har lämnat tulldeklaration genom ombud. Föreskriften i 11 § torde ha betydelse främst vid direktförtullning. Den tullskyldige måste då grunda sina uppgifter i huvudsak på de handlingar han har fått från leverantören, eftersom uppgifterna avges innan varan har lämnats ut till honom och det av praktiska skäl inte kan begäras att han annat än i undantagsfall undersöker varan, innan han anger den till förtullning. Med hänsyn härtill och till den tidspress som råder, kan i dessa fall skiljaktigheter lätt uppkomma mellan de uppgifter som lämnas och varusändningens faktiska innehåll utan att uppsåt eller oaktsamhet kan läggas den tullskyldige till last. Leverantören kan t. ex. ha skickat en större kvantitet varor än som har beställts och fakturerats. Rättelse skall ske inom två veckor från det förhållandet upptäcktes, om det har föranlett eller kan föranleda att tull eller annan införselavgift undandras statsverket eller det föranlett att vara införts i strid mot förbud. Rättelse behöver inte göras, om felet upptäcks sedan tiden för besvär mot avgiftsbeslutet gått ut.

Ansvar för tullförseelse skall inte ådömas, om underlåtenheten är straffbelagd i VSL. Allmänt åtal för tullförseelse får inte väckas utan anmälan av tullmyndighet.

2.8.3 Tullstadgan

I 72-74 §§ TSt straffbeläggs vissa förseelser mot stadgans bestämmelser eller föreskrifter som meddelats med stöd av stadgan med böter. Här avses t. ex. förbrukning eller användning av oförtullad vara på tullupplag eller tullager, underlåtenhet av ombud som har lämnat deklaration för tullskyldig att lämna bestyrkt avskrift eller kopia av deklarationen till den tullskyldige och underlåtenhet av befälhavare på transportmedel att lämna föreskrivna anmälningshandlingar. På den subjektiva sidan krävs uppsåt eller oaktsamhet. I ringa fall skall enligt 75 § inte dömas till ansvar. De förfaranden som avses i bestämmelserna faller ibland även under VSL. I sådana fall tar VSL:s bestämmelser över stadgans enligt föreskrift i 75 §. I likhet med vad som gäller om tullförseelse får allmänt åtal för förseelse mot TSt väckas endast efter anmälan av tullmyndighet.

2.8.4 Övriga straffbestämmelser

Som tidigare har nämnts är VSL i princip tillämplig på all olovlig in- och utförsel. Detta gäller dock inte undantagslöst. Som exempel kan nämnas att olovlig in- och utförsel av betalningsmedel, fordringsbevis och värdepapper regleras i *valutalagen (1939:350)* samt att in- och utförsel av varor i strid mot *lagen (1971:176) om vissa internationella sanktioner* straffas enligt denna lag.

En särskild straffbestämmelse för utförelse av vissa djurskinn finns i 28 § 3 mom. *jaktstadgan* (1938:279). Bestämmelsen är subsidiär i förhållande till VSL. Speciella straffbestämmelser finns också i vissa andra författningar, t. ex. *fiskeristadgan* (1954:607).

Slutligen kan anmärkas att i import- och exportförbuds författningarna straff ibland är föreskrivet för den som överträder eller åsidosätter de föreskrifter av ordningsmässig karaktär som kan finnas i författningen.

3 Administrativa sanktioner på det inrikes skatte- och avgiftsområdet

3.1 Allmän bakgrund

Det påföljdssystem som sedan den 1 januari 1972 gäller i fråga om skatte- och avgiftsskyldiga som åsidosätter sina skyldigheter enligt de centrala skatte- och avgiftsförfattningarna innebär dels att administrativa sanktioner, benämnda skatte- eller avgiftstillägg och förseningsavgift, skall utgå under vissa förutsättningar, dels att endast de allvarigare överträdelserna skall beivras judiciellt och således komma under allmän domstols prövning. Det allmänna syftet med avgiftssystemet är att på ett enkelt och smidigt sätt understryka kravet på noggrannhet vid uppgiftslämnandet i fråga om skatter och allmänna avgifter som skall utges till stat och kommun. De administrativa sanktionerna tillämpas även i de fall gärningen föranleder åtal. En annan ordning har ansetts bli administrativt otymplig. De väsentliga skillnaderna mellan sanktionsformerna straff och avgift har vidare ansetts omöjliggöra ett system där utdömande av brottspåföljd skulle utesluta påföring av skatte- eller avgiftstillägg.

Det enbart judiciella påföljdssystem som gällde tidigare ansågs drabba ojämnt och slumpvis. Det nya systemet har förutsatts bli effektivare och jämnare i tillämpningen, samtidigt som det öppnar möjligheter till en ökad differentiering av sanktionerna. Även andra fördelar har ansetts stå att vinna med det nya systemet: De hårt ansträngda åklagar- och domstolsorganen kan befrias från en mängd ärenden av mindre betydelse, sett från kriminalpolitisk synpunkt. Vidare får myndigheter med speciell kännedom om de ofta komplicerade skatte- och taxeringsförfattningarna i normalfallet handha bedömningen även i påföljdshänseende. Även om det kunde göras gällande att just häri låg en fara för rättssäkerheten, har hävdats att ett ineffektivt påföljdssystem innebär större faror för rättssäkerheten än de som kan ligga i risken för felaktig påföring av skatte- eller avgiftstillägg. Dessa felaktigheter kan rättas till i ett besvär förfarande, som på skatte- och avgiftsområdet är enkelt, billigt och tämligen snabbt. En annan fördel har ansetts ligga i att den chikan som många upplever genom ett ingripande från åklagarmyndigheternas sida kan undgå i det helt övervägande antalet fall av skatte- och avgiftsundandragande. Man kan därigenom åstadkomma en bättre differentiering av olika typer av överträdelser. Vidare kan vissa förfaranden, som i det allmänna rättsmedvetandet inte uppfattas som brott

i egentlig mening, avkriminaliseras, samtidigt som svårare brottslighet i högre grad än tidigare brännmärks. Detta ger en bättre relief åt skattebrotten.

Det administrativa sanktionssystemet borde enligt förarbetena å ena sidan få ett så vidsträckt tillämpningsområde som möjligt men å andra sidan införas endast där ett praktiskt behov förelåg. Sådant behov ansågs föreligga främst inom de delar av skatte- och avgiftsområdet där antalet uppgiftslämnare är mycket stort, kontrollintensiteten låg och uppgiftsskyldigheten omfattande. Gällande system omfattar inkomst- och förmögenhetsskatteområdena, mervärdeskatteområdet, punktskatteområdet, området för arbetsgivaravgifter och vägtrafikskatteområdet.

3.2 Systemets utformning

Som redan har antytts består de särskilda avgifterna i skatte- eller avgiftstillägg och förseningsavgift. Skatte- eller avgiftstillägg utgår, när skatt- eller avgiftsskyldig lämnat oriktig eller bristfällig uppgift till ledning för skatte- eller avgiftsberäkningen. Förseningsavgift utgår när deklaration eller annan föreskriven uppgift inte har lämnats inom föreskriven tid. Bestämmelser om förseningsavgift har numera införts även på tullområdet (se avsnitt 2.7). Med hänsyn härtill och då utredningen saknar anledning att föreslå ändring av dessa bestämmelser kommer den fortsatta redogörelsen att omfatta endast reglerna om skatte- och avgiftstillägg.

För inkomstskatteområdets del finns bestämmelserna om särskilda avgifter i 116 a–116 j §§ *taxeringslagen (1956:623)*. Förutsättningarna för påföring av skattetillägg har upptagits i 116 a § som närmast har utformats med eftertaxeringsrekvisiten som förebild. Skattetillägg skall påföras skattskyldig, som har lämnat oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande till ledning för sin taxering, under förutsättning att avvikelse har skett från uppgiften och att skatteuttaget skulle ha blivit för lågt om uppgiften hade följts. Fråga är endast om den skattskyldiges egna meddelanden, och skattetillägg kan påföras endast honom. Tillägg kan påföras även juridisk person. Meddelande som lämnats för sådan person anses avlämnat av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. Med uttrycket oriktig uppgift avses även ofullständig eller utelämnad uppgift. Tillägget utgör 50 procent av den skatt som på grund av avvikelser från den oriktiga uppgiften påförs den skattskyldige eller med honom samtaxerad person eller i förekommande fall 50 % av det belopp med vilket skattereduktion för skattskyldigs make nedsätts på grund av avvikelserna.

Skattetillägg skall vidare utgå, när skattskyldigs inkomst eller förmögenhet har uppskattats skönsmässigt med stöd av 21 § på grund av brister i självdeklaration eller bristfälligt underlag för deklaration eller underlåtenhet att avlämna deklaration. Vid utebliven deklaration beräknas tillägget på den skatt som utgår på grund av taxeringen. Har den skattskyldige lämnat deklaration eller skriftlig uppgift om sin inkomst eller förmögenhet, beräknas tillägget endast på den skatt som utgår på grund av den skönsmässiga höjningen. Skattetillägg som påförts vid sköntaxering på grund av utebliven deklaration skall undanröjas, om den skattskyldige lämnar deklaration inom

två månader från det han fått del av beslutet om tillägg, dock senast innan skatterätten avgjort besvär över beslutet eller taxeringen. Har skattskyldig som är fysisk person lämnat deklaration först efter denna tid men inom viss ytterligare frist, reduceras tillägget till 10 % och högst 10 000 kr.

I vissa fall utgår inte skattetillägg, trots att avvikelse har gjorts från den skattskyldiges uppgifter. Detta gäller om avvikelsen innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. Härmed avses sådana felaktigheter som direkt framgår av deklarationen eller annat skriftligt meddelande och är så iögonfallande att de inte kan undgå upptäckt vid en normalt noggrann granskning av uppgifterna. Skattetillägg skall inte heller utgå vid avvikelse som avser bedömning av yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång, såvida avvikelsen inte gäller uppgift i sak. Slutligen utgår inte skattetillägg, om den skattskyldige frivilligt har rättat oriktig uppgift som han lämnat.

Skattetillägg får helt efterges, om felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ursäktlig med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet. Beträffande tolkningen av uttrycket "uppgiftens särskilda beskaffenhet" kan nämnas departementschefens uttalande att en besvärlig skatterättslig fråga om skattskyldighet i detta sammanhang bör medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än att ett lönebelopp inte har redovisats. Enligt departementschefen borde dessa befrielsegrunder kunna tillämpas generöst, särskilt i samband med introduktionen av avgiftssystemet men även därefter då de första gången kommer i fråga för en skattskyldig. Skattetillägg får också efterges, om det belopp som kunde ha undandragits på grund av felaktigheten eller underlåtenheten är ringa. RSV har i tillämpningsanvisningar angett att skattetillägg som regel inte bör påföras om från taxering undanhållet inkomstbelopp understiger 1 000 kr.

Beslutande myndighet i frågor om skattetillägg är f. n. den lokala skattemyndigheten såvitt gäller taxeringsarbetet i första instans. I proposition 1975:87 om riktlinjer för ändrad skatteadministration och taxering i första instans m. m. föreslås att beslutanderätten förs över till taxeringsnämnderna. Om skattetillägg vid eftertaxering beslutar skatterätten. Innan beslut om påföring fattas, skall den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig, om inte hinder möter. Yttrande kan även inhämtas från taxeringsnämndens ordförande. Beslutet skall med angivande av skälen tillställas den skattskyldige i samma ordning som underrättelse om avvikelse från självdeklaration. Understiger skattetillägg (eller, om även förutsättningar för förseningsavgift föreligger, summan av skattetillägg och förseningsavgift) 100 kr., skall ingen påföring ske (i praktiken går dock gränsen ännu högre på grund av RSV:s föreskrifter). Skattetillägg påförs som slutlig eller tillkommande skatt och tillfaller statsverket.

Besvär över lokal skattemyndighets beslut anförs hos skatterätten. Taxeringsintendent kan framställa yrkande om påföring eller ändring av skattetillägg hos skatterätten. För han talan i fråga om taxering eller eftertaxering, skall talan om tillägg föras i samband därmed. Om taxeringen nedsätts i samband med prövning av besvär över taxeringen, skall påfört skattetillägg ex officio nedsättas i motsvarande mån.

I fråga om mervärdeskatten finns de centrala bestämmelserna om skattetillägg i 64 a § *lagen (1968:430) om mervärdeskatt*. Bestämmelserna har i väsentliga hänseenden utformats på samma sätt som motsvarande regler i taxeringslagen. Förutsättningarna för påföring av skattetillägg är i första hand, att den skattskyldige i deklaration eller annat skriftligt meddelande, som avgetts till ledning vid fastställelse av mervärdeskatt, har lämnat oriktig uppgift och att avvikelse från uppgiften medfört högre skatt eller tillgodoräknande av skatt med lägre belopp.

Tillägget utgör 20 % av den skatt som utgår eller inte skall tillgodoräknas den skattskyldige på grund av avvikelsen. Skattetillägg skall även utgå då mervärdeskatten har fastställts efter skälig grund därför att lämnade uppgifter är bristfälliga eller deklarationsskyldigheten har försumrats.

Beslut om skattetillägg vid utebliven deklaration skall undanröjas, om deklarationsskyldigheten fullgörs inom en månad från det den skattskyldige fick del av beslutet. Skattetillägg utgår inte om avvikelsen innebär rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning och inte heller om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften. Någon motsvarighet till regeln i taxeringslagen att tillägg inte skall utgå vid avvikelser som avser bedömning av yrkande, såvitt avvikelsen inte gäller uppgift i sak, finns inte i mervärdeskattelagen, eftersom sådana s. k. öppna yrkanden inte förekommer beträffande mervärdeskatt. Däremot föreligger på mervärdeskatteområdet ofta yrkanden, som inte är öppna. Om befrielse från skattetillägg kan medges i sådana fall får bedömas med hänsyn till om den felaktiga åtgärden kan anses ursäktlig. Reglerna om eftergift vid ursäktlighet överensstämmer helt med taxeringslagens motsvarande regler.

Länsstyrelsen beslutar i första instans om påföring av skattetillägg på mervärdeskatteområdet. Avgiftsbelopp under 50 kr. påförs inte.

Lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, som enligt 1 § är tillämplig i den mån förordnande därom meddelats i vederbörande skatteförfattning, gäller i fråga om punktskatter. I lagen finns bestämmelser om skattetillägg, som i allt väsentligt överensstämmer med motsvarande regler i mervärdeskattelagen. Beslut om skattetillägg meddelas av beskattningsmyndigheten.

Enligt *lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m. m.* skall arbetsgivare, som under ett år utgett lön till någon hos honom anställd arbetstagare med minst 500 kr, före utgången av januari månad följande år till den lokala skattemyndigheten lämna en särskild arbetsgivaruppgift, som tjänar till ledning vid riks försäkringsverkets bestämmande av det avgiftsunderlag som utgör grunden för påföring av arbetsgivaravgifter. Särskilda regler om tid och myndighet gäller i fråga om redare, som har att redovisa sjömansskatt. Bestämmelserna om avgiftstillägg har i stort sett utformats som motsvarande föreskrifter på de indirekta skatternas område. I vissa hänseenden har dock i stället anknutits till bestämmelserna i taxeringslagen. Avgiftstillägget utgår liksom i fråga om de indirekta skatterna med 20 %, beräknat på det belopp som undandragits eller kunnat undandras, om den oriktiga uppgiften hade följts. Tillägg som understiger 50 kr. skall inte påföras. Beslut om avgift meddelas av riks försäkringsverket.

Vägtrafikskatt utgår enligt *vägtrafikskattelagen (1973:601)* i form av fordonsskatt och kilometerskatt. Skattskyldig är i princip den som ägde fordonet

vid ingången av den kalendermånad då skatten skall betalas eller skulle ha betalats. Länsstyrelsen är beskattningsmyndighet och RSV central förvaltningsmyndighet i fråga om skatten. Om vägtrafikskatt har undandragits, exempelvis genom att oriktig uppgift har lämnats till beskattningsmyndigheten, skall beskattningsmyndigheten meddela beslut om efterbeskattning. Efterbeskattning får inte ske senare än fem år från skatteårets utgång. Vid efterbeskattning skall den skattskyldige påföras skattetillägg med 20 % av den skatt som tillkommer. Bestämmelserna i lagen om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning om särskilda avgifter äger i huvudsak motsvarande tillämpning beträffande särskilda avgifter enligt vägtrafikskattelagen.

4 Lagstiftningen i de nordiska grannländerna

4.1 Danmark

Sådana överträdelser av tullagstiftningen som innefattar undandragande av tull eller annan införselavgift är reglerade i *toldloven av den 13 december 1972*. Sanktionerna för sådana överträdelser prövas mestadels av tullväsendet utan att judiciellt förfarande behöver tillämpas i fall då överträdelsen inte är svårare än att böter bedöms vara tillräcklig påföljd.

Allmänna bestämmelser om straffbarhet, försök och medverkan m. m. är tillämpliga även på överträdelser av tullagstiftningen. Gärningarna är straffbara inte bara vid uppsåt utan även vid oaktsamhet. Försök straffas om det fullbordade brottet är belagt med svårare straff än haefte (en sorts kortvarigt frihetsstraff). Medverkan till brott är generellt straffbar.

Toldlovens straffbestämmelser innehåller i huvudsak följande.

Enligt § 117 stycke 1 är straffet böter för den som underlåter att för tullverket ange varor, som förs in till tullområdet eller som förs från frihamn till annan del av tullområdet, när sådan angivelse är föreskriven. Detsamma gäller bl. a. den som brukar eller förbrukar oförtullade varor eller varor, som är fria från tull eller avgifter enligt vissa bestämmelser, och den som försäljer eller på annat sätt överlåter dylika varor i strid mot villkoren för tull- och avgiftsfriheten. För ansvar förutsätts oaktsamhet.

Har gärning som avses i stycke 1 företagits med uppsåt att undgå betalning av tull eller avgifter straffas den enligt stycke 2 som "indsmugling" med böter eller frihetsstraff (haefte eller faengsel i högst två år). Samma straff gäller enligt stycke 3 för olovlig befattning med smuggelgods. Brottsskrivningen talar här om den som säljer eller på annat sätt överlåter, den som köper eller på annat sätt förvärvar eller mottar och den som transporterar eller förvarar insmugglade varor, "uagnet han er vidende eller har formodning om eller burde have formodning om" att varorna är insmugglade.

Är insmuggling eller överträdelse av § 117 stycke 3 av särskilt grov karaktär är straffmaximum enligt § 289 i borgerlig straffelov betydligt högre, nämligen faengsel i högst 4 år, vilket är detsamma som gäller för skattebedrägeri av särskilt grov art.

Överträdelse av § 117 medför skyldighet att betala tull och andra avgifter som belöper på varorna. Detta gäller även vid försök.

Om det i transportmedel som anlänt till tullområdet påträffas tull- eller

avgiftspliktiga varor, som inte tagits upp i lastförteckning eller dylik handling och inte i föreskriven ordning anmälts för tullmyndighet, anses det enligt § 118 stycke 1 att ägaren till varorna försökt att smugla in dessa, såvida han inte gör sannolikt att sådant försök ej föreligger. En liknande bestämmelse finns i paragrafens andra stycke för det fall att fartyg av mindre nettodräktighet än 120 ton påträffas med högt beskattade varor ombord, för vilka tull- och andra avgifter uppgår till minst 500 dkr. Försök till in-smuggling anses då föreligga, "med mindre der skabes overvejende sandsynlighed for, at fartøjet ikke sejler i smuglerøjemed".

Den som – i andra fall än som avses i § 117 toldloven eller § 289 borgerlig, straffelov – av oaktsamhet gör en oriktig angivelse, lägger fram oriktiga eller bristfälliga dokument eller räkenskaper eller i övrigt lämnar oriktiga eller vilseledande uppgifter för tullväsendet straffas enligt § 120 toldloven med böter. Har gärningen skett med uppsåt att undgå betalning av tull eller avgift eller för att få obehörig befrielse eller gottgörelse av tull eller avgift är straffet böter, haeft eller faengsel i högst ett år, eller vid försvårande omständigheter högst två år.

På samma sätt som sägs i § 120 straffas enligt § 121 också den som utställer eller föranleder utställande av ett i väsentligt avseende oriktigt dokument om varas ursprung för att vinna tullmässiga fördelar i annat land i kraft av vissa EG-överenskommelser. Brottet anses fullbordat i och med att dokumentet upprättats.

Enligt § 123 stycke 3 kan ett företags ägare åläggas bötesansvar för överträdelse, som begåtts på företagets vägnar av anställda eller andra, t. ex. en speditör som för företagets räkning lämnat en oriktig uppgift, även om överträdelsen inte kan tillräknas ägaren som oaktsam eller uppsåtlig gärning. Är företaget ett aktiebolag kan bötesansvar åläggas bolaget som sådant. Böter som avses här får inte förvandlas.

Den inledningsvis omnämnda befogenheten för tullväsendet att genom administrativt förfarande avgöra överträdelse av tulllagstiftningen som anses inte böra föranleda svårare straff än böter regleras i § 124 toldloven. I praxis anses frihetsstraff böra tillgripas när det undandragna beloppet överstiger 3 000–4 000 dkr. Brottet beivras då genom polismyndighetens försorg. Det administrativa förfarandet innebär i huvudsak följande. Om gärningsmannen erkänner överträdelsen, utfärdar tullmyndigheten, under förutsättning att han medgett det, ett föreläggande för honom att inom viss tid betala ett visst bötesbelopp, som enligt hävdvunnen praxis bestäms till två gånger det undandragna tull- och avgiftsbeloppet. Han åläggs dessutom att betala undandraget belopp. Godkänner gärningsmannen föreläggandet och betalar det förelagda bötesbeloppet samt tull- och avgiftsbeloppet är saken därmed avgjord. I fråga om utlänningar och anställda ombord på fartyg i utrikes trafik kan tullmyndigheten utfärda ett preliminärt föreläggande om böter och betalning av undandragna avgifter. Den för vilken föreläggandet utfärdats kan inom 14 dagar från det han mottog föreläggandet begära hos tullmyndigheten att saken instäms till domstol för prövning. Tullmyndigheten överlämnar i så fall ärendet till polismyndighet. En sådan begäran medför dock inte befrielse från skyldigheten att ställa sig föreläggandet till efterrättelse intill dess saken avgjorts av domstolen. Principen att böterna skall uppgå till det dubbla tull- och avgiftsbeloppet brukar i de allra flesta

fall tillämpas även av domstolarna, när motsvarande överträdelse av tulllagstiftningen kommer under deras prövning. Det kan i detta sammanhang nämnas att böter för undandragande av mervärdeavgift – vilka likaledes kan föreläggas i administrativ ordning – enligt praxis bestäms till ett belopp som svarar mot 1/3 av det undandragna beloppet vid oaktsamhet och i fall av uppsåt mot hela detta belopp.

Tullmyndighet kan enligt § 126 toldloven ta varor i förvar som säkerhet för tull och avgifter samt böter som skall betalas. Sker betalning lämnas varorna ut, om inte införselbestämmelser lägger hinder i vägen. Avhämtas inte varorna inom två månader från det saken slutligt avgjordes (fristen kan efter ansökan förlängas till högst ett år), säljs varorna på offentlig auktion. Influten köpeskilling används för att täcka i första hand statsverkets kostnader för förvaring och försäljning och i andra hand avgifter och böter. Eventuellt överskott tillställs ägaren, om han anmäler och styrker sina anspråk inom tre år från auktionen. Varor som enligt tullverkets bedömning är inkuranta eller inte möjliga att sälja kan förstöras under kontroll. Så sker regelmässigt med tobaksvaror. Även transportmedel som använts vid insmuggling av högt beskattade varor eller försök därtill eller vid transport av sådana insmugglade varor inom tullområdet kan tas om hand som säkerhet för tull och avgifter samt böter och kostnader som kan drabba ägaren eller befälhavare, manskap eller annan anställd på transportmedlet. Om inte betalning sker eller säkerhet för beloppet ställs inom två månader från det saken slutligt avgjordes, kan betalning tas ut ur transportmedlet.

Bestämmelser om förverkande av smuggelgods o. d. och av transportmedel och andra hjälpmedel som använts vid smugglingsbrott har tidigare funnits i den danska tulllagstiftningen men togs bort i slutet av femtioalet. De allmänna bestämmelserna i borgerlig straffelov om förverkande är dock tillämpliga. Enligt § 75 stycke 1 denna lag kan utbytet av en straffbar handling eller ett häremot svarande belopp konfiskeras helt eller delvis. Denna bestämmelse har dock mindre betydelse för tullbrottens del. Av större intresse är följande stycke i paragrafen, som medger konfiskation av föremål som använts eller varit avsett att användas vid en straffbar gärning. Som förutsättning uppställs att konfiskationen skall vara påkallad för att förebygga ytterligare lagöverträdelse eller att andra särskilda omständigheter talar för konfiskationen. I stället för konfiskation kan föreskrivas åtgärd till förebyggande av ytterligare brott. I stället för föremålet kan dess värde konfiskeras.

Konfiskation kan ske hos den som är ansvarig för lagöverträdelsen och hos den på vars vägnar han handlat. Hos den som förvärvat hjälpmedlet eller rättighet till detta efter brottet kan konfiskation ske, om förvärvaren känt till föremålets samband med brottet eller visat grov oaktsamhet i detta hänseende eller om förvärvet har skett genom gåva.

Olovlig in- eller utförsel av narkotika straffas enligt § 191 i borgerlig straffelov med fängelse i högst sex år, om gärningen sker med uppsåt att narkotikan skall överlåtas till ett större antal personer eller mot betydande vederlag eller om gärningen eljest sker under särskilt försvårade omständigheter. Gäller brottet en betydande mängd särskilt farlig eller skadlig narkotika eller har gärningen i övrigt haft särskilt farlig karaktär är straffmaximum tio år. I andra fall än som avses i § 191 kan gärningsmannen dömas enligt

§ 3 i loven om euforiserende stoffer. Straffet är här böter, haeft eller faengsel i högst två år.

In- eller utförsel i strid mot förbud eller villkor bestraffas i övrigt enligt särskilda bestämmelser i de författningar som rör dessa varor. Förverkande av in- eller utförsel förbjudna eller reglerade varor, hjälpmedel som använts vid brottet osv. kan ske enligt regler i de särskilda författningarna eller enligt de allmänna bestämmelserna i borgerlig straffelov.

4.2 Finland

Överträdelse av den finska tullagstiftningen kan föranleda dels administrativa sanktioner som beslutas av tullmyndigheterna dels brottspåföljd i vanlig judiciell ordning.

Det administrativa sanktionssystemet

De administrativa sanktionerna utgörs av skatteförhöjning och felavgift. Förhållandet mellan judiciell och administrativ sanktion är formellt inte helt reglerat. Det förhållandet att ett visst förfarande ansetts böra föranleda skatteförhöjning eller felavgift torde inte utgöra hinder för beivrande i judiciell ordning. I praktiken beslutas vanligen ingen administrativ sanktion, om saken överlämnas till åklagare för prövning. Leder det judiciella förfarandet inte fram till fällande dom, kan tullmyndigheten ta upp frågan om skatteförhöjning eller påföring av felavgift till förnyad prövning.

Förhöjning av tull och annan skatt eller avgift, som tullverket uppbär, kan enligt 83 § tredje stycket tullagen komma i fråga i tre olika grupper av fall.

Den första gruppen omfattar de fall där varuanmälan eller annan uppgift eller handling innehåller mindre bristfällighet eller felaktighet eller där tullklareringstiden försuttits. Förhöjningen uppgår här till högst 20 % av den tull och annan införselavgift som skall betalas till tullverket för varupartiet.

Till den andra gruppen hör de fall där varuhavaren gett in varuanmälan eller annan föreskriven uppgift eller handling i väsentligt bristfälligt eller felaktigt skick. Förhöjningen kan i dessa fall uppgå till högst 50 %. Har varuhavaren anmanats att vidta rättelse men utan godtagbart hinder helt eller delvis underlåtit att göra detta, kan dock förhöjningen uppgå till högst 100 %.

I den tredje gruppen återfinns de fall där varuhavaren helt har underlåtit att ge in varuanmälan eller medvetet eller av grov vårdslöshet lämnat in väsentligt felaktig varuanmälan eller annan föreskriven uppgift eller handling. Förhöjningen kan här uppgå till 100 % av det totala tull- och avgiftsbeloppet. Enligt bestämmelsens ordalydelse skall skatteförhöjning i dessa fall ske, endast om varuhavaren inte bör straffas för tullförsvinnning (numera skattebedrägeri).

Skatteförhöjningen beräknas på det totala tull- och avgiftsbeloppet för varupartiet. I 83 § sista stycket finns emellertid en viktig inskränkning. Om bristen eller felaktigheten endast berört en viss del av de varor som tullklareras, skall förhöjning nämligen beräknas endast på den del av beloppet

som avser dessa varor.

Om en vara är tull- och avgiftsfri eller om betalningsskyldigheten inträder senare, såsom i fråga om vissa punktskatter, då importören inte behöver betala skatten förrän varan omsätts inom landet, kan av naturliga skäl skatteförhöjning inte ske. I sådana fall kan enligt 83 § fjärde stycket tullagen tas ut en felavgift på högst 1 000 mark.

Systemet med skatteförhöjning och felavgift har enligt uppgift sin största betydelse som reaktion mot varuhavare som inte lämnar in varuanmälan eller annan handling i tid eller underlåter att trots anmaning lämna kompletterande handlingar. I fråga om fel tillämpas bestämmelserna på det sättet att fel som inte nämnvärt inverkar på beskattningen eller handelsstatistiken inte föranleder förhöjning eller avgift annat än vid upprepning. Oriktig uppgift om varans tullposition kan medföra förhöjning. I praktiken uppgår skatteförhöjningen oftast till belopp, som väsentligt understiger de maxima som anges i 83 § tredje stycket. Vanligen överstiger skatteförhöjningen inte 20 %, även om bristen eller felaktigheten är hänförlig till de mera kvalificerade grupperna.

I vissa fall förekommer dock större förhöjningar. Sålunda har oriktig ursprungsdeklaration som åberopats för vinnande av områdesbehandling medfört 100 % förhöjning.

Beslut om skatteförhöjning eller felavgift meddelas av tjänsteman vid tullmyndigheten, som regel av den tjänsteman som har hand om tulltaxeringen. Tullmyndighetens beslut i fråga om skatteförhöjning kan överklagas hos tullstyrelsen. Sista instans i besvärprocessen är högsta förvaltningsdomstolen. Överklaganden förekommer i ringa omfattning.

Undandragande av tull och andra införselavgifter i samband med resandetrafiken till landet föranleder som regel administrativ sanktion enligt en bestämmelse i 141 § tullagen. Där föreskrivs att om hos person som ankommer till landet, vid visitation av resande eller eljest, påträffas gods, som han genom att försumma sin anmälningsskyldighet medvetet eller av grov vårdslöshet infört eller sökt införa till landet i större mängd än han är berättigad att införa skatte- och avgiftsfritt, får dubbel skatt eller avgift uppbäras, om saken inte bör handläggas som tullförbrytelse. Enligt tullstyrelsens anvisningar (meddelande 53/1973) handläggs saken som tullförbrytelse, om varan är underkastad importförbud eller om den uppenbarligen införts i försäljningssyfte. I övrigt sägs att beivran i judiciell ordning bör ske, om saken med beaktande av fallets natur eller varans mängd icke kan anses obetydlig. I praktiken anses i fråga om cigaretter och sprit att saken är obetydlig, om det gäller högst tre limpör cigaretter eller tre helflaskor sprit.

Uttagandet av dubbelt avgiftsbelopp sker mestadels direkt i samband med resandekontrollen. Vid omedelbar betalning görs inga anteckningar vare sig om resenärens namn eller saken i övrigt. Kan resenären inte betala vid kontrolltillfället, får han betala senare eller avstå varan till tullverket. Väljer han att betala senare, tas varan i förvar hos tullmyndigheten och resenären får viss tid på sig att lösa ut den. Avhämtas varan inte inom föreskriven tid, tillfaller den tullverket. Någon indrivning av det påförda avgiftsbeloppet förekommer inte.

Det straffrättsliga sanktionssystemet

De centrala straffbestämmelserna för smuggling finns i 38 kap. strafflagen, som handlar om oredlighet och straffbar egennyttia. Viktiga bestämmelser finns också i alkohollagen och narkotikalagen. Vidare finns en del straffbestämmelser i tullagen och vissa andra författningar.

Undandragande av avgifter eller försök därtill i samband med in- eller utförsel bestraffas enligt 38 kap. 11 § *strafflagen* som skattebedrägeri. Brottet består i att någon uppsåtligen, genom att i skattedeklaration eller annan uppgift som skall lämnas till myndighet för bestämmande av skatt eller offentlig avgift lämnar oriktig uppgift eller genom att hemlighålla omständighet som inverkar på skattens eller avgiftens bestämmande eller genom annat svek undanhåller eller försöker undanhålla staten, kommun eller församling skatt eller avgift. Under det brottsliga handlandet faller således både ett lämnande av en oriktig uppgift och en underlåtenhet att lämna uppgift. Såväl skriftliga som muntliga uppgifter avses. Straffskalan innehåller böter eller fängelse i högst två år. För grovt skattebedrägeri är dock straffet fängelse lägst sex månader och högst fyra år. Till ledning för bedömningen huruvida brottet är grovt har angetts att det bör beaktas om brottet skett med utnyttjande av för ändamålet oriktigt förda böcker eller det skatte- eller avgiftsbelopp som brottet avser att befria ifrån är stort.

In- eller utförsel av varor i strid mot förbud och försök därtill kallas lurendrejeri och är straffbelagd i 38 kap. 12 §. Straffet är böter eller fängelse i lägst två månader och högst fyra år. Om varans värde och mängd är obetydliga eller omständigheterna annars synnerligen förmildrande, är dock straffet enbart böter.

Den som anskaffar, döljer eller forslar gods, som han visste eller hade skäl misstänka att det införts med undandragande av tullavgifter eller genom lurendrejeri, utan att han själv varit delaktig i brottet, straffas enligt 38 kap. 13 § med böter. Är varans mängd och värde obetydliga kan dock frias från straff.

I 38 kap. 14 § föreskrivs bötesstraff för ägare till forslingsredskap, dragare eller farkost som använts vid tullförsvinnning (numera skattebedrägeri) eller lurendrejeri eller vid transport av vara som införts genom sådant brott, om han utan att själv vara delaktig i brottet ställt egendomen till förfogande trots att han hade skäl att misstänka, att den skulle komma att användas vid förövande av brott av förenämnda art.

Den som gör sig skyldig till olovlig in- eller utförsel av alkoholdryck eller sprit eller försök därtill dömes inte enligt strafflagen utan enligt 82 § *alkohollagen* för smuggling av alkoholhaltigt ämne till böter eller fängelse i högst två år (jfr dock reglerna om resandetraffiken). Är mängden alkoholdrycker eller sprit ringa och omständigheterna annars mildrande, är straffet böter. Enligt 83 § straffas även fartygsbefälhavare för smuggling av alkoholhaltigt ämne, om han åsidosatt sin övervakningsskyldighet i fråga om alkoholdrycker och sprit som anträffas på fartyget.

Olovlig in- eller utförsel av narkotika och försök därtill är straffbelagd i *narkotikalagen*. För normalbrottet är straffet fängelse i högst två år eller böter, men om brottet är grovt kan dömas till tukthus i högst tio år. Lägst straffet för grov narkotikasmuggling är fängelse i ett år.

Enligt samtliga tre nu nämnda lagar är förverkande av den vara som varit föremål för brott obligatoriskt. Vidare kan enligt strafflagen förverkas dragare, forslingsredskap och farkost, om ägaren varit delaktig i brottet eller lämnat egendomen till begagnande på det sätt som är straffbelagt i 38 kap. 14 §. Även enligt alkohollagen och narkotikalagen kan transportmedel förklaras förverkat. I stället för sakförverkande kan under vissa förutsättningar, när egendomen inte är åtkomlig för förverkande, värdeförverkande ske.

I 142 § tredje stycket *tullagen* finns en straffbestämmelse som är subsidiär till de centrala bestämmelser som hittills berörts. Där föreskrivs att den som uppger eller låter uppge varas värde, art, ursprung eller handelsbenämning oriktigt eller eljest lämnar osann uppgift, som kan inverka på förtullningen, skall dömas till fängelse i högst sex månader, om inte strängare straff är föreskrivet annorstädes i lag. Vidare skall enligt 153 § den som underlåter att fullgöra anmälnings- eller annan skyldighet som åligger honom enligt lagen eller med stöd av lagen utfärdade bestämmelser eller annars överträder bestämmelse i lagen eller föreskrift som utfärdats med stöd av lagen dömas till böter, om inte annat straff är föreskrivet i lag. Enligt denna bestämmelse straffas den som underlåter att i enlighet med 105 § 6 tullstadgan utan dröjsmål underrätta tullmyndigheten om att han märkt att skatt blivit eller kan bli obetald på grund av att uppgift eller handling på vilken tullbeskattningen baserats inte motsvarar varuförsändelsens innehåll eller varit oriktig eller ofullständig, eller att vara kommit ut i den fria rörelsen oförtullad.

4.3 Norge

Överträdelse av tullagstiftningen beivras i Norge dels i vanlig judiciell ordning dels genom sanktioner som tillämpas av tullmyndigheterna.

Det administrativa sanktionssystemet

Tullmyndigheternas reaktionsmöjligheter är reglerade i 38 § andra stycket *lov den 10 juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)*. Enligt paragrafen kan tullmyndighet under vissa förutsättningar påföra en tilläggstull på 25 eller 50 % av den tariffmässiga tullen. Paragrafen tillämpas inte bara i fråga om tullar. Genom 64 § loven om mervardiavgift har bestämmelsen nämligen gjorts tillämplig vid införsel även i fråga om mervardiavgiften. Bestämmelsen anses numera ha sin största betydelse på sistnämnda område med hänsyn till mervardiavgiftens storlek. Enligt 73 § loven om mervardiavgift kan vid den inrikes beskattningen åläggas tilläggsavgift med upp till 100 % av undandraget belopp.

Enligt första punkten i 38 § andra stycket skall en tilläggstull på 25 % utgå, om varuägaren eller hans ombud ("den som har optrådt på hans vegne") utan saklig grund har underlåtit att lämna föreskrivna handlingar eller uppgifter av betydelse för beräkning av tullen eller oaktsamt lämnat oriktiga sådana handlingar eller uppgifter. Bestämmelsen är utan vidare tillämplig i det fall varan har angetts till förtullning och föreskrivna uppgifter inte har lämnats. Däremot är det tveksamt, om regeln gäller, när varan

inte har angetts till förtullning.

Enligt andra punkten i 38 § andra stycket skall tilläggstullen utgå med 50 %, om varuägaren eller hans ombud uppsåtligen har gett in oriktiga handlingar eller lämnat oriktiga upplysningar. Den högre procentsatsen har motiverats med att det föreligger en väsensskillnad mellan underlåtenhet att lämna föreskrivna uppgifter och uppsåtligt lämnande av oriktiga uppgifter.

Förhållandet mellan administrativ sanktion och judiciellt förfarande är inte formellt reglerat. Tilläggstull och motsvarande mervärdeskattetillägg anses emellertid kunna förekomma samtidigt som straff men inte samtidigt med förverkande. Har tilläggstull eller liknande påförts, utgör det sålunda inte hinder för tullverket att anmäla ärendet till åtal, men förverkande kan då inte äga rum. Vidare kan tilläggstull påföras i efterhand om åklagaren beslutar om åtalsunderlåtelse, däremot inte om han beslutar att inte väcka åtal på grund av bristande bevisning. Enbart tilläggstull anses vara en tillräcklig reaktion endast i mindre allvarliga fall, där ett förhållandevis ringa belopp har undandragits. Åtalsanmälan anses böra göras, när det av allmänpreventiva skäl bedöms önskvärt att en straffrättslig reaktion inträder, exempelvis när överträdelsen anses grov eller gäller betydande belopp.

Tullmyndigheten kan helt eller delvis frånfalla kravet på tilläggstull, när särskilda skäl föreligger. Sådana skäl är i första hand omständigheter som är knutna till varuägarens förhållanden (ålder, bristande erfarenhet m. m.) och som medför att överträdelsen kan anses ursäktlig.

Såsom tidigare har anmärkts kan 38 § tillämpas endast i fråga om undandragande av tull och merverdiavgift. Tullmyndigheterna uppstår dock i samband med införsel en hel del andra avgifter, s. k. "særavgifter", motsvarande bl. a. våra punktskatter.

De författningar som reglerar dessa avgifter förankras ofta i 1933 års lov om omsetningsavgift. Därigenom blir 3 § i denna lag tillämplig i fråga om avgiften. Enligt denna bestämmelse kan den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet begått en straffbar överträdelse, varigenom avgift undandragits eller kunnat undandras, förpliktas att erlægga det dubbla eller vid upprepning det fyrdubbla avgiftsbeloppet. I praxis tillämpas inte dessa bestämmelser av de lokala tullmyndigheterna utan endast av den centrala myndigheten, avgifts- och tolldirektoratet.

Undandraganden eller försök därtill i samband med resandetrafiken kan medföra att ingen tull- och avgiftsfri införsel över huvud taget beviljas. Dessutom kan straffrättslig påföljd inträda i allvarigare fall.

Tullmyndighets beslut om tilläggstull kan överklagas hos högre administrativ myndighet, men kan dessutom föras under allmän domstols prövning i vad det gäller själva skuldfrågan, d. v. s. spörsmålet om oaktsamhet eller uppsåt förelegat. Tilläggets storlek kan däremot i princip inte prövas av domstolen.

Det straffrättsliga sanktionssystemet

Straffbestämmelser för olovlig in- eller utförsel finns i första hand i *tolloven*. I fråga om narkotika och rusdrycker gäller dock särskilda bestämmelser. Enligt norsk rätt indelas brottsliga gärningar i förbrytelser och förseelser.

De överträdelse som är straffbelagda i tolloven skall anses som förseelser och är straffbara också när de begåtts av oaktsamhet. Försök bestraffas på samma sätt som fullbordat brott, och en medverkande straffas lika som huvudgärningsmannen. Det processuella förfarandet i fråga om förseelser är mycket enklare än när det gäller förbrytelser.

Enligt 61 § tolloven är straffet böter eller fängsel i högst sex månader eller bådadera för den som olovligen inför eller utför en vara utanför tullväsendets kontroll. Detsamma gäller den som disponerar över en vara i strid mot bestämmelse i lagen eller gällande tullföreskrifter eller i strid mot meddelat tillstånd. I paragrafen sägs uttryckligen att som olovlig in- eller utförsel räknas också att underlåta att, när man är skyldig till det, för tullväsendet uppge vara som finns ombord på fartyg eller annat transportmedel och att i syfte att undanhålla en vara från riktig tullbehandling ge den ett vilseledande utseende eller gömma den bland andra varor. Enligt lagrummet straffas även förare på transportmedel, som inte på tillbörligt sätt försöker hindra att en vara olovligen tas ut från eller ombord på transportmedlet.

Den som ingår avtal med någon inom eller utom landet i syfte att få till stånd olovlig in- eller utförsel straffas enligt 62 § tolloven med böter eller fängsel högst sex månader eller bådadera. Till samma straff döms enligt 63 § den som transporterar, förvarar, döljer, avyttrar eller förvärvar vara som någon har infört eller disponerat över olovligen.

I 64 § första stycket föreskrivs samma straff som tidigare har sagts för bl. a. den som lämnar oriktiga uppgifter eller på annat sätt söker vilseleda tullväsendet. På samma sätt straffas enligt andra stycket den som inom riket utställer eller låter utfärda oriktigt ursprungsbevis, faktura eller annan handling som skall tjäna som bevis vid tullbehandling av varor i annat land. Brottet anses fullbordat i och med att handlingen har upprättats. I 65 § finns straffbestämmelser för brytande av tullmyndighets lås eller sigill m. m.

När någon av de överträdelse som är beskrivna i 61–65 §§ tolloven är "særlig grov" är straffet enligt 66 § böter eller fängsel i högst två år eller bådadera. Vid bedömningen av om överträdelsen är grov skall särskilt beaktas, om brottet avsett stort värde, om varorna skulle omsättas av gärningsmannen, om det är fråga om återfall eller om det eljest föreligger särskilt försvarande omständigheter.

Bestämmelser om olovlig in- eller utförsel av rusdrycker finns i *alkoholloven den 5 april 1927*. Överträdelse av lagen är att anse som förseelse. På den subjektiva sidan krävs uppsåt eller oaktsamhet. Försök och medverkan straffas som fullbordat brott. Bestämmelserna innebär i korthet följande. Den som genom införsel, utförsel, överlåtelse m. m. överträder någon bestämmelse i lagen eller någon med stöd av lagen meddelad "bevilling eller forskrift" döms till böter eller fängsel upp till tre månader eller bådadera. Avser överträdelsen "brennevin" kan frihetsstraffet höjas till sex månader. På samma sätt straffas bl. a. den som far ut till eller söker förbindelse med fartyg, liggande innanför eller utanför tullgränsen med "brennevin" som kan antas vara avsett att överlåtas mot vederlag, såvida det inte finns särskild anledning anta att olovlig införsel inte är avsedd.

Olovlig införsel, utförsel och transitering av narkotika är jämte olovlig

befattning med sådant ämne straffbelagd i 162 § *straffeloven*, om narkotikan skall överlåtas till ett större antal personer eller mot betydligt vederlag eller gärningen eljest sker under särskilt försvårande omständigheter. Straffet är fängsel i högst tio år, eventuellt förenat med böter. I andra fall kan gärningsmannen dömas enligt 43 § *loven 20 juni 1964 nr. 5 om legemidler og gifter m. v.* Straffet är här böter eller fängsel i högst två år eller bådadera. Överträdelse av berörda bestämmelser i straffeloven och loven om legemidler og gifter m. v. är i motsats till överträdelser av tolloven eller alkoholloven att anse som förbrytelser. Subjektivt kräver § 162 straffeloven uppsåt, medan det för tillämpning av 43 § loven om legemidler og gifter m. v. är tillräckligt med oaktsamhet. Försök och medverkan kan straffas i båda fallen.

När olovlig in- eller utförelse beivras judiciellt, beslutas i allmänhet även förverkande ("inndragning") av de varor som varit föremål för brottet. Förverkandebestämmelser fanns tidigare såväl i tolloven och alkoholloven som loven om legemidler og gifter m. v. Efter en revision av förverkandebestämmelserna i straffeloven år 1973 gjordes denna lags förverkanderegler tillämpliga även på specialstraffrättens område. I samband med revisionen vidgades förutsättningarna för förverkande väsentligt för att i önskvärd omfattning möjliggöra förverkande inom specialstraffrätten.

Förverkande av smuggelgods kan sålunda ske enligt 35 § första stycket straffeloven, där det föreskrivs att föremål som frambragts vid eller varit föremål för en straffbar handling "kan inndras såfram det finnes påkrevd av hensyn till formålet med den bestemmelse som setter straff for handlingen" (jfr 36 kap. 2 § första stycket BrB). Detsamma gäller enligt 35 § andra stycket föremål som har använts eller varit avsett att användas vid en straffbar handling, dvs. hjälpmedel. Som alternativ till sakförverkande föreskrivs värdeförverkande. Förverkande kan ske hos gärningsmannen eller den på vars vägnar han har handlat, förverkande av hjälpmedel eller dess värde dessutom hos en ägare som förstått eller borde ha förstått, att föremålet skulle brukas vid en straffbelagd gärning. Har egendomen efter brottet överlåtit av någon hos vilken förverkande kan ske, kan egendomen eller dess värde förverkas hos mottagaren, om överlåtelsen har skett i form av gåva eller om mottagaren förstod eller borde ha förstått sammanhanget mellan brottet och den överlåtna egendomen.

Vid smuggling kan tillämpas även 34 §, enligt vilken vinning av brott kan förklaras förverkad hos den som vinningen har tillfallit direkt vid brottet, oavsett om denne är en annan än gärningsmannen.

I 37 b § finns en motsvarighet till bestämmelsen i 36 kap. 3 § BrB om förverkande av specifika brottsverktyg.

I 37 c § finns vissa processuella bestämmelser, som ger möjlighet till förverkande i sådana fall där man inte vet vem som äger egendomen och då ägaren inte har känt hemvist i riket. Talan förs då mot lagöverträdaren eller den som hade besittningen till egendomen när beslaget gjordes. Är ingen av dem känd eller har känt hemvist i riket, kan förverkande ändå beslutas. En speciell regel för sådana fall finns dessutom i 67 § tolloven. Där föreskrivs att en vara som varit föremål för någon i lagen straffbelagd överträdelse skall tillfalla statsverket, om varken ägaren eller lagöverträdaren är känd eller har känt hemvist i riket, såvida ägaren inte har gett sig till känna inom en månad efter det att varan kom i det allmännas besittning.

5 Överväganden och förslag

5.1 Allmänt om judiciella och administrativa sanktioner på tullområdet

I fråga om flertalet skatter och avgifter på inrikesområdet gäller som grundläggande princip att skatte- eller avgiftsuttaget bestäms med ledning av uppgifter som de skatt- och avgiftsskyldiga själva lämnar i deklaration eller på annat liknande sätt. Genom den nya tullproceduren infördes samma princip på tullområdet. Bortsett från den import som sker genom resande och annan liknande privatimport grundas tulltaxeringen numera på uppgifter som lämnas av den tullskyldige i en tulldeklaration. Kontroll av att de uppgifter som lämnas överensstämmer med de införda varorna sker endast stickprovsvis eller när det anses motiverat av särskilda skäl. På grund av det nya hemtagningssystemet är det för övrigt i fråga om den reguljära importen ofta så att varan inte finns tillgänglig för tullen i samband med tulltaxeringen. Som regel kan det därför inte bli fråga om att kontrollera annat än att uppgifterna i tulldeklarationen överensstämmer med vad som kan utläsas ur fraktsedlar, fakturor och andra affärshandlingar rörande det aktuella varupartiet. Mot bakgrund av det anförda är det av väsentlig betydelse, att de sanktioner som står till buds utgör ett verksamt medel att förmå de tullskyldiga att lämna korrekta och fullständiga uppgifter till ledning för tulltaxeringen.

Det nuvarande reaktionssystemet på tullområdet är av enbart straffrättslig karaktär. Systemet förutsätter således i princip medverkan av polis- och åklagarmyndigheter samt domstolar. Åklagarfunktionen i målen utövas dock regelmässigt av befattningshavare vid tullverket, som enligt 24 § VSL förordnats att föra talan i mål angående brott som inte kan föranleda annan påföljd än böter (jfr avsnitt 5.3.7). De allra flesta fall av smuglingsbrott är att bedöma som ringa brott, och saken kan då som regel avgöras genom att strafföreläggande utfärdas. I allmänhet erkänner gärningsmannen brottet redan vid upptäckten och lämnar fullmakt för tulltjänsteman att godkänna strafföreläggande för gärningen. Smuglingsbrotten kan på detta sätt regelmässigt beivras genom tullverkets egen försorg. År 1974 var t. ex. totala antalet lagakraftvunna domar och strafförelägganden för varusmuggling och oaktsamt brott enligt 5 § VSL 15 376. Härav var antalet strafförelägganden som utfärdats av befattningshavare vid tullverket 13 272 eller 86 %. Mot-

svarande siffror för år 1975 var 17 660 resp. 15 149 och 86 %. Trots att det alltså endast mera sällan behöver bli fråga om åtal, kräver målen en betydande arbetsinsats från tullverkets sida. Man kan ifrågasätta om denna arbetsinsats står i rimlig proportion till intresset av att brottet beivras i straffprocessuell ordning. Rapportskrivning och andra tidskrävande åtgärder, som måste vidtas i anslutning till upptäckten, är en betydande belastning, särskilt därför att upptäckten ofta sker i samband med kontroll av resandetraffiken då kravet på snabbhet är stort. Tulltjänstemännen kan enligt vad GTS framhållit i det läget frestas att tänja gränsen för rapporteftergift utöver vad som kan anses skäligt med risk för att rättstillämpningen blir ojämn. Vidare tar det omständliga utredningsförfarandet i anspråk en stor del av bevakningsresurserna, vilket inverkar negativt på den egentliga kontrollverksamheten.

Det anförda talar enligt utredningens mening för att på tullområdet bör införas en administrativ sanktion, motsvarande skatte- och avgiftstilläggen på inrikesområdet. Det skulle för övrigt framstå som en ojämnhet eller brist att inte ha en sådan sanktion för undandraganden i samband med varutrafiken till landet. Vid utformningen av sanktionssystemet bör motsvarande system på inrikesområdet tjäna som förebild. De speciella förhållandena på tullområdet kan dock motivera avsteg från vad som gäller på inrikesområdet. Användning av administrativ sanktion bör medföra en stark begränsning i tillämpningen av de judiciella sanktionerna vid mindre allvarliga smuglingsbrott.

5.2 Det administrativa sanktionssystemet

5.2.1 Allmänna synpunkter

Enligt utredningens mening bör den administrativa sanktionen bestå i en avgift som står i viss proportion till den tull och annan införselavgift som undandragits eller kunnat undandras genom förfarandet. Avgiften kan lämpligen betecknas tulltillägg. Denna beteckning kommer visserligen ofta att vara mindre adekvat, eftersom en del varor inte är belagda med tull utan med andra införselavgifter, särskilt mervärdeskatt. Detta förhållande blir allt vanligare, efter hand som tullavvecklingen i handeln mellan Sverige och EG fortsätter. Termen uttrycker dock klart i vilken situation tillägget påförs, nämligen i samband med tullbehandling av vara, och är därför enligt utredningens mening att föredra framför skatte- eller avgiftstillägg.

Genom införande av sanktionen tulltillägg bör man kunna åstadkomma en avkriminalisering av de mindre allvarliga brott enligt VSL som avser undandragande av avgifter. Detta kan ske genom att som förutsättning för åtal i dessa fall föreskrivs att särskilda skäl skall föreligga. Tulltillägg bör emellertid utgå, även om gärningen beivras i judiciell ordning. Detta överensstämmer med vad som gäller i fråga om skatte- och avgiftstillägg. Det har ansetts i fråga om dessa tillägg att en annan ordning skulle bli administrativt otymplig och dessutom vara omotiverad med hänsyn till de väsentliga skillnaderna mellan administrativ sanktion och straff (jfr prop. 1971:10 s. 201). I den mån det judiciella förfarandet leder till förverkande av vara bör dock tulltillägg inte utgå (se närmare härom avsnitt 5.2.10).

Tulltillägget förändrar däremot inte läget vid beivrande av den andra brottsgruppen i VSL, brotten mot förbud eller villkor för in- eller utförsel.

Tulltillägg bör, i likhet med vad som gäller om skattetillägg, i princip utgå så snart de föreskrivna objektiva förutsättningarna för sanktionsformen föreligger utan beaktande av i vad mån dessa förutsättningar har s. k. subjektiv täckning i form av uppsåt eller oaksamhet. Undantag måste emellertid göras på grund av ursäktlighet i särskilt angivna fall. Vidare kommer här i fråga undantag vid bedömande av yrkanden och uppskattningar från de tullskyldigas sida, som underkänns av tullmyndigheten. Tulltillägg måste kunna efterges, när den tullskyldige sökt att lojalt fullgöra sina åligganden mot det allmänna, men det ändå uppkommit en felaktighet som lett till eller kunnat leda till undandragande av avgifter.

En grundläggande princip bör vara, att ett beslut om tulltillägg är att anse som ett självständigt beslut, som besvärsvägen kan bli föremål för omprövning utan att tulltaxeringsbeslutets riktighet behöver sättas i fråga. Likaså bör i princip ett beslut om tulltillägg inte omprövas utan särskilt yrkande, även om tulltaxeringsbeslutet ändras. I vissa fall bör dock av hänsyn till den tullskyldige ändring av tulltillägg göras ex officio av den beslutande myndigheten. Detta gäller särskilt då tulltaxeringen nedsätts och tillägget således skall utgå med ett mindre belopp än vad som tidigare har påförts. Påföring av tulltillägg bör regelmässigt föregås av kommunikation med den tullskyldige.

5.2.2 Vem skall påföras tulltillägg?

I gällande bestämmelser om skatte- och avgiftstillägg har tillägget kunnat anknytas till visst i lagen angivet subjekt, vanligen den skattskyldige. Det torde vara naturligt att ett tulltillägg på motsvarande sätt knyts till den tullskyldige. Enligt 5 § första stycket TL är den tullskyldig som anger vara till förtullning och den som tagit hand om vara efter medgivande enligt 3 § andra stycket, s. k. hemtagare. Någon allmän föreskrift om vem det åligger att ange vara till förtullning finns dock inte (jfr 4 § andra stycket där hemtagare åläggs att ange varan till förtullning inom viss tid från hemtagningen).

Det står mot den angivna bakgrunden klart att en anknytning av tulltillägget till begreppet "tullskyldig" med den innebörd detta har i TL skulle innebära, att sanktionsformen fick ett mycket snävt tillämpningsområde. Tillägg skulle t. ex. inte kunna påföras den som för in eller söker föra in en vara utan att ge det till känna för tullverket, dvs. vid den allra vanligaste formen av varusmuggling. Ett så begränsat tillämpningsområde kan naturligtvis inte accepteras. Enligt utredningens mening borde det i TL helst finnas en generell, uttömmande föreskrift om vem som har att ange vara till förtullning och denne "tullskyldige" borde kunna påföras tulltillägg om han åsidosatte sina skyldigheter. Frågan om att införa en sådan allmän föreskrift var vid tillkomsten av TL föremål för ingående överväganden. Tanken avvisades emellertid med hänsyn till de svårigheter som ansågs föreligga att utforma en fullt täckande men inte alltför vidlyftig beskrivning (prop. 1972:110 s. 70-73 och 79-80). Även om dessa svårigheter i och för sig inte borde utgöra hinder för en lösning, anser utredningen det inte vara

påkallat att i detta sammanhang ta upp frågan till förnyat övervägande.

Det är emellertid enligt utredningens mening önskvärt att generellt använda benämningen tullskyldig på den som skall betala tull och annan införelavgift till tullverket. Detta kan möjliggöras genom att den nuvarande bestämmningen av begreppet tullskyldig i 5 § första stycket TL formuleras om, så att den framstår som huvudfall av tullskyldighet och inte utesluter att sådan skyldighet föreligger även i andra fall. I 5 § första stycket kan sålunda föreskrivas att den som anger vara till förtullning eller som tagit hand om vara efter medgivande enligt 3 § andra stycket är *tullskyldig för varan*. Därefter bör erinras om de särskilda fall av tullskyldighet som tas in på annan plats i TL. Dessa fall, till vilka skall knytas möjlighet att påföra tulltillägg, bör utformas så att de i princip täcker de objektiva förfaranden i VSL som innefattar undandragande eller risk för undandragande. Föreskriften om att tullskyldig skall förutom tull betala annan införelavgift för varan som uppbärs av tullverket bör finnas kvar men lämpligen föras in i ett särskilt tredje stycke. Föreskriften kommer därigenom att avse alla fall då någon är tullskyldig, vare sig det gäller huvudfallen i första stycket eller de särskilda fall varom erinrats i andra stycket.

I konsekvens med det anförda bör även den i 39 § TL föreskrivna skyldigheten för innehavare av tullupplag m. fl. att erlagga särskild avgift för vara som har gått förlorad utformas som fall av tullskyldighet.

5.2.3 *Underlåtenhet att ange vara till förtullning*

Som redan tidigare har anförts bör den administrativa sanktionen tulltillägg kunna ersätta den straffrättsliga sanktionen vid de mindre allvarliga undandragandebrotten enligt VSL och således medföra en avkriminalisering av dessa. Förutsättningarna för påföring av tulltillägg bör därför täcka de objektiva förutsättningarna för varusmuggling, som består i undandragande. Ett huvudfall av varusmuggling är enligt 1 § första stycket VSL att någon för in en avgiftsbelagd vara utan att ge det till känna för vederbörlig myndighet.

En sådan icke tillkännagiven införel bör enligt utredningens mening medföra tullskyldighet. Till denna tullskyldighet bör knytas möjligheter att påföra tulltillägg. Vid utformningen av bestämmelsen härom i TL bör lagens terminologi användas. Således bör förutsättningen vara att varan inte har angetts till förtullning. Det bör inte krävas att varan verkligen har undgått förtullning. Även om det vid tullkontrollen upptäcks att en vara inte har angetts till förtullning och ett undandragande av tull och avgifter därigenom kan förhindras, bör alltså föreligga tullskyldighet och möjlighet att påföra tulltillägg. De fall som avses här går in under VSL:s försök till varusmuggling i objektivt hänseende. Det är emellertid nödvändigt att täcka in även andra försöksfall, som ligger före den tidpunkt då varan skall anges till förtullning. Bestämmelsen bör gå ut på att även den som i samband med införel av vara vidtagit sådana åtgärder att risk uppkommit för att varan skulle undgå förtullning är tullskyldig och kan påföras tulltillägg. Vilka åtgärder som avses klarläggs närmare i specialmotiveringen.

5.2.4 Oriktig uppgift i tulldeklaration m. m.

Det andra huvudfallet av varusmuggling är enligt 1 § andra stycket VSL att någon lämnar oriktig uppgift i tulldeklaration eller i övrigt vilseleder i samband med tullbehandling. Föreskriften om tulltillägg kan i dessa fall knytas till den tullskyldige – här har ju någon angett varan till förtullning och i samband därmed lämnat vilseledande uppgifter. Förutsättningarna för påföring av tulltillägg torde i övrigt – på samma sätt som bestämmelserna om skattetillägg utformats med reglerna om eftertaxering som modell – kunna utformas med eftertulltaxeringsrekvisiten som förebild. Den tullskyldige skall alltså i huvudfallet ha lämnat en oriktig eller ofullständig uppgift och uppgiften skall ha föranlett eller kunnat föranleda, att tull eller annan införselavgift undandragits statsverket. Tulltillägg bör kunna utgå även om lämnandet av den oriktiga eller ofullständiga uppgiften i och för sig var ursäktligt men den tullskyldige eftersatt sin i TL föreskrivna skyldighet att rätta uppgiften.

Vid skatte- och avgiftstilläggen förutsätts att den oriktiga uppgiften har lämnats i skriftlig handling. Skattestrafflagutredningen hade föreslagit att tillägg skulle utgå även när uppgiften hade lämnats muntligen. Flera remissinstanser reste emellertid invändningar mot förslaget i denna del (prop. 1971:10 s. 108) och framhöll de tillämpningssvårigheter som skulle uppkomma, om förslaget godtogs. Bl. a. pekades på riskerna för missförstånd och svårigheterna att efteråt kunna konstatera vilken uppgift som hade lämnats till taxeringsmyndigheten. Departementschefen förklarade sig dela uppfattningen att sanktioner för muntliga oriktiga uppgifter skulle komplicera systemet och stannade vid att skattetillägg borde komma i fråga endast vid skriftliga uppgifter (s. 205).

För tullområdets del torde man inte kunna nöja sig med tulltillägg enbart när oriktig uppgift lämnats skriftligen eller när föreskriven uppgift i skriftligt meddelande inte lämnats. Anmälan till förtullning får nämligen ofta ske muntligen. En resande kan sålunda som regel ange de varor han för med sig till riket genom muntlig anmälan. Bristande uppgifter i dessa sammanhang – f. n. som regel bedömda som ringa varusmuggling – skulle alltså, om tulltillägg inte kunde påföras, behöva bli föremål för beivran i judiciell ordning på samma sätt som nu. Därmed skulle ju mycket av det man vill vinna med införande av en administrativ sanktion på tullområdet gå om intet. Om man inte är beredd att utvidga kravet på skriftlig form för anmälan till förtullning och lämnande av uppgifter till ledning för tullbehandling – en sådan utvidgning torde medföra mycket betydande praktiska problem – anser utredningen det nödvändigt att även muntliga oriktiga uppgifter eller förtigande av uppgifter som får lämnas muntligt skall kunna utgöra grund för påföring av tulltillägg. Tillämpningssvårigheterna torde inte bli lika påtagliga på tullområdet som på skatte- och avgiftsområdet i övrigt. Den tullskyldige eller företrädare för honom lämnar som regel uppgifterna vid personlig kontakt med en tulltjänsteman vid samma myndighet som avses skola påföra tillägget. Ofta bör påföringen också kunna ske i anslutning till uppgiftslämnandet. På inkomstskatteområdet är läget ett annat. När muntliga uppgifter lämnas där, är det ofta fråga om telefonkontakt mellan den skattskyldige och taxeringsnämnden, och påföringen görs sedermera

av lokal skattemyndighet.

Betydelsen av att tulltillägg skall kunna påföras när muntlig oriktig uppgift lämnats bör å andra sidan inte överdrivas. Som tidigare nämnts förekommer muntliga uppgifter framför allt vid resandetrafiken. Men i de flesta fall torde den resande inte lämna oriktiga uppgifter utan helt underlåta att ge varan tillkänna för tullmyndigheten, och i sådant fall kan tulltillägg påföras på denna grund; och en resande som har varor till betydande värde att förtulla, nämligen om värdet uppgår till minst 1 000 kr, skall lämna skriftlig värdeförsäkras.

Tulltillägg bör på motsvarande sätt som gäller i fråga om skattetillägg kunna påföras den tullskyldige, även när denne lämnat bristfälliga uppgifter till ledning för tulltaxeringen och införselavgifterna därför har uppskattats med stöd av 16 § TL. Utredningen anser däremot inte att det finns behov av att kunna påföra tulltillägg för det fall att tullskyldig enligt 5 § första stycket TL inte alls lämnat tulldeklaration eller motsvarande och tulltaxeringen därför måste ske uppskattningsvis. En föreskrift om tulltillägg i dessa fall skulle i princip komma att gälla endast hemtagare, som underlåter att deklarerera hemtagna varor. Vid behov kan vitesföreläggande användas mot den försumlige hemtagaren. Kommer ändå inte deklaration torde tullmyndigheten genom uppgifterna i hemtagningsanmälan ofta ha underlag för att kunna göra en från det allmännas synpunkt nöjaktig tulltaxering. Tullmyndigheten kan vidare reagera mot hemtagaren genom att återkalla hemtagningsställandet. Föreliggande reaktionsmöjligheter torde medföra att de fall där hemtagare över huvud taget inte lämnar deklaration kommer att bli mycket sällsynta. Att man avstår från tulltillägg i dessa fall medför att bestämmelserna om tulltillägg kan göras enklare än reglerna om skattetillägg.

5.2.5 Oriktig uppgift i ombudsdeklaration och skyldighet att rätta

Enligt 7 § andra stycket TL får tulldeklaration lämnas genom ombud som godkänts av GTS. Det åligger den tullskyldige att rätta oriktig uppgift i sådan deklaration inom tre veckor från den dag då deklarationen lämnades, om uppgiften kan föranleda att tull eller annan införselavgift undandras eller att vara införs i strid mot förbud. Underlåtenhet att rätta kan medföra straff enligt VSL eller i andra hand TL.

När det gäller påföring av tulltillägg för oriktig eller utelämnad uppgift i tulldeklaration som lämnats genom ombud, uppkommer frågan om tillägg skall kunna påföras den tullskyldige direkt eller först sedan han haft möjlighet att ta del av deklarationen och klara ut om de uppgifter som finns i den är riktiga.

Tulltilläggets förebild, skattetillägget, påförs i princip oberoende av subjektiv skuld hos den skattskyldige. Denna för ett straffrättsligt betraktelsesätt stränga ordning bottnar bl. a. i en strävan att skapa ett enkelt, smidigt och lättillämpat sanktionssystem som ger en rimlig garanti för att de skattskyldiga fullgör sin uppgiftsskyldighet gentemot det allmänna på ett godtagbart sätt. För att undvika en alltför sträng tillämpning har emellertid föreskrivits

att tillägget får efterges i fall av ursäktlighet. Samma skäl som ansetts motivera strängheten i skattetilläggsbestämmelserna torde få anses bära upp ett motsvarande system på tullområdet. Vad ombudsförfarandet där beträffar torde det ha tillkommit i första hand för att ge den tullskyldige möjlighet att, utan att importvarans vidaresändning till importören blir försenad, anlita expertis för fullgörandet av deklarationsplikten. Även på skattesidan förekommer i praktiken i mycket stor omfattning att de skattskyldiga begagnar sig av sakkunnig hjälp för upprättande av deklarationen. Men där måste deklarationen undertecknas med den skattskyldiges namn eller motsvarande, och den skattskyldige får, vad gäller skattetillägg, under alla förhållanden stå för de oriktigheter som kan förekomma i deklarationen, även om det skulle vara naturligt att anse ombudet som den egentligen ansvarige.

Mot denna bakgrund kunde det falla sig naturligt att den tullskyldige direkt fick svara för innehållet i deklaration som lämnats genom ombud, och någon särbehandling skulle således inte komma i fråga. Det finns skäl att anta att en sådan ordning skulle medföra en bättre standard på dessa deklarationer än f. n. genom att den tullskyldige fick större anledning att från början förse ombudet med nödiga och riktiga uppgifter samtidigt som ombudet ändå skulle ha ett påtagligt intresse av att fullgöra uppdraget på ett riktigt sätt (jfr departementspromemorians förslag och uttalanden av olika remissinstanser, främst GTS, i frågan om rätten att använda ombud i prop. 1972:110 s. 62–64). Om ombudet gjorde fel skulle visserligen den tullskyldige påföras tulltillägget, men reaktionen mot ombudet torde knappast utebli. Den tullskyldige torde kunna kräva skadestånd av ombudet och han kunde naturligtvis låta bli att begagna sig av detta ombud i fortsättningen.

Det måste emellertid ifrågasättas om inte det antydda systemet skulle slå alltför hårt mot en viss kategori av tullskyldiga. Att tulltillägg skulle kunna påföras den tullskyldige direkt på grund av en oriktig uppgift i den av ombudet lämnade deklarationen skulle visserligen inte innebära att den tullskyldige aldrig skulle kunna undgå att påföras tulltillägg i detta fall. Den tullskyldige måste rimligen kunna slippa tulltillägg genom att frivilligt rätta den oriktiga uppgiften. Den tid, som en hemtagare skulle få på sig för att göra erforderliga kontroller och rätta fel som han upptäckte, skulle på grund av tullverkets rutiner regelmässigt komma att uppgå till minst en vecka. Hemtagaren har dessutom före deklarationens avlämnande avsevärd tid på sig, 13–20 dagar, för att undersöka varan och skaffa fram erforderliga uppgifter för tulltaxeringen. En hemtagare torde sålunda ha goda möjligheter att undgå tulltillägg för oriktighet av ombud genom att frivilligt rätta oriktigheten före tulltaxeringen. Även andra än hemtagare kan emellertid deklarera genom ombud. För denna kategori av tullskyldiga skulle tidsfristen för rättelse ofta bli mycket kort, och vid tulltaxering i omedelbart samband med lämnandet av tulldeklarationen skulle det inte finnas någon möjlighet alls för sådan tullskyldig att genom rättelse undgå tulltillägg för oriktiga uppgifter av ombudet som upptäcktes vid tulltaxeringen.

De fel som uppkommer i en tulldeklaration som har lämnats genom ombud kan med hänsyn till orsakerna indelas i tre huvudgrupper: 1) fel som beror på att den tullskyldige har lämnat ombudet felaktiga eller ofullständiga uppgifter (detta kan särskilt gälla omständigheter som inte framgår

av fakturor och liknande, exempelvis ekonomisk intressegemenskap mellan leverantören och den tullskyldige eller vederlag som skall betalas utöver priset på varan), 2) fel som orsakats genom slarv eller oskicklighet av ombudet, trots att den tullskyldige lämnat fullgott underlag för deklarationen, och 3) fel som beror på att utan den tullskyldiges och ombudets vetskap andra varor eller större kvantiteter än som beställts har levererats. I de fall som avses under 1) synes invändning sakligt sett inte kunna göras mot att tulltillägg påförs den tullskyldige direkt. De fall som avses under 3) borde inte medföra några svårigheter, eftersom tulltillägget här torde böra efterges på grund av ursäktlighet på både den tullskyldiges och ombudets sida. Angående 2) kan det sägas att det skulle ligga väl i linje med de civilrättsliga principerna för huvudmans ansvar för ombuds handlande att låta den tullskyldige direkt svara gentemot det allmänna för deklarationen. Frågan hur ombudet skött sitt uppdrag vore en sak mellan den tullskyldige och ombudet. Häremot kan dock invändas att en sådan ordning skulle vara alltför sträng mot den tullskyldige. Om han inte kunde komma fram till en uppgörelse i godo med ombudet, skulle han tvingas föra talan mot ombudet med yrkande om skadestånd. Detta skulle medföra påtagliga svårigheter för många tullskyldiga.

Det är naturligtvis inte bara renodlade fall enligt grupperna 1) –3) som kan förekomma. I en och samma deklaration kan mycket väl förekomma fel som tillhör mer än en av dessa grupper. Den tullskyldige kan t. ex. genom slarv ha lämnat ombudet en felaktig uppgift och ombudet kan därefter också ha varit vårdslöst och därigenom gjort felet värre än det var från början.

Vid övervägande av det anförda har utredningen funnit, att direktpåföring av tulltillägg på grund av fel i tulldeklaration som lämnats genom ombud i många fall skulle slå alltför hårt mot den tullskyldige, när felet orsakats av ombudet. Att å andra sidan anse den tullskyldige ursäktad i dessa fall och därför låta tulltillägget helt falla bort kan inte gärna komma i fråga. Det skulle betyda att man i stor utsträckning skulle stå utan sanktionsmöjlighet. En sådan ordning skulle kunna medföra oacceptabla överenskommelser mellan den tullskyldige och ombudet, varigenom ombudet tar på sig skulden för felet för att den tullskyldige skall slippa tulltillägg. För att sådana arrangemang skall motverkas bör en möjlighet finnas att i vissa fall påföra ombudet tulltillägg. Som huvudregel bör gälla att den tullskyldige skall påföras tillägget, så snart det beror på slarv eller försummelse från hans sida att felet över huvud taget har uppkommit men också när fel som orsakats av ombudet kvarstår därför att den tullskyldige eftersatt sin rättelseskyldighet. Endast om felet kan tillskrivas ombudets slarv eller oskicklighet – dvs. den tullskyldige har varken medverkat till felets uppkomst eller brutit i skyldighet att rätta felet – bör enligt utredningens uppfattning ombudet kunna påföras tulltillägget. Systemet kan dock inte utformas så att den myndighet som har att pröva frågan om tulltillägg skall fritt avgöra om felet orsakats eller består till följd av den tullskyldiges försummelse eller beror på ombudet. I stället bör det åligga den tullskyldige att visa att den oriktiga uppgiften har tillkommit genom fel eller försummelse av ombudet ensamt. Har han då inte själv brutit i sin skyldighet att rätta bör tillägget påföras ombudet. I alla andra fall bör tulltillägg påföras den tull-

skyldige, om nu tillägg alls skall utgå.

I detta sammanhang finns det anledning att närmare analysera de olika former av rättelseskyldighet som är föreskrivna i 7 § andra stycket och 11 § TL.

Som redan nämnts föreskrivs nu i 7 § andra stycket en skyldighet för tullskyldig som avgett tulldeklaration genom ombud att inom tre veckor från den dag då deklarationen lämnades rätta oriktig uppgift i deklarationen, om uppgiften kan föranleda undandragande av införelavgifter eller införel i strid mot förbud.

I 11 § föreskrivs en mera generell rättelseskyldighet. Tullskyldig – eller annan för vars räkning vara har införts – som upptäcker att uppgift som lämnats i tulldeklaration eller på annat sätt i samband med förtullning inte överensstämmer med varan, skall inom två veckor från upptäckten anmäla förhållandet till tullmyndigheten, om det har föranlett eller kan föranleda att tull eller annan införelavgift undandras eller det har föranlett att varan har införts i strid mot förbud. Den som åsidosätter anmälingsskyldigheten kan straffas enligt TL för tullföreseelse.

Den rättelseskyldighet som avses i 11 § sammanhänger med de förhållanden som råder i samband med att vara anges till förtullning. Det kan, särskilt vid direktförtullning, sålunda lätt hända att uppgift som lämnats i tulldeklaration eller på annat sätt blir oriktig, utan att detta beror på vare sig uppsåt eller oaktsamhet av uppgiftslämnaren. Oriktigheten kan från dennes synpunkt vara helt ursäktlig. Bestämmelsen i 11 § tillkom på förslag av tullagstiftningskommittén och GTS (jfr prop. 1972:110 s. 81). Till belysning av lagrummets bakgrund kan återges följande uttalande av GTS (prop. s. 70) i yttrande över förslag till TL (Ds Fi 1972:4).

Deklaration för förtullning kommer ofta att avgas under förutsättningar som skiljer sig från vad som gäller vid inrikes beskattning. Detta gäller särskilt den som inte blir hemtagare utan skall avge deklaration innan godset lämnas ut till honom. Av praktiska skäl kan det inte annat än i undantagsfall förekomma att han undersöker godset innan tulldeklarationen upprättas, utan han måste basera deklarationen på de handlingar rörande godset som tillställts honom i samband med försändningen. Viktigast bland dessa är i regel fakturan. Anförda förhållande kan särskilt med hänsyn till den tidspress under vilken importproduceduren ofta måste genomföras och de förhållanden i övrigt som råder vid importhandel lätt leda till att skiljaktigheter uppstår mellan avgiven deklaration och varusändningens faktiska innehåll. I en sändning kan t. ex. ha sammanförts varor upptagna på två fakturor av vilka endast en kommit mottagaren till handa vid tiden för deklarationens avgivande. Leverantören kan av misstag ha levererat större eller mindre kvantitet varor än som angetts i fakturan. Förväxling kan ha skett hos leverantören så att helt andra varor levererats än fakturan upptar. Till följd av sådana omständigheter kan avgiven deklaration objektivt sett bli felaktig eller ofullständig utan att vare sig uppsåt eller oaktsamhet kan läggas deklarenten till last.

Berörda förhållanden gör sig gällande inte bara när tulldeklaration avgas utan även när godset förtullas utan deklaration på basis av handlingar som tillhandahålls för ändamålet eller uppgifter som lämnas med stöd av här avsedda slag av handlingar.

I fall då till följd av berörda förhållanden tull eller annan avgift blivit för högt beräknad får förutsättas att varuhavaren söker rättelse i vanlig ordning när han erhållit kännedom därom.

Bestämmelsen i 11 § TL bygger således på det förhållandet att oriktiga eller ofullständiga uppgifter kan lämnas till ledning för förtullningen utan att uppgiftslämnaren har någon skuld till detta. I sådana fall skulle det ofta – trots att tulltillägg i princip skall påföras med bortseende från skuldsynpunkter – te sig stötande att påföra tulltillägg. Tillägget bör i sådana fall efterges enligt ursäktlighetsgrunderna. Har rättelseskyldigheten åsidosatts bör dock tulltillägg kunna utgå. Grunden för tillägget är i dessa fall inte oriktigheten i och för sig utan den omständigheten att den oriktiga uppgiften, vars lämnande kan ha varit ursäktligt, inte rättats sedan den tullskyldige blivit medveten om den bristande överensstämmelsen mellan uppgiften och den införda varan. Den i paragrafen bestämda tidsfristen för anmälan till tullmyndigheten medför emellertid en komplikation, när det gäller påföring av tulltillägg för underlåten rättelseskyldighet. Bestämmelsen får nämligen anses innebära, att den anmälningsskyldige har en rätt att avvakta med anmälan till utgången av de två veckorna. Det bör kanske anmärkas, att han har en sådan rättighet bara i de fall lämnandet av den oriktiga eller ofullständiga uppgiften är ursäktligt. När lämnandet av den oriktiga uppgiften varit ursäktlig innebär emellertid tidsfristen att tulltillägg inte kan påföras förrän fristen för rättelse försuttits. Det är då för tullverket ett problem att bestämma när fristen är slut, eftersom utgångspunkten är det tillfälle när den anmälningsskyldige upptäckte den bristande överensstämmelsen mellan uppgiften och varan. När tullmyndigheten påtalar felet för den tullskyldige, kan han invända att han själv upptäckt felet men gjort det vid sådan tidpunkt att fristen ännu inte löpt ut. En sådan invändning torde vara svår att vederlägga utom i speciella fall. Det kan t. ex. vid genomgång av hans bokföring komma fram att han måste ha varit medveten om förhållandet på ett tidigare stadium.

Den här antydda svårigheten torde emellertid enligt utredningens mening i huvudsak kunna undanröjas genom att den i 11 § angivna tidsfristen för rättelse tas bort och det i stället föreskrivs att rättelse skall göras utan dröjsmål. En sådan ändring kan inte anses medföra några ohemula krav på den tullskyldige. Det förefaller tvärtom naturligt att han utan omgång underrättar tullmyndigheten om upptäckta felaktigheter. Detta innebär inte att han hals över huvud måste kontakta tullmyndigheten, kanske med efterläggande av andra i och för sig viktigare åligganden. Det ligger i sakens natur att det med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet får bestämmas om rättelsen har fördröjts. Det kan i sammanhanget anmärkas att i den finska tullstadgan (105 § 6) finns en motsvarande skyldighet som den i 11 § TL och att denna skyldighet skall fullgöras utan dröjsmål.

Utredningen föreslår således att rättelse enligt 11 § TL skall göras utan dröjsmål.

Den tullskyldige eller den för vars räkning vara har införts skall enligt paragrafen anmäla att "uppgift som lämnats i tulldeklaration eller i övrigt i samband med förtullning ej överensstämmer med vara som införts". Skyldigheten gäller dock endast om förhållandet har föranlett eller kan föranleda att tull eller annan införselavgift undandras statsverket eller det har föranlett införsel i strid mot förbud. Innebörden av det citerade uttrycket är i någon mån oklar. Uppgift om värde eller kvantitet är självklart en uppgift om varan. Det kan däremot anses i viss mån tveksamt, om detsamma gäller

t. ex. en uppgift om varans ursprung och om en oriktig sådan uppgift alltså omfattas av rättelseskyldigheten. Eftersom det i varje fall inte finns skäl att låta regeln vara tillämplig endast i fråga om vissa oriktiga eller ofullständiga uppgifter som har eller kan ha förut nämnda effekter, föreslår utredningen att avfattningen av 11 § jämkas att omfatta varje sådan uppgift.

När det gäller 7 § andra stycket har utredningen förut föreslagit att tullskyldig i princip skall kunna påföras tulltillägg på grund av oriktiga uppgifter i deklaration som har avgetts genom ombud. Visar den tullskyldige att den oriktiga uppgiften beror på fel eller försummelse från ombudets sida skall tulltillägget dock i stället påföras ombudet. Som ytterligare villkor för att ombudet skall påföras tillägget bör gälla att inte den tullskyldige har eftersatt sin skyldighet att rätta uppgiften. Det får nämligen anses ligga närmast till hands att låta den tullskyldige själv svara gentemot det allmänna för det fall att fel eller försummelse ligger både honom och ombudet till last.

I 7 § andra stycket anges inte uttryckligen att den tullskyldige skall granska innehållet i den deklaration, som ombudet har lämnat för hans räkning. Det föreskrivs endast att det åligger den tullskyldige att inom viss tid från det deklARATIONEN lämnades rätta den oriktiga uppgiften. Däri torde emellertid också ligga en granskningsplikt för den tullskyldige. Att en granskningsplikt föreligger bör dock uttryckligen anges i paragrafen. Vad den tullskyldige skall göra är alltså att inom viss tid granska deklARATIONEN och därefter rätta de fel som han har upptäckt vid granskningen.

Som 7 § andra stycket f. n. är utformat kan en tullskyldig, som i början av tidsfristen för rättelse upptäcker ett fel av betydelse, vänta till tidsfristens utgång med att anmäla förhållandet för tullverket. Han behöver således inte som utredningen föreslår beträffande rättelseskyldigheten enligt 11 § anmäla felet utan dröjsmål. Denna skillnad mellan bestämmelserna är knappast motiverad. Att märka är att det finns ett nära samband mellan de båda rättelseskyldigheterna. Det kan t. ex. inträffa att en tullskyldig, som inte kan lastas för att han vid granskning av en ombudsdeklaration inte har upptäckt ett fel i deklARATIONEN, upptäcker felet strax efter den i 7 § andra stycket föreskrivna rättelsetidens utgång. I så fall kan han vara skyldig enligt 11 § att anmäla felet, vilket alltså enligt utredningens förslag skall ske utan dröjsmål. Eftersom det rimligen kan begäras att närhelst en tullskyldig upptäcker ett fel som han är skyldig att rätta eller anmäla för tullverket han gör det utan dröjsmål, bör även den enligt 7 § andra stycket gällande skyldigheten att rätta fullgöras utan dröjsmål, räknat från det felet upptäcktes.

Under sådana omständigheter bör skyldigheten att rätta fel lämpligen regleras i TL i ett sammanhang. Utredningen föreslår därför att skyldigheten att rätta fel regleras generellt i 11 §.

Av det sagda följer att den enda skyldighet som kommer att regleras i 7 § andra stycket blir den tullskyldiges skyldighet att granska deklARATIONEN. Tiden för granskning och rättelse av deklARATIONEN är f. n. ganska lång, tre veckor från den dag då deklARATIONEN lämnades. För tulltaxering av hemtagares deklARATIONER – där ombudsförfarandet torde ha sitt viktigaste tillämpningsområde – gäller att deklARATIONERNA i princip skall behandlas senast en vecka efter det att fristen för deklARATIONSAVLÄMNANDET löpt ut. Det kunde

från skilda synpunkter vara lämpligt att den tidsfrist inom vilken den tullskyldiges granskning skulle utföras begränsades till motsvarande tid om en vecka från den dag då deklarationen avlämnades. Med tanke särskilt på direktförtullningen kan dock en något längre period anses nödvändig. Utredningen föreslår att tidsfristen för granskning bestäms till tio dagar från den dag då deklarationen lämnades. Kravet på att fel skall rättas utan dröjsmål sedan de har upptäckts torde allt efter omständigheterna kunna innebära en eller annan dags extra frist. Självfallet innebär föreskriften inte att den som i början av granskningsfristen upptäcker ett fel som bör rättas skall kunna vänta till fristens utgång med att rätta. Han bör alltid vara skyldig att rätta utan dröjsmål, räknat från det han upptäckte felet. Utredningen anser att en regel om tio dagars granskningstid jämte regeln om skyldighet att utan dröjsmål rätta de fel av betydelse som har upptäckts vid granskningen innebär en sammanlagd tidsfrist som är skäligt avvägd i förhållande till olika berörda intressen.

Tulltillägg bör givetvis kunna påföras inte bara den som underlåter att rätta enligt 11 § utan även den som brister i granskningskyldigheten enligt 7 § andra stycket och därigenom inte kommer att rätta förekommande fel.

5.2.6 Oriktig uppgift och oriktigt yrkande

Enligt utredningens förslag skall tulltillägg kunna påföras den tullskyldige om han lämnat oriktig eller ofullständig uppgift till ledning för tulltaxering och tullmyndigheten med avvikelse från den tullskyldiges uppgifter tar ut tull och införselavgifter med ett högre belopp. Att tullmyndigheten avviker från lämnade uppgifter innebär dock inte utan vidare att tulltillägg skall påföras. Bortsett från att felet kan vara ursäktligt, kan nämligen avvikelsen bero på bedömning av yrkande eller värdering och i sådana fall skall tulltillägg – i likhet med vad som gäller om skattetillägg – inte utgå.

Vid tillkomsten av skattetilläggen spelade gränsdragningen mellan vad som ansågs vara avvikelse från oriktig uppgift och avvikelse från yrkande eller värdering en betydande roll i diskussionen. I förra fallet skall skattetillägg utgå men i princip inte i det senare. Vid den direkta beskattningen – men inte vid konsumtionsskatterna – har denna gränsdragning föranlett ett uttryckligt stadgande, som har stor betydelse för tillämpningen. I 116 b § första stycket andra meningen taxeringslagen föreskrivs sålunda att skattetillägg ej utgår i den mån avvikelse avser "bedömning av i skriftligt meddelande framställt yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång och avvikelsen icke gäller uppgift i sak". Av intresse i detta sammanhang är om en motsvarighet i modifierad form behövs inom tullområdet eller om en analogisk tillämpning av principerna i stadgandet kan ifrågakomma, därest ingen bestämmelse i ämnet upptas i TL.

Om innebörden av nyssnämnda bestämmelse i taxeringslagen anförde departementschefen följande (prop. 1971:10 s. 269).

Från oriktig uppgift i här avsedd bemärkelse måste skiljas ej godtagna yrkanden i deklaration eller annat skriftligt meddelande. I andra punkten föreskrivs att skattetillägg inte skall utgå vid avvikelser som avser bedömning av yrkande, såvitt avvikelsen inte gäller uppgift i sak. I bestämmelsen regleras enbart i deklaration "öppet" framställt yrkande. Frågor om yrkanden som finns dolda i en bokföring får däremot

bedömas på grundval av befrielseregeln i 116 d §. Fråga om skäligheten av yrkade avdrag eller värde av naturaförmån skall, med den nyss angivna reservationen, anses utgöra bedömning av yrkande. Som oriktiga uppgifter anses alltså inte oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnar oriktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen. Har den skattskyldige upptagit värdet av förmån att för privat bruk utnyttja tjänstebil till 500 kr., men detta rätteligen bort upptagas till 2 000 kr., skall han inte anses ha lämnat oriktig uppgift. Skillnaden mellan det uppgivna värdet och det riktiga kan emellertid vara så stor att han kan sägas ha oriktigt karakteriserat förmånen i fråga, naturligtvis under förutsättning att han inte genom noggranna uppgifter om bilens märke och körsträcka gett myndigheterna fullgott underlag för att bedöma frågan. Anger han som grund för det låga värdet att han privat huvudsakligen använt annat fordon och är denna uppgift felaktig, föreligger givetvis en oriktig uppgift.

Tonvikten i departementschefsuttalandet har lagts på att avvikelserna gäller den skönsmässiga uppskattningen av det yrkade beloppet. Stadgandet går dock längre och gäller också om avvikelserna avser den rättsliga bedömningen huruvida skattelagarna medger avdrag för ifrågavarande ändamål.

Den vidsträckt innebörden av "fråga om yrkat avdrag" antydde i skat- testrafflagutredningens allmänna motivering till reglerna om skattetillägg (SOU 1969:42 s. 140). Utredningen framhöll att vad man har rätt att begära av deklaranter är att han lämnar fullständiga och korrekta uppgifter om förhållanden, som är av betydelse för hans taxering, och att han lägger ner omsorg vid deklARATIONENS upprättande. Däremot får man enligt utredningen tolerera, att han framställer yrkanden, som inte är i överensstämmelse med skattelagarnas rätta tolkning, och att deklARATIONEN på grund av svårigheter att fylla i deklARATIONSBLANKETTEN kan bli felaktig.

Vid skattetilläggens tillkomst hänvisades i detta hänseende mera allmänt till den gränsdragning mellan oriktiga uppgifter och bedömning av yrkanden som utbildat sig vid tillämpningen av eftertaxeringsinstitutet. Där har det ansetts angeläget att de vid den ordinarie taxeringen träffade avgörandena i uppskattningsfrågor och spörsmål av rättslig natur i allmänhet inte skall rivas upp, om inte de förutsättningar som dessa avgöranden grundats på blivit väsentligt förändrade genom nytillkomna fakta. Huvudregeln är därför att eftertaxering får tillgripas endast när det konstaterats att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift eller på annat sätt brutit i sin uppgiftsskyldighet (jfr prop. 1955:160 s. 159 ff. och Hedborg m. fl.: Taxeringshandbok, 2:a uppl., s. 296).

Det principiella förbudet mot att genom eftertaxering ompröva den ordinarie taxeringsprocessens felaktiga beslut i uppskattnings- och rättsfrågor har så att säga flyttats över till skattetilläggsreglerna och där fått innehållet att avvikelser, som avser sådana frågor, inte skall föranleda påföring av skattetillägg. Även om praxis i samband med eftertaxeringsinstitutet inte kan sägas vara alldeles klar i principhänseende, torde rätten att utan risk för skattetillägg göra felaktiga rättsliga bedömningar i form av öppna yrkanden gå mycket långt. Av betydelse härvid är vad skatteutskottet uttalade i samband med skattetilläggsbestämmelsernas antagande (bet. 1971:16 s. 58 f.) och vad JO sedermera har anfört om tillämpningen. Utskottet förklarade sig inte dela farhågorna för att de nya bestämmelserna skulle innebära

några påtagliga risker från rättssäkerhetssynpunkt och ville särskilt understryka "att klart framställda yrkanden, hur oriktiga de i materiellt avseende än kan vara, aldrig skall föranleda skattetillägg".

I bilaga till skrivelse den 29 nov. 1974 till chefen för finansdepartementet angående tillsynen över skatteväsendet har JO (Lundvik) redovisat sina erfarenheter av skattemyndigheternas tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna i taxeringslagen och därvid belyst vissa praktiska svårigheter vid gränsdragningen mellan oriktig uppgift och öppet yrkande (s. 7-15). JO kritiserade ett flertal lokala skattemyndigheter för att de påfört skattetillägg som om det förelegat en oriktig uppgift, trots att taxeringsnämndens avvikelser i verkligheten inneburit vägran av mer eller mindre öppet yrkade avdrag. JO:s utgångspunkt var att vid den direkta beskattningen skulle tillämpas en tämligen oinskränkt rätt för de skattskyldiga att utan risk för skattetillägg göra felaktiga yrkanden i betydelsen av felaktiga rättsliga bedömningar. Det är dock viktigt att understryka att det endast gäller yrkanden med öppet redovisade grunder.

När det gäller att bedöma vilket innehåll ett stadgande motsvarande befrielseregeln i 116 b § taxeringslagen bör få inom tullområdet skall till en början behandlas *avvikelser som gäller oriktiga värderingar eller uppskattningar*. I och för sig kan det givetvis både inom skatteområdet och inom tullområdet många gånger synas ovisst, om en uppgift som kanske endast kommer till uttryck i form av en siffra i ett deklarationsformulär skall anses vara en uppgift i sak – som om den är oriktig bör föranleda tillägg – eller om den är att anse som en uppskattning då avvikelse inte skall föranleda sanktion. En sådan siffra kan också innefatta ett yrkande, som ger uttryck för en oriktig rättslig bedömning. Mestadels torde dock den erfarne granskaren med hänsyn till uppgiftens art och sammanhanget kunna med en viss säkerhet bedöma innebörden av siffran.

När enligt befrielseregeln uppskattningar och värderingar angetts som "yrkanden" kan ifrågasättas, om det inte är en något vilseledande terminologi, eftersom skönsmässiga uppskattningar kan vara mer eller mindre riktiga och därför till sin art bör anses som uppgifter i sak. Det förefaller som om den åsyftade skillnaden egentligen är praktisk. Vid oriktig uppgift, där avvikelse bör föranleda tillägg, går siffran vanligen tillbaka på en i det enskilda fallet faktiskt tillämpad prissättning, t. ex. åtnjuten penninginkomst eller gjord utbetalning för visst ändamål, medan det i de fall när avvikelserna utgör bedömning av yrkande i betydelsen uppskattning, ligger i sakens natur att uppgiftslämnaren inte haft någon siffermässig fixering att hålla sig till utan fått göra en skönsmässig uppskattning. Där kan det självfallet finnas utrymme för olika bedömningar. Om den skattskyldiges bedömning håller sig inom rimliga gränser, är det ju uppenbart att han inte skall drabbas av sanktion, även om granskningsmyndigheten med fog avviker från siffran därför att avdraget är tilltaget i överkant eller att värderingen av naturaförmånen är för låg. Ett uppgivet belopp kan dock, såsom framhölls vid tillkomsten av skattetilläggen, vara så felaktigt att det på ett missvisande sätt karakteriserar en förmån eller ett avdrag. I så fall blir det att bedöma som en oriktig uppgift i sak och kan därför föranleda skattetillägg.

Vad gäller tullområdet torde det kunna antas att uppgifter som lämnas till ledning för tulltaxeringen i viss omfattning kan vara grundade på upp-

skattningar eller värderingar, vilkas siffermässiga uttryck bör bedömas såsom yrkanden. Avvikelser från sådana uppgifter bör i princip inte föranleda tulltillägg. Det är dock sannolikt att uppgifter, som får anses ha karaktär av yrkanden i denna mening, förekommer i relativt mindre utsträckning inom tullområdet än vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. När tull utgår efter varans värde, skall enligt 6 § TF varans normalpris, beräknat enligt Brysselkonventionens normer, anses utgöra varans värde. Enligt dessa normer (3-9 §§ TK) torde mestadels inte erfordras några skönsmässiga uppskattningar vid bestämmande av tullvärdet på varor, som förvärvats genom köp. Självklart är det dock en bedömnings- eller uppskattningsfråga i vad mån tullbeloppet "i väsentlig grad" påverkas genom en justering (jfr 3 § andra stycket TK), och beträffande den bedömningen bör olika meningar få göras gällande utan att tulltillägg skall kunna komma i fråga. En uppskattning föreligger också om en vara som är belagd med värdetull är skadad vid anmälan till förtullning. Tullen skall ju då beräknas efter det pris varan kan antas ha i skadat skick. Vidare kan vid tulltaxering av varor, som inte förvärvats genom köp utan t. ex. genom arv eller som gåva, eller som eljest är begagnade, förekomma uppskattningar av värdet, som är av samma slag som bedömningen av tillgångars värde vid den direkta beskattningen.

Den i 116 b § taxeringslagen angivna principen att administrativ sanktion inte skall förekomma vid bedömning av uppskattningar eller värderingar bör enligt utredningens mening komma till uttryck även i TL. Den i 116 b § gjorda exemplifieringen är dock mindre adekvat för tullområdet och bör därför i TL utbytas mot en allmän föreskrift att avvikelse, som avser fråga om skäligheten av uppskattning eller bedömning och inte gäller oriktig uppgift i sak, inte skall föranleda tulltillägg.

Det stora problemet är emellertid vilket utrymme som inom tullområdet kan ges åt principen att sanktion inte skall förekomma vid avvikelser från *yrkanden, som har karaktär av rättslig bedömning*. Spörsmålet gäller främst i vad mån sådana yrkanden skall anses föreligga när felaktiga tulltaxenummer eller statistiska nummer har lämnats i tulldeklarationer. Det torde utan vidare vara klart att om alla angivelser av tullposition i tulldeklarationerna skulle betraktas som yrkanden, vilka utan påföljd kunde vara hur oriktiga som helst, det nya tullförfarandet med hemtagning av varor inte kan te sig rimligt från kontrollsynpunkt. Normalt innebär ju hemtagningen en rätt att fritt förfoga över de hemtagna varorna, innan tullverket haft möjlighet att i samband med tulltaxeringen granska dessa.

Åläggandet för de tullskyldiga att svara för angivelsen av tullpositionen i deklarationen var en avgörande punkt vid fastställandet av den nya tullproceduren. Det bör dock framhållas att det ganska länge var en tvistefråga mellan statsmakterna och näringslivets organisationer huruvida denna skyldighet skulle åvila deklaranter eller ej. Departementschefen sammanfattade de motsatta synpunkterna i frågan och gjorde avvägningen i propositionen på följande sätt (prop. 1972:110 s. 78 f.).

I remissyttrandena hävdas sålunda å ena sidan att deklarationen kan och bör vara fullständig och alltså innehålla såväl ett klart angivande av varans art och klassificering som uppgift om det värde på vilket tull eller annan avgift skall beräknas samt avgiftssats och på varan belöpande tull och andra avgifter. Deklarationen skall sålunda vara klar för beslut om tulltaxering. Å andra sidan hävdas att deklarationen varken

kan eller behöver innehålla mer än en för tulltaxeringen tillräcklig beskrivning av varans art, eventuellt med hjälp av faktura och de uppgifter som kan fordras för beräkning av tullvärde m. m. Argumenteringen för att deklarationen görs så fullständig som möjligt är förhållandevis klar och entydig. Ett sådant deklarationssystem skulle, framhåller man, möjliggöra en effektiv rationalisering av tullverkets arbete. Det hävdas också att det större ansvar för importörerna, som denna ordning innebär, gör det lättare att införa den snabba hemtagningen av gods och därmed underlätta en mer rationell godshantering. Argumenten mot ett fullständigt deklarationssystem är svårare att värdera. Detta betyder inte att de är av mindre vikt. Det hävdas att svårigheterna såväl att klart identifiera varorna för tulltaxeringen som att fastställa det tullpliktiga värdet är så stora att det inte kan begäras att importörerna skall påta sig ansvaret för uppgifterna. Man menar också att ett krav på fullständig deklaration skulle, även om svårigheterna kan övervinnas, försäkra importörerna betydande merarbete och kostnader.

Vad beträffar möjligheterna för dem som har hand om importen att fullgöra en deklarationsskyldighet som innefattar såväl varuklassificering och beräkning av tullvärdet som ett angivande av tull och andra avgifter som belöper på varorna torde det i kanske övervägande antalet fall inte föreligga några större svårigheter. De flesta varor är relativt lätta att klassificera. Tullvärdet är i de flesta fall detsamma som varans inköpspris. För många importörer är det fråga om upprepad import av samma varuslag och företagen har ofta en betydande, på många års verksamhet grundad erfarenhet i hithörande frågor. Samtidigt måste emellertid konstateras att varuklassificeringen i många fall är mycket svår även för utbildad expertis och att tullvärdets fastställande ibland måste grundas på invecklade rättsliga och ekonomiska bedömningar.

Efter övervägande av de nu berörda förhållandena och med beaktande av önskemålet om en fortsatt rationalisering av tullarbetet har jag stannat för förslaget att en i princip fullständig deklaration bör krävas. Stor hänsyn måste dock uppenbarligen tas till de obestridliga svårigheter med en sådan deklarationsplikt som framhållits från näringslivets sida, oavsett att straffansvar enligt varusmuggningslagen endast kan komma i fråga vid uppsåt eller grov oaktsamhet. Tullmyndigheterna bör därför få rätt att medge lättnader i kravet på deklarationens fullständighet eller, om skäl därtill föreligger, tillåta att erforderliga uppgifter lämnas på annat sätt än i form av deklaration. Tullmyndigheterna bör också kunna medge att preliminär deklaration får avges om slutlig deklaration inte kan lämnas omedelbart. Nu berörda lättnader i kraven på deklarationspliktens omfattning bör enligt min mening medges generöst under en relativt lång övergångsperiod.

Det bör ankomma på tullverket att se till att en smidig och successiv anpassning till det nya förfarandet blir möjlig. Tullverket bör givetvis i största möjliga utsträckning stå importörerna till tjänst med upplysningar i samband med deklarationernas upprättande.

Vid riksdagsbehandlingen hävdades i en motion (1972:1768 av Magnusson i Borås m. fl.) att de ställda kraven skulle i de flesta fall vara omöjliga för små och medelstora företag att uppfylla. Därför yrkades bl. a. att endast partiell tulldeklaration skulle erfordras. Motionen avstyrktes dock av ett enigt skatteutskott (bet. 1972:61), som underströk tullverkets skyldighet att stå importörerna till tjänst med upplysningar om deklarationsförfarandet och ansåg sig kunna förutsätta att vederbörlig hänsyn till behovet av dispenser komme att tas vid meddelande av tillämpningsföreskrifter till tullagen. Beträffande de åberopade svårigheterna för deklaranterna anförde skatteutskottet:

Ser man till importen i dess helhet, kan man räkna med att den till mer än 90 %, värdemässigt sett, utgör upprepad import. Det är en förhållandevis liten del av importen som kan tänkas vålla importörerna bekymmer i samband med tulldeklarationen, eftersom det inte kan göras gällande att varje ny importprodukt skulle kräva djupgående kunskaper i tull- och importlagstiftningen. Med detta konstaterande vill utskottet endast framhålla att de problem som finns är av begränsad räckvidd och i viss mån av temporär karaktär. Under sådana förutsättningar anser utskottet det riktigt med en i princip generell deklara-tionsplikt men att samtidigt förfarandet på allt sätt underlättas och, där det anses skäligt, undantag medges från deklara-tionsplikten. Detta är också den lösning som förordas i propositionen. Att behålla huvuddelen av det nuvarande systemet bara för att vissa deklara-tionsfall kan vara besvärliga synes inte vara rationellt, särskilt om man beaktar att en sådan åtgärd i väsentlig grad skulle motverka tullverkets rationaliseringssträvanden.

Sammanfattningsvis kan sålunda sägas att skyldigheten att avge fullständig tulldeklaration med angivande av nummer i tulltaxan eller i statistisk varuförteckning har ålagts de tullskyldiga efter ingående överväganden från statsmakternas sida. Denna skyldighet har på grund av svårigheterna i vissa fall att bedöma den riktiga klassificeringen försetts med möjligheten att efter tullmyndighets medgivande erhålla befrielse från angivandet av nummer mot skyldighet att i stället lämna sådan beskrivning av varan som behövs för dess förtullning. Samtidigt har förutsatts att tullverket skall med rådgivning och information hjälpa de tullskyldiga vid deklara-tions-skyldighetens fullgörande.

Enligt utredningens mening får innebörden av dessa överväganden anses vara att uppgifter om en varas hänförlighet till visst nummer i tulltaxan eller i statistisk varuförteckning i allmänhet innebär att den tullskyldige lämnar en uppgift i sak, låt vara att ett betydande utrymme för felaktiga uppgifter som bör anses ursäktliga finns. Att klassificeringen normalt har denna karaktär är uppenbarligen grunden för departementschefens påpekande att ansvar enligt VSL förutsätter grov oaktsamhet eller uppsåt. Övervägandena är sålunda inte förenliga med uppfattningen att varans klassificering i deklara-tionen i princip skall uppfattas som ett yrkande från den tullskyldiges sida, dvs. en rättslig bedömning, som inte kan bli föremål för sanktion om den gjorts oriktigt. Även om det från teoretisk synpunkt kan göras gällande att varje klassificering av en vara efter tulltaxan i och för sig innefattar både ett moment av rättslig bedömning och ett deskriptivt moment beträffande varan, är utgångspunkten vid det nya tullförfarandet att angivandet av tulltaxenummer eller nummer i statistisk varuförteckning normalt inte är att anse som yrkande. Denna allmänna utgångspunkt har varit förutsättningen för hemtagarnas rätt att i princip förfoga över de hemtaga varorna, innan tullverket granskat tulldeklara-tionerna och kunnat genom iakttagelser av varorna pröva klassificeringens riktighet. Det är enligt utredningens mening angeläget att denna karaktär hos klassificeringen inom tullområdet kommer till direkt uttryck i bestämmelserna om tulltillägg till förekommande av missförstånd genom paralleller med taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg.

Även om tulldeklara-tionernas uppgifter om tulltaxenummer eller statistiska nummer normalt får betraktas som sakuppgifter från den tullskyldiges sida, är det uppenbart att klassificeringen kan innefatta sådana svårigheter

att det måste finnas ett brett utrymme för felaktiga angivelser av tullpositioner, som inte bör föranleda tulltillägg. Författningsmässigt kan den tullskyldige, då han inser svårigheterna, begära befrielse hos den lokala tullmyndigheten från att i visst fall lämna uppgift om tullpositionen. Han är då skyldig att i stället lämna andra uppgifter om varan som behövs för förtullningen. Om begäran om dispens från uppgiftsskyldigheten skulle avslås i ett sådant fall och den tullskyldige således skulle bli tvingad att ange ett tulltaxenummer, trots ovisshet om han kan bemästra svårigheterna, bör han självfallet inte påföras tulltillägg om numret blir fel.

Huvudregeln att uppgift om tulltaxenummer i deklarationen inte anses som yrkande utan som sakuppgift får naturligtvis inte innebära att en tullskyldig skulle vara betagen rätten att utan risk för tulltillägg yrka på annan tullposition än den som tullmyndigheten anser riktig. Han måste ha all rätt att hävda och argumentera för sin mening om tulltaxans tolkning utan sanktionsrisk, men tulltaxenumrets karaktär av yrkande skall då klart framgå av hans deklaration eller därvid fogad handling. Det skall med andra ord vara fråga om vad som i diskussionen om skattetilläggen kallades ett öppet redovisat yrkande. För detta ändamål bör lämpligen i blanketten för tulldeklaration finnas utrymme för uppgift härom från den tullskyldiges sida.

Markering av yrkande eller tveksamhet om det statistiska numret i deklarationen är givetvis en signal till tullverket att ägna klassificeringsfrågan särskild uppmärksamhet vid granskningen.

Utredningen anser också att det i tulldeklarationen, till stöd både för den tullskyldige och för granskningen, bör ges möjlighet att lämna upplysningar i vad mån den angivna tullpositionen förut tillämpats för den tullskyldige eller i vad mån den har grundats på råd av lokal tullmyndighet. Det är ju uppgifter om faktiska förhållanden, som ofta är lätta att kontrollera. Skulle sådan uppgift visa sig vara oriktig, när tullpositionen finnes vara felaktig, ställer det givetvis den tullskyldige i en misstänkt dager.

Som framhållits i förarbetena till den nya tullagstiftningen kan klassificeringen enligt tulltaxan dock innefatta svårigheter, som många gånger kan vara vanskliga att bemästra även för expertis. Ett betydande utrymme för eftergift av tulltillägg på grund av ursäktlighet måste därför finnas vid felaktigheter som ligger i en tolkning av tulltaxan. Givetvis måste därvid beaktas den tullskyldiges personliga förutsättningar och erfarenheter. På den kommersiella importören eller den som t. ex. i egenskap av ombud yrkesmässigt ägnar sig åt deklarationsverksamhet får ställas helt andra krav än på lekmanen.

De normalt förekommande problemen för de tullskyldiga att svara för angivelsen av tullpositionen bör emellertid inte överdrivas. För de flesta importörer är det merendels fråga om upprepad import av samma varuslag, och den förut tillämpade och godtagna tullpositionen blir för dem så att säga en fast punkt för deklarationsangivelsen. Om en importör i ett sådant fall skulle ändra tulltaxenumret och härigenom komma att lämna en felaktig uppgift, lär det vara svårt att undgå tulltillägg, såvida han inte markerat den nya angivelsen såsom yrkande eller han eljest kan åberopa rimliga skäl för sitt antagande att det förut tillämpade tulltaxenumret var felaktigt.

Utredningen vill slutligen framhålla vikten av att de tullskyldiga kan få information och upplysning från tullverket i klassificeringsfrågor liksom

i andra frågor som är betydelsefulla för att den enskilde skall kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet mot det allmänna. En brett upplagd allmän informationsverksamhet bör eftersträvas. Dessutom måste den enskilde i speciella fall kunna få råd och hjälp av tullmyndigheten, särskilt när det gäller att bestämma det statistiska numret. Den möjlighet, som f. n. finns att i vissa frågor få förhandsbesked enligt 29 § TL, är i och för sig en stor fördel men utgör i detta sammanhang en alldeles för omständlig apparat för att anlitas i normala fall av rådgivning. Det kan vid denna rådgivning inte bli fråga om annat än för tullmyndigheten icke bindande råd om tullpositionen eller liknande (jfr den rådgivning som taxeringsnämndens ordförande har skyldighet att lämna deklARATIONSSKYLDIGA). Råden bör som regel kunna lämnas tämligen omgående och utan mera ingående undersökningar och bör närmast anses som uttryck för en i tulltaxeringsgöromål bevandrad befattningshavares personliga bedömning. Rådet bör av bevisskäl lämnas i skriftlig form. Om den angivna tullpositionen sedermera inte godtas vid tulltaxeringen, bör rådet ha den betydelsen att det garderar den tullskyldige mot påföring av tulltillägg. Den befattningshavare som lämnat rådet bör i och för sig inte anses jävig att verkställa tulltaxeringen, men det kan dock från granskningssynpunkt vara en fördel att en annan tjänsteman förrättar tulltaxeringen.

Det är svårt att bedöma hur tyngande en dylik rådgivningsverksamhet kan bli för tullverket. Den kan ju också medföra någon ökning av besvärshäufigheten, om de tullskyldiga när lämnade råd inte följs vid tulltaxeringen drar slutsatsen att frågan om tullpositionen nog är så pass tveksam att de gör klokt i att överklaga. Vid bedömning av merbelastningen bör man hålla i minnet att importen till alldeles övervägande delen är upprepad import och att de fall där tullpositionsangivelser framstår som tveksamma för enskilda importörer, som själva upprättar tulldeklarationerna, kan antas vara relativt begränsade till antalet. Den ökade rådgivningsverksamheten innebär för tullverket givetvis det positiva att tulltaxeringsarbetet på sikt underlättas och den bör kunna ge ett förbättrat underlag för den statistiska informationen om varuinförseln. Även om statsverkets kostnader för rådgivningsverksamheten inte skulle bli obetydliga, är enligt utredningens mening en sådan anordning till hjälp åt de tullskyldiga som den skisserade ett nödvändigt komplement till det föreslagna sanktionssystemet med tulltillägg för oriktig angivelse av tullposition.

5.2.7 Olovligt förfogande över oförtullad vara m. m.

Avgiftsbelagd vara behöver enligt 2 § tredje stycket TL i vissa fall inte förtullas vid införseln. Vara får t. ex. läggas upp på tullupplag eller tullager – sådan uppläggning förekommer i betydande omfattning – eller innehas med temporär tullfrihet utan att förtullas. I sådana fall kan införselavgifter undandras genom att någon utan anmälan till tullverket förfogar över varan på ett sätt som strider mot förutsättningarna för tullfriheten. Varor kan t. ex. föras bort från tullager eller tullupplag eller användas och förbrukas där. Ett annat exempel på olovligt förfogande över oförtullad vara är det fallet att en utlänning, som tillfälligt vistas här i landet och innehar en bil med temporär tullfrihet, överlåter fordonet till annan person. Överlåtelser

är förbjuden enligt 45 § andra stycket TK och medför att fordonet enligt föreskrift i 16 § TF skall förtullas, om annat inte bestäms. Avgifter kan också undandras genom förfogande över varor, för vilka åtnjutits tullrestitutions-, i strid mot förutsättningarna för restitutionen. Här ifrågavarande typer av undandragande är straffbelagda i 4 § 1 och 2 VSL, om uppsåt föreligger, och i 5 § första stycket samma lag i fall av grov oaktsamhet. Även försök till brott som avses i 4 § är straffbelagt. Brottsligt förfogande föreligger givetvis inte, om förfogandet anmälts till tullmyndigheten, så att tull och annan införselavgift kan tas ut.

Tulltillägg bör kunna utgå även vid olovligt förfogande. Lika litet som vid införsel utan angivande till förtullning kan tillägget här knytas till det i nuvarande 5 § TL använda begreppet tullskyldig. Tillägget bör i princip påföras den som förfogat över varan i strid mot inskränkning i förfoganderätten. Denne bör också generellt åläggas den grundläggande skyldigheten att betala tull och annan införselavgift för varan.

För vissa personer, nämligen innehavare av tullupplag, tullager eller exportbutik, finns redan nu en dylik skyldighet föreskriven i 39 § andra stycket TL. Där åläggs innehavaren att utge "särskild avgift" – enligt 40 § första stycket motsvarande den tull och annan införselavgift han haft att betala om han anmält varan till förtullning – om han förfogar över varan i strid mot förvaringsbestämmelserna. Innehavaren skall också enligt samma stycke erlägga särskild avgift för vara som går förlorad, när den förvaras på upplaget, lagret eller i exportbutiken. Men han är fri från betalningskyldighet, om han visar att förlusten inte beror på fel eller försummelse av honom själv eller någon för vilken han svarar. En upplagshavare kan exempelvis gå fri från betalningsansvar, om det visas att någon utomstående stulit den oförtullade varan från upplaget och upplagshavaren inte brustit i ansvaret för förvaringen.

En generell föreskrift bör enligt utredningens mening föras in i TL om skyldighet för den som i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten förfogar över oförtullad vara att betala den tull och annan införselavgift som belöper på varan. I samband därmed bör bestämmelsen i 39 § begränsas till att avse ansvaret för införselavgifter endast när oförtullad vara går förlorad.

Utredningen vill i detta sammanhang peka på en viss skillnad mellan den förut nämnda 39 § och den bestämmelse i 2 § tredje stycket 2, på vilken skyldigheten att utge särskild avgift enligt 39 § replieras. I 2 § tredje stycket 2 sägs att vara utan att förtullas får förvaras på tullupplag eller tullager eller i frihamn eller exportbutik. Skyldigheten att erlägga särskild avgift enligt 39 § gäller dock endast innehavare av tullupplag, tullager eller exportbutik, alltså inte innehavare av frihamn. Anledningen härtill framgår inte av propositionen med förslag till TL. Motivet står dock troligen att finna bl. a. i det förhållandet, att frihamn, som får inrättas endast efter tillstånd av regeringen och finns bara i Stockholm, Göteborg och Malmö, fått en offentlighetsrättslig karaktär genom att tillståndet getts till vederbörande stad. (Därefter har med regeringens medgivande rätten att hålla frihamn överlåtits till fristående frihamsaktiebolag, i Göteborg dock endast delvis.) Innehavare av frihamn har emellertid i övrigt i stort sett samma skyldigheter som innehavare av tullupplag, tullager eller exportbutik (jfr 26, 41 och 48 §§

TSt). Den skillnaden föreligger dock, att innehavare av tullupplag, tullager och exportbutik är skyldig att "svara för" att vara inte tas ut i strid mot inskränkning i förfoganderätten eller i övrigt behandlas i strid mot sådan inskränkning, medan frihamnsinnehavaren är skyldig att "utöva tillsyn över" att så inte sker. Samtliga inrättningar står enligt 28 § TL under tullverkets överinseende, även om olikheter finns i formerna för tillsynen beträffande frihamn å ena sidan samt tullupplag etc. å andra sidan. Någon redovisning till tullverket av gods som i frihamn lossas från fartyg förekommer sålunda inte. Tullverket utövar däremot bevakning i frihamnarna. Om risken för att vara går förlorad när den förvaras i frihamn är mindre än om den förvaras på något annat av de ställen som avses i 2 § tredje stycket 2 TL är svårt att bedöma. Risken för att innehavaren av frihamnen själv förfogar över vara på otillåtet sätt torde däremot vara mycket ringa. Enligt utredningens mening kan det finnas anledning att ifrågasätta den här berörda olikheten i skyldigheterna för innehavare av tullupplag, tullager och exportbutik å ena sidan och innehavare av frihamn å andra sidan. Det torde dock inte ankomma på utredningen att föreslå ändringar i fråga om frihamnarnas ställning.

5.2.8 Tulltilläggets storlek

Tulltilläggets storlek bör stå i relation till det tull- eller avgiftsbelopp som undandragits eller kunnat undandragas genom den tull- eller betalnings-skyldiges förfarande. När det gäller att bestämma den eller de procentsatser, varmed tulltillägg skall utgå, är det naturligt att till utgångspunkt ta de resonemang som fördes vid införande av skattetillägg vid de direkta och indirekta skatterna (prop. 1972:10). Därjämte bör beaktas de särskilda förhållanden, som råder på tullområdet och styrkan av nu gällande reaktioner vid ringa smugglingsbrott, där tulltillägg avses bli den enda påföljden.

Vid inkomst- och förmögenhetsskatterna utgår skattetillägg enligt 116 a § taxeringslagen vid oriktig uppgift i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande med 50 % av den inkomst- eller förmögenhetsskatt, som till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften – utöver vad som eljest skulle ha utgått – påföres den skattskyldige. Då avvikelse från självdeklaration skett på grund av skönstaxering, beräknas det 50-procentiga tillägget på den skatt, som till följd av uppskattningen utgår utöver skatten på deklarerad inkomst eller förmögenhet.

I fråga om bestämmandet av procentsatsen till 50 % anförde departementschefen i huvudsak följande (prop. s. 209).

Procentsatsen bör vara så hög att skattetillägget blir kännbart. Samtidigt måste emellertid hänsyn tas till att avgiften i princip skall utgå vid alla konstaterade oriktigheter, oberoende av s. k. subjektiva rekvisit, dvs. oberoende av om uppsåt eller slarv föreläggat. Utredningens förslag innebär också att den administrativa avgiften i flertalet fall skulle bli den enda sanktionen.

Vid bestämmandet av procentsatsen måste hänsyn tas till den nuvarande reaktionen mot skattebrott enligt SkSI. Viss ledning bör kunna hämtas från den praxis som i dag tillämpas av domstolarna vid utdömmande av böter för falskdeklaration och vårdslös deklaration. Vid falskdeklaration torde genomsnittsbeloppet vara 1,5 gånger den undandragna skatten och vid vårdslös deklaration ca 0,8. Med beaktande sålunda

av den praktiska tillämpningen av det nu gällande systemet har jag funnit, att avgiften bör tas ut med 50 % av den skatt som utöver vad som eljest skulle ha utgått påförs i följd av avvikelser från den oriktiga avgiften. Denna procentsats bör gälla såväl inkomstskatt som förmögenhetsskatt.

I jämförelse med utredningens förslag innebär mitt förslag en inte oväsentlig höjning. Differensen blir i viss mån mildrad genom att gränsen för åtal för skattebrott med hänsyn till beloppets storlek föreslås i väsentlig mån flyttad uppåt. Svårare fall av försummelse skall dock kunna beivras med åtal och dom på samma sätt som hittills, oaktat att skattetillägg utgår.

Vid mervärdeskatten utgår motsvarande skattetillägg enligt 64 a § lagen om mervärdeskatt med 20 % av det skattebelopp, som till följd av avvikelser utgår eller ej skall tillgodoräknas den skattskyldige.

Departementschefen anförde i förenämnda proposition (s. 218) beträffande det 20-procentiga skattetillägget vid mervärdeskatten följande.

I likhet med utredningen föreslår jag att skattetillägg skall utgå med 20 % av skatten. Den föreslagna procentsatsen är betydligt lägre än den som föreslagits på inkomstskatteområdet. I och för sig kan 20 % tyckas vara en låg sanktion vid oriktig uppgift. Procentsatsen framstår däremot väl avvägd vad beträffar uppskattningar, med hänsyn till att det på mervärdeskatteområdet ofta är fråga om höga beskattningsvärden som inte direkt återspeglar den skattskyldiges vinst av verksamheten och således hans skatteförmåga. Detta skulle motivera olika procentsatser vid olika former av oriktiga och ofullständiga uppgifter. En sådan ordning kan emellertid anses opraktisk och är i vissa fall svår att tillämpa. Därför bör godtas den av utredningen föreslagna procentsatsen för alla fall av oriktiga och ofullständiga uppgifter. Skattetillägg med 20 % bör sålunda utgå även vid underlåten deklARATION, där skatten fastställts efter uppskattning.

Samma procentsats ansågs konsekvensvis böra tillämpas även för skattetilläggen på punktskatteområdet.

Om man med utgångspunkt från nu gällande skattetillägg på de direkta och indirekta skatternas område vill dra slutsatser om den lämpliga storleken av tulltilläggen är departementschefens sistnämnda yttrande av särskilt intresse. Anledningen till att man stannade vid det 20-procentiga skattetillägget vid mervärdeskatten – vilket i och för sig syntes vara lågt vid avvikelser på grund av oriktig uppgift – var fruktan för att en högre procentsats skulle kunna slå för hårt vid skönsuppskattningar. Sådana uppskattningar måste ofta förekomma på mervärdeskatteområdet, när bokföringsunderlaget är alltför bristfälligt för att läggas till grund för en säker bedömning av omsättningens storlek. Uppskattningar av sådan art avser den skattepliktiga omsättningen i rörelsen. Sådana uppskattningar förekommer däremot inte vid tulltaxeringen. Debiteringen av mervärdeskatt avser där vanligen fastställande av skatten varupost för varupost, och de avvikelser, som kan föranleda tulltillägg, torde främst vara betingade av oriktiga uppgifter. De uppskattningar, som förekommer vid den ordinära tulltaxeringen, hänför sig också merendels till särskilda varor, t. ex. uppskattningar av värdet på en införd skadad vara, en gåvosak eller begagnad vara. I det diskuterade hänseendet torde förhållandena vid tulltaxeringen snarare påminna om förhållandena vid inkomsttaxeringen än vid mervärdetaxeringen. Departementschefens motivering för det 20-procentiga skattetillägget vid mervärdeskatten pekar sålunda i riktning mot att tillägget vid tulltaxeringen inte bör stanna

vid 20 % utan fastställas till en högre procentsats. Enligt utredningens mening skulle ett 20-procentigt tulltillägg vid avvikelser på grund av oriktig uppgift vara alldeles för lågt.

Vid bestämmande av tulltilläggets storlek måste också, som förut nämnts, hänsyn tas till nuvarande reaktion mot varusmugglingsbrott. Genom införande av tulltillägg är ju avsikten att mindre allvarliga smugglingsbrott skall kunna avkriminaliseras, så att saken skall vara utagerad i och med att tulltillägg påförts och inte behöva dras inför judiciell myndighet. Det är därvid enligt utredningens mening nödvändigt att tulltilläggets storlek i princip avpassas så att reaktionen för smugglaren inte blir avsevärt mindre kännbar än enligt nuvarande system.

Ringa varusmuggling är för närvarande belagd med penningböter högst 500 kr. För varusmuggling av "normal svårhetsgrad" är straffet dagsböter eller fängelse i högst två år. Ringa varusmuggling avgörs i allmänhet genom strafföreläggande, varvid bötesstraffet regelmässigt bestäms med ledning av anvisningar som GTS i samråd med RÅ fastställt till ledning för deposition av böter (se RÅ:s cirkulär 102). De angivna bötesbeloppen motsvarar i princip tullen eller avgiften för varan. Varusmuggling av "normal svårhetsgrad" föranleder i allmänhet dagsböter, som till antalet också ofta bestäms med ledning av nyss nämnda anvisningar.

Förutom straff – som nyss nämnts mestadels i form av böter – föranleder varusmuggling i allmänhet förverkande. Detta är särskilt fallet i fråga om varusmuggling i samband med resandetrafiken, där det helt övervägande antalet fall av upptäckta smugglingsbrott begås. Varorna tas regelmässigt i beslag och förklaras förverkade i samband med att brottet beivras. Som regel är det fråga om totalförverkande. Ibland förekommer dock partiellt förverkande av ett varuparti eller varas värde. Vid partiellt värdeförverkande har från tullverkets sida hävdats att förverkandet borde avse minst ett värde som motsvarar den tull och annan avgift som undandragits. Det förekommer dock att domstolar av billighetsskäl förklarar lägre värden förverkade.

Som framgått av det anförda är reaktionen mot varusmuggling förhållandevis kraftig och består i allmänhet av både straff och förverkande. Det är mot denna bakgrund uppenbart, att ett tulltillägg motsvarande endast 20 % av det tull- och avgiftsbelopp som undandragits eller kunnat undandras skulle innebära en mycket påtaglig försvagning av reaktionen mot de mindre allvarliga brotten, där i allmänhet varken straff eller förverkande avses förekomma i fortsättningen. Sett från ren repressionssynpunkt borde tulltillägget åtminstone motsvara summan av den tull och de andra avgifter som kunnat undandras statsverket. Med visst fog kan hävdas att en administrativ sanktion, om den mer effektivt skall motverka den privategoistiska benägenheten att undandra statsverket inkomst, inte bör – åtminstone såvitt gäller avsiktliga brott – understiga den vinst som lockar genom det brottsliga förfarandet. Även med ett så beräknat tulltillägg skulle reaktionen mot ringa smugglingsbrott oftast bli svagare än för närvarande.

Ett skäl för att sätta tulltillägget högre än skatte- och avgiftstilläggen kan också vara de särskilda svårigheter som är förenade med kontrollen av varutrafiken till landet inom ramen för den nya tullproceduren, där trafikens krav på snabbhet ansetts motivera mycket långt gående möjligheter att föra in och förfoga över varor innan den egentliga tullbehandlingen ägt

rum. En påtaglig nackdel är vidare att importörens medkontrahent, som normalt borde vara en värdefull upplysningskälla vid avslöjande av brott, befinner sig utomlands och därför inte utan vidare är tillgänglig för förhör, än mindre för omedelbara tvångsåtgärder, i händelse av misstanke om brott. Detta bör enligt utredningens mening vägas in som ett betydelsefullt moment, när det gäller att bestämma det tryck som anses nödvändigt för att i allmänhet upprätthålla kravet på en väl fullgjord uppgiftsskyldighet mot det allmänna.

Utredningen anser att det förut anförda och särskilt hänsynen till den nuvarande reaktionen mot varusmuggling utgör tillräckliga skäl för att tulltillägget vid varusmugglingsbrott i allmänhet borde utgå med ett belopp som åtminstone motsvarar den tull och annan införselavgift som undandragits eller kunnat undandras.

Tulltillägg skall emellertid utgå inte bara när förutsättningarna för ansvar enligt VSL är uppfyllda utan i princip även i fall då uppsåt eller grov oakt-samhet inte föreligger hos den tull- eller betalningsskyldige. I dessa senare fall skulle ett tulltillägg som det hittills diskuterade enligt utredningens mening vara alltför högt. Det anförda leder fram till tanken att man för att tillfredsställa kraven på en i allvarliga fall tillräckligt kraftig reaktion och på en sådan behandling att hänsyn tas till att vissa förfaranden är mindre allvarliga, borde laborera med tulltillägg av varierande storlek. Av praktiska skäl kan dock enligt utredningens mening en sådan ordning accepteras bara i begränsad utsträckning.

En tänkbar differentiering skulle kunna vara att tillägget i de fall den betalningsskyldiges förfarande i och för sig fyller förutsättningarna för till-lämpning av VSL sattes till 100 % och i andra fall till 50 %. Detta skulle innebära att tullmyndigheten i varje enskilt fall skulle ha att pröva inte bara om de objektiva förutsättningarna för påföring av tulltillägg är uppfyllda utan även om den betalningsskyldige begått gärningen antingen uppsåtligen eller på grund av grov vårdslöshet. För skattetilläggens del förekommer inte någon liknande differentiering, grundad på en bedömning av de sub-jektiva rekvisiten. En sådan ordning torde i allmänhet vara mindre lämplig inom ramen för den summariska process, i vilken skattetilläggen fastställs, men förtjänar likväl att närmare prövas för tulltilläggens del.

En praktiskt lättare genomförbar differentiering, som resultatmässigt torde i någon mån ligga i linje med den nyss antydda, är att tillämpa det högre tulltillägget för förfaranden som innebär införsel av varor utan att de ges tillkänna för tullverket (jfr 1 § första stycket VSL) – flertalet smugglingsbrott tillhör denna kategori – och i övrigt tillämpa det lägre 50-procentiga tillägget. Enligt utredningens förslag till ändringar i TL skall varuinförsel utan an-målan till förtullning eller annan tullklarering medföra tulltillägg enligt 40 §, medan lämnande av oriktig eller ofullständig uppgift till ledning för tull-taxering skall medföra tulltillägg enligt 40 a §. Även i de fall som avses i 40 a § är naturligtvis ibland förutsättningarna för ansvar enligt VSL upp-fyllda. Dessa fall torde emellertid vara relativt begränsade till antalet och dessutom oftast av sådan kvalitet att de bör föranleda brottspåföljd och förverkande. Detta torde gälla även om brott som begås genom vilseledande i och för sig skall kunna bedömas som ringa, såsom utredningen föreslår.

Emot den antydda schematiska lösningen talar dock uppenbara principiella

skäl. Tulltillägg enligt 40 a § kan grundas på omständigheter, som är minst lika grova som de omständigheter, vilka föranleder tulltillägg enligt 40 §. Och de fall där oriktig eller ofullständig uppgift lämnas uppsåtligen eller av grov vårdslöshet lär genomsnittligt kunna antagas vara allvarigare än fallen av underlåtenhet att ge tillkänna varor vid motsvarande subjektiva rekvisit. (Jfr lagrådets och departementschefens uttalanden vid tillkomsten av stadgandet om ringa varusmuggling i nuvarande 2 § VSL i prop. 1960:115 s. 151 och 160. Lagrådet framhöll att under ringa varusmuggling inte borde inbegripas sådant aktivt brottsligt förfarande som vilseledande genom oriktig uppgift m. m., och denna synpunkt underströks av departementschefen.) Även om utredningen är beredd att i anslutning till den i SkBL skedda regleringen dra gränserna för vad som anses som ringa smugglingsbrott på ett vidare sätt än som skedde vid tillkomsten av VSL och sålunda till ringa smuggling hänföra också fall av vilseledande genom oriktig eller ofullständig uppgift, vore det alltför stötande att klassificera förfarandena enligt 40 a § och enligt 40 § på det omvända sättet mot 1960, så att tulltilläggen generellt skulle utgå med 50 % i de förra fallen och med 100 % i de senare.

Utredningen ser sig därför nödsakad att närmare diskutera det först nämnda differentieringsalternativet, enligt vilket tullmyndigheten efter prövning av de subjektiva rekvisiten skulle avgöra om den högre eller lägre procentsatsen skall gälla vid tulltillägg enligt både 40 § och 40 a §. I vårt land har vi varit försiktiga med att på administrativa myndigheter lägga en bedömning av i vad mån en gärning begåtts uppsåtligen eller av grov oaktsamhet och förbehållit sådana prövningar för domstolarna. Frågan är om hinder bör anses föreligga mot att vid tulltilläggen låta en sådan uppgift handhas av tullmyndigheterna, som onekligen har en betydande erfarenhet av sådana bedömningar från tillämpningen av 2 § VSL.

Av den förut lämnade redogörelsen för administrativa sanktioner i de nordiska grannländerna framgår att liknande bedömningsfrågor av de subjektiva rekvisiten i betydande grad anförtratts tullmyndigheterna där. Enligt den *finska* tullagen kan tullmyndighet höja tull och annan skatt till "högst" det dubbla beloppet, om varuhavare "medvetet eller av grov vårdslöshet" lämnat väsentligt felaktig varuanmälan eller annan föreskriven uppgift. Vidare kan vid resandetrafiken påföras dubbel skatt eller avgift, när den resande "medvetet eller av grov vårdslöshet" försummat sin anmälnings-skyldighet. Samma subjektiva rekvisit skall alltså prövas föreligga som hos oss krävs för straffbarhet enligt VSL. Enligt den *norska* tullagen får tullmyndighet påföra tilläggstull, när en varuägare eller hans ombud lagt fram oriktiga dokument eller gett oriktiga upplysningar, efter en viss procentsats om gärningen skett av oaktsamhet, och efter dubbla procentsatsen om den skett "forsettlig". I 1933 års lov om omsetningsavgift – en fullmaktslag, vari olika säravgifter brukar förankras – påminner den subjektiva förutsättningen för avgiftsförhöjning om VSL och den finska tullagen: Den som genom en överträdelse, som är "forsettlig eller skyldes grov oaktsamhet", undandragit eller kunnat undandra statskassan avgift, kan förpliktas erlagga det dubbla beloppet eller vid upprepning det fyrdubbla. Enligt den *danska* tullagen är det inte fråga om egentliga administrativa sanktioner som tullmyndigheterna beslutar om utan om normerade böter – enligt fast praxis motsvarande dubbla summan av undandragna tullar och avgifter – som

får föreläggas den tullskyldige under vissa förutsättningar, om gärningen inte är svårare än att böter utgör tillräcklig påföljd. Straffskalan för de olika gärningarna innefattar vid "forsæt til at undgå betaling" som regel böter eller frihetsstraff och vid oaktsamhet enbart böter.

Vid fastställande av administrativa sanktioner eller liknande bötespåföljder har sålunda tullmyndigheterna i våra grannländer anförtrotts en bedömning av de subjektiva rekvisiten om än med inbördes något avvikande gränsdragningar. I Norge och delvis även i Finland har tullmyndighet därjämte fått en uttrycklig rätt att skönsmässigt bestämma storleken av tilläggstullen inom ramen för den angivna procentsatsen.

Mot bakgrund av de erfarenheter som inom vårt tullväsende finns i fråga om handläggningen av mål angående ringa varusmuggling enligt 2 § VSL och de uppgifter som anförtrotts tullmyndigheterna i grannländerna, anser sig utredningen kunna förorda att en viss differentiering av de föreslagna tulltilläggen skall kunna ske med hänsyn till de subjektiva omständigheterna. Differentieringen bör ske så att tullmyndigheten efter en grövre mall kan pröva, om tillägget skall sättas ner till hälften av vad som eljest är föreskrivet. Att vidga differentieringen därhän att myndigheten skulle få fastställa tillägget skönsmässigt inom ramen för en viss procentsats finner utredningen varken påkallat eller tillrådligt. Det skulle ge den administrativa prövningen av tillägget alltför mycket karaktären av straffmätning och vara en alltför långtgående avvikelse från skattetilläggen vid den inrikes beskattningen. De grunder, enligt vilka tulltillägg skall kunna efterges med hänsyn till ursäktlighet av olika slag, bör liksom vid de inrikes skattetilläggen vara reglerade i lagen.

Om man vill få till stånd en rimlig differentiering som tillgodoser kravet att enligt VSL straffbara gärningar inte skall medföra en för laglydnadens upprätthållande alltför svag reaktion, när den administrativa sanktionen träder i stället för det judiciella förfarandet, och som tillika ger en väsentligt mildare påföljd vid andra fel eller bristfälligheter än straffbarhetsfallen, synes i första hand böra övervägas en regel, som innebär att tulltillägget sätts ner till hälften av vad som annars skulle utgå, när den omständighet som föranleder tillägg kan antas ha tillkommit utan att vare sig uppsåt eller grov oaktsamhet förelegat. I VSL:s straffbarhetsfall skulle tulltillägget då sättas till det belopp som motsvarar de avgifter som undandragits eller kunnat undandras genom gärningen. Denna nivå motsvarar det förslag om uttagande av dubbel tull m. m., som GTS i sitt yttrande över departementspromemorian med förslag till TL (prop. 1972:110 s. 125 ff.) lade fram för resandetrafikens del beträffande ringa varusmuggling av rusdrycker och tobaksvaror.

Det kan givetvis vara svårt att avgöra var gränsen går mellan grov vårdslöshet och "vanlig" vårdslöshet vid gärningar, som bör föranleda tulltillägg. Likaså kan hävdas att prövningen av vad som krävs för uppsåt i olika former vållar svårigheter. Om man hyser betänkligheter mot att i den administrativa processen dra in problematiken om uppsåt och grov oaktsamhet, anser utredningen att man bör överväga en enklare variant av den eftersträfvade differentieringen, som ändå kan anses tillgodose det väsentliga syftet med den föreslagna uppdelningen i tulltillägg på 100 och 50 %. Det för utredningen viktiga med det 100-procentiga tillägget är att avsiktliga undandra-

ganden skall mötas med erforderlig reaktion, en reaktion som inte gärna kan vara lägre än den vinst som gärningsmannen avsett att göra. Däremot kan det inte anses vara avgörande för sanktionssystemets funktion, om tulltillägget skulle stanna vid 50 % vid sådana enligt VSL straffbara gärningar som begåtts av grov vårdslöshet eller med annat än direkt uppsåt. Det bör påpekas att det vid sådan ringa varusmuggling, som består i underlåtenhet att för tullverket ge tillkänna införsel av avgiftsbelagd vara (eller försök därtill) oftast torde vara uppenbart att avsikt att undandra tull eller annan avgift förelegat. Denna form av ringa varusmuggling torde sålunda i stort sett drabbas av den högre procentsatsen. Utredningen förordrar att avgränsningen mellan det 100-procentiga och det 50-procentiga tulltillägget får ske enligt en regel, som innebär att tillägget då det kan antas att avsikt att undandra tull eller avgift inte har förelegat utgår med hälften av vad som annars skulle utgå. Genom en sådan regel kommer under det 50-procentiga tulltillägget att falla även en hel del gärningar som är straffbara enligt VSL. Detta får emellertid enligt utredningens mening accepteras med hänsyn till fördelarna av att ha en lättillämplig regel för avskiljande av de fall där det högre tulltillägget är påkallat.

Avvägningen av storleken på det föreslagna tulltillägget har som framgår av det föregående varit ett för utredningen ganska vanskligt problem med hänsyn till de olika synpunkter som krävt beaktande. I förhållande till nivån för den inrikes varubeskattningen synes de föreslagna procentsatserna kanske höga, även om det i och för sig får anses motiverat att de överstiger de 20 % som gäller i fråga om mervärde- och punktskatterna. De är mer jämförliga med nivån för skattetilleggen vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. I förhållande till de nuvarande reaktionerna vid den varusmuggling, där de föreslagna tulltilläggen genom avkriminaliseringen är avsedda att i stor utsträckning ersätta den judiciella sanktionen i dess helhet, ligger tulltilläggen avsevärt i underkant. Om jämförelser slutligen görs med de administrativa sanktioner, som tillämpas vid tullundandraganden i våra nordiska grannländer och inom dessa vunnit viss hävd, framstår de svenska procentsatserna som relativt modesta. Jämförelser är delvis osäkra i den mån tullmyndighet enligt bestämmelserna äger att med hänsyn till omständigheterna jämka eller efterge föreskrivna procentuella tillägg. Det för vår del föreslagna tulltillägget torde för resandetrafikens del komma att slå ganska lika med det i Finland gällande systemet att lägga på dubbel avgift i fall då den resande medvetet försummat sin anmälningsskyldighet men bli mildare än det finska vid grov oaktsamhet och strängare vid oaktsamhet av lägre grad. Det 200-procentiga bötesstraff som enligt fast praxis tillämpas i Danmark framstår som betydligt strängare än det här föreslagna tulltillägget.

De föreslagna reglerna om tulltillägg bör tillämpas i fråga om tullar samt skatter och avgifter som fastställs och uppbärs i den ordning som gäller för tull. I detta sammanhang kan erinras om att det s. k. moderna punktskattesystemet, som tillämpas i fråga om flertalet punktskatter (bensinskatt, energiskatt, särskild varuskatt, utjämningskatt, dryckesförpackningsavgift, tobaksskatt och omsättningsskatt på motorfordon), medför att huvudparten av den punktskattebelagda importen inte kommer att beröras av tulltillägg. Detta system innebär nämligen att skattskyldigheten för importörer som

är registrerade hos RSV uppkommer först när den skattebelagda varan omsätts eller förbrukas inom landet och grundas på deklARATIONER som de skattskyldiga avlämnar till RSV. Vid oegentligheter i redovisningen av punktskatt från de registrerade näringsidkarnas sida kommer det för den inrikes varubeskattningen gällande skattetillägget att liksom hittills tillämpas. Tulltillägg skall däremot komma ifråga vid de icke registrerade importörernas införsel samt vid införsel av sådana punktskattebelagda varor, där uppbörden genomgående ombesörjs av tullverket (malt- och läskedrycksskatter, reklamskatt och chokladutjämningsavgift). Att två olika sanktionssystem kan gälla för en och samma punktskatt, beroende på importörens ställning, innefattar förstås en viss ojämnhet men medför i och för sig inga svårigheter vid tillämpningen, eftersom uppbörden av skatten är uppdelad mellan RSV och tullverket. Nämda ojämnhet bör kunna tolereras lika väl som det förhållandet att skattetillägg hittills har kunnat läggas på de registrerade importörerna, trots att de smärre och oregistrerade importörernas införsel inte har drabbats av tillägg utan behandlats som andra tullundandraganden. För de registrerade importörerna torde risken att vid oegentligheter mista de fördelar som registreringen innefattar vara betydligt allvarligare än den risk för ekonomisk repression som ligger i det 20-procentiga skattetillägget.

5.2.9 Beslutande myndighet

För att främja intresset av en enhetlig och riktig tillämpning av bestämmelserna om tulltillägg kunde det vara lämpligt att frågor om tulltillägg handlades av de regionala tullmyndigheterna. Dessa är fyra tulldirektioner, var och en ansvarig för verksamheten i en tullregion, och tre gränstullkammare, var och en i ledningen för ett gränstulldistrikt. Mot en sådan lösning talar emellertid flera skäl. Redan det stora antal ärenden som de regionala myndigheterna skulle få att handlägga – totala antalet tulltaxeringsärenden är omkring två miljoner om året – inger starka farhågor för att förfarandet skulle bli alltför tungrott, om det fördes över till annan myndighet än den som i allmänhet handhar förtullningen. Det bör därför övervägas om inte en ordning som innebär att tulltilläggsfrågorna handläggs av de lokala tullmyndigheterna är lämpligare och kan ge tillfredsställande garantier för en från likformighets- och rättssäkerhetssynpunkter ändamålsenlig handläggning.

För annan verksamhet än kustbevakning är tullregionerna indelade i tulldistrikt. Sammanlagt finns 19 sådana distrikt, vilka står under ledning av distriktstullkammare. Därutöver finns 20 tullkammare samt tullstationer och tullexpeditioner. Vara anges till förtullning hos tullanstalt, som är den gemensamma benämningen för distriktstullkammare, gränstullkammare, tullkammare, tullstation och tullexpedition (samt tullavdelning på tullplats där annan tullanstalt saknas). Tullanstalten fastställer tull och annan införselavgift för varan. Hemtagare är skyldig att ange vara till förtullning hos kontrolltullanstalten (se avsnitt 2.3.2), som i regel är tullanstalten i hans hemort. Annan än hemtagen vara anges till förtullning hos tullanstalten på den ort där varan befinner sig när förtullning skall ske.

Praktiska skäl talar enligt utredningens mening för att frågor om tulltillägg handläggs av samma tullmyndighet som utför tulltaxeringen, alltså den

tullanstalt där varan angetts till förtullning. Denna myndighet känner bäst till de omständigheter som legat till grund för tulltaxeringsbeslutet och där förvaras kopior av de deklarationer och övriga uppgifter som lämnats till ledning för förtullningen. Det torde också vara av betydelse för sanktions-systemets effektivitet att beslut om tulltillägg kan meddelas i nära anslutning till tulltaxeringsbeslutet. Likartade synpunkter kan läggas på sådana fall då vara inte har angetts till förtullning och bör föranleda att frågor om tulltillägg då prövas av den tullmyndighet, hos vilken varan borde ha angetts till förtullning. I regel torde det bli den tullmyndighet inom vars verksamhetsområde upptäckten sker.

Att lägga prövningen av tulltilläggsfrågor hos lokal tullmyndighet kan enligt utredningens mening inte innebära någon fara från rättssäkerhets-synpunkt. De befattningshavare som avses komma att handha prövningen saknar visserligen i regel allmän juridisk kompetens, men detta förhållande torde i erforderlig grad uppvägas av den omfattande internutbildning som förekommer inom tullverket och tjänstemännens betydande vana vid rätts-tillämpning. Det sagda gäller i särskilt hög grad cheferna för gräns- och distriktstullkamrarna samt tullkamrarna – tullförvaltarna – och även de be-fattningshavare vid dessa myndigheter som utför tulltaxeringen. Tulltjän-stemännens förtrogenhet med rättstillämpning hänger samman med an-vändningen av det omfattande författningskomplex som reglerar varuförseln till och från riket. Det kan också erinras om att tullförvaltarna fungerar som förundersökningsledare och åklagare i tullmål enligt 13 resp. 24 § VSL. De nyss nämnda tullmyndigheterna prövar i egenskap av kontrolltullan-stalter för hemtagare även frågor om förseningsavgift och kan förelägga vite enligt 42 § TL.

Det kan anmärkas att i regeringens proposition (1975:87) om riktlinjer för ändrad skatteadministration och taxering i första instans m. m. föreslås bl. a. att frågor om skattetillägg och förseningsavgift på inkomstskatteom-rådet framdeles skall föras över från lokal skattemyndighet till förstärkta taxeringsnämnder. Den antydda ordningen att lägga prövningen av frågor om tulltillägg hos lokal tullmyndighet överensstämmer i sak med detta förslag.

Utredningen föreslår sålunda att frågor om tulltillägg skall handläggas av de lokala tullmyndigheterna. Det får genom föreskrifter i administrativ ordning bestämmas vilka befattningshavare som skall anförtros uppgiften. Utredningen vill dock framhålla vikten av att ärendena inte fördelas på allt för många händer utan hålls samman hos ett begränsat antal befatt-ningshavare, som har tillräcklig erfarenhet. Vid tullstation eller tulllexpe-dition bör handläggas endast sådana ärenden som hänger samman med vad som upptäcks i samband med den ordinära resandetrafiken. Uppkommer i annat fall fråga om tulltillägg vid sådan tullanstalt, bör frågan hänskjutas till närmast överordnade myndighet (gränstullkammare, distriktstullkam-mare eller tullkammare) för avgörande.

Det bör ankomma på GTS att meddela närmare bestämmelser om be-hörigheten att pröva frågor om tulltillägg och att genom anvisningar för och kontroll av tillämpningen verka för enhetlighet och likformighet.

5.2.10 Tull och tulltillägg i förhållande till förverkande

Såsom närmare framgår av avsnittet om förverkande under 5.3.6, har utredningen stannat vid att bestämmelser om förverkande bör finnas kvar i den reviderade VSL och tillämpas såväl vid smugglingsbrott, som innefattar överträdelse av import- eller exportförbud eller av villkor för import eller export, som vid brott, som avser undandragande av tull och annan införselavgift. Vid undandragandebrotten kommer emellertid enligt förslaget utnyttjandet av förverkande att reduceras till en bråkdel av det nuvarande antalet förverkandefall genom den föreslagna avkriminaliseringen av ringa smugglingsbrott i samband med införandet av tulltillägg. Avkriminaliseringen genomförs genom en regel att åtal eller talan om förverkande på grund av sådant brott får väckas endast om särskilda skäl föreligger. Kategorin ringa brott avses få en betydligt vidare omfattning än hittills enligt 2 § VSL, dels genom att även undandragande genom oriktig uppgift eller annat vilseledande skall kunna hänföras till ringa brott, dels och framför allt genom att det nuvarande straffet penningböter om högst 500 kr. byts ut mot dagsböter (för varusmuggling av normal svårhetsgrad föreslås ett straffminimum om 60 dagsböter). Vid denna kategori undandragandebrott, där åtal sålunda normalt inte skall väckas, avses tulltillägget utgöra tillräcklig reaktion. I dessa fall kommer frågan om förverkande inte upp.

Talan om förverkande blir sålunda enligt förslaget aktuell i huvudsak vid varusmuggling av normal svårhetsgrad och vid grovt brott. Spörsmålet är då vilken ordningen för påföring av tulltillägg bör vara när undandragandebrott blir föremål för beivran genom judiciellt förfarande och smuggelgodset helt eller delvis förverkas. Spörsmålet har ett visst samband med frågan i vad mån tull och andra införselavgifter skall utgå vid förverkande, eftersom tulltillägget är knutet till de införselavgifter som undandragits. Frågan om tullbehandlingen i samband med förverkande, som under senare tid vållat en del huvudbry i praxis, skall därför först beröras.

Inga direkta föreskrifter finns om uttagande av tull, när varan eller dess värde helt förverkas. Det torde ha ansetts naturligt, att tull inte skall betalas till statsverket för en vara, som statsverket i judiciell ordning tar hand om som förbruten. I enlighet härmed har tull regelmässigt inte tagits ut för vara beträffande vilken fråga om smugglingsbrott uppkommit. Kommer fråga om åtal och förverkande upp sedan tull påförts och betalats, återbetalas den erlagda tullen om förverkande sker. Den angivna principen kan sägas indirekt ha kommit till uttryck i ett uttalande av departementschefen vid tillkomsten av VSL angående bestämmande av det värde som skall läggas till grund för förverkande när godset inte finns i behåll (prop. 1960:115 s. 74 f.). Enligt departementschefen torde värdet böra avse marknadsvärdet, vilket i fråga om sprit- och tobaksvaror innebär att utförsäljningspriset i den legala handeln inom landet skall läggas till grund för bestämmande av värdet. I utförsäljningspriset måste givetvis anses ingå tullar och andra införselavgifter (liksom inrikes skatter och avgifter samt vinstpålägg).

Vad därefter beträffar de fall där förverkande helt eftergetts har tidigare inte ansetts råda någon tvekan om att tull och andra införselavgifter skall tas ut för varan. Till stöd för denna uppfattning kan åberopas 25 § VSL, där det föreskrivs att om beslag på utländskt oförtullat gods hävs, skall

egendomen eller, om denna redan försålts, köpeskillingen överlämnas till tullmyndigheten för behörig redovisning. Den redovisning som avses måste rimligen vara påföring av införselavgifter i vanlig ordning och eventuellt uttagande av dessa ur köpeskillingen för varan. Den nu berörda situationen behandlades i det betänkande som låg till grund för VSL (SOU 1959:24). Där uttalades (s. 324) att om beslaget hävdades, egendomen i tullhänseende skulle behandlas på samma sätt som gällde beträffande till riket i vanlig ordning inkommet gods. I förekommande fall skulle föreskrivna tullavgifter tas ut innan godset lämnades ut. Praxis inom tullverket har sålunda varit att tull och andra införselavgifter tagits ut i vanlig ordning, när förverkande helt har eftergetts (jfr GTS:s cirkulär 1960-12-02, 25 § tredje stycket).

I en dom av kammarrätten i Stockholm den 2 juli 1973 (avd. 5, mål nr 4442-1972) har emellertid intagits en annan ståndpunkt. I domen uttalade kammarrätten att det av tingsrättens dom i brottmålet framgick att den ifrågavarande egendomen – en bil – varit föremål för varusmuggling och att tingsrätten ansett att den i brottmålet av åklagaren yrkade förverkandepåföljden borde helt efterges. Vid sådant förhållande kunde den som infört bilen hit enligt kammarrätten inte anses pliktig att erlægga på bilen belöpande tull och skatt. Kammarrättens dom är svårförklarlig och det finns enligt utredningens mening inte anledning att i detta sammanhang spekulera i de bakomliggande motiven. Utredningen vill dock för sin del hävda att domen (som tillkom vid en tidpunkt då det i tullverket inte fanns allmänt ombud som kunde föra målet till regeringsrätten) inte kan föranleda en ändring av hittills gällande rättstillämpning. Den tidigare redovisade tolkningen av 25 § VSL bör alltså ligga fast. Det kan för övrigt anmärkas att kammarrättens ståndpunkt inte bara strider mot ordalagen i 25 § och bakomliggande motiv utan även i materiellt hänseende kan leda till stötande resultat. Den som gjort sig skyldig till varusmuggling skulle nämligen vid efterskönt förverkande komma billigare undan än den som i vanlig ordning uppgett införseln för tullverket.

När förverkandet eftergetts till viss del, har vägledning för tull- och avgiftsfrågans bedömning söks i lagtext och motiv. Enligt 22 § andra stycket VSL skall om förklaring som sägs i 12 § meddelats – alltså ett partiellt värdeförverkande av egendom som finns i behåll – egendomen återställas, om ersättningsbelopp som avses i 12 § erläggs inom två månader efter det saken slutligt avgjorts. I annat fall får egendomen för ersättningsbeloppets uttagande försäljas i den ordning som gäller för förverkad egendom. Egendomen skall alltså återställas så snart ersättningsbeloppet erlagts och inte, såsom när förverkandet eftergetts helt, överlämnas till tullmyndigheten för redovisning. I specialmotiveringen till 12 § framhöll departementschefen (prop. 1960:115 s. 122), att den penningssumma som skulle erläggas för utfående av egendomen från tullverket lämpligen borde anges i domen. Om meningen hade varit att även införselavgift skulle erläggas till tullverket borde detta rimligen ha nämnts i sammanhanget. Stadgandet har tolkats så att när förverkande skett till viss del av egendom eller egendoms värde

tull- och andra införselavgifter därutöver inte kan tas ut.¹

Den logiska konsekvensen av den här nämnda tolkningen borde vara att de allmänna domstolarna skulle se till att ett partiellt värdeförverkande alltid täckte de införselavgifter som skulle ha utgått för varan. Smugglaren sätts annars i ett bättre läge än den som i behörig ordning anger vara till förtullning. Det torde dock vara klart att denna synpunkt i praxis inte alltid har beaktats av domstolarna.

GTS har vid två tillfällen berört den nu aktuella frågan. I sitt yttrande över tullagstiftningskommitténs betänkande anförde styrelsen, att tull och andra införselavgifter borde utgå för den del av smuggelgodset som inte blivit föremål för sak- eller värdeförverkande (prop. 1972:110 s. 65 o. 66). I yttrandet över tullagstiftningssakkunnigas betänkande återkom styrelsen till frågan och anförde, att det var påkallat med en lagregel som förhindrade värdeförverkande som till beloppet understeg de avgifter som skulle ha utgått om varan införts legalt.

Frågan om tull och annan införselavgift bör utgå och tulltillägg påföras för varor som helt eller delvis förklaras förverkade bör enligt utredningens mening lösas genom en klar och entydig bestämmelse i TL. Vid utformningen av bestämmelsen bör, såsom GTS antytt, eftersträvas likställighet i tullbeläggningsen av varor som förtullas i vanlig ordning och varor som blir föremål för partiellt förverkande. I sistnämnda fall bör införselavgifter utgå för den del av varan eller dess värde som inte förverkas. Regeln i TL bör lämpligen formuleras negativt och således fastslå att om och i den mån vara förklaras förverkad, tull och annan införselavgift inte skall utgå för varan. Därav framgår motsättningsvis att tull och avgiftsbeläggning skall ske i samma mån som förverkande har eftergetts. Om förverkande helt efterges skall tull och andra införselavgifter tas ut som om varan införts i vanlig ordning.

Vad gäller tulltillägg i relation till förverkande förordar utredningen att sådant tillägg skall utgå enligt samma principer som föreslagits gälla för påföring av tull och annan införselavgift. Den författningsmässiga regleringen av denna fråga kan lämpligen ske i anslutning till den föreslagna bestämmelsen att tull och annan införselavgift för vara inte skall utgå i den mån varan förklaras förverkad.

Hur den tekniska samordningen mellan å ena sidan tullverkets beslut om tull m. m. och tulltillägg och å andra sidan rättens beslut om förverkande skall lösas kan diskuteras. Påförs inte tull och tulltillägg omedelbart och oberoende av den judiciella prövningen, får tillägget påföras senare i den mån förfarandet inte leder fram till förverkande. Har å andra sidan tull och tulltillägg påförts när förverkande beslutas, måste i enlighet med den princip utredningen föreslagit beslutet om införselavgifter och tillägg helt eller delvis undanröjas. Det förefaller utredningen lämpligast att påföring av tull och tulltillägg alltid sker, om förutsättningar härför föreligger, och

¹ Se regeringsrättens årsbok 1966 ref. 25. En person A hade dömts av allmän domstol för det han, utan att erlagga föreskrivna avgifter (jordbruksavgift och allmän varuskatt; varan var tullfri) tagit ut och försålt varor från provianteringsfrilager. Viss del av varornas värde hade förklarats förverkad. Regeringsrätten uttalade att A vid sådant förhållande inte kunde anses skyldig att utöver det förverkade beloppet erlagga på godset belöpande jordbruksavgift och allmän varuskatt.

att det skall åligga tullmyndigheten att ex officio vidta den ändring i beslutet om tull och tulltillägg som ett senare beslut om förverkande kan föranleda. En sådan ordning har den fördelen med sig att domstolen vid ställningstagandet i förverkandefrågan får klart för sig hur stor den ekonomiska sanktionen genom tulltillägget blir i fall förverkandet helt efterges.

5.3 Det straffrättsliga sanktionssystemet

5.3.1 *Smugglingsbrottens systematiska placering*

I utredningens direktiv har uttalats att det kan finnas anledning att överväga VSL:s tillämpningsområde, bl. a. i förhållande till SkBL:s. Därmed torde väsentligen avses spörsmålet om en uppdelning bör ske av de båda brottskategorierna i VSL, undandragandebrott och brott mot import- och exportförbud, och om den förra gruppen brott bör inarbetas i och behandlas enhetligt tillsammans med de i SkBL upptagna undandragandebrotten. I 1 § SkBL, där det görs en uppräknig av de skatter på vilka lagen är tillämplig, anges i sista stycket att lagen ej tillämpas, om angiven skatt eller avgift fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull. SkBL eller VSL kan således vara tillämplig i fråga om undandraganden av samma slags konsumtionsskatter beroende på om skatten utgår i samband med den inrikes varubeskattningen eller den fastställs och uppbärs av tullverket i den för tull gällande ordningen. Flertalet punktskatter fastställs och uppbärs i fråga om den dominerande delen av importen av RSV enligt det moderna s. k. punktskattesystemets principer. Härav följer att SkBL är tillämplig när det gäller undandragande av punktskatt i fråga om denna del av importen och VSL beträffande återstoden.

Det kan naturligtvis ifrågasättas om den allmänna lagtekniska uppspaltningen mellan VSL och SkBL är lämplig. Frågan får bedömas med beaktande av både de likheter och de olikheter som finns mellan formerna för fastställelse av införselavgifter på tullområdet och av skatter på inrikesområdet och mellan bl. a. kontrollmöjligheterna på de båda områdena. Av stor betydelse är självfallet också de för- eller nackdelar från praktisk tillämpnings synpunkt, som skulle vara förenade med en samordning av de båda slagen undandragandebrott i SkBL och med den därav följande klyvningen mellan de i VSL nu reglerade huvudbrottsgrupperna, som båda avser varutrafiken över rikets gränser.

Övervägandena beträffande VSL:s tillämpningsområde bör enligt utredningens mening lämpligen göras mot bakgrund av tidigare uttalanden om en reglering i skattestrafflagstiftningen av undandraganden i samband med in- eller utförsel. Eftersom den enhetliga behandlingen i en lag av all slags olovlig införsel eller utförsel av varor, oavsett om det gällde undandragande eller överträdelse av förbud, var en nyhet för VSL, finns det också anledning att beröra den reglering som tidigare gällde på området och motiven för sammanföringen i VSL.

Uttalanden i förarbetena till skattestrafflagen (1943:313)

Vid skattestrafflagens tillkomst utgick man från att lagen skulle omfatta alla defraudationsbrott, som inte av särskilda skäl borde lämnas utanför. Sådana skäl ansågs föreligga i fråga om brott mot tullförfattningarna. Enligt de sakkunniga (SOU 1942:31) avsåg straffbestämmelserna i tullagstiftningen inte bara att utgöra en reaktion mot undandragande av tull eller skatt utan också att tjäna andra syften. Bestämmelserna kunde därför under inga förhållanden upphävas. Därtill kom att de kvalifikationsfall som förekom i tullförfattningarna var så speciella att de inte lämpligen kunde flyttas över till en allmän lag. Alternativet att uppta huvudbrottet i skattestrafflagen och kvalifikationsfallen i andra författningar var enligt de sakkunniga inte tilltalande (betänkandet s. 97). Lagrådet erinrade att bland de gärningar som straffbelades i tullförfattningar och andra därmed jämförbara författningar även fanns gärningar som begreppsenligt var att anse som deklaraionsbrott i förslagets mening. De hade emellertid trots detta inte ansetts böra falla under lagen, och straffbestämmelserna hade därför lämnats orubbade i de särskilda författningarna. Eftersom dessa författningar bildade ett i och för sig slutet rättsområde och en utbrytning av straffbestämmelserna åtminstone inte då syntes kunna komma i fråga, måste även enligt lagrådets mening deklaraionsbrott avseende tull-, import- och licensavgifter lämnas utanför skattestrafflagen (prop. 1943:140 s. 112).

Gällande ordning före VSL:s ikraftträdande

Bestämmelser om straff för olovlig import och export av varor fanns tidigare i fyra centrala författningar (varuinförsellagen, spritinförsellagen, importförbudskungörelsen och varuutförsellagen) och i ett stort antal specialförfattningar av mycket skiftande natur. Vilsledande förfaranden i samband med tullbehandling av vara i syfte att undandra tull eller avgift var föremål för särskild reglering i 4 § 1 mom. varuinförsellagen. Enligt detta lagrum bestraffades såväl faktiska vilsledande åtgärder med varan som oriktiga uppgifter, ägnade att bibringa tulltjänstemannen en felaktig föreställning angående varans behandling i tullhänseende. Var vilsledandet straffbart enligt strafflagen skulle vad där föreskrevs tillämpas, och i annat fall skulle förfarandet bestraffas lika med olovlig varuinförsel. Hänvisningen till strafflagen medförde, att vilsledande förfaranden i betydande omfattning bestraffades som bedrägeri eller försök till sådant brott. Enligt importförbudskungörelsen och flera speciella importförfattningar liksom enligt varuutförsellagen hänfördes vilsledande förfaranden under huvudstadgandet i resp. författning. Enligt vissa skatteförfattningar, där i samband med införsel skulle avlämnas deklaraion, bestraffades oriktiga uppgifter i deklaraionen enligt skattestrafflagen. Flera av de speciella författningarna innehöll dock inga särskilda bestämmelser om vilsledande förfaranden.

Lagstiftningen utsattes för kritik av första lagutskottet i dess utlåtande (nr 37) till 1949 års riksdag med anledning av proposition med förslag till ny lag om straff för olovlig varuutförsel. Utskottet konstaterade, att den gällande lagstiftningen var synnerligen svåröverskådlig. De grundläggande författningarna hade tillkommit vid olika tidpunkter och var uppbyggda

efter skilda principer. Ny lagstiftning borde därför komma till stånd. Denna borde vara uppbyggd efter enhetliga synpunkter och med beaktande av de erfarenheter domstolarna gjort i den dittillsvarande rättstillämpningen. Utskottet föreslog utredning härom och uttalade:

Vid den av utskottet nu förordade utredningen kan måhända visa sig möjligt att samla alla erforderliga stadganden om straff för överträdelse mot olika import- och exportbestämmelser inom en och samma lag som i så fall skulle innehålla endast straffbestämmelserna jämte nödvändiga straffprocessuella regler. De materiella reglerna rörande införsel till och utförsel från riket av gods, vilka bestämmelser skulle straffsanktioneras genom ifrågavarande lag, finge utfärdas i annan ordning.

Sedan riksdagen hos Kungl. Maj:t hemställt om den utredning utskottet föreslagit tillsattes 1956 års varusmugglingsutredning. I direktiven till denna utredning anfördes bl. a. att utredningen borde få den av riksdagen angivna omfattningen och syfta till ett nytt enhetligt regelsystem. De synpunkter, som första lagutskottet anförde rörande principerna för lagstiftningen och de konkreta spörsmål, som fordrade en lösning, borde få tjäna som utgångspunkt vid arbetets bedrivande.

Uttalanden i förarbetena till VSL

VSL:s tillämpningsområde fastställdes i enlighet med förslag av 1956 års varusmugglingsutredning. Beträffande straffbestämmelsernas utformning anförde utredningen (SOU 1959:24 s. 157) att det var en tänkbar lösning att behandla defraudationsbrotten och brotten mot import- eller exportförbud var för sig. En sådan uppdelning skulle dock enligt utredningen innebära, att man skilde på gärningar, som i yttre hänseende var med varandra helt överensstämmande. Underlåtenhet att anmäla en vara till tullbehandling eller ett vilseledande i samband med tullbehandlingen kunde sålunda i ett fall föranleda att tull eller avgift undandros statsverket och i ett annat att varan infördes i strid mot förbud. Dessutom ansågs gärningarna ha det gemensamt, att de innebar kränkning av ett statligt intresse, förbundet med en varas in- eller utförsel, och det torde understundom bero på mera tillfälliga omständigheter, om man valt tull- eller importreglering för att tillgodose ett visst näringspolitiskt intresse. Utredningen ansåg därför den naturligaste lösningen vara, att de viktigaste av de förfaranden, som föranleder att tull eller annan liknande avgift undandras statsverket eller att in- eller utförsel sker i strid mot förbud, sammanfördes under ett gemensamt brottsbegrepp.

I anslutning till ståndpunkten att till varusmuggling borde hänföras även vilseledande förfaranden beträffande tull och avgifter – sådant vilseledande hade tidigare bestraffats som bedrägeri eller skattebrott – lämnade utredningen (s. 163 ff.) en utförlig redogörelse för doktrinen ställning till frågan om förhållandet mellan defraudationsbrotten och bedrägeribrotten enligt strafflagen samt för vad som härutinnan förekom i samband med skattestrafflagens tillkomst. Utredningen fann övervägande skäl tala för att tulldefraudationerna helt uteslöts från bedrägeribestämmelsernas tillämpningsområde. Inte heller borde det komma i fråga att införa tulldefraudationerna under skattestrafflagens tillämpningsområde. I fråga om gränsdragningen mellan underlåtet tillkännagivande av godset och vilseledande förfarande

anförde utredningen (s. 159), att det i vissa fall kunde framstå som tveksamt till vilken typ gärningen skulle hänföras. Med den föreslagna straffbestämelsen kom dock frågan att sakna praktisk betydelse, eftersom brottet i vilket fall som helst var att bedöma som varusmuggling.

Utredningens förslag att den nya lagstiftningen skulle omfatta i princip alla slag av olovlig in- och utförsel av varor föranledde ingen erinran vid remissbehandlingen (prop. 1960:115 s. 51 ff.), och departementschefen anslöt sig till utredningens mening i detta avseende (s. 57).

Utredningens förslag till utformning av det centrala brottsbegreppet tillstyrktes av de flesta remissinstanser. GTS anförde dock (s. 56), att det mötte starka betänkligheter mot att undanta tullbedrägeri från allmänna strafflagens tillämpning, i varje fall i fråga om grövre former av brottet. Det skulle enligt styrelsen innebära en brytning med den hävdvunna rättsåskådningen. Riksåklagarämbetet fann däremot (s. 55), att utredningens förslag från praktiska och systematiska synpunkter innebar betydande fördelar i förhållande till den gällande ordningen. I framtiden kunde det emellertid vara anledning att i ett vidare sammanhang överväga att sammanföra defraudationsbrott av olika slag till en särskild brottstyp i strafflagens bedrägerikapitel.

Departementschefen betonade de av utredningen anförda skälen, att en uppdelning av tulldefraudationsbrotten och de brott som innebar överträdelser av import- eller exportförbud skulle innebära att man gjorde åtskillnad mellan handlingar som i yttre hänseende var helt identiska. Departementschefen fann inga betänkligheter möta mot att underkasta de olika gärningstyperna en enhetlig straffrättslig reglering (s. 58).

Uttalanden i förarbetena till SkBL

I direktiven till skattestraftlagutredningen uttalade departementschefen att en mera enhetlig strafflagstiftning i vissa avseenden kunde böra övervägas och att vissa i specialförfattningar intagna bestämmelser om straff och särskild rättsverkan kanske kunde upphävas och ersättas av en allmän reglering i ämnet. Man fick dock sannolikt räkna med att speciella sådana bestämmelser i viss utsträckning alltjämt borde ifrågakomma, t. ex. beträffande sådana brott som reglerades i VSL.

Skattestraftlagutredningen föreslog (betänkandet Skattebrotten, SOU 1969:42, s. 155), att undandragande av tull och andra avgifter, som tas ut i samband med import eller export, skulle falla utanför SkBL:s tillämpningsområde. Som skäl angavs att det i direktiven torde ha förutsatts, att smugglingslagstiftningen inte skulle omprövas av utredningen. Utredningen hänvisade också till att tullområdet var föremål för översyn av tullagstiftningskommittén. Enligt utredningens mening borde det inte behöva uppkomma några nämnvärda praktiska olägenheter av att olikartade påföljder på grund av utredningens ställningstagande kom att inträda för skattebrott beroende på om de begåtts i samband med införsel till riket eller i annat sammanhang, även om detta i princip inte var tillfredsställande.

Vid remissbehandlingen av betänkandet framhöll GTS (prop. 1971:10 s. 172), att ändringarna i tulltaxeringsförfarandet medfört att detta till sin karaktär närmast sig förfarandet vid inrikes varubeskattning. Anledning kunde

därför föreligga att utesluta vilseledande vid tullbehandling från VSL och låta det falla under SkBL. Härigenom skulle man undgå, att brott avseende samma skatt föll under olika straffbestämmelser beroende på om det gällde import eller inrikes beskattning. Mot en överföring av vilseledande vid tullbehandling till SkBL talade dock bl. a. önskvärldheten av att behandla alla brott mot bestämmelser om in- och utförsel av varor i en och samma författning och svårigheten att åstadkomma en klar gränsdragning mellan å ena sidan vilseledande vid tullbehandling och å andra sidan varusmuggling i egentlig bemärkelse. Enligt styrelsens uppfattning vägde dessa skäl tungt, och styrelsen anslöt sig därför till utredningens ståndpunkt att någon ändring inte borde göras i fråga om VSL:s tillämpningsområde.

Vid tillkomsten av SkBL övervägdes även frågan om de centrala skattebrotten borde inarbetas i BrB (jfr prop. 1971:10 s. 141 f., 171 och 223 f.). En sådan placering ansågs från vissa synpunkter vara lämplig för att markera brottens allvarliga karaktär. Departementschefen förklarade, att han skulle finna det principiellt mycket tilltalande, om den allmänna straffrätten fick omfatta även skattebrotten. Man kunde emellertid inte bortse från de svårigheter som skulle uppstå därigenom, bl. a. samordningen av sanktionerna på skatte- och tullområdena. Vidare borde beaktas vissa speciella förhållanden på skattebrottens område, som otvivelaktigt gjorde det systematiskt besvärligt att inordna dem i BrB utan att dela upp dem på flera kapitel. Skattebrotten borde därför även i fortsättningen tills vidare behandlas inom specialstraffrätten.

Uttalanden i förarbetena till TL

Tullagstiftningskommittén (betänkandet Tullproceduren vid import, stencil Fi 1970:4) ansåg, att någon ändring i VSL:s tillämpningsområde inte borde göras (s. 140). Till stöd för denna ståndpunkt anförde kommittén ungefär samma synpunkter som GTS hade åberopat i yttrandet över skattestrafflagutredningens betänkande. Skulle olikheterna mellan VSL och den allmänna skattestraffrätten i vad avsåg brottspåföljder visa sig medföra allvarliga olägenheter sedan ett nytt tullförfarande hade prövats, borde frågan enligt kommittén utredas närmare.

I departementspromemorian (Ds Fi 1972:4) med förslag till tullag m. m. föreslogs ingen ändring i fråga om VSL:s och SkBL:s tillämpningsområden (s. 9). Däremot föreslogs en skärpning av straffsatserna i VSL till en nivå motsvarande SkBL:s straffsatser.

I propositionen (1972:110) med förslag till tullag m. m. som byggde på nyss nämnda betänkande och departementspromemoria anförde departementschefen (s. 130), att reformerna av tullproceduren, främst införandet av ett deklarationssystem, ytterligare aktualiserade tanken på att bestämmelserna i VSL närmare skulle anpassas till SkBL och att också ett administrativt sanktionssystem var värt att övervägas. Till dessa uttalanden har utredningens direktiv anknutit.

Utredningen

De skäl som har ansetts tala för att skattebrotten borde föras in i BrB – bl. a. att brottens allvarliga karaktär bättre skulle markeras – kan enligt utredningens mening i och för sig motivera att även smugglingsbrotten behandlas i balken. Detsamma gäller emellertid andra allvarliga brott som f. n. regleras i specialstraffrätten, t. ex. narkotikabrotten. Frågan om skatte- och smugglingsbrotten bör ha sin plats i BrB eller hänföras till specialstraffrätten anser utredningen böra avgöras i ett större sammanhang, då det från principiella och praktiska synpunkter övervägs, hur gränsdragningen mellan den allmänna straffrätten och specialstraffrätten bör ske. Med hänsyn härtill och vad som förekom vid SkBL:s tillkomst har utredningen inte funnit det vara dess uppgift att närmare pröva frågan om ett överförande av skattebrotten (inkl. smugglingsbrott av defraudationskaraktär) till BrB.

Den ordning som infördes i och med VSL:s ikraftträdande innebar i princip en enhetlig reglering av straffen för in- eller utförsel av varor i strid mot gällande bestämmelser, oavsett om gärningarna innefattar undandragande av tull och andra avgifter eller överträdelse av förbud mot in- eller utförsel. Denna reglering gav otvivelaktigt en avsevärd förbättring i fråga om överskådligheten av rättsområdet och ökade möjligheter till en enkel och rationell tillämpning av bestämmelserna. Efter lagens tillkomst har i olika sammanhang frågan om ett överförande av undandragandebrotten på tullområdet eller vissa av dem till skattestrafflagstiftningen varit uppe till diskussion. Därvid har tanken på en överföring avvisats. Som skäl har främst åberopats de praktiska fördelarna av att brott mot bestämmelser om in- och utförsel av varor regleras i en enda författning och vidare har pekats på svårigheterna att åstadkomma en klar gränsdragning mellan vilseledande i samband med tullbehandling å ena sidan och varusmuggling i egentlig bemärkelse å andra sidan. Mot dessa skäl får vägas vad som talar för att undandragandebrotten på tullområdet överförs till SkBL – och i så fall samtliga former av undandragande, inte bara de som sker genom vilseledande. Förutom likheterna i tull- och beskattningsförfarandena kan framhållas att tull- och andra särskilda införselavgifters betydelse från ekonomisk synpunkt numera är förhållandevis begränsad och kommer att minska ännu mer, medan uppbörden i samband med import av sådana skatter och avgifter som också utgår vid omsättning och hantering inom landet omfattar en stigande andel av tullverkets uppbörd. Särskilt mycket väger därvid mervärdeskatten. Vid en avvägning av dessa skäl mot varandra har utredningen kommit till uppfattningen att fördelarna av att de centrala bestämmelserna rörande överträdelser av bestämmelser om in- och utförsel av varor finns samlade i en enda författning väger lika tungt som skälen för en överflyttning av undandragandebrotten till SkBL. Från principiella och systematiska synpunkter kan med minst lika stort fog hävdas att de olika brottstyperna i samband med varutrafiken över landets gränser bör regleras enhetligt som ett rättsområde för sig som att undandragandebrotten bör regleras i ett sammanhang. Om det förra alternativet väljs bör dock den principen gälla att reaktionssystemen inom skattestrafflagstiftningen och smugglingslagstiftningen skall överensstämma med varandra, i den mån inte särskilda skäl kan åberopas för speciella regleringar i några hänseenden.

Utredningen har i ett visst skede övervägt att lägga fram alternativa förslag till reglering av undandragandebrotten, så att mot varandra skulle ställas å ena sidan en moderniserad varusmugglingslag med samma enhetliga reglering av brotten vid gränstrafiken som nuvarande VSL innehåller och, å andra sidan, dels en skattebrottslag vari undandragandebrotten inom tullområdet inarbetats och dels en separat varusmugglingslag för brotten mot import- och exportförbud och andra regleringar av in- eller utförseln.

Ett inarbetande i SkBL av undandragandebrotten på tullområdet har emellertid visat sig medföra sådana svårigheter att utredningen inte ansett det särskilt praktiskt och meningsfullt att fullfölja arbetet härmed. Om man utgår ifrån att de allmänna brottsbeskrivningarna i den helt nyligen införda skattestrafflagstiftningen skall förbli i huvudsak oförändrade, synes inarbetandet av tullbrotten i SkBL få till följd, antingen att i denna lag måste införas ett icke obetydligt antal specialbestämmelser för tullbrottens del eller också att man får vidta en betydande omläggning av tullkontrollbestämmelserna. Härvid har förutsatts att inarbetningen inte får medföra sådana materiella förändringar i konstruktionen av tullbrotten att effektiviteten i beivrandet av dessa brott avsevärt eftersätts.

Utredningen vill i det följande peka på några av de svårigheter som framträtt vid den ifrågasatta överflyttningen av undandragandebrotten på tullområdet till SkBL.

SkBL:s bestämmelse om huvudbrottet skattebedrägeri i 2 § första stycket är tillämplig endast om oriktig uppgift har lämnats i skriftlig handling som avgetts till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift. Det har varit möjligt att på detta sätt begränsa straffbarheten till de fall då skriftlig handling har lämnats eftersom förfarandet i fråga om skatter och avgifter på inrikesområdet i huvudsak är skriftligt. Muntliga uppgifter förekommer endast som kompletteringar eller förtydliganden av de uppgifter den skatte- eller avgiftsskyldige har lämnat i den deklaration eller grundhandling av annan typ som han författningsenligt har att avge till ledning för skatte- eller avgiftsberäkningen. På tullområdet gäller emellertid i väsentliga delar en annan ordning. Huvudregeln är visserligen att de uppgifter som erfordras till ledning för förtullningen skall lämnas i tulldeklaration eller importanmälan. Resenärer har dock som regel rätt att ange medförda varor till förtullning muntligen. Oriktiga uppgifter i dessa sammanhang skulle således, om undandragandebrotten fördes över till SkBL, inte utan vidare kunna beivras straffrättsligt. Det skulle krävas att det här aktuella rekvisitet i bestämmelsen om skattebedrägeri ändrades, åtminstone såvitt gäller smugglingsbrottet, eller att ett obligatoriskt skriftligt förfarande vid förtullning strikt genomfördes för all trafik. Det senare skulle vara tyngande och medföra betydande nackdelar för resandetrafiken.

Ett annat mera svårlöst problem, som uppkommer vid en överföring av undandragandebrotten till SkBL, möter på grund av utformningen av det passiva skattebedrägeriet i 2 § andra stycket SkBL. Denna bestämmelse kräver i objektivet hänseende bl. a. att någon underlåtit att avge deklaration eller därmed jämförlig handling. Den skulle kunna tillämpas på tullområdet, när någon som är skyldig att till ledning för förtullning avge tulldeklaration eller importanmälan underlåter att ange varan till förtullning. Bestämmelsen kräver emellertid i subjektivt hänseende att gärningsmannens underlåtenhet

skett i avsikt att förskaffa sig en obehörig skattevinst. Kravet på avsikt eller s. k. direkt uppsåt tillkom efter erinran från flera remissinstanser mot skattestrafslagutredningens förslag, vilket krävde endast vanligt uppsåt (jfr prop. 1971:10 s. 177 f. och 231 f.). Departementschefen underströk att bestämmelsen i 2 § andra stycket var avsedd enbart för kvalificerade underlåtenhetsfall (jfr uttalandet om "klara obstruktionsfall av passivitet"). Det torde för de vanliga skattebrottens del inte kunna komma i fråga att nu göra någon ändring härutinnan och vidga kravet på uppsåt att omfatta även indirekt och eventuellt uppsåt. Om kraven på avsikt skulle gälla för tullbrottens del, kan det väl antagas att bestämmelsen i SkBL i viss omfattning skulle kunna tillämpas i fall av underlåtenhet att ange vara till förtullning eller annan form av tullklarering. Särskilt när varan förs in vid sidan av tullstället behöver man inte tveka om gärningsmannens avsikt att undgå tull och andra införselavgifter. Mestadels torde sådan avsikt också kunna antas föreligga, då en resande underlåter att anmäla en vara för tullverket. Enligt utredningens mening finns det dock risk för att alltför många fall skulle få lämnas obeivrade till följd av att direkt uppsåt inte ansågs vara styrkt.

Kravet på avsikt skulle även komplicera ett inordnande i SkBL av de undandragandebrott som finns upptagna i 4 § 1, 2 och 5 VSL. Därtill kommer vissa speciella problem, när det gäller punkterna 1 och 2. Det är här fråga om olovliga förfoganden över dels varor som i och för sig har anmälts för tullmyndighet men som ännu är oförtullade eller för vilka restitution begärts eller erhållits (1) dels varor för vilka åtnjutits tullfrihet eller tullnedsättning under särskilda villkor (2). De huvudsakliga förfaranden som avses under punkt 1 är olovlig användning eller förbrukning av vara på tullupplag, tullager, i frihamn eller exportbutik. I tullförfattningarna finns föreskrifter som innebär att sådana varor skall anges till förtullning innan någon får förfoga över dem (jfr 3 § första stycket TL samt 24, 25, 44 och 48 §§ TSt). Underlåtenhet att göra detta skulle alltså kunna falla under 2 § andra stycket SkBL. Något annorlunda är emellertid läget beträffande varor för vilka restitution erhållits eller begärts. I viss utsträckning finns det föreskrifter om att tull skall betalas för varan, om den inom viss tid från tidpunkten för anmälan till förtullning tas i anspråk för annat ändamål än som avsetts m. m. (jfr 66 § TK och 63 § GTS:s tullanvisningar). Bestämmelserna täcker emellertid inte alla fall och är enligt utredningens mening inte utformade på sådant sätt att de kan utgöra underlag för att hänföra underlåtenheten att göra anmälan till passivt skattebedrägeri.

Punkt 2 är tillämplig bl. a. i det fallet att någon som innehar en vara med temporär tullfrihet använder varan på ett sätt som strider mot villkoren för tullfriheten. Varan skall då den används på sådant sätt förtullas, om inte regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, GTS bestämmer annat (16 § TFO). Även i många andra fall finns föreskrifter om att anmälan skall göras – uppenbarligen i syfte att tull och andra införselavgifter som belöper på varan skall kunna tas ut – om vara för vilken erhållits tullfrihet eller tullnedsättning används på annat sätt än som förutsatts eller om sådan vara överläts till annan inom viss tid efter införseln (se 12, 15, 18, 22, 23, 27, 37, 38 och 66 §§ TK). Bestämmelserna är dock inte utformade efter någon enhetlig linje och lämpar sig alltså inte som underlag för en tillämpning

av 2 § andra stycket SkBL på den som underlåter att göra anmälan.

För att SkBL:s bestämmelse om passivt skattebedrägeri skulle bli tillämplig på här ifrågavarande fall av underlåtenhet att göra anmälan till tullverket skulle krävas utarbetande av klara och precisa regler för anmälningsskyldighetens fullgörande. Den skriftliga form för anmälningsskyldigheten som skulle behöva föreskrivas, skulle göra förfarandet onödigt stelbent och tyngande, särskilt från den enskildes synpunkt. Även med ett regelsystem av här antytt slag kan det emellertid enligt utredningens mening antas, att bestämmelsen om passivt skattebedrägeri skulle få en ganska begränsad tillämpning på tullområdet till följd av svårigheten att styrka direkt uppsåt. För att motverka detta och övriga negativa effekter som enligt vad förut anförts skulle uppkomma, om SkBL:s brottskategorier gjordes tillämpliga på undandraganden på tullområdet, skulle en särreglering av tullbrotten i vissa avseenden vara påkallad.

Som ytterligare exempel på kvalifikationsfall, som skulle krävas vid en inarbetning av VSL:s undandragandebrott i SkBL, kan nämnas det som avses i 4 § 5 VSL. Denna bestämmelse, som infördes i samband med tillkomsten av TL, föreskriver att såsom varusmuggling skall straffas underlåtenhet av den tullskyldige att rätta oriktig uppgift, som i tulldeklaration lämnats av ombud. Vidare torde i en sådan inarbetning inte kunna undvaras en motsvarighet till den praktiskt viktiga straffbestämmelsen i 6 § VSL för olovlig befattning med smuggelgoods.

Genom de erforderliga särbestämmelserna för tullbrott skulle överskådligheten och den generella karaktären hos reglerna i SkBL i avsevärd grad minska och därmed torde de fördelar från systematisk och principiell synpunkt, som skulle ligga i att undandragandebrotten på tullområdet reglerades i samma författning som motsvarande brott på den inrikes beskattningens område, motvägas.

På grund av anförda överväganden har utredningen för sin del stannat vid att inte utarbeta något alternativt förslag om överförande av undandragandebrotten i VSL till SkBL. Utredningen lägger således fram endast ett förslag till moderniserad VSL. Förslaget innefattar liksom nuvarande lag en enhetlig reglering av de centrala straffbestämmelserna för överträdelse av gällande regler om in- och utförsel av varor och omfattar sålunda både undandragandebrotten och brotten mot import- och exportförbud eller andra in- eller utförselregleringar. Förslaget avser emellertid att inom denna ram tillgodose det naturliga sakliga kravet att straffreaktionerna för tullundandraganden skall harmoniera med straffen vid den inrikes beskattningen, såvida inte särskilda skäl föranleder annat.

5.3.2 Allmänna synpunkter på VSL:s innehåll och utformning

Utredningen har i föregående avsnitt intagit ståndpunkten att VSL även i fortsättningen skall omfatta såväl undandragandebrott som brott mot import- eller exportförbud och andra in- eller utförselregleringar. Vad gäller VSL:s tillämpningsområde i övrigt har utredningen funnit skäl att föreslå ändring endast i ett hänseende. Det gäller de förfaranden som är straffbelagda i lagen (1962:120) om straff i vissa fall för oriktig ursprungsdeklaration m. m., vilka enligt utredningens mening naturligt hör hemma i VSL och därför

förts över till VSL. Frågan behandlas för sig i avsnitt 5.3.4 och berörs därför inte närmare här.

Vid den översyn av VSL som utredningen har företagit har särskilt övervägts om de centrala brottsbeskrivningarna borde utformas på annat sätt. Smugglingsbrotten är f. n. utformade som effektbrott liksom motsvarande brott i SkBL. Genom det straffbelagda förfarandet skall tull eller annan allmän avgift ha undandragits statsverket eller ock införsel eller utförsel ha skett i strid mot förbud. Brottet i 1 § första stycket VSL är visserligen språkligt formulerat som ett handlingsbrott, men effekten kan sägas vara inbyggd i beskrivningen av objektet för gärningen – "gods, för vilket tull eller annan allmän avgift skall erläggas till statsverket eller som enligt stadgande i lag eller författning ej må införas eller utföras". De förut angivna effekterna är föreskrivna som brottsförutsättningar även vid de föfoganden och andra särskilda förfaranden som enligt 4 § skall anses som varusmuggling. En med in- eller utförsel i strid mot förbud jämställd effekt är i dessa fall att godset kommit ut i den fria rörelsen i strid mot förbud. Oaktshetsbrottet i 5 § första stycket motsvarar i objektivt hänseende uppsätlig varusmuggling. Som en motsvarighet till försök till varusmuggling föreskrivs i 5 § andra stycket straff för den som genom vissa förfaranden av grov oaktshet föranleder fara för att viss angiven effekt skall inträda.

Såvitt utredningen har kunnat finna, har smugglingsbrottens utformning som effektbrott inte inneburit några tillämpningssvårigheter. Med hänsyn härtill och då annat inte heller är motiverat av vare sig den nya tullagstiftningen eller av SkBL:s brottskonstruktioner, anser utredningen att den nuvarande principiella uppbyggnaden av smugglingsbrotten inte bör ändras.

För att fullbordat undandragandebrott enligt VSL skall föreligga krävs det att "tull eller annan allmän avgift undandrages statsverket" (jfr vad som förut sagts om 1 § första stycket).

I SkBL är effekten i princip knuten till myndighets beslut om påföring av skatt eller avgift. Effekten har inträtt när påföring skett med för lågt belopp (eller tillgodoräknande skett med för högt belopp).

Effekten vid smugglingsbrott som består i undandragande kan på liknande sätt beskrivas med att beslut om påföring av tull eller annan in- eller utförselavgift uteblivit, när in- eller utförsel skett utan att ges till känna, och med att påföring skett med för lågt belopp när tullverket vilseletts. Däremot är det inte lika naturligt att genomgående ange effekten på detta sätt, när det gäller de övriga förfaranden (underlåtenhet att rätta oriktig eller ofullständig uppgift som lämnats till ledning för förtullning, olovliga föfoganden m. m.) varigenom undandragandebrott kan begås. Samma invändning kan dock göras mot den nuvarande beskrivningen av effekten vid smugglingsbrotten. Formuleringen kan även i viss mån göra det tveksamt vid vilken tidpunkt brottet fullbordas. Krävs det t. ex. när en hemtagare lämnat oriktiga uppgifter i tulldeklaration och därigenom föranlett att införselavgifter påförts honom med för lågt belopp att det riktiga beloppet inte har erlagts vid utgången av betalningsfristen enligt tullräkningen? Eller skall brottet anses fullbordat redan då det oriktiga påföringsbeslutet fattats? Knyts effekten till tullmyndighetens beslut i avgiftsfrågan blir tidpunkten för brottets fullbordande mera preciserad. Denna fördel får enligt utredningens mening motivera att effekten vid VSL:s undandragandebrott beskrivs på liknande sätt

som vid skattebrotten och således anknyts till påföringsbeslutet.

Av bl. a. likformighetsskäl bör effekten anges även i 1 § första stycket. Därigenom blir det även tydligare än enligt nuvarande lydelse, att skyldighet att erlägga tull eller annan avgift för varan skall föreligga i det särskilda fallet och att det således inte är tillräckligt för straffansvar att varan är av avgiftspliktigt slag (se vidare specialmotiveringen till 1 § första stycket).

Även vissa sakliga ändringar i och tillägg till VSL:s brottsbeskrivningar bör övervägas. Detta gäller till en början om straffansvaret för den som åsidosatt rättelseskyldighet enligt TL (jfr avsnitt 5.2.5) bör regleras enhetligt och således medföra straff enligt VSL, oavsett om rättelseskyldigheten gäller uppgift i tulldeklaration som avgetts genom ombud eller annan i samband med förtullningen lämnad uppgift. Vidare bör prövas om i samma utsträckning som enligt SkBL gäller för skattebrottens del i VSL bör införas bestämmelser om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse och liknande. Även förverkandebestämmelsernas innehåll och utformning bör ses över, särskilt mot bakgrund av de nya förverkandereglerna i BrB. De nu berörda frågorna behandlas utförligt i särskilda avsnitt i det följande (avsnitt 5.3.3, 5.3.5 och 5.3.6), där utredningen lägger fram vissa förslag till ändringar.

I fråga om behandlingen av sådant brott som avses i nuvarande 4 § 4 föreslår utredningen viss omläggning. Ändringar föreslås även i fråga om brotten olovlig befattning med smuggelgods och bristande tillsyn över transportmedel. Nu angivna ändringar kommenteras i specialmotiveringen till 7-9 §§ förslaget till lag om ändring i VSL.

Vad beträffar straffskalorna i VSL gjordes 1973 (prop. 1972:110) SkBL:s strängare straffskalor i stort sett tillämpliga på smugglingsbrotten. För ringa varusmuggling bibehölls emellertid straffet penningböter, eftersom detta möjliggjorde en praktisk handläggning av dessa brott. Om den administrativa sanktionen tulltillägg införs, bör enligt utredningens mening straffskalan för ringa brott ändras till att avse dagsböter. Tulltillägg skall som regel vara den enda sanktionen för ringa undandragandebrott, varför samma hänsyn inte behöver tas till det straffprocessuella förfarandet och handläggningsrutinerna.

Att dagsböter införs i straffskalan medför den fördelen att gränsen för vad som kan hänföras till ringa brott blir mer flexibel än om straffet är böter, högst 500 kr. Ringa varusmuggling som består i undandragande bör genom övergången till dagsböter i allmänhet kunna avgöras i administrativ ordning. Denna övergång innebär sålunda att avkriminaliseringen genom tulltillägget når ett väsentligt vidare område än om penningböterna får vara kvar. I fråga om smugglingsbrott som innebär överträdelse av import- eller exportförbud medför övergången till dagsböter att strafföreläggandeinstitutet kan få en vidare tillämpning.

Om straffskalan för ringa brott vidgas till att omfatta dagsböter, kunde det göras gällande att man borde låta denna straffform utgå ur straffskalan för varusmuggling av normal svårhetsgrad. Sådant brott skulle alltså kunna straffas endast med fängelse.

Utredningen kan emellertid för sin del inte acceptera den gränsförskjutning mellan ringa brott och normalbrott som den antydda ändringen av straffskalan skulle innebära. Eftersom avsikten ju inte är att i praktiken skärpa straffet, skulle gärningar som nu hänförs till varusmuggling av normal

svårhetsgrad som regel få hänföras under straffskalan för ringa brott och endast mera undantagsvis, när fängelse ansågs påkallat, kunna bedömas som brott av normal svårhetsgrad. Utredningen förordar som nyss anförts en betydande vidgning av området för ringa brott, men det är enligt utredningens mening orealistiskt att tänka sig att till denna kategori hänföra även brott som nu anses förskylla ett mycket högt antal dagsböter.

Det kan även påpekas att borttagande av böter från straffskalan för varusmuggling av normal svårhetsgrad skulle medföra en sådan ändrad gränsdragning, att vad som f. n. är ordinära smugglingsbrott som förskyller böter framdeles skulle komma att preskriberas redan efter två år. Detta skulle minska möjligheterna att beivra sådana brott, särskilt dem som innefattar vilseledande. Dessa brott, vilka kan förväntas öka i antal i och med det införda deklarationsförfarandet, upptäcks ofta sent – kanske först i samband med bokföringsgranskning – och utredningarna kan bli omfattande och dra ut på tiden.

På grund av det anförda avvisar utredningen tanken att ta bort bötesstraffet ur straffskalan för den normala varusmugglingen. Gränsen mellan brott av normal svårhetsgrad och brott, som är ringa, bör antydast genom att ett visst lägsta dagsbotsantal, förslagsvis sextio, anges i straffskalan för normalbrottet.

I samband med de antydda förslagen till sakliga ändringar i VSL:s straffbestämmelser finns det enligt utredningens mening anledning att göra vissa redaktionella ändringar i dessa. Bestämmelserna är f. n. inte särskilt lätt-tillgängliga. Detta förhållande kan delvis sägas ligga i sakens natur. Det är svårt att i ett fåtal gärningsbeskrivningar sammanfatta överträdelserna av en komplicerad tull- och skattelagstiftning utan att bestämmelserna blir så abstrakta att de blir svårförståeliga för allmänheten. Svårigheterna ligger särskilt i att de materiella reglerna om skyldigheten att erlagga tull och andra införselavgifter samt om rätten att införa och utföra varor finns i särskilda författningar. Fördelarna med det i VSL använda förfaringssättet att i brottsbeskrivningarna använda relativt abstrakta och svepande formuleringar, som för att kunna förstås måste läsas mot bakgrund av de materiella bestämmelserna, är emellertid från lagteknisk synpunkt av stort värde. De nackdelar som är förenade med denna teknik får därför accepteras. Det är dock vid dessa förhållanden angeläget att bestämmelserna språkligt och redaktionellt utformas så enkelt som möjligt. I detta hänseende bör en hel del förbättringar kunna göras i fråga om VSL:s straffbestämmelser.

De nuvarande bestämmelserna ter sig svåröverskådliga framför allt genom att de alternativa effekterna – undandragande av allmän avgift och överträdelse av in- eller utförselförbud – ständigt anges parallellt vid de olika straffbelagda förfarandena. Härtill kommer att 4 och 5 §§ genom senare tillägg har vuxit ut och fått ett delvis ganska heterogent innehåll. Det blir mer överskådligt om i gärningsbeskrivningarna anges bara en effekt – förslagsvis den som består i påföring med för lågt belopp – och i en särskild föreskrift förklaras att dessa straffbestämmelser skall gälla även när förbud eller villkor på angivet sätt har överträtts. I samma riktning bör verka att delar av 4 § förs samman med huvudbestämmelsen om varusmuggling och övriga delar av paragrafen skrivs ihop.

VSL innehåller, förutom bestämmelser om straff för varusmuggling m. m.

och om förverkande på grund av sådant brott, ett antal föreskrifter av i huvudsak processuell natur angående förundersökning, olika former av tvångsmedel m. m. Utredningen har vid översynen av dessa senare bestämmelser funnit sakliga ändringar påkallade i ett par hänseenden.

Den ena ändringen gäller bestämmelsen i 22 § andra stycket om förfarandet med beslagtagen egendom, när endast del av egendomens värde förklaras förverkad. Utredningen föreslår att i TL införs en bestämmelse, som principiellt löser frågan om uttagande av tull och avgifter i samband med förverkande. Regeln innebär att tull och andra införselavgifter skall utgå om och i den mån varan eller dess värde inte förklaras förverkat (se avsnitt 5.2.10). Den ändring som i anslutning härtill krävs i 22 § andra stycket VSL behandlas i specialmotiveringen.

Den andra ändringen gäller föreskriften i 24 § om förordnande för befattningshavare vid tullverket att fullgöra åklagaruppgifter i enklare tullmål. Bestämmelsen behandlas utförligt i det följande (avsnitt 5.3.7).

De ändringar i VSL som diskuterats i det föregående är i sak relativt begränsade. De redaktionella ändringarna i fråga om straffbestämmelsernas utformning är däremot ganska genomgripande men är dock enligt utredningens mening inte av den naturen att de bör föranleda att VSL formellt upphävs och ersätts med en ny lag. Det synes dock lämpligt att göra en omtryckning av hela lagen i samband med att ändringarna kungörs.

5.3.3 Underlåtenhet att rätta oriktig uppgift

Skyldighet att rätta oriktig uppgift som har lämnats till ledning för förtullning föreskrivs på två ställen i TL. Dels föreskrivs i 7 § andra stycket att tullskyldig som har lämnat deklaration genom ombud har att rätta oriktig uppgift i denna inom tre veckor från den dag då deklarationen lämnades, om uppgiften kan föranleda att tull eller annan införselavgift undandras eller att vara införs i strid mot förbud. Dels föreskrivs i 11 § att om tullskyldig – eller annan för vars räkning vara har införts – upptäcker, att uppgift som har lämnats i tulldeklaration eller på annat sätt i samband med förtullning inte överensstämmer med varan, han inom två veckor från upptäckten skall anmäla förhållandet till tullmyndigheten, såvida det har föranlett eller kan föranleda att tull eller annan införselavgift undandras eller det har föranlett införsel i strid mot förbud. (Se närmare om bestämmelserna och deras bakgrund avsnitt 5.2.5.)

Straffansvaret för den som åsidosätter sin rättelseskyldighet enligt 7 eller 11 § TL är inte reglerat enhetligt.

Underlåtenhet att inom föreskriven tid rätta enligt 7 § andra stycket är i första hand straffbelagd i VSL. Om underlåtenheten har föranlett att allmän avgift undandragits eller att vara införts i strid mot förbud och uppsåt föreligger, skall den enligt 4 § 5 VSL anses som varusmuggling. Förövas gärningen av grov oaktsamhet inträder ansvar enligt 5 § första stycket samma lag. Har underlåtenheten inte medfört undandragande eller införsel i strid mot förbud utan endast fara härför, kan ansvar komma i fråga för försök till varusmuggling och vid grov oaktsamhet för brott enligt 5 § andra stycket. Det bör understrykas, att den tullskyldiges ansvar enligt dessa bestämmelser är begränsat till hans underlåtenhet att "inom föreskriven tid" rätta

oriktig uppgift i tulldeklarationen. Detta innebär att, om den tullskyldige först efter utgången av den föreskrivna tiden upptäcker att uppgift i deklara- tionen är oriktig och det inte kan läggas honom till last, att han inte upptäckt och rättat uppgiften tidigare, han inte kan straffas enligt VSL även om han med berätt mod, i hopp om att tullmyndigheten inte skall upptäcka felet, underlåter att rätta den oriktiga uppgiften.

I sistnämnda fall kan dock ansvar enligt 41 § första stycket 2 TL komma i fråga. Enligt denna bestämmelse döms den som uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter att göra anmälan enligt 11 § för tullförseelse. Straffet är dock bara böter, att jämföra med straffskalorna för varusmuggling av "normal" svärhetsgrad och grovt oaktsamt brott enligt 5 § VSL, vilka in- nefattar böter eller fängelse i högst två år.

Att ansvar i det nu angivna fallet kan åläggas den tullskyldige enligt 41 § första stycket 2 TL hänger samman med att skyldigheten att rätta enligt 11 § är mera generell än motsvarande skyldighet enligt 7 § andra stycket. Sistnämnda bestämmelse tar sikte på den speciella situationen, då tulldeklaration har lämnats genom ombud som godkänts av GTS, och ålägger den tullskyldige att vidta rättelse inom viss tid. Anmälningsskyldigheten enligt 11 §, som inte bara gäller tullskyldig utan även den för vars räkning vara införts (jfr om innebörden härav prop. 1972:110 s. 82), är däremot till tiden begränsad endast på så sätt att anmälan inte behöver ske, om tiden för anförande av besvär över beslut om fastställande av tull eller annan införselavgift har gått ut, när förhållandet upptäcks (besvärstiden för tull- myndighets beslut är i allmänhet sex månader).

Av förarbetena till TL framgår att tullagstiftningskommittén hade fö- reslagit en bestämmelse om skyldighet att anmäla i efterhand upptäckta bristfälligheter i deklaration eller andra uppgifter som lämnats till ledning för förtullning (prop. 1972:110 s. 81). I departementspromemorian med för- slag till bl. a. tullag togs dock ingen sådan bestämmelse in. Vid remiss- behandlingen anförde GTS att det var nödvändigt med en sådan bestäm- melse och föreslog att underlåtenhet att fullgöra anmälningsskyldigheten skulle sanktioneras genom en bestämmelse i VSL. Departementschefen de- lade kommitténs och GTS:s uppfattning om behovet av en bestämmelse om anmälningsskyldighet men ansåg att det var tillräckligt att underlåtenhet att göra anmälan regelmässigt föranledde ansvar för tullförseelse.

Ansvaret för underlåtenhet att göra anmälan enligt 11 § TL är således betydligt mildare än ansvaret för tullskyldig som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att inom föreskriven tid rätta oriktig deklaration som lämnats genom ombud.

Utredningen har i avsnitt 5.2.5 föreslagit att skyldigheten att rätta oriktig eller ofullständig uppgift i tulldeklaration ges en enhetlig reglering i TL. Utredningen anser att det bör åligga varje tullskyldig som upptäcker fel som bör rättas att göra det utan dröjsmål och har därför föreslagit att rät- telseskyldigheten regleras generellt i 11 § TL. Bestämmelsen i 7 § andra stycket kommer enligt utredningens förslag att innehålla endast en föreskrift om skyldighet för tullskyldig, som har deklarerat genom ombud, att granska deklarationen inom tio dagar från den dag då den lämnades (jämte en hän- visning till 11 § angående skyldigheten att rätta oriktig eller ofullständig uppgift).

Med hänsyn till den reglering av rättelseskyldigheten som förslaget sålunda innehåller finns det anledning att ifrågasätta, om inte underlåtenhet att rätta bör behandlas lika i straffrättsligt hänseende och kunna medföra straff enligt VSL, oavsett om den deklaration som innehåller den oriktiga uppgiften har avgetts genom ombud eller ej. Det är enligt utredningens mening uppenbart att fall av underlåtenhet att göra anmälan enligt 11 § TL kan vara att bedöma lika allvarligt som underlåten rättelse enligt 7 § andra stycket, t. ex. det förut nämnda fallet då den tullskyldige strax efter den föreskrivna tidsfristen upptäcker felet och underlåter att rätta det. Redan detta talar för att underlåtenhet att rätta enligt båda paragraferna borde bedömas lika i straffhänseende. Härtill kommer att det med hänsyn till den nya tullproceduren är angeläget att med skärpa hävda den i 11 § TL föreskrivna anmälningsskyldigheten. Vid utformningen av det nya förfarandet har stor hänsyn tagits till trafikanters och importörers krav på snabbhet och enkelhet. Detta har medfört att tulldeklarationer och andra uppgifter som lämnas till ledning för förtullningen ofta är oriktiga eller ofullständiga på grund av brister i det underlag som varit tillgängligt vid upprättandet. Om staten å sin sida får lov att acceptera detta förhållande som ursäktligt i betydande utsträckning, framstår det som ett naturligt krav mot den tullskyldige att han anmäler konstaterade felaktigheter till tullverket. Anmälningsskyldigheten måste understrykas genom att sanktioner tillgrips, när skyldigheten har eftersatts. En viktig sanktion i detta sammanhang är tulltillägg, som enligt vad utredningen tidigare har föreslagit skall kunna påföras tullskyldig som underlåtit att rätta oriktig uppgift. Fallen kan emellertid vara så allvarliga att straffrättslig påföljd bör inträda – detta skall ju f. ö. vara regel vid brott mot införselförbud – och ibland kan det då vara nödvändigt att strängare påföljd än böter kan tillgripas.

Straffansvaret i VSL för varusmuggling eller motsvarande oaktsamhetsbrott bör sålunda enhetligt omfatta envar, som eftersätter i 11 § TL föreskriven skyldighet att rätta oriktig eller ofullständig uppgift, om detta föranleder undandragande av tull eller annan införselavgift eller införsel i strid mot förbud eller villkor.

Som utredningen har berört i avsnitt 5.2.5 torde 7 § andra stycket TL redan innefatta en skyldighet för den tullskyldige att granska deklaration som lämnats genom ombud. I tydlighetens intresse föreslår utredningen emellertid att granskningsskyldigheten uttryckligen anges i bestämmelsen.

Det kan ifrågasättas, om även i straffbestämmelserna i VSL behöver nämnas underlåtenheten att granska. Denna är ju i samband med fel i ombudsdeklaration ett förstadium till huvudbrottet att underlåta att rätta. Enligt utredningens mening kan det vara en fördel att inte särskilt nämna underlåten granskningsskyldighet i straffbestämmelsen. Om sådan underlåtenhet inte föranleder undandragande av allmän avgift eller införsel i strid mot förbud eller villkor eller fara härför skall den inte drabbas av någon straffsanktion. Och föranleds detta genom att oriktig eller ofullständig uppgift inte upptäcks och rättas, torde underlåtenheten enligt utredningens mening i erforderlig mån kunna drabbas av ansvar enligt VSL såsom moment i brottet underlåtenhet att rätta. För uppsåtlig varusmuggling torde dock inte kunna dömas annat än i det mycket speciella fall, då eventuellt uppsåt kan konstrueras, t. ex. om en tullskyldig medvetet underlåter att granska

ombudsdeklarationen, när han misstänker att uppgifterna däri inte är korrekta, honom till fördel, och omständigheterna är sådana att det kan antagas att den tullskyldiges visshet om felaktigheterna inte skulle ha förmått honom att bete sig annorlunda. Ansvar för grovt oaktsamt smuglingsbrott är där-
emot lättare att tänka sig för den som åsidosätter den föreskrivna granskningsskyldigheten. På grund av sin ovarsamhet att inte granska upptäcker han inte och rättar därför inte heller fel, som föranleder undandragande eller införsel i strid mot villkor eller förbud, och måste som regel anses ha varit grovt oaktsam med avseende även på effekten. Vid undandragandebrott som inte gäller större belopp torde det dock inte ofta bli aktuellt att tillgripa straffrättslig påföljd utan det kommer att stanna vid tulltillägg enligt utredningens förslag.

Terminologiskt kan givetvis ifrågasättas det berättigade i att som varusmuggling beteckna alla fall av underlåtenhet att rätta oriktig eller ofullständig uppgift, som föranleder att avgift undandrages eller vara införes i strid mot förbud eller villkor. När felaktigheten i uppgiften upptäckts först efter det att varan införts och tullen möjligen också betalats, kan beteckningen ju sägas vara lite oegentlig. En viss frihet i definitionerna måste lagstiftaren dock tillåta sig. Som en parallell kan nämnas det i nuvarande 4 § 2 VSL straffbelagda förfogandet över varor, som en gång införts för ändamål som föranlett tullbefrielse eller tullnedsättning men som sedermera kommit att användas för annat ändamål. Hinder har sålunda inte ansetts föreligga att som en form av varusmuggling upptaga underlåtenheten att tillse att tull eller annan införselavgift som skall utgå på grund av den ändrade dispositionen påförs.

Enligt utredningens förslag skall sålunda envar som genom att eftersätta skyldighet enligt 11 § TL att rätta oriktig eller ofullständig uppgift som lämnats till ledning för förtullning föranleder att tullavgift påförs med för lågt belopp eller att vara införs i strid mot förbud eller villkor kunna straffas för varusmuggling eller motsvarande grovt oaktsamma brott. Detta gäller med andra ord både när den oriktiga eller ofullständiga uppgiften lämnats i en ombudsdeklaration och således omfattas av granskningsskyldigheten enligt 7 § andra stycket TL och när den tullskyldige själv har lämnat den uppgift, vars oriktighet eller ofullständighet han först sedermera upptäckt och underlåtit att anmäla.

Den särskilda straffbestämmelsen i 41 § första stycket 2 TL för den som av oaktsamhet underlåter att göra anmälan enligt 11 § TL torde kunna utgå, om utredningens förslag till reglering i VSL av ansvaret för den som eftersätter rättelseskyldigheten godtas.

5.3.4 Oriktig ursprungsförklaring

I handelsutbytet mellan medlemsländerna i EFTA (jämte Danmark och Storbritannien) har tullarna på praktiskt taget alla industrivaror numera avvecklats. Tullavvecklingen i handeln mellan Sverige och EG (det ursprungliga EEC samt Irland) pågår i enlighet med träffade avtal och skall i stort sett vara avslutad den 1 juli 1977. I motsats till EG har EFTA inte syftat

till att harmonisera tullarna på import från utanförstående länder. EFTA-länderna har därför fortfarande skilda tullnivåer på importen från länder utanför EFTA och EG. För att en vara skall medges förmånsbehandling i tullhänseende enligt EFTA-konventionen eller avtalet med EG krävs därför att den visas ha ursprung enligt vissa kriterier i ett EFTA-land eller i EG. Ursprungsreglerna syftar sålunda till att förebygga den snedvridning av handeln som skulle kunna uppkomma genom att importen till en medlemsstat med hög yttre tull sökte sig väg över en annan medlemsstat med lägre tull eller att produktionen av färdigvaror förlades till det medlemsland som har den lägsta tullen på insatsvaror. För förmånsbehandling krävs vidare att varan sänds direkt från ett medlemsland till ett annat. Härigenom minskas risken för obehörig förmånsbehandling av varor som bearbetats i annat land. Förmånsbehandling medges som regel inte, om tullrestitution har medgetts för varan i exportlandet.

Särskilda bestämmelser har införts angående den bevisning som skall förebringas för att styrka att förutsättningarna för förmånsbehandling föreligger i det enskilda fallet. De grundläggande bestämmelserna finns i protokoll 3 till avtalet mellan Sverige och EEC och del 1 av bilaga B till EFTA-konventionen. Reglerna är numera likalydande på de båda områdena. En varas ursprung skall som regel styrkas med ett intyg som upprättats i exportlandet. För exportsändningar av högre värden utfärdas sålunda tullmyndighet efter ansökan av exportören ett varucertifikat enligt särskilt formulär. För viss exportör kan därvid tillämpas en förenklad procedur. För försändelse, vars värde inte överstiger visst belopp, kan ursprunget styrkas genom intyg av exportören. Staterna skall lämna varandra ömsesidigt bistånd genom sina tullmyndigheter för kontroll av ursprungsintygens äkthet och riktighet. Påföljd skall drabba den som upprättar eller låter upprätta handling med oriktiga uppgifter i syfte att erhålla ursprungsintyg för att möjliggöra förmånsbehandling av vara.

Den *svenska lagstiftningen* i ämnet finns i frihandelskungörelsen (1973:1140). Bestämmelserna täcker såväl EFTA- som EEC- och CEEA-områdena. Enligt 3 § första stycket skall ursprunget för varor som införs med yrkande om förmånsbehandling styrkas genom ett certifikat, upprättat enligt vad som anges i tidigare nämnda protokoll och bilaga. För ett begränsat antal varor får ursprunget styrkas med annat intyg, utfärdat av statlig myndighet eller annat auktoriserat organ i produktionslandet. Beträffande försändelse, vars värde inte överstiger 9 000 kr eller, om varan är fakturerad i annat EFTA- eller EEC-lands valuta, det belopp som notifierats av landet i fråga, får ursprunget styrkas med intyg av exportören. För varor som utan handelssyfte införs för enskild persons räkning behövs inte ursprungsintyg, om varornas sammanlagda värde inte överstiger 600 kr eller om varorna ingår i resandes personliga bagage och deras sammanlagda värde inte överstiger 1 800 kr.

Enligt 10 § upprättas varucertifikat för varor som skall exporteras av svensk tullmyndighet. För viss exportör kan tillämpas ett förenklat förfarande, som innebär att exportören själv, utan att visa upp varorna eller ansökan om varucertifikat, förser certifikatet med avtryck av en speciell stämpel som myndigheten godkännt. Stämpeln får även förtryckas på blanketten. Den förenklade proceduren infördes den 1 september 1974 och syftar till att

underlätta formaliteterna för exportörer med ofta förekommande export. Proceduren förutsätter tillstånd, som meddelas av lokal tullmyndighet (TFS 1974:150). Tillstånd får meddelas endast om tullmyndigheten är förvissad om att den som ansvarar för utfärdande av varucertifikaten är väl insatt i de bestämmelser som gäller för utfärdandet samt att företagets bokföring är så ordnad att den medger kontroll av certifikatens riktighet. Tillståndet kan återkallas, om det missbrukas eller anledning till återkallelse eljest föreligger.

För försändelser, vars värde inte överstiger visst belopp (motsvarande ungefär 9 000 svenska kr) får exportören utfärda intyg om varans ursprung.

Som tidigare nämnts är de nuvarande ursprungsreglerna i EFTA-konventionen och ursprungsreglerna i EFTA-ländernas avtal med EEC likalydande. De äldre bestämmelserna i EFTA-konventionen har emellertid ännu inte helt spelat ut sin roll, eftersom EFTA-staterna enligt en överenskommelse i EFTA:s råd i mars 1973 även fortsättningsvis skall kunna godkänna vissa EFTA-certifikat som bevis om varas ursprung (jfr GTS:s kungörelse TFS 1973:110 och handelsdepartementets ämbetskrivelse till GTS den 13 april 1973, TFS nr 57, om EFTA-konventionens ursprungsregler). Till följd härav är fortfarande att beakta även kungörelsen (1966:671) om bevis för vinnande av områdesbehandling enligt konventionen angående upprättandet av EFTA och kungörelsen (1966:721) om avvikelse från tulltaxan på grund av EFTA-konventionen. Den förra kungörelsen avser exportvaror, den senare importvaror. I praktiken förekommer ursprungsbevisning enligt dessa regler numera endast undantagsvis. Reglerna innebär i korthet följande. Bevisning om en varas ursprung m. m. utgörs av en deklaration, som avges av producenten eller i vissa fall exportören av varan, eller av ett certifikat, som utfärdas av statlig myndighet i producentlandet eller ett av staten auktoriserat organ, exempelvis en handelskammare. Här i landet utfärdas certifikat av handelskammare eller, om handelskammare avböjer att utfärda certifikat eller något annat skäl föreligger, av distrikts-tullanstalt. Som nyss har nämnts, godkänns numera endast certifikat. Deklaration kan alltså inte längre komma i fråga som bevismedel.

De straffbestämmelser som förutsätts i de internationella överenskommelserna har för Sveriges del intagits i *lagen (1962:120) om straff i vissa fall för oriktig ursprungsdeklaration m. m.* Lagens 1 §, som utformats med tidigare gällande skattestrafflag som förebild (jfr prop. 1962:92 s. 7), anknyter till lydelsen av ursprungsreglerna i EFTA-konventionen; den som uppsåtligt lämnat oriktig uppgift i handling, som hos myndighet inom eller utom landet eller hos auktoriserad handelskammare åberopas till bevis för vinnande av områdesbehandling enligt EFTA-konventionen, straffas med böter eller fängelse i högst ett år, om uppgiften varit ägnad att leda till att för låg tull eller avgift tas ut vid införsel till annan stat inom EFTA-området. Bestämmelsen gäller även den som tillhandahållit den åberopade handlingen med vetskap om att den innehöll oriktig uppgift. För grovt brott är straffet fängelse i högst två år. Föreligger inte uppsåt men grov oaktsamhet från gärningsmannens sida döms han till böter. För ringa brott skall inte dömas till straff.

I 1 a §, som infördes med anledning av Sveriges avtal med EEC och CECA, föreskrivs straff för den som i samband med ansökan om varu-

certifikat som avses i dessa avtal uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift, ägnad att leda till förmånsbehandling enligt avtalen. Straffsatserna är desamma som i 1 § och ringa fall skall på samma sätt som sägs där inte föranleda straff.

Sådan gärning som avses i 1962 års lag riktas inte mot svenska intressen utan mot intressen hos de andra länder som omfattas av EFTA-konventionen resp. EEC- och CECA-avtalen. Riktas sig gärningen mot Sverige är VSL tillämplig, inte 1962 års lag. Ett exempel är att i samband med export från England till Sverige lättnader i tullhänseende erhålls vid införseln hit genom ett varucertifikat som grundats på oriktiga uppgifter av exportören. Den som med vetskap härom för in varorna hit gör sig då skyldig till varusmuggling. Exportören kan vara gärningsman eller medverkande. Straffanspråket mot honom torde emellertid som regel inte kunna realiseras här, eftersom han inte finns i landet. Han bör däremot kunna dömas i sitt hemland enligt dess motsvarighet till 1962 års lag (jfr prop. 1962:92 s. 8 f.)

Brotten har i 1962 års lag konstruerats som farebrott. Den oriktiga uppgiften skall vara ägnad att leda till förmånsbehandling enligt avtalen. Detta innebär att uppgiften skall innebära en risk för att tull eller annan avgift inte tas ut eller tas ut med för lågt belopp vid införseln i det andra landet. Brottet är fullbordat i och med att ansökan om varucertifikat har lämnats till svensk tullmyndighet. I de fall exportören själv får upprätta certifikat eller lämna intyg är brottet fullbordat först när certifikatet eller intyget lämnats till vederbörande utländska myndighet. Endast skriftliga uppgifter avses.

Utredningen förordar att de brott som upptagits i 1962 års lag i fortsättningen regleras i VSL tillsammans med smugglingsbrotten.

Brotten har nära anknytning till undandragandebrotten i VSL. Brottbeskrivningarna har också fått en utformning, som leder tankarna till den typ av undandragande som sker genom vilseledande. Att skaffa ett varucertifikat genom oriktiga uppgifter är, kan man säga, en förberedelse till det undandragandebrott som senare skall begås i samband med införseln i importlandet. Det är därför enligt utredningens mening naturligt, att de brott som omfattas av 1962 års lag i fortsättningen regleras i VSL.

Enligt utredningens mening bör detta dock inte ske genom en utvidgning av varusmuggningsbegreppet (jfr prop. 1972:143 s. 23 f., där det framgår att 1972 års tullagstiftningssakkunniga övervägt att genom ändring i 4 § VSL få brotten bedömda som varusmuggling). Brottbeskrivningen bör ges en självständig utformning, och brottet bör ges en egen beteckning. Utredningen föreslår brottsrubriceringen "oriktig ursprungsförklaring".

När det gäller utformningen av brottbeskrivningen är att märka att bevisning om varas ursprung inte längre kan ske genom deklaration, varför detta fall kan utgå. Brottbeskrivningen synes kunna göras mera abstrakt än i 1962 års lag och inte behöva anknyta till vissa namngivna avtal om förmånsbehandling. Det kan därigenom bli möjligt att tillämpa bestämmelsen även med avseende på överenskommelser som kan komma att ingås i framtiden.

Som tidigare har nämnts anses brott enligt 1962 års lag fullbordat först i och med att ansökan om varucertifikat eller annan handling som avses i lagen kommit vederbörande myndighet till handa. Denna ståndpunkt in-

togs av departementschefen sedan såväl den utredningsman som föreslagit den nya lagstiftningen som ett par remissinstanser förordat att brottet skulle anses fullbordat redan i och med att den svenske exportören lämnade ifrån sig handlingen (jfr prop. 1962:92 s. 8, 13 och 17). Till stöd för sitt ställningstagande anförde departementschefen följande.

På detta stadium torde det ännu vara osäkert, om den oriktiga handlingen kommer vederbörande myndighet tillhanda. Brevet med ursprungshandlingar, som postledes befordras till utlandet, torde sålunda i regel sändas till mottagaren av godset – köparen – som sedan via speditör överbringar handlingarna till tullmyndighet. I dylika fall torde stundom kunna hävdas att avsändaren äger förfoga över handlingarna intill tidpunkten för överbringandet till den utländska tullmyndigheten. En jämförelse med deklara-tionsbrotten synes i detta hänseende ligga nära till hands. Deklara-tionsbrotten anses fullbordade i och med att den oriktiga deklarationen inkommit till skattemyndigheten. I överensstämmelse med det sagda torde för det förevarande brottets fullbordan böra krävas att handlingen verkligen åberopats, dvs. att ursprungshandlingen når den till vilken den är riktad, i normalfallet således den utländska tullmyndigheten.

Med normalfallet – då det för brottets fullbordan skulle krävas att ursprungshandlingen nått den utländska tullmyndigheten – torde departementschefen ha avsett det fall, när exportören upprättade ursprungsdeklaration och sände den till den utländske köparen, som hade att visa upp den för tullmyndigheten i landet. Deklara-tionssystemet är dock numera helt övergivet. Bevisning sker genom certifikat eller genom intyg av exportören. I den mån varucertifikat utfärdas av svensk myndighet finns det enligt utredningens mening i och för sig ingen anledning att erinra mot gällande tidpunkt för brottets fullbordan.

Enligt den förenklade procedur som tidigare har berörts kan dock numera exportören själv upprätta varucertifikat, som i samband med utförelsen skickas till importören i det främmande landet. Denne kan lägga upp varorna på någon form av tullager, och därefter kan avsevärd tid förflyta, innan varan tas ut och certifikatet åberopas hos den främmande tullmyndigheten. Redan från den tidpunkt när certifikatet upprättades kan emellertid anses ha förelegat fara för att det oriktiga certifikatet skulle leda till obehörig förmånsbehandling. Det har ålagts de svenska tullmyndigheterna att utöva kontroll av här utfärdade certifikat. Om man vid en hos exportör under denna mellantid utförd kontroll upptäcker sådana oriktiga certifikat kan exportören f. n. inte bli föremål för straffrättsliga åtgärder, eftersom brott inte föreligger på detta stadium. Detta skulle enligt utredningens mening i vissa kvalificerade fall kunna te sig stötande. Antag t. ex. att tullmyndigheten hos en exportör påträffar en hel samling oriktiga varucertifikat, som uppenbarligen tyder på avsikt att undandra tull och andra avgifter i betydande omfattning i annat land. Med tanke på sådana fall anser utredningen att brottsbeskrivningen bör utformas så, att ett åberopande av handlingen med de oriktiga uppgifterna inte kommer att krävas för att brottet skall anses fullbordat. Brottet bör istället i princip anses fullbordat i och med att handlingen har upprättats (jfr tidpunkten för inträde av fara i bevis-hänseende vid brott enligt 14 och 15 kap. BrB; brottsbalkskommentaren del II, 3:e upplagan s. 75 och 168). En sådan ordning stämmer för övrigt väl med konventionstexten. Det kan också nämnas att motsvarande brott enligt såväl dansk som norsk rätt anses fullbordat i och med att handlingen

har upprättats (se avsnitt 4). I likhet med vad som gäller för närvarande bör även i fortsättningen anmälan av GTS vara en förutsättning för allmänt åtal. Det kan anmärkas i sammanhanget, att vare sig åtal sker eller inte, när en exportör med tillstånd att tillämpa den förenklade proceduren er-tappats med att upprätta oriktiga handlingar, tullmyndigheten har möjlighet att återkalla tillståndet, om det inte är ett mycket lindrigt fall.

Enligt 2 § i 1962 års lag skall den som frivilligt rättar oriktig uppgift vara fri från straff. Denna regel bör, om brottet skall regleras i VSL, inarbetas i den allmänna regel om verkan av frivillig rättelse som utredningen föreslår införd i lagen.

Brott enligt 1 eller 1 a § i 1962 års lag föranleder inte straff, om brottet är ringa. Denna regel bör enligt utredningens mening tas bort, eftersom den inte har något stöd i konventionstexten (jfr prop. 1962:92 s. 15 och 18). Att ringa fall inte uttryckligen förklaras vara straffria behöver dock inte föranleda någon ändring i praktiken. GTS kan nämligen låta bli att anmäla dessa fall till åtal.

5.3.5 Frivillig rättelse

Gällande ordning

Vissa bestämmelser om verkan av frivilligt tillbakaträdande från brott finns i *brottsbalken*. Enligt 23 kap. 3 § BrB skall ansvar för försök, förberedelse eller stämpling till brott inte ådömas den som frivilligt, genom att avbryta gärningens utförande eller på annat sätt, föranlett att brottet inte fullbordats. (I fråga om frivilligt tillbakaträdande från sådan förberedelse till brott som består i befattningsmedel finns en särskild föreskrift i lagrummet.) Reglerna i paragrafen bygger på tanken att man genom att erbjuda straffrihet i vissa fall kan förmå den som är i färd med att begå ett brott att avstå från detta och att alltså de menliga konsekvenser som är förbundna med det fullbordade brottet förhindras.

I vissa fall kan även den som har gjort sig skyldig till ett fullbordat brott få åtnjuta strafflindring eller t. o. m. gå fri från ansvar genom frivilligt tillbakaträdande. Bestämmelser härom finns i 13 kap. 11 §, 14 kap. 11 § och 15 kap. 14 § BrB. Det är i dessa fall genomgående fråga om brott som fullbordats på ett tidigt stadium (som regel redan i och med att fara för viss effekt har uppkommit).

I 12 § *skattebrottslagen* finns en särskild bestämmelse om verkan av frivilligt tillbakaträdande från skattebrott. Enligt detta lagrum skall ansvar för skattebrott inte inträda för den som frivilligt vidtar åtgärd, som leder till att skatten eller avgiften kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp. Departementschefen motiverade bestämmelsen med att om en sådan inte fanns, den som en gång hade lämnat en oriktig uppgift, på grund av beskattningssystemets periodicitet, kunde tvingas att fortsätta därmed under följande beskattningsperioder för att dölja det första brottet (prop. 1971:10 s. 237 f.).

Som förutsättning för ansvarsfrihet gäller att rättelsen leder till att skatten eller avgiften kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp. Enligt lagrådet (prop. s. 355) torde bestämmelsen vara tillämplig, oavsett när och hur det

rätta påförandet eller tillgodoräkandet kan verkställas, t. ex. i fråga om inkomstskatt vare sig debiteringen kan ske inom ramen för det normala taxerings- och debiteringsförfarandet eller genom utnyttjande av eftertaxeringsinstitutet.

Enligt 115 § första stycket taxeringslagen kan eftertaxering ordinärt ske inom fem år efter det år taxeringen rätteligen bort ske i första instans (en särskild bestämmelse gäller för det fall att den skattskyldige avlidit).²

Det är ibland problematiskt att avgöra om rättelse har skett frivilligt. Frivillighet kan i allmänhet inte anses föreligga, om rättelsen sker efter det beskattningsmyndigheten på ett eller annat sätt har visat intresse för den skattskyldiges uppgifter genom förfrågningar, kontroller, beslut om taxeringsrevision etc. (jfr prop. 1971:10 s. 261). Inte heller torde rättelsen anses frivillig, om den sker sedan den skattskyldige erfarit att bankkontroll skall äga rum beträffande en persongrupp till vilken han hör.

Frågan om frivillig rättelse har varit föremål för prövning i ett flertal publicerade rättsfall. Härom hänvisas till Brottsbalkskommentaren, del II, 3:e uppl. s. 576 ff., Skattebrotten s. 198 f. och Atle Eriksson, Om påföljder för brott mot taxeringsförfattningarna, 4:e uppl., s. 61 ff. med supplement

² Har den skattskyldige åtalats för skattebrott kan dock eftertaxering ske även senare. nämligen intill utgången av kalenderåret efter det då åtalet väcktes (har den skattskyldige avlidit skall fråga om eftertaxering prövas inom sex månader från dödsfallet). Ogillas åtalet helt skall eftertaxeringen undanröjas. Det bör observeras, att eftertaxeringen alltså skall stå fast även om åtalet bifalls bara delvis.

Eftertaxeringen behöver inte begränsas till vad som omfattas av åtalet (prop. s. 264 f.). Föreskrifterna om eftertaxering efter åtal gäller även då åtal väckts mot företrädare för juridisk person för skattebrott som avser den juridiske personens taxering.

Bestämmelserna om eftertaxering efter åtal har sin bakgrund i den preskriptionstid – tio år – som gäller för grovt skattebedrägeri. Det har i detta fall ansetts, att eftertaxering bör kunna ske, även om den skattskyldige blir dömd efter utgången av den femårsstid som normalt gäller. Att inte lagakraftvunnen dom utan väckt åtal gjorts till förutsättning för eftertaxering beror på att det på grund av överklagande kan ta lång tid, innan en dom vinner laga kraft (prop. s. 263 f.).

En formell tillämpning av dessa speciella regler om eftertaxering synes kunna leda till resultat som inte torde ha varit avsedda. Om en skattskyldig, som uppsåtligt har lämnat en oriktig uppgift, som i och för sig kan föranleda ansvar för grovt skattebedrägeri, frivilligt rättar denna uppgift efter femårsperiodens utgång, leder rättelsen inte till en riktig påföring (tillgodoräkning) av skatten med mindre åtal sker. Men om åtal väcks och skatten påförs genom eftertaxering skall åtalet ogillas. I sådant fall skall dock eftertaxeringen undanröjas. Man hamnar uppenbarligen i ett cirkelresonemang, som man inte kan bryta på annat sätt än genom att inta ståndpunkten, att frivillig rättelse som sker på detta sena stadium inte leder till skattepåföring och därför inte kan medföra ansvarsfrihet. Denna ståndpunkt är dock inte rimlig. Meningen får anses ha varit att den skattskyldige även i detta fall skall gå fri från ansvar. Den omständigheten att eftertaxering inte kan komma in fråga torde inte behöva anses utgöra hinder härför, om skatten ändå betalas. Såsom lagrådet anmärkte vid sin granskning av förslaget till skattebrottslag (prop. 1971:10 s. 355), medför skattesystemets konstruktion i undantagsfall, att något nytt beslut om skatten inte kan meddelas. I sådana fall torde dock enligt lagrådet rättelse kunna ske genom att den skattskyldige själv gör en beräkning av felande skatt och betalar in beloppet med angivande av anledningen till inbetalningen. Enligt denna mening skulle frivillig rättelse efter femårsperiodens utgång således medföra ansvarsfrihet under förutsättning att den skattskyldige betalar in den felande skatten.

s. 8 f. Härutöver kan anmärkas rättsfallet NJA 1974 s. 26. Här hade den skattskyldige fått meddelande om att taxeringsrevision skulle företas beträffande visst års inkomster. Med anledning härav lät den skattskyldige göra en genomgång av sin bokföring för såväl detta år som närmast föregående år. På grund av vad som framkom vid genomgången rättade han sin deklaration för föregående år. Denna rättelse ansågs inte ha skett frivilligt. Som skäl för denna ståndpunkt anförde HD, att sannolikhet fanns för att taxeringsrevisionen, om felaktigheter uppdagades i deklarationen för det år revisionen från början avsåg, skulle komma att utsträckas även till tidigare inkomstår, något som den skattskyldige måste ha insett.

Frivilligt tillbakaträdande anses i princip medföra frihet från ansvar endast för den som tillbakaträtt, inte dessutom för övriga medverkande (jfr Brottsbalkskommentaren, del II, s. 578 ff. och Skattebrotten s. 198).

Vad slutligen beträffar *varusmugglingslagen* kan till en början erinras om att bestämmelsen i 23 kap. 3 § BrB gäller även inom specialstraffrätten, varför den som har gjort sig skyldig till försök till varusmuggling – vare sig det gäller undandragande eller åsidosättande av förbud mot in- eller utförsel – kan ernå frihet från ansvar genom frivilligt tillbakaträdande enligt lagrummet. Den som uppsåtligen lämnat en oriktig tulldeklaration kan bli fri från ansvar t. ex. genom att frivilligt rätta deklarationen innan tulltaxering har skett.

Därutöver finns i 5 § andra stycket VSL en straffrihetsregel beträffande grovt oaktsamma farebrott. Enligt första meningen i stycket straffas den som genom att lämna oriktig uppgift i tulldeklaration eller medelst annat vilseledande i samband med tullbehandling av vara eller tillståndsprövning m. m. av grov oaktsamhet föranleder fara för att tull eller avgift undandras eller att vara införs eller utförs i strid mot förbud. I andra meningen föreskrivs frihet från ansvar för den som frivilligt vidtar åtgärd, som leder till att faran inte längre föreligger.

Bestämmelsen tillkom efter påpekande av lagrådet, som framhöll de otillfredsställande konsekvenser som frånvaron av en regel om ansvarsfrihet för nyssnämnda fall skulle medföra. Den som handlat uppsåtligen och gjort sig skyldig till försök till varusmuggling kunde med straffriande verkan träda tillbaka från försöket, medan den som av grov oaktsamhet föranlett fara för undandragande eller för in- eller utförsel i strid mot förbud inte hade någon motsvarande möjlighet till ansvarsbefrielse (prop s. 158 f.). Lagrådet föreslog därför att en regel om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse skulle införas men framhöll att även med detta förslag den eftersträlvade överensstämningen beträffande behandling av brott mot bestämmelserna om varubeskattning enligt SkBL och VSL inte uppnåddes. Visserligen kom i stort sett samma straffskalor att gälla, men genom att frågan om verkan av frivillig rättelse sköts åt sidan blev grunderna för befrielse från ansvar olika. Detta fick dock enligt lagrådets mening, med hänsyn till den utredning av bl. a. denna fråga som departementschefen förklarar sig ämna föranstalta om, anses godtagbart som ett provisorium.

Utredningen

Möjligheterna att genom frivillig rättelse uppnå frihet från ansvar för brott som avser undandragande av allmänna avgifter är f. n. relativt begränsade på tullområdet i förhållande till det inrikes skatteområdet. På tullområdet kan sålunda ansvarsfrihet vinnas endast när det i VSL straffbelagda förfarandet medfört fara för undandragande, däremot inte om förfarandet resulterat i undandragande. För SkBL:s del gäller dock att frihet från ansvar kan inträda, även när brottet har fullbordats.

Övervägande skäl talar enligt utredningens mening för att i fråga om undandragandebrotten på tullområdet bör införas regler om frihet från ansvar vid frivillig rättelse, som i sak motsvarar vad som gäller beträffande skatdebrotten.

Det skäl som departementschefen anförde till stöd för regeln i 12 § SkBL, nämligen att om regeln inte fanns den som en gång lämnat en oriktig uppgift kunde tvingas att upprepa detta under följande beskattningsperioder, kan ha motsvarighet på tullområdet, även om problemet där inte torde ha samma betydelse. Gemensamt för skatte- och tullområdena är dock att ansvarsfrihet vid frivillig rättelse i båda fallen tjänar intresset att den som undandragit avgifter skall göra rätt för sig mot det allmänna. Det anförda får anses motivera, att även reglerna för ansvarsfrihet överensstämmer.

Utredningen anser att en regel om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse på tullområdet bör omfatta såväl uppsåtliga som grovt oaktsamma brott som lett till undandragande. Dessutom bör regeln omfatta de brott som nu är upptagna i 1962 års lag om straff i vissa fall för oriktig ursprungsdeklaration m. m. och som enligt utredningens förslag skall regleras i VSL (se avsnitt 5.3.4).

Såsom en parallell till möjligheterna att träda tillbaka från försök m. m. anser utredningen att en motsvarighet till nuvarande regel i 5 § andra stycket andra punkten VSL bör finnas. Ansvarsfrihet bör sålunda liksom hittills kunna inträda även vid grovt oaktsamma farebrott, vare sig det gäller fara för undandragande eller fara för in- eller utförsel i strid mot förbud eller villkor.

Om man som nyss har förordats inför bestämmelser om ansvarsfrihet vid tillbakaträdande från fullbordade undandragandebrott, kan det givetvis väcka frågan om ansvarsfrihet bör kunna komma ifråga även vid fullbordade smugglingsbrott, som innebär överträdelse av förbud eller villkor för in- eller utförsel. En sådan utvidgning av ansvarsfriheten går emellertid betydligt utöver det område av fiskala brott, där kravet på likhet med SkBL:s regler om tillbakaträdande kan vara motiv. Eftersom de olika förbuden och villkoren för in- eller utförsel inte vilar på några enhetliga grunder, är det svårt att överblicka konsekvenserna av en generell regel om ansvarsfrihet vid fullbordade brott av detta slag. De villkor som skulle behöva föreskrivas i fråga om begränsning eller förebyggande av brottets skadliga effekter genom tillbakaträdandet torde också bli så olikartade att de inte lämpar sig för reglering i en blankettstrafflag sådan som VSL. Utredningen har av dessa skäl inte funnit anledning att närmare överväga detta problem.

Ett varusmugglingsbrott kan innefatta både undandragande av avgifter och överträdelse av förbud. Hur skall en till undandragandebrotten begränsad

regel om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse verka i sådana fall? Av intresse för en diskussion av frågan kan vara att först söka klargöra, hur de olika brottstyperna anses konkurrera med varandra i rättstillämpningen.

Doktrinen skiljer på brottskonkurrens och lagkonkurrens (jfr Brottsbalks-kommentaren, del I, 2:a uppl. s. 46 ff.). Brottskonkurrens föreligger, om gärningsmannen har gjort sig skyldig till flera brott och kan vara likartad – gärningsmannen har gjort sig skyldig till samma brott flera gånger, t. ex. ett flertal stölder – eller olikartad – gärningsmannen har brutit mot olika straffbud, t. ex. 1 § VSL och 8 kap. 1 § BrB. I vissa sådana fall, särskilt när flera straffregler åsidosatts samtidigt genom ett och samma handlande, anses inte brottskonkurrens utan lagkonkurrens föreligga. Detta innebär att det föreligger endast ett brott, trots att två eller flera olika lagbud synes tillämpliga. I dessa fall tillämpas bara en lagbestämmelse, men även de andra åberopas i domen. Ett exempel är grovt bedrägeri medelst urkunds-förfalskning, där straffet utmätts enligt skalan för grovt bedrägeri, men utöver lagrummet för detta brott även lagrummet för urkunds-förfalskning citeras i domen. Lagkonkurrens kan även vara skenbar. Även i dessa fall föreligger bara ett brott, fastän förutsättningar för tillämpning av två eller flera straffbestämmelser synes vara uppfyllda. Endast en av dem skall emellertid tillämpas och de övriga skall inte heller citeras i domen. Ett exempel på skenbar lagkonkurrens (s. k. konsumtion) är att tjuven som säljer tjuvgodset döms enbart för stöld, trots att även straffbestämmelsen för häleri enligt ordalagen är tillämplig. Ett liknande exempel är att den som döms för varu-smuggling inte skall dömas för olovlig befattning med smuggelgods för att han innehåft eller avyttrat de smugglade varorna.

För att avgöra vilken typ av konkurrens som kan föreligga i ett speciellt fall brukar man i första hand göra en jämförelse mellan straffskalorna i de aktuella straffbestämmelserna. Dessutom kan bestämmelsernas skydds-objekt – de intressen som bestämmelserna avser att skydda – inverka på bedömningen.

Frågan om konkurrens kan vara av praktisk betydelse, eftersom när brotts-konkurrens föreligger en vidare straffskala än för enkelt brott blir att tillämpa. Om t. ex. två brott med högst två års fängelse i straffskalan sammanträffar, blir straffmaximum fyra års fängelse (BrB 26:2).

Relationen mellan undandragandebrott och brott mot in- eller utför-selbud observerades i motiven till VSL (prop. 1960:115 s. 106). Där ut-talades av departementschefen att i rättstillämpningen den situationen ofta förekom att en vara t. ex. vid införsel är både tullpliktig och underkastad licenstväng. Eftersom skyddet för dessa båda intressen tillgodosågs genom ett gemensamt straffstadgande, borde enligt departementschefens mening brottskonkurrens inte antas i dylika fall. Det syntes vid straffmätningen i erforderlig utsträckning kunna beaktas, att båda de angivna intressena kränkts (jfr SOU 1959:24 s. 161 f. och Smugglingslagstiftningen s. 86).

I utredningens förslag till ny utformning av straffbestämmelserna i VSL har de olika brottstyperna på sätt och vis skilts åt. I brottsbeskrivningarna i 1 och 2 §§ avses enbart undandragandebrotten, och genom en särskild bestämmelse i 3 § likställs härmed in- eller utförsel i strid mot förbud. Denna redaktionella ändring avses inte innebära någon ändring i sak. Med va-rusmuggling skall alltså förstås både åsidosättande av förbud eller villkor

och undandraganden.

Eftersom varusmuggling, som innebär både undandragande och överträdelse av förbud, skall bedömas som ett brott uppstår tvekan om utrymme finns för en regel om ansvarsfrihet för undandragandedelen i fall av frivillig rättelse. Man kan ju säga att det inte går att träda tillbaka från en del av brottet. Utredningen kan dock för sin del inte se något hinder mot att regeln direkt tillämpas på ett sådant brott till den del avgifter undandragits genom brottet. I vart fall kan man vid straffmätningen beakta, att undandragandedelen rättats till och att straffet därför skall utmätas enbart med hänsyn till förbudsöverträdelsen. Därvid kan man tänka sig olika situationer. Den olovliga in- eller utförseln kan te sig så bagatellartad jämförd med undandragandet att man utmäter minsta möjliga straff eller t. o. m. går under föreskrivet straffminimum eller efterger påföljd med stöd av 33 kap. 4 § andra eller tredje stycket BrB. Man kan vidare tänka sig det motsatta förhållandet, nämligen att förbudsöverträdelsen är att bedöma som så svår att rättelsen av undandragandedelen i och för sig är av mindre betydelse. Det frivilliga tillbakaträdandet och att gärningsmannen gjort vad han i det aktuella läget kunnat för att förebygga ytterligare olägenhet av att förbudet överträtts kan självfallet ändå beaktas vid straffmätningen. Mellan dessa båda typsituationer finns naturligtvis flera kombinationer av olika svårhetsgrad, där tillbakaträdandet bör tillmätas större eller mindre verkan.

Utredningen har övervägt om det är önskvärt att vid utformningen av bestämmelsen om ansvarsfrihet vid tillbakaträdande från undandragandebrott tillägga att ansvarsfrihet även kan omfatta brott som avser inte bara undandragande utan också överträdelse av förbud, om denna del av det sammansatta brottet är ringa. Mot en sådan bestämmelse kan emellertid med visst fog invändas att samma möjlighet till strafffrihet vid frivilligt tillbakaträdande i så fall borde gälla, även om den ringa förbudsöverträdelsen inte var kombinerad med undandragandebrott. En generell regel om ansvarsfrihet vid tillbakaträdande från ringa överträdelse av förbud mot in- och utförsel har utredningen dock hesiterat inför såsom alltför vittsyftande och svåröverskådlig till sina verkningar. Utredningen har därför funnit det tillrådligt att inte införa någon föreskrift om att frivillig rättelse i undandragandedelen av ett smugglingsbrott skulle medföra strafffrihet även i fråga om ringa överträdelse av förbud eller villkor för in- eller utförsel. Departementspromemorian med förslag till tulllag och lag om ändring i VSL (prop. 1972:110 s. 157) innehöll en regel av motsatt innebörd, i det att ansvarsfriheten uttryckligen angavs inte gälla då vara införts i strid mot förbud. Även en sådan regel bör enligt utredningens mening undvikas, eftersom den kunde onödigtvis försvåra möjligheterna att komma till praktiskt rimliga resultat i fråga om förbudsöverträdelser utan nämnvärd betydelse. Det är ju önskvärt att hotet om straff för sådana överträdelser inte skall utgöra hinder för en tullskyldig att göra rätt för sig genom att rätta till det förhållande som föranlett eller kunnat föranleda undandragande.

I enlighet med vad som förut har anförts bör det sålunda efter omständigheterna från fall till fall avgöras vilken betydelse den frivilliga rättelsen i fråga om undandragandet kan få vid bedömningen av förbudsöverträdelsen. Tullmyndigheten kan genom att ge rapporteftergift (se specialmotiveringen till 6 § förslaget till lag om ändring i VSL) låta bli att hänskjuta ett sådant

ärende till åklagarens prövning, om brottet i den del det avser överträdelse av förbud eller villkor är utan nämnvärd betydelse. Vidare kan åklagaren meddela beslut om åtalsunderlåtelse, företrädesvis med stöd av bestämmelsen i 20 kap. 7 § första stycket 1 RB. Det finns således praktiska möjligheter att utan någon föreskrift i ämnet begränsa den judiciella prövningen av de brott som avses här till de fall som det vid en samlad bedömning anses rimligt att beivra.

En tveksam fråga är om den som har tagit olovlig befattning med varor, för vilka tull eller annan införselavgift har undandragits, skall ges möjlighet att vinna ansvarsfrihet genom att frivilligt anmäla varan för tullmyndighet.

I den förut nämnda departementspromemorian föreslogs att frivillig rättelse av oriktig uppgift i tulldeklaration eller annan handling som lämnats till ledning för tulltaxering även skulle medföra frihet från ansvar enligt 6 § VSL för olovlig befattning med det gods som den vidtagna rättelsen avsåg. En sådan regel, som skulle ge straffrihet åt annan än den som vidtagit rättelsen, går dock enligt utredningens mening för långt och strider mot den vanligen gällande principen att frivillig rättelse medför ansvarsfrihet endast för den rättande, inte därjämte för den som medverkat vid brottet. Däremot kan det anses mera befogat att den som tagit olovlig befattning med varan ges möjlighet att självständigt med straffriande verkan frivilligt träda tillbaka. Utredningen föreslår att en regel härom förs in i VSL.

I likhet med vad som gäller på den inrikes beskattningens område bör frivillig rättelse medföra frihet från ansvar under förutsättning att tull och andra införselavgifter (eller utförselavgifter) kan påföras den tullskyldige, oberoende av när och hur detta kan ske. Av redogörelsen för SkBL:s bestämmelse om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse och taxeringslagens regler om eftertaxering framgår att ansvarsfrihet inträder, om rättelsen leder till att skatten eller avgiften kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp, att detta kan ske bl. a. genom eftertaxering, normalt inom fem år efter det år taxeringen rätteligen bort ske i första instans men om åtal väcks även senare, dock inom ett år från det åtalet väcktes, och att en eftertaxering som grundats på att åtal har väckts, skall undanröjas om åtalet ogillas helt.

Utredningen har tidigare pekat på de otillfredsställande konsekvenser som en formell tillämpning av dessa bestämmelser kan leda till. Reglerna om eftertulltaxering överensstämmer i huvudsak med taxeringslagens bestämmelser om eftertaxering. Även här uppkommer alltså, om förutsättningarna för ansvarsfrihet utformas på samma sätt som i SkBL, tvivel om konsekvenserna av frivillig rättelse efter den för eftertulltaxering normala femårsperiodens utgång. Om man för tullområdets del önskar en formellt täckande lösning, som möjliggör eftertulltaxering, kan detta enligt utredningens mening ske genom att som alternativ till åtal som förutsättning för eftertulltaxering efter femårsperiodens utgång uppställs samtycke därtill av den tullskyldige. I fall av frivillig rättelse kan den tullskyldiges samtycke inte särskilt behöva inhämtas, utan samtycket får anses ligga i den frivilliga rättelsen. Genom en sådan regel kan det undandragna beloppet påföras och således det formella kravet för medgivande av frihet från ansvar uppfyllas. Utredningen föreslår att förutsättningarna i 14 § TL för eftertulltaxering kompletteras i enlighet med vad som nu har anförts. Godtas förslaget borde lämpligen en motsvarande ändring göras i 115 § taxeringslagen.

Frågan när rättelse skall anses ha skett frivilligt får lösas i enlighet med de allmänna principer som gäller i detta sammanhang och den praxis som utvecklats vid tillämpningen av andra liknande bestämmelser. Särskilt tillämpningen av skattestrafflagstiftningens bestämmelser i ämnet torde kunna ge vägledning även på tullområdet.

En tveksam fråga är om förverkande kan ske, när gärningsmannen går fri från ansvar, dvs. straff, på grund av frivillig rättelse. Anses brott över huvud taget inte föreligga, kan förverkande givetvis inte komma i fråga. Det som komplicerar frågan är att alla förutsättningar för ansvar en gång förelegat men att en senare inträffad omständighet skall medföra ansvarsfrihet.

Definitionen på brott i 1 kap. 1 § BrB – brott är en gärning, för vilken i balken eller annan lag eller författning är stadgat straff som sägs i 3 § samma kapitel – ger ingen direkt ledning för de fall som avses här. Vissa uttalanden i Brottsbalkskommentaren (del. I, 2:a uppl., s. 19 och del III, 2:a uppl., s. 376) tyder på uppfattningen att brott inte skall anses föreligga när gärningsmannen är fri från ansvar på grund av frivilligt tillbakaträdande eller frivillig rättelse. Motsatt mening synes emellertid hävdas av Strömberg (Om konfiskation som brottspåföljd, s. 246). Ståndpunkten att brott inte skall anses ha förelegat, om gärningsmannen frivilligt har tillbakaträtt eller vidtagit rättelse, skulle för varusmugglingens del innebära, att om en bestämmelse om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse förs in i VSL, förverkande normalt inte kan ske. (Här bortses från förverkande av s. k. specifika brottsverktyg enligt 36 kap. 3 § BrB, som inte förutsätter att brott har begåtts.) En sådan ståndpunkt i förverkandefrågan är dock från logisk synpunkt ingalunda invändningsfri. Under tiden från brottet till dess det frivilliga tillbakaträdandet sker föreligger alla förutsättningar för ådömande av ansvar, och det kan ju då förefalla konstlat att sedan tillbakaträdandet skett säga att inget brott har blivit begånget. En bedömning som innebär att det frivilliga tillbakaträdandet endast upphäver gärningsmannens straffbarhet kan mot denna bakgrund synas mer acceptabel (jfr Strömberg). Även med ett sådant ställningstagande bör man dock i den praktiska tillämpningen kunna undvika att förklara egendom förverkad hos den som frivilligt tillbakaträtt, nämligen genom att tillämpa regeln att förverkande inte skall ske om det är uppenbart obilligt. Enligt utredningens mening bör förverkandet som regel efterges på denna grund.

Det kan i detta sammanhang anmärkas, att regeln om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse inte i och för sig gäller i de fall smuglingsbrottet avser både undandragande och överträdelse av förbud. Grund för förverkande kvarstår därför i dessa fall även om undandragandedelen har rättats till. Eftersom hänsyn till billigheten skall tas vid bedömningen av förverkandefrågan, torde detta förhållande dock inte behöva utgöra något praktiskt problem. Sådana synpunkter som tidigare anlagts på förbudsdelen i fråga om ansvarspåföljd kan även i förverkandefrågan leda till rimliga resultat. Allmänna säkerhets- och billighetshänsyn får alltså falla avgörandet. Farliga ämnen torde sålunda regelmässigt böra förklaras förverkade, medan förverkande av helt ofarliga varor vid frivillig rättelse i många fall skulle te sig uppenbart obilligt.

5.3.6 Förverkande

Gällande ordning m. m.

Nuvarande förverkanderegler i VSL utformades efter förebild av bestämmelserna i 2 kap. 16 och 17 §§ i då gällande strafflag. Från strafflagsbestämmelserna gjordes de avvikelser som ansågs betingade av smugglingsbrottens beskaffenhet eller eljest av särskilda förhållanden. Strafflagens förverkanderegler överfördes i stort sett oförändrade till BrB men reviderades väsentligt genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 1968. De nya reglerna syftade till att modernisera balkens regler i ämnet och få till stånd mera enhetliga normer för förverkandelagstiftningen i övrigt. Avsikten var också att nå större likformighet i Norden.

Några av BrB:s förverkanderegler är direkt tillämpliga även inom specialstraffrätten. I vissa fall skall reglerna gälla, om inte annat har föreskrivits i specialförfattningen. I propositionen (1968:79) med förslag till förut berörda ändringar i BrB uttalade departementschefen, att de bestämmelser som inte blev direkt tillämpliga inom specialstraffrätten borde tjäna som förebilder för ny lagstiftning inom detta område. Departementschefen anförde vidare, att specialförfattningarnas förverkandebestämmelser borde ses över så snart det blev aktuellt att ändra en författning i mera väsentlig utsträckning. För denna översyn angavs vissa riktlinjer.

BrB:s förverkanderegler finns i 36 kap. och innehåller i huvudsak följande.

Enligt 1 § skall utbyte av brott enligt BrB förklaras förverkat, om det inte är uppenbart obilligt. En förutsättning är att utbytet inte motsvaras av skada för enskild. Med utbyte av brott avses t. ex. muta och vederlag för brott. Utbyte betyder dels den konkreta egendom som ursprungligen mottagits dels egendomens värde. Vad som har föreskrivits om förverkande av utbyte gäller även förlag för brott eller dess värde, om förlaget har mottagits och mottagandet utgör brott enligt balken. Med förlag menas pengar eller annan egendom som har lämnats för bestridande av utgifter, som är förbundna med förövande av brott. Lagrummets tillämpningsområde är begränsat till *brott enligt BrB*.

Enligt 2 § kan hjälpmedel, brottsprodukter och föremål varmed någon har tagit sådan befattning som utgör brott förklaras förverkade, om det är påkallat till förebyggande av brott eller eljest särskilda skäl föreligger. Alternativt kan egendomens värde förverkas. Lagrummets tillämpningsområde är begränsat till *brott enligt BrB*.

Enligt 3 § kan s. k. utpräglade brottsverktyg förklaras förverkade, oberoende av om brott har begåtts, om det är påkallat till förebyggande av brott eller andra särskilda skäl föreligger. Regeln är tillämplig *även utanför BrB:s område* och gäller givetvis utan den i följande paragraf föreskrivna begränsningen till vissa personer.

I 4 § uppräknas de personer hos vilka förverkande får ske, nämligen:

- a) gärningsmannen eller annan som medverkat till brottet,
- b) den i vars ställe gärningsmannen eller annan medverkande var,
- c) den som genom brottet beretts vinning och
- d) den som efter brottet förvärvat egendomen på grund av giftorätt, arv

eller testamente eller genom gåva eller på annat sätt förvärvat egendomen och därvid varit i ond tro i fråga om egendomens samband med brottet.

Om egendomen vid brottet inte tillhörde någon av dem som anges under a)–c), får den inte förverkas.

Den angivna personbegränsningen gäller även vid förverkande *utanför BrB, om inte annat har föreskrivits.*

Särskild rätt till egendom som förklaras förverkad (begränsade sakrätter och säljares rätt till avbetalningsgods) består enligt 4 § sista stycket om inte även den särskilda rätten förklaras förverkad. Föreskriften är direkt tillämplig *även utanför BrB:s område.*

De därpå följande bestämmelserna i 5–11 §§ gäller förverkande *även utanför BrB.*

Enligt 5 § kan rätten i stället för förverkande föreskriva åtgärd till förebyggande av missbruk.

6–8 §§ innehåller regler i vad mån förverkande kan ske, när annan brottspåföljd än straff ådöms, när påföljd efterges och när brottet begåtts av minderårig eller själsligt abnorm person.

I 9 och 10 §§ finns bestämmelser om preskription av förverkandetalan och av ådömt förverkande. Preskriptionstiden för förverkandetalan är i princip densamma som för ansvarstalan för brottet. Talan om förverkande kan dock alltid ske inom fem år från det brottet begicks. Har brottet preskriberats eller har den brottslige dött, får emellertid talan väckas endast om det är påkallat ur allmän synpunkt. Förverkande enligt 3 § är inte underkastat preskription. För verkställighet av beslut om förverkande (eller åtgärd till förebyggande av missbruk) gäller en tioårig preskriptionstid.

I 11 § stadgas en generell möjlighet att underlåta förverkande, om det är uppenbart obilligt. Bestämmelsen syftar till att möjliggöra undantag från regler om obligatoriskt förverkande inom specialstraffrätten.

Enligt 12 § tillfaller förverkad egendom kronan, *om inte annat är föreskrivet.*

VSL:s förverkanderegler finns i 9, 10 och 12 §§.

Enligt 9 § skall gods som har varit föremål för varusmuggling eller försök därtill jämte emballage och förvaringskärl förklaras förverkat till kronan. Även smuggelgods, varmed någon har tagit olovlig befattning enligt 6 §, kan förverkas med stöd av 9 §, eftersom godset i ett tidigare led har varit föremål för varusmuggling. Om egendomen inte finns i behåll, skall i stället värdet förklaras förverkat. Är förverkande uppenbart obilligt, får det helt eller delvis efterges. Enligt 12 § kan förverkandeförklaring meddelas beträffande viss del av egendoms värde, även om egendomen finns i behåll. Här är alltså värdeförverkande *alternativt* till sakförverkande, medan det annars i VSL är *subsidiärt*. Förverkande enligt 9 § får inte riktas mot den som i god tro har förvärvat egendomen efter smugglingsbrottet.

I 10 § föreskrivs att vad som använts som hjälpmedel vid varusmuggling eller försök därtill eller vid olovlig befattning med smuggelgods må förklaras förverkat till kronan. Följande förutsättningar uppställs: 1) ägaren till hjälpmedlet eller någon som var i hans ställe skall uppsåtligen ha förövat gärningen eller medverkat till den, 2) förverkande skall vara påkallat till förebyggande av varusmuggling, försök därtill eller olovlig befattning med

smuggelgods, eller andra särskilda skäl skall föreligga, och 3) förverkande skall inte vara uppenbart obilligt.

I stället för förverkande enligt 9 eller 10 §§ kan föreskrivas åtgärd till förebyggande av missbruk.

Vad som förut har sagts om värdeförverkande och skydd för godtrosförvärvare gäller även egendom som avses i 10 §.

De av departementschefen i propositionen (1968:79) förordade *riktlinjerna för översyn av specialstraffrättsliga förverkandebestämmelser* innehåller följande.

Först bör noga prövas, om förverkanderegler över huvud behövs i författningen. Viss restriktivitet kan vara befogad, särskilt i fråga om förverkande i förmögenhetsreducerande eller bestraffande syfte. I allmänhet bör i första hand övervägas, om straffskalan kan utformas så att man får en lämplig påföljd. Man bör vara sparsam med bestämmelser om förverkande vid uppsåtligt handlande, eftersom de specialstraffrättsliga oaktsamhetsbrotten genomsnittligt är av mindre allvarlig beskaffenhet än de uppsåtliga.

De specialstraffrättsliga reglerna bör utformas med de allmänstraffrättsliga som förebild, varvid särskilt bör iakttas följande.

a) Fällande straffdom bör inte uppställas som förutsättning för förverkande, endast att någon har gjort sig skyldig till brottslig handling.

b) Förverkande bör kunna underlåtas av billighetshänsyn.

c) Om värdeförverkande skall förekomma, bör det vara alternativt och inte subsidiärt till sakförverkande.

d) I varje särskilt fall bör övervägas om kretsen av subjekt mot vilka förverkande får riktas bör bestämmas annorlunda än i 36 kap. 4 § BrB, antingen vidare eller mera inskränkt.

Utredningen

Frågan om *behovet av förverkandemöjlighet i VSL* ter sig principiellt ganska olika beroende på smugglingsbrottets karaktär. Förverkandet tjänar ju olika funktioner vid olika brott. Förverkandet torde kunna sägas framstå som mera outhärligt vid brott mot import- eller exportförbud än vid undandragandebrott. Möjligheten att förverka olovligt införda allmänfarliga varor är från samhällets synpunkt så betydelsefull, att svaret svårigen kan bli annat än att förverkanderegler inte kan undvaras i VSL, om smugglingsbrotten liksom hittills skall regleras enhetligt i lagen. För rena undandragandebrott kan skälen för förverkande bli försvagade, såsom närmare framgår av det följande, om tulltillägg införs som en administrativ sanktion på tullområdet.

Till en början må erinras om de motiv som åberopades som grund vid utformningen av nu gällande förverkanderegler i VSL.

Vid tillkomsten av VSL diskuterade 1956 års varusmugglingsutredning (SOU 1959:24 s. 216 ff.) förverkanderegleras ändamål i smuggellagstiftningen mot bakgrunden av de tre väsentligen olikartade rättsliga funktioner, som förverkande enligt doktrinen i allmänhet ansetts tjäna. Man har talat om en straffrättslig, en politirättslig och en privaträttslig funktion. Om dessa tre funktioner framhölls i huvudsak följande.

Vad den straffrättsliga funktionen beträffar är det vanligt, att en förverkanderegeln främst har till ändamål att tjäna som komplement till och förläna eftertryck åt en straffbestämmelse genom att utöver det egentliga straffet tillfoga lagöverträdaren förlust av egendom, som stått i viss närmare relation till brottet eller brottslingen. Förverkandet har i dessa fall ett allmänpreventivt syfte och fungerar närmast som ett bötesstraff.

Vad angår den politirättsliga funktionen är understundom det väsentliga syftet med förverkande av viss egendom att förebygga skada, som hotar från egendomen med hänsyn till dennas ur någon synpunkt farliga beskaftenhet. Egendomen kan antingen i sig själv besitta farliga egenskaper (gifter, explosiva varor m. m.) eller vara avsedd att komma till användning vid förövande av brott (brottsverktyg). Förverkandet har i dessa fall väsentligen karaktär av säkerhets- eller politiåtgärd. Ur samma synpunkt torde man ha att se förekommande regler om förverkande av egendom, vilken använts som hjälpmedel vid begående av brott och anses erbjuda viss fara för förnyade brottsliga handlingar.

Vad slutligen beträffar den privaträttsliga funktionen kan förverkande ha till ändamål att utjämna en orättmätig förmögenhetsökning och fråntaga lagöverträdaren den vinning han eljest skulle erhålla av sitt brottsliga handlande.

Utredningen framhöll att en förverkanderegels syfte ofta inte är renodlat. För smuggellagstiftningens del torde förverkanderegelnas främsta ändamål vara att tillgodose allmänpreventiva hänsyn. Bakom bestämmelserna ligger med andra ord tanken, att risken att förlora viss egendom skall verka avhållande från att föröva smugglingsbrott. Förverkandepåföljden har här enligt utredningen en väsentligen straffrättslig funktion. Inte minst för den som drabbas av förverkandepåföljden torde densamma te sig som ett straff – i många fall kännbarare än det egentliga straffet. Ibland kan emellertid förverkanderegeln sägas fylla en politirättslig funktion. Förverkande av forslingsredskap torde sålunda åtminstone delvis vara att förklara som en rättsverkan i syfte att förebygga att redskapet på nytt kommer till användning som hjälpmedel vid smugglingsbrott. Än mera utpräglad är den politirättsliga funktionen i sådana fall, när smugglingen avsett varor, vilkas okontrollerade införsel till riket ur någon synpunkt anses medföra fara för samhället. Som exempel kan nämnas gifter, radioaktivt avfall, explosiva varor, vapen, sjukdomsalstrande eller smittoförande föremål. Vad slutligen beträffar den privaträttsliga funktionen torde bakom reglerna om förverkande av smuggelgodset ligga jämväl syftet att beröva den brottslige vinningen av brottet.

Slutsatsen var att förverkande inom ifrågakvarande område fyller i olika hänseenden så viktiga funktioner, främst den att verka brottsförebyggande, att förverkandebestämmelser inte kan undvaras i smuggellagstiftningen, om den skall få önskvärd effekt. Departementschefen instämde i denna slutsats och uttalade, att den starkt brottsprevenerande effekten av förverkanderegeln borde upprätthållas också enligt den nya lagstiftningen (prop. 1960:115 s. 74).

Samma motiv för förverkande som åberopades vid VSL:s tillkomst kan enligt utredningens mening i stort sett åberopas för att behov av regler om förverkande av smuggelgoods föreligger även i en reviderad VSL. Förslaget om införande av tulltillägg såsom en administrativ sanktion vid undandragandebrotten är dock en nyhet, som föranleder förnyat övervägande av förverkandets allmänpreventiva funktion vid sådana brott.

Vad gäller förverkande av varor, som har införts i strid mot importförbud

eller andra införselregleringar, är det uppenbart att tillkomsten av tulltillägg inte kan påverka det politirättsliga behovet av dylikt förverkande. Vid illegal införsel av sådana varor samverkar VSL:s förverkanderegler med den lagstiftning som reglerar den inrikes hanteringen av sådana varor. Som typexempel kan tas lagen (1973:329) om hälso- och miljöfarliga varor. Förbud får enligt denna lag meddelas bl. a. mot hantering eller import av viss hälso- eller miljöfarlig vara, om det är påkallat från hälso- eller miljöskyddssynpunkt. Uppsåtlig eller oaktsam överträdelse av sådant förbud bestraffas enligt 16 § i lagen, om inte BrB är tillämplig. Förverkande av vara som varit föremål för brott enligt lagen kan ske enligt 18 §. Men i fråga om ansvar för införsel i strid mot förbud som meddelats enligt lagen hänvisas till VSL, enligt vilken förverkande likaså kan komma i fråga. De båda lagarna samverkar alltså i syftet att skydda samhället mot de faror, som kan vara förenade med illegal befattning med hälso- och miljöfarliga varor. Rimligtvis kan inte i detta system ryckas bort det skydd, som VSL med dess straff- och förverkandebestämmelser representerar, utan att hela systemet görs om. Man torde kunna utgå ifrån att det från allmän synpunkt måste vara rationellt att som nu ha detta skydd vid rikets gränser enhetligt reglerat i VSL.

Frågan huruvida tulltillägget kan eller bör ersätta förverkande i VSL gäller närmast tillämpningen av reglerna på sådana smuglingsbrott, som enbart avser undandragande av tull eller andra införselavgifter. I många fall är undandragandebrott samtidigt brott mot importförbud eller införselregleringar, och där förändras inte behovet av att kunna förverka allmänfarligt gods genom tillkomsten av tulltillägg.

Tulltillägg kan sägas vara en ekonomisk sanktion av samma art som förverkandet vid undandragandebrotten men regelmässigt en långt svagare sanktion än förverkande. Även om tulltillägget, såsom utredningen föreslår, får utgå med 100 %, eller, där avsikt att undandra kan antas inte ha förelegat, med 50 % av det undandragna beloppet, kommer det som ekonomisk sanktion ofta att utgöra bara en bråkdel av vad totalt förverkande av smuggelgodset innebär.³ Att generellt utbyta förverkandet vid undandragandebrotten mot tulltillägg skulle sålunda betyda en allvarlig minskning av den allmänpreventiva effekten hos reaktionssystemet.

Inom ramen av vad som kan anses som ringa undandragandebrott har utredningen emellertid ansett en avkriminalisering som regel vara möjlig genom införandet av tulltillägg. Åtal för sådana brott skall endast få ske när särskilda skäl föreligger. Samma regel bör gälla för talan om förverkande om reglerna om förverkande vid undandragandebrott i princip bibehålls.

³ En jämförelse mellan effekten av helt förverkande och effekten av ett tulltillägg är lättast att göra vid varor som är belagda med värdetull och mervärdesskatt. Skillnaden kan grovt sett illustreras med följande siffror. Om ett varuparti, på vilket skulle ha utgått värdetull med 5 % och moms med 15 % av värdet, har insmugglats, skulle ett 50-procentigt tulltillägg innebära en extrakostnad för smugglaren på endast 10 % av värdet, medan förverkandet ju innebär att värdet i dess helhet går förlorat för smugglaren. Även om tulltillägget utgår med 100 % av det undandragna beloppet, stannar sanktionen vid 21 % av värdet, att jämföra med förlusten av varan eller hela dess värde vid förverkande. Endast vid högt beskattade varor såsom rusdrycker och tobak kommer ett tulltillägg på 100 % av det undandragna beloppet att få en preventiv effekt, som tillnärmelsevis är jämförlig med förverkande.

Utredningen räknar sålunda med att förverkandet under alla förhållanden i praktiken kommer att starkt begränsas inom området för ringa undandragandebrott genom att den administrativa sanktionen träder i stället för det judiciella förfarandet med dess förverkandemöjligheter. Vilken verkan införandet av tulltillägg därutöver kan få beträffande tillämpningen av förverkandereglerna vid undandragandebrott är svårt att förutsäga. Måhända kan domstolarna bli benägna att i mindre utsträckning utnyttja förverkandemöjligheterna vid utdömande av straff, därför att förverkande i vissa fall anses obilligt, när tulltillägg utgår samtidigt med straffet.

Det vid den nya tullproceduren tillämpade deklarationsförfarandet inbjuder gärna till jämförelser mellan sanktionerna vid undandragandebrott på tullområdet och det administrativa och straffrättsliga sanktionssystemet vid den inrikes beskattningen. Genom 1972 års revision av VSL skedde också en viss anpassning av straffskalorna till vad som gäller enligt SkBL. Därför kan det ligga nära till hands att fråga sig, om inte förverkande kunde avskaffas vid undandragandebrotten på tullområdet, eftersom en sådan reaktionsform inte ansetts erforderlig på skattesidan.

Utredningen vill erinra om att trots de återopade överensstämmelserna avsevärda olikheter dock finns mellan skattebrotten och undandragandebrotten i VSL. Sådana brott som olovlig befattning med smuggelgods och varusmuggling genom eftersättande av föreskriven skyldighet att rätta oriktig uppgift i tulldeklaration saknar t. ex. motsvarigheter i SkBL. Inte heller straffskalorna för brotten skattebedrägeri och varusmuggling har utredningen ansett kunna göras helt överensstämmande. Vad speciellt gäller förverkandet kan en särställning för undandragandebrottens del på tullområdet i förhållande till skattebrotten motiveras med de särskilda förhållandena vid övervakningen av handeln och trafiken över rikets gränser och inte minst de svårigheter i utredningshänseende, som vid misstankar om brott föreligger till följd av att importörens medkontrahent normalt befinner sig utomlands och inte utan vidare är tillgänglig för ingripande enligt vår straff- och processlagstiftning (jfr avsnitt 5.2.8).

Förverkandeinstitutet har inte utan grund haft sitt klassiska hemvist inom smugglingsområdet och har där tillämpats likaväl vid undandragandebrott som vid brott mot importförbud. På det inrikes skatteområdet finns inte några regler om förverkande, men det är att märka att sådana inte heller fanns, innan den nya lagstiftningen om skattebrott kom till. De normerade böter som gällde enligt skattestrafflagen kan dock sägas ha haft delvis samma funktion som förverkandets privaträttsliga syfte, alltså att beröva gärningsmannen vinningen av brottet. De normerade böterna ansågs emellertid av olika skäl kunna bytas ut mot dagsböter. Ett eventuellt införande av förverkande diskuterades över huvud taget inte. I motsats härtill står att när för smugglingsbrottens del en övergång från normerade böter till dagsböter skedde redan i och med antagandet av VSL bestämmelser om förverkande ändå ansågs vara nödvändiga.

Ett avskaffande av förverkandet vid undandragandebrotten överlag skulle enligt utredningens mening medföra en oacceptabel försvagning av domstolarnas reaktionsmöjligheter vid ordinära och grova sådana brott. Mot bakgrund av att smugglingsbrottsligheten blir alltmer organiserad och internationell framstår också en minskning av den allmänpreventiva effekten

på det ekonomiska planet som oförsvarlig. Det kan även påpekas att ett borttagande av förverkandemöjligheten för varor vid undandragandebrotten i VSL skulle medföra ett väsentligt mera inskränkt tillämpningsområde för förverkande än om BrB:s allmänna regler härom hade varit tillämpliga vid sådana smugglingsbrott. Det anförda leder sålunda fram till standpunkten att införandet av det föreslagna tulltillägget inte bör föranleda andra särregler i fråga om förverkande vid undandragandebrott i VSL än den begränsning av åtalsrätten som är påkallad för genomförandet av avkriminaliseringen vid ringa brott.

Den här intagna standpunkten till förverkande vid undandragandebrott på tullområdet innebär onekligen en olikformighet i förhållande till behandlingen av de inrikes skattebrotten. I och för sig kunde det övervägas att skapa likformighet genom att införa förverkandebestämmelser även i SkBL – för brottsbekämpandet torde det vara gynnsamt att t. ex. vid vissa grövre varuskattebrott ha tillgång till förverkande – men utredningen har inte ansett det vara dess uppgift att framlägga förslag härom.

I fråga om *behovet av vinningsförverkande* uttalade 1956 års varusmugglingsutredning (SOU 1959:24 s. 219), att utredningen inte ansett ett sådant förverkande påkallat med hänsyn till de föreslagna bestämmelserna om förverkande av smuggelgods. I propositionen (1960:115 s. 74) yttrade departementschefen, att han inte ansåg tillräcklig anledning föreligga att, såsom GTS ifrågasatt, införa ett särskilt stadgande om förverkande av vinning, eftersom ett sådant stadgande torde bli av ringa praktisk betydelse, enär värdet av godset skall utges, om godset gjorts oåtkomligt för förverkande. Detta värde torde enligt departementschefen bära avse marknadsvärdet, t. ex. utförsäljningspriset i den legala handeln inom landet i fråga om sprit- och tobaksvaror.

I kommentaren till VSL (Jungefors-Walberg, Smugglingslagstiftningen, s. 115) har anförts att eftersom ingen regel om vinningsförverkande finns, exempelvis en smugglarens förtjänst på den brottsliga hanteringen inte kan förverkas, om han avyttrat smuggelgodset och detta sedan tagits i beslag hos icke godtroende köpare.

Det kan anmärkas att nämnda exempel inte längre torde utgöra något problem om värdeförverkande görs alternativt till sakförverkande i enlighet med vad som föreslås i det följande. I stället för att förklara godset förverkat hos den ondtröende köparen kan domstolen då förklara godsets värde förverkat hos smugglaren, och det marknadsvärde som då läggs till grund lär inte understiga det pris som den ondtröende köparen fått betala. Därmed kommer i sådant fall smugglarens vinst på försäljningen utan vidare att kunna förverkas.

Den vinning av varusmuggling som kan inträda i ett senare led kan ibland förverkas enligt annan lagstiftning, som kriminaliserar det förfarande genom vilket vinningen uppkommer. Ett exempel härpå ger rättsfallet NJA 1971 s. 321. Två personer hade på uppdrag av annan smugglat in ett parti narkotika till riket. I ersättning för uppdraget hade en penningssumma utbetalats till en av gärningsmännen. Narkotikan liksom större delen av den kontanta ersättningen hade beslagt tagits efter insmugglingen. Åtal väcktes mot gärningsmännen för grov varusmuggling. I målet yrkades förverkande av den narkotika och de pengar som tagits i beslag. I häradsrätten förklarades

narkotikan förverkad, medan pengarna inte ansågs kunna förverkas. Såväl hovrätten som HD ansåg emellertid, att pengarna kunde förklaras förverkade enligt 6 § narkotikastrafflagen (knäckfrågan i målet var om förverkande kunde ske enligt narkotikastrafflagen, trots att ansvar hade yrkats och ådömts enbart enligt VSL). Tänker man sig i ett liknande fall, att det inte är fråga om narkotika utan om spritdrycker, finns f. n. ingen bestämmelse, som medger förverkande. I ett sådant fall skulle alltså en bestämmelse om vinningsförverkande vara av värde.

Möjligheten att förverka vinning av smuggling kan vara av särskilt värde, när brottsligheten ingått i kommersiell verksamhet och utförts t. ex. av en tjänsteman hos ett bolag, medan vinningen av brottet kommit bolaget till del. Andra nyare författningar, som medger förverkande av vinning (eller "utbyte" som det numera heter i anslutning till 36 kap. 1 § BrB), är livsmedelslagen (1971:511) och lagen om hälso- och miljöfarliga varor (1973:329). Förutom varor som varit föremål för brott enligt nämnda lagar kan sålunda det utbyte som uppkommit genom brotten förverkas. Jämfört med denna nyare modell för förverkandebestämmelser, som ansluter sig till brottsbalksregeln, kan det framstå som en brist att utbyte av smugglingsbrott inte kan förverkas.

Även om utredningen för sin del inte räknar med att vinningsförverkande på detta område kommer att få någon större praktisk betydelse, eftersom förverkan av smuggelgodset eller dess värde som regel torde ta bort utbytet av smugglingen, bör i anslutning till riktlinjerna vid revisionen av 36 kap. BrB i likformighetens intresse och vad i övrigt har anförts i VSL föras in en bestämmelse om förverkande av utbyte.

F. n. är *värdeförverkande* enligt VSL subsidiärt i förhållande till sakförverkande (utom vid partiellt förverkande enligt 12 §). Det förutsätts för värdeförverkande i både 9 och 10 §§, att egendomen inte finns i behåll. En sådan regel kan få vissa icke önskvärda kriminalpolitiska konsekvenser (prop. 1968:79 s. 17 och 47). Egendomen måste exempelvis om den finns i behåll förverkas hos en ondtroende förvärvare, medan smugglaren själv får behålla köpeskillingen. En annan följd är att endast en person kan drabbas av förverkande så länge egendomen finns i behåll, men därefter kan en kedja av ondtroende förvärvare ådömas värdeförverkande. Dessa konsekvenser kan undvikas, om värdeförverkande görs *alternativt till sakförverkande*. Vidare undgår man därigenom ibland omfattande utredningar om egendomen finns i behåll och vissa tolkningsfrågor om godset skall anses vara i behåll (prop. 1968:79 s. 47). Nu anförda skäl – liksom strävan efter likformighet med övriga nordiska länder – föranledde införandet av värdeförverkande som alternativ till sakförverkande i BrB. Skäl att ha annan reglering i VSL finns inte. När egendomen finns i behåll bör dock, såsom departementschefen uttalade i nyssnämnda proposition, företrädesvis denna och inte värdet förklaras förverkat. Egendomens värde bör också utgöra den yttersta gräns intill vilken förverkande sammanlagt kan ske.

1956 års varusmugglingsutredning föreslog, att *förverkande av gods som varit föremål för oäktsamt smugglingsbrott* skulle, jämte emballage och kärl, kunna förverkas, om särskilda skäl föranledde därtill och det inte var uppenbart obilligt. Fanns egendomen inte i behåll skulle i stället värdet kunna förverkas. Som exempel på särskilda skäl anförde utredningen brottets grov-

het eller egendomens ur någon synpunkt farliga beskaffenhet. Flera remissinstanser reste emellertid invändningar mot förslaget. Departementschefen förordade med hänsyn härtill att förverkande inte skulle kunna ådömas vid andra än uppsåtliga brott i VSL (prop. 1960:115 s. 122).

Sedan denna bedömning gjordes, har emellertid en väsentlig ändring skett i fråga om förutsättningarna för bedömningen av frågan om förverkande bör kunna ådömas vid grovt oaktsamt brott. Av betydelse är även den anpassning av VSL:s straffskalor till SkBL:s som gjordes 1974.

Straffskalan för grovt oaktsamt brott enligt 5 § VSL innefattade tidigare endast böter. Vid 1974 års ändringar vidgades den emellertid till att avse böter eller fängelse i högst två år. Det strängare synsätt på oaktsamhetsbrottet som kommit till uttryck genom denna straffskärpning gör att brottet numera kvalitativt sett står i paritet med varusmuggling av normal svårhetsgrad. Det är att märka att inom straffskalan kan rymmas allvarliga förfaranden, t. ex. då fråga är om införsel av en importförbjuden farlig vara, som det från allmänna säkerhets- och skyddssynpunkter är angeläget att omhänderta och oskadliggöra.

Härutöver kan anmärkas att BrB:s förverkandebestämmelser numera inte i något avseende är begränsade till enbart uppsåtliga brott.

Frågan om förverkande vid oaktsamma brott diskuterades vid 1968 års ändringar i 36 kap. BrB i anslutning till specialstraffrättsutredningens förslag om införande av en bestämmelse om vilka subjekt som skulle kunna drabbas av förverkande. En sådan bestämmelse borde enligt utredningens mening bli tillämplig även inom specialstraffrätten, varför det inte borde uppställas krav på att brott som kan föranleda förverkande skall vara uppsåtligt. Detta innebar att hjälpmedel och brottsprodukter – till skillnad från vad som då gällde – kunde förverkas även vid oaktsamma brottsbalksbrott. Remissinstanserna hade inget att erinra mot utredningens förslag och departementschefen anslöt sig till det (prop. 1968:79 s. 53).

Det kan i detta sammanhang erinras om att enligt nordiska straffrättskommitténs enhälliga uppfattning allmänstraffrättsliga förverkanderegler inte bör innehålla någon begränsning till uppsåtliga gärningar, utan förverkande bör kunna ådömas även vid oaktsamhetsbrott (jfr prop. 1968:79 s. 40).

Mot bakgrund av det anförda anser utredningen för sin del att möjlighet att förverka godset bör finnas även vid smuglingsbrott som begås av grov oaktsamhet. En bestämmelse härom bör alltså föras in i VSL. Förverkande bör dock enligt utredningens mening inte vara någon ordinär åtgärd vid sådant brott. En stark begränsning följer redan av utredningens förslag att administrativ sanktion i form av tulltillägg normalt skall vara den enda reaktionen om brottet är ringa. Det stora flertalet brott torde vara av denna lindriga svårhetsgrad. I dessa fall kommer således frågan om förverkande över huvud taget inte upp. En betydande restriktivitet bör – oberoende av svårhetsgraden hos brottet – iakttas även när gärningen beivras straffrättsligt.

Vad beträffar de *personer hos vilka förverkande får ske* föreskrivs i 9 § andra stycket VSL endast den begränsningen att förverkande inte kan riktas mot den som efter brottet i god tro förvärvat egendomen eller särskild rätt därtill. Förverkandet är i övrigt knutet till själva egendomen – det gods

som varit föremål för smuggling eller försök därtill – och det är med nyss nämnt undantag i princip likgiltigt vem som är ägare till godset och om denne låtit komma sig något brottsligt till last. Om ägaren stått helt utanför brottet har stötande resultat ansetts kunna undvikas genom att förverkandet efterges såsom uppenbart obilligt (prop. 1960:115 s. 121 f.).

Även 10 §, som handlar om förverkande av hjälpmedel, innehåller förbud mot förverkande hos senare förvärvare i god tro. Där förutsätts emellertid dessutom för förverkande att ägaren eller någon som var i hans ställe uppsåtligen förövat gärningen – varusmuggling, försök därtill och olovlig befattning med smuggelgods – eller medverkat därtill.

Nyssnämnda bestämmelser i 9 och 10 §§ VSL innebär, att den allmänna regleringen i 36 kap. 4 § BrB av den personkrets som kan drabbas av förverkande inte f. n. är tillämplig på förverkande enligt VSL. Utredningen har då haft att överväga, om någon specialreglering kan anses erforderlig eller om den generella regleringen i BrB kan få slå igenom på varusmugglingens område.

I och för sig har det betydande fördelar, om den allmänna brottsbalksregeln är tillämplig. Därmed ges domstolarna vägledning genom detaljutformade bestämmelser om mot vilka personer förverkande får riktas och när äganderätten till godset utgör hinder för förverkande. Enligt 36 kap. 4 § BrB är ju förverkande uteslutet, om godset vid brottet tillhörde någon annan än de i första stycket a)–c) uppräknade personerna. Förverkande kan sålunda ske endast om gärningsmannen eller annan medverkande, någon i vars ställe de var eller någon som beretts vinning genom brottet var ägare till godset (här bortses från äganderättsövergång efter brottet). En tillämpning härav inom smugglingsområdet skulle emellertid innebära en mycket betydande åtminstone formell begränsning, eftersom äganderätten nu i princip är utan betydelse för om smuggelgods får förklaras förverkat.

Det var vid VSL:s tillkomst inte egendomligt att förverkanderegeln i fråga om smuggelgods fick en sådan räckvidd att den gäller utan hänsyn till vem som var ägare vid brottet. Det ansågs naturligt med hänsyn till förverkandets stora betydelse från allmänpreventiv synpunkt samt till tidigare lagstiftning i ämnet och dåvarande strafflag. Om i något fall ägaren hade stått helt utanför brottet och förverkande därför skulle drabba honom för hårt, fanns ju möjligheten att efterge detta såsom uppenbart obilligt. Så har ansetts böra ske, t. ex. när smuggelgodset stulits av den, som gjort sig skyldig till smugglingsbrottet (jfr Jungfors-Walberg, Smugglingslagstiftningen s. 117 ff.). Ofta torde man sålunda vid tillämpningen av VSL:s regel kunna komma till samma praktiska resultat i fråga om förverkande visavi ägaren som enligt 36 kap. 4 § BrB.

Den formella inskränkning i fråga om förverkande, som tillämpning av 36 kap. 4 § skulle medföra inom smugglingsområdet, gör det emellertid angeläget att närmare undersöka, om tillräckligt starka reella skäl talar för en avvikelse från brottsbalksregeln.

Att man inom varusmugglingsområdet i princip har sett bort från ägarrelationen kan ha framstått såsom betydelsefullt av olika skäl.

I första hand framträder effektivitetshänsynen, inte minst på det processuella planet. För en smugglare, som fått godset beslagttaget, torde det vara särskilt inbjudande att påstå att smuggelgodset inte är hans utan tillhör

en utomstående person. För åklagaren kan det vara svårt att motbevisa sådana invändningar. Om 36 kap. 4 § BrB gällde, kunde smuggelgodset inte förverkas om smugglaren ansågs ha gett rimliga skäl för att annan var ägare och åklagaren inte kunde visa att smugglaren varit i ägarens ställe eller att ägaren medverkat vid eller haft vinning av smugglingen. Om den uppgivne ägaren skulle vara bosatt i utlandet, är utredningsmöjligheterna också starkt begränsade för svenska myndigheter. Det kan enligt utredningens mening antas att en tillämpning av 36 kap. 4 § skulle på grund av bevisvårigheter leda till en icke önskvärd begränsning av förverkandemöjligheterna när ägarrelationen är oklar, även om man vågar utgå från att domstolarna vägrar godta blanka påståenden från den åtalade att annan person äger godset.

Ett principiellt och avgörande skäl mot att låta förverkandemöjligheterna i VSL begränsas i äganderättshänseende i enlighet med 36 kap. 4 § BrB ligger i det krav på flexibilitet, som följer av att förverkandet i VSL ingår som ett viktigt led i det politirättsliga systemet för skydd gentemot s. k. allmänfarliga varor. Räckvidden av detta yttre skydd genom åtgärder för upprätthållande av importförbud bör i princip svara mot de förverkandebestämmelser, som finns i olika författningar rörande den inrikes hanteringen av sådana varor. I dessa författningar – tillkomna i stor utsträckning före 1968 års revision av 36 kap. BrB – har angelägenheten för samhället att komma åt och oskadliggöra allmänfarliga varor föranlett åtskilliga förverkanderegler, där omfattningen av förverkandet bestämts av varans besittningssläge, begagnande eller tillverkning.⁴ Ofta är förverkandet uttryckligen knutet till obehörigt eller olovligt "innehav" av varan, varmed tydligen avsetts faktisk rådighet och inte ägande. 36 kap. 4 § BrB skulle alltså inte täcka sådana fall. Nödiga hänsyn till utomstående ägare brukar därvid kunna tas genom förbehåll för vad som kan anses uppenbart obilligt. I författningarna hänvisas regelmässigt till VSL såvitt gäller påföljd vid olovlig införsel av varan.

Det bör måhända påpekas att förverkandebestämmelser, som tillåter längre gående intrång i äganderätten än 36 kap. 4 § BrB, kan förekomma inte bara beträffande s. k. allmänfarliga varor utan i undantagsfall även i fråga om allmänt saluhållna varor. Det gäller t. ex. i situationer, där landets försörjningssläge kräver ingripande åtgärder och allmänintresset av åtgärdernas genomförande framstår som särskilt starkt.⁵

Man borde kunna förvänta att i författningar, som tillkommit efter nuvarande 36 kap. 4 § BrB, förverkandebestämmelsernas räckvidd skulle vara klarlagd i förhållande till denna bestämmelse. I 32 § livsmedelslagen (1971:511) och 18 § lagen (1973:329) om hälso- och miljöfarliga varor föreskrivs endast att "vara som varit föremål för brott enligt denna lag eller värdet därav samt utbyte av sådant brott skall förklaras förverkat, om det ej är uppenbart obilligt". Då här inte synes ha föreskrivits annat, borde man ha rätt att utgå från att 36 kap. 4 § skall gälla. Möjligen är det ändå tveksamt. Lagen om hälso- och miljöfarliga varor, som bl. a. har ersatt giftförordningen (1962:702), innehåller en rätt för regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att förbjuda hantering eller import av hälso- eller miljöfarlig vara, om det är av särskild betydelse från hälso- eller miljöskyddssynpunkt. För brott mot sådant förbud stadgas böter eller fängelse

⁴ Jfr exempelvis: 26 § strålskyddslagen (1958:110), som föreskriver att radioaktivt ämne, som olovligen brukas eller innehas skall förklaras förverkat, om det ej är uppenbart obilligt; 5 § lagen (1975:69) om explosiva och brandfarliga varor, som stadgar att vara, som varit föremål för brottsligt förvärv eller för brottslig tillverkning eller transport skall förklaras förverkad, om det inte är uppenbart obilligt; enligt 40 § vapenlagen (1973:1176) kan bl. a. skjutvapen, som någon innehaft utan att vara därtill berättigad, förklaras förverkat, om det inte är uppenbart obilligt.

⁵ Jfr 41 § allmänna ransoneringslagen (1954:280), där det bl. a. vid vissa ransoneringsbrott stadgas om förverkande, där ej särskilda förhållanden till annat föranleder, beträffande egendom som olovligen saluhållits eller utbudits m. m.; förverkandet må efter ty skäligt prövas även omfatta ytterligare förråd, som gärningsmannen "äger eller innehar", utav sådana förnödenheter som hans gärning avsett. En liknande långtgående förverkandebestämmelse förekommer i 40 § i den samtidigt tillkomna allmänna förfogandelagen (1954:279).

i högst ett år. Man ställer sig onekligen frågan om angelägenheten för samhället att komma åt och oskadliggöra livsfarliga gifter ansetts böra vara begränsad av äganderättsförhållandet i enlighet med brottsbalksstadgandet. Motiven upplyser inget härom.

Narkotikalagens nuvarande straff- och förverkandebestämmelser tillkom ungefär samtidigt med brottsbalksstadgandet – lagrådet godtog uttryckligen vissa stadganden i lagen med återopande av den utlovade revisionen av 36 kap. 4 § BrB – och lagen borde därför rimligtvis inte lämna utrymme för tvekan i vad mån brottsbalksstadgandet skall gälla. Beträffande förverkande av injektionsspruta eller kanyl enligt 6 § måste annat än som sägs i 36 kap. 4 § BrB anses vara föreskrivet. I sista stycket sägs nämligen att föremålet, oavsett vem det tillhör, skall förklaras förverkat, när det påträffas hos någon som begått brott enligt lagen eller påträffas i utrymme som sådan person disponerar, om det inte är uppenbart obilligt. I 6 § första stycket sägs däremot endast, att ”narkotika som varit föremål för brott enligt denna lag eller värdet därav samt vinning av sådant brott skall förklaras förverkat om det ej är uppenbart obilligt”. Man skall nog inte låta sig missledas av att inget uttryckligen sägs om äganderätten i detta stycke och därav dra slutsatsen att 36 kap. 4 § BrB är tillämplig. Meningen kan rimligtvis inte ha varit att hinder skulle föreligga mot förverkande, om innehavaren av narkotikan visar sannolika skäl för att annan person är ägaren och åklagaren inte mot denne kan förebbringa bevisning om sådan medverkan eller vinning som sägs i 36 kap. 4 § BrB. För lagstiftaren måste det te sig mera angeläget att i en sådan situation kunna omhänderta och oskadliggöra narkotikan än att göra det beträffande påträffade kanyler och injektionssprutor. Förklaringen till lydelsen av 6 § första stycket torde vara att ”narkotika som varit föremål för brott enligt denna lag” täcker det straffbara innehavet av narkotika och därmed får annat anses ha föreskrivits än i brottsbalksstadgandet. Behovet att beträffande kanyl och injektionsspruta direkt utsäga att förverkande kan ske oavsett vem som är ägare betingas av att innehav av sådant föremål inte är kriminaliserat.

Oavsett att det sålunda kan vara problematiskt att avgöra i vad mån det i vissa specialförfattningar får anses beträffande förverkande ha föreskrivits annat än i 36 kap. 4 § BrB, synes det vara ofrånkomligt att den allmänna bestämmelsen om förverkande av *smuggelgods* ges en sådan räckvidd och flexibilitet att den kan tillgodose ett skyddsbehov motsvarande de bestämmelser om förverkande av s. k. allmänfarliga varor som finns i författningarna om den inrikes hanteringen av sådana varor.

Liksom hittills bör det med förtroende kunna läggas i domstolarnas hand att med stöd av bestämmelsen att förverkande inte skall vara obilligt förhindra stötande ingrepp mot oskyldiga ägare efter en avvägning i varje särskilt fall mellan ägarintresset och det motstående allmänna skyddsintresset.

Till slut må beröras frågan om viss vidgning av regeln i 10 § VSL om förverkande av *hjälpmedel* vid varusmuggling m. m. Regeln innehåller nu den uttryckliga begränsningen att förverkande får ske, endast om ägaren eller någon som var i hans ställe uppsåtligen förövat gärningen eller medverkat därtill. En ytterligare förutsättning är att förverkande är påkallat till förebyggande av dylikt brott.

En tillämpning i sak av 36 kap. 4 § BrB skulle betyda att förverkande

av hjälpmedel skulle kunna ske även vid oaktsamma brott (nuvarande 5 § och 6 § andra stycket VSL) samt i fall, då ägaren eller den som var i hans ställe haft vinning av brottet. Tidigare har man hyst betänkligheter mot att låta förverkande av hjälpmedel, som ju kan avse dyrbara transportmedel, ske annat än då ägaren eller den som var i hans ställe uppsåtligt begått gärningen eller medverkat därtill. Vid 1968 års revision av 36 kap. BrB togs emellertid, såsom tidigare har nämnts, efter ingående diskussion rörande den lämpliga omfattningen av hjälpmedelsförverkande, steget att ta bort begränsningen till uppsåtlig gärning eller medverkan. Det främsta skälet därtill var att bestämmelserna i BrB ansågs bära gälla även inom specialstraffrätten, där de ansågs få sin största betydelse. Något starkare praktiskt behov av en vidgning har väl inte framträtt för smugglingsbrottens del, men utredningen anser inte tillräckliga skäl föreligga att i sak avvika från den vid brottsbalksrevisionen intagna ståndpunkten. Hjälpmedel bör således kunna förklaras förverkade även vid brott som begåtts av grov oaktsamhet. Vidare bör i anslutning till 36 kap. 4 § förverkande kunna ske, om ägaren eller den som var i hans ställe haft vinning av brottet.

I likhet med vad tidigare anförts om förverkande av varor vid oaktsamt brott vill utredningen även understryka kravet på restriktivitet, när det gäller förverkande av hjälpmedel vid oaktsamt brott. Det är också angeläget att betona förutsättningen att förverkandet skall vara påkallat till förebyggande av brott eller eljest av särskilda skäl.

5.3.7 Tullverkets åklagarfunktioner

Före VSL:s ikraftträdande gällde den hävdvunna principen att åtal för smugglingsbrott skulle utföras av tullverkets egna befattningshavare, s. k. tullåklagare. I var och en av landets tre största städer fanns en tullfiskal och i övrigt ålåg det tullförvaltarna i egenskap av chefer för tullkamrarna (dock ej tullförvaltaren i Helsingborg) att utföra åklagaruppgiften. I Stockholm var tullfiskalen samtidigt halvtidsanställd tjänsteman i GTS. I Malmö och Göteborg innehades tullfiskalstjänsten som bisyssla av ordinarie befattningshavare vid åklagarmyndigheten. Även tullverkets ombudsman kunde fungera som åklagare i tullmål. Målen handlades enligt särskilda forumregler vid s. k. tullmålsdomstolar – som regel var det rådhusrätten i den ort där tullkammare fanns. (En utförlig redogörelse för tullåklagarinstitutionen och de speciella forumreglerna finns i SOU 1959:24 s. 261–303.)

1956 års varusmugglingsutredning föreslog, att systemet med specialåklagare i tullmål skulle avskaffas och åklagaruppgifterna överföras till de allmänna åklagarna. Efter en sådan avveckling av den särskilda åklagarorganisationen ansåg utredningen, att det inte heller förelåg skäl att bibehålla systemet med tullmålsdomstolar och inte heller några särskilda forumregler. Som skäl för att avskaffa tullåklagarinstitutionen anfördes i första hand att tullförvaltarna inte ägde erforderliga kvalifikationer för de uppgifter, som med avseende på förundersökningen, handhavandet av de straffprocessuella tvångsmedlen och rättegången mötte i de större och mera invecklade målen. Utredningens förslag godtogs i allmänhet av remissinstanserna. Främst GTS motsatte sig dock förslaget att avskaffa tullåklagarinstitutionen. Departementschefen diskuterade de synpunkter som anförts för och emot

ett avskaffande av tullåklagarinstitutionen och tullmålsdomstolarna och kom fram till slutsatsen, att mål enligt VSL i princip borde ankomma på allmän åklagare samt att reglerna om tullmålsforum borde upphävas och allmänna forumregler tillämpas (prop. 1960:115 s. 92 ff.). Behovet av juridisk utbildning och åklagarerfarenhet gjorde sig dock inte gällande i samma utsträckning som eljest, när det gällde bagatellmål, som varken med hänsyn till utredningen eller den juridiska bedömningen erbjöd några svårigheter. Några betydelsefulla rättssäkerhetskrav torde enligt departementschefen inte kunna anföras till stöd för att dessa mål flyttades över till de allmänna åklagarna. Starka skäl av praktisk natur talade å andra sidan för att dessa mål även i fortsättningen handlades av tullverkets befattningshavare. I fråga om bagatellmålen, som till antalet var de långt övervägande, borde man därför i stort sett bibehålla den dittills gällande ordningen. Befattningshavare vid tullverket borde sålunda kunna utföra åklagaruppgifter och utfärda straffföreläggande i varusmugglingsmål av bagatellartad karaktär. Å andra sidan borde allmän åklagare även i dessa fall kunna utföra talan, om han fann det påkallat. Det nya systemet borde enligt departementschefen medföra att tullfiskalstjänsterna drogs in. Detta kunde dock lämpligen ske successivt, och de dåvarande befattningshavarna skulle, om de så önskade, även i fortsättningen kunna anlitas av GTS som särskilda åklagare i tullmål, dock inte längre än tills de avgick från sina ordinarie befattningar. Departementschefens uttalande mötte ingen invändning under den fortsatta handläggningen av lagstiftningsärendet.

Vid införandet av VSL upphävdes således de dittills gällande bestämmelserna om tullåklagare och tullmålsdomstol. Utan hinder därav skulle dock enligt en övergångsbestämmelse de dåvarande tullfiskalerna utföra åklagaruppgifter enligt de närmare föreskrifter som GTS och RÅ i samråd ägde meddela. De tre tullfiskalstjänsterna är numera indragna. Den särskilda åtalsbefogenheten för befattningshavare vid tullverket är därför inskränkt till vad som följer av 24 § VSL. Enligt denna bestämmelse får befattningshavare vid tullverket som GTS förordna föra talan i mål rörande brott enligt författningar, vilkas efterlevnad tullverket har att övervaka, om inte svårare straff än böter kan följa på brottet. Sådan befattningshavare får också meddela skriftligt förordnande enligt 21 § första stycket VSL om att beslag, som enligt lagen lagts på viss egendom, tills vidare skall bestå, då ansvarstalan inte kan föras mot någon för brott som föranlett beslaget. Den särskilda åtalsrätten skall inte medföra inskränkning i allmän åklagares åtalsrätt i fråga om brott som avses i paragrafen. Med stöd av bestämmelsen i 24 § har GTS förordnat befattningshavare vid 17 av landets 19 distriktstullkamrarna, vid de tre gränstullkamrarna och vid 7 av de 20 tullkamrarna att föra talan i tullmål under förutsättning att åtalet skall tas upp av tingsrätt i befattningshavarens tjänstgöringsort eller i vissa fall annan särskilt angiven ort. Krävs inställelse vid domstol på annan ort än tjänstgöringsorten, bör dock målet överlämnas till vederbörande distriktsåklagare. Detsamma gäller om det med hänsyn till brottets art uppstår tvekan om den särskilt förordnade befattningshavarens behörighet att föra talan å brottet och om brottet sammanräffat med brott, för vilket åtal skall utföras av allmän åklagare. Som regel är det cheferna för tullkamrarna, tullförvaltarna, som avses med GTS:s förordnande.

Tabell 1. Fördelningen mellan allmän åklagare och tullverkets befattningshavare av mål ang. brott mot tullförfattningar åren 1973–1975.

Författning	1973		1974		1975	
	Allmän åkl	Tullv åkl	Allmän åkl	Tullv åkl	Allmän åkl	Tullv åkl
VSL 1 §	931	20	839		973	
2 §	807	13 110	1 203	13 272	1 442	15 174
3 §	29	3	21		43	
4 §	4	7	28		7	2
5 §	10	3	13		11	8
6 §	27	2	23		38	10
7 §			4			4
TSt (1927:391)	36	226				
(1974:671)			17	112	37	194
Annan	16	2	13	2	29	
Summa	1 860	13 373	2 161	13 386	2 580	15 392

Fördelningen mellan allmän åklagare och tullåklagare av mål som slutligt avgjorts under åren 1973–1975 framgår av ovanstående tabell.

Som redan har nämnts är åtalsbehörigheten för tullverkets åklagare begränsad till brott på vilket inte kan följa svårare straff än böter. Av brotten i VSL är tullverkets åklagare därför behöriga att föra talan endast beträffande ringa varusmuggling (2 §), därunder inbegripet sådant ringa brott som faller under någon av beskrivningarna i 4 §, olovlig befattning med smuggelgods, som begås av oaktsamhet (6 § andra stycket), och bristande tillsyn över transportmedel (7 §). Av tabellen framgår dock att tullverkets åklagare år 1973 utförde åklagaruppgiften även i mål som rörde brott enligt andra lagrum i VSL. Detta förhållande förklaras dels av att tullfiskalernas åtalsbehörighet inte var inskränkt med hänsyn till brottets svårhetsgrad och att den siste tullfiskalen avgick 1973, dels av att straffskalan för oaktsamt brott enligt 5 § till och med utgången av 1973 innehöll endast dagsböter. Tullverkets åklagare är vidare behöriga att handlägga mål angående oaktsamt brott enligt 1 eller 1 a § lagen (1962:120) om straff i vissa fall för oriktig ursprungsdeklaration m. m., vissa grovt oaktsamma brott enligt 9 § tredje stycket valutalagen (1939:350), brott mot kungörelsen (1925:456) med särskilda bestämmelser om utförsel från riket av spritdrycker och vin och sådana brott mot lagen (1960:419) om förbud i vissa fall mot införsel av spritdrycker som är att anse som ringa varusmuggling, tullförseelse enligt 41 § TL och förseelse mot 72–74 §§ TSt.

Av de statistiska uppgifterna framgår att de mål som handläggs av tullverkets åklagare till allra största delen gäller ringa varusmuggling (eller försök därtill). Sådana brott avser oftast undandragande av tull eller annan införselavgift. Om utredningens förslag till administrativ sanktion för dessa brott godtas och leder till lagstiftning, kommer saken som regel att vara avgjord genom att tulltillägg har påförts. Judiciellt förfarande kommer således i fråga endast i undantagsfall. De i huvudsak praktiska skäl som vid VSL:s tillkomst ansågs motivera ett bibehållande av tullåklagarinstitutionen

i enklare mål kommer därför inte längre att föreligga. Detta får anses motivera att systemet med särskilda åklagare på tullområdet nu bringas att upphöra. Utredningen föreslår därför att möjligheten att förordna befattningshavare vid tullverket att utföra åklagaruppgiften i mål angående vissa överträdelser av tullförfattningarna avskaffas och att dessa mål således i fortsättningen skall handläggas i vanlig ordning av allmän åklagare.

Utredningen har inte funnit anledning att upptaga frågan om föreläggande av ordningsbot för tullstadsbrott (48 kap. 20 § RB) till prövning.

Utredningen vill i detta sammanhang slutligen framhålla att det inte torde finnas skäl att upphäva eller begränsa de möjligheter som VSL ger tullmyndighet att fungera som förundersökningsledare eller befogenheten för tulltjänstemän m. fl. befattningshavare att i samband med kontroll och övervakning av trafiken till och från landet företa undersökning av postpaket och använda vissa straffprocessuella tvångsmedel.

6 Specialmotivering

6.1 Förslag till lag om ändring i varusmuggningslagen

Utredningen har i den allmänna motiveringen föreslagit att smugglingsbrottens nuvarande principiella uppbyggnad bibehålls. I samband med vissa sakliga ändringar som funnits motiverade har det ansetts lämpligt att i förenklingssyfte vidta vissa redaktionella ändringar i straffbestämmelserna. Ändringarna består framför allt i att de artsilda kategorierna undandragandebrott och brott mot in- eller utförsel förbud m. m. formellt har skilts åt och att de särskilda förfaranden som avses i nuvarande 4 § har förts fram och tagits in i anslutning till beskrivningarna av huvudfallen av smuggling. De olika former av varusmuggling som består i undandragande beskrivs sålunda i ett sammanhang i 1 och 2 §§ och därefter anges i 3 § att bestämmelserna i 1 och 2 §§ skall gälla även när förfarandet föranleder att vara i strid mot förbud eller villkor införs, utförs eller kommer ut i den fria rörelsen.

Den i VSL nu använda termen "gods" har i anslutning till terminologin i den nya tullagstiftningen bytts ut mot "vara". Brottsbeteckningen "olovlig befattning med smuggelgods" har dock behållits för det uppsåtliga brott som avses i 8 §.

I det följande kommenteras utredningens förslag till ny lydelse av bestämmelserna om straff och förverkande, särskilt i den mån sakliga ändringar i förhållande till vad som nu gäller avses.

1 §

I *första stycket*, där den egentliga varusmugglingen som består i att varor införs eller utförs utan att det ges till känna för tullverket beskrivs, har endast redaktionella ändringar företagits. Underlåtenhet att ge till känna in- eller utförsel kan förekomma i olika former, från metoden att gå runt tullstället till hemlighållande vid passerandet av tullkontrollen. Underlåtet tillkännagivande bör, såsom närmare utvecklas i det följande, anses föreligga även om vara dolts i samband med hemtagning (bl. a. genom att oriktig eller ofullständig uppgift avsiktligt lämnats i hemtagningsanmälan).

Bestämmelsen gäller enligt ordalydelsen endast i fråga om varor för vilka avgifter skall erläggas i samband med in- eller utförsel. På grund av fö-

reskriften i 3 § blir lagrummet emellertid tillämpligt även på in- eller utförsel av varor i strid mot förbud eller villkor. Följande objektiva förutsättningar skall vara uppfyllda för att varusmuggling enligt 1 § första stycket skall föreligga:

- 1) vara skall ha införts eller utförts,
- 2) in- eller utförseln skall ha skett utan tillkännagivande för tullverket och
- 3) förfarandet skall ha föranlett att tull, skatt eller annan allmän avgift som utgår på grund av in- eller utförsel – i lagen benämnd tullavgift – inte har påförts eller att varan införts eller utförts i strid mot förbud eller villkor.

In- och utförselbegreppen bör numera bestämmas i anslutning till 1 § TL, där det föreskrivs, dels att tullområdet omfattar Sveriges landområde och sjöterritorium samt lufterummet däröver, dels att införsel till och utförsel från tullområdet övervakas av tullverket. I enlighet härmed är en vara att anse som införd när den ankommit till och utförd när den har lämnat det sålunda beskrivna tullområdet.

Den nu beskrivna innebörden av in- och utförselbegreppen avviker delvis från vad som ansågs gälla före tillkomsten av TL, då man, i anslutning till 1927 års tullstadga, laborerade med en annan tolkning av dessa begrepp. Det ändrade synsättet torde dock inte ha någon praktisk betydelse, eftersom frågan om brottets fullbordan påverkas även av den brottsförutsättning som ligger i att in- eller utförseln skett utan tillkännagivande för tullverket. Detta spörsmål behandlas i det följande.

I förslaget sägs att in- eller utförseln skett utan att den getts till känna "för tullverket" medan i gällande lag används uttrycket "för vederbörlig myndighet". Sistnämnda uttryck hade valts för att täcka in även de undantagsfall då anmälningsskyldigheten i realiteten fullgjordes hos annan myndighet än tullmyndighet, nämligen i fråga om post- och järnvägsförsändelser. På grund av de nya bestämmelserna i tullagstiftningen (jfr 1 och 53 §§ TL samt 77 § TSt) kan dock postverket och SJ numera sägas såsom ombud för tullverket utöva den tullkontroll som faller inom deras verksamhetsområden. Något behov av det föga upplysande uttrycket "vederbörlig myndighet" torde därför inte längre föreligga.

Skyldigheten att anmäla in- eller utförseln för tullverket torde praktiskt taget aldrig kunna fullgöras just då varan förs in till eller ut från tullområdet, eftersom tullanstalten knappast någonsin finns exakt vid gränsen. Detta förhållande har som nämnts betydelse då det gäller att bestämma när brottet fullbordas.

Vad först beträffar utförselbrott får dessa i princip anses fullbordade i och med att varan förts ut från tullområdet i enlighet med vad som sagts tidigare. Enligt lagen (1959:590) om gränstullsamarbete med annan stat, som satts i kraft i förhållande till Finland och Norge, kan emellertid tullkontroll och tullklarering för svensk räkning ske på finskt eller norskt territorium. I gränstrakterna är det sålunda vanligt att en tullanstalt utövar dessa funktioner för såväl det egna landets som grannlandets räkning. Den som härifrån utför en vara till Norge kan således ha att anmäla utförseln för en norsk tullanstalt sedan han passerat gränsen. I sådant fall kan fullbordat brott inte anses föreligga förrän varan förts förbi den norska tullanstalten

utan att anmälan har gjorts. Detta kan dock gälla endast när den som för ut varan begagnar sig av den väg som är tillåten för utförsel. För han varan över gränsen på annat ställe, får brottet anses fullbordat i och med gränsöverskridandet.

Vad därefter gäller införselbrott får, i fall då tullstället kringgås, fullbordat brott anses föreligga i och med att varan förts över landgränsen, förts i land från fartyg eller lossats ur luftfartyg. Förs varan in via tullställe kan dock brottet inte anses vara fullbordat, förrän tullstället har passerats. I anslutning till vad som förut har sagts om gränstullsamarbetet med Norge och Finland bör framhållas att om införseln hit skall anmälas hos tullanstalt i grannlandet, brottet fullbordas först i och med att gränsen passeras och inte redan då varan hemlighållits vid passerandet av tullstället. I dessa fall – liksom i motsvarande fall av utförsel – krävs det således för brottets fullbordande att både gränsen och tullstället passerats.

Vad beträffar införsel sjövägen torde fullbordat brott i vissa fall få anses föreligga, trots att varan inte förts i land, nämligen om varan ändock kan sägas ha kommit ut i den fria rörelsen. Har t. ex. en svensk fritidsbåt gått ut till ett utländskt fartyg på svenskt territorialvatten för att hämta i land varor, bör alltså smuglingsbrottet anses fullbordat då varorna förts över på fritidsbåten. Skulle i ett liknande fall varorna ha kastats över bord från det utländska fartyget inom det svenska territorialvattnet, där de senare skall hämtas för att föras i land, torde likaledes fullbordat brott få anses föreligga.

För undandragandebrott enligt första stycket krävs att viss effekt har inträtt, nämligen att tull, skatt eller annan allmän avgift som utgår på grund av in- eller utförsel inte har påförts. Genom att effekten uttryckligen anges – f. n. är den så att säga inbyggd i brottsbeskrivningen genom bestämningen av varan ("gods, för vilket tull eller annan allmän avgift skall erläggas") – har uppbyggnaden av 1 och 2 §§ blivit likformig. Detta har underlättat konstruktionen av 3 §, som med nyssnämnda effekt jämställer att varan i strid mot förbud eller villkor införts, utförts eller kommit ut i den fria rörelsen. Därigenom har även beskrivningen av farebrotten i 6 §, bestämmelserna om frivillig rättelse i 11 § och den särskilda åtalsregeln i 15 § kunnat utformas på ett enkelt sätt.

Som sammanfattande beteckning för tull, skatt och andra in- eller utförselavgifter föreslås uttrycket "tullavgift".

Första stycket tar endast sikte på sådana fall där tullavgift skulle ha påförts på grund av införseln eller utförseln. Ibland kan emellertid skyldigheten att betala skatt eller avgift för vara som införs inträda senare och vila på annan grund än införsel. Detta är av särskild betydelse i fråga om införsel av punktskattebelagda varor.

På punktskatteområdet gäller nämligen i viss utsträckning (jfr avsnitt 2.2), att större importörer som registrerats hos RSV inte behöver betala skatten vid införseln utan först senare på grundval av deklARATIONER som lämnas till RSV. Skulle en sådan registrerad importör i och för sin näringsverksamhet föra in en punktskattebelagd vara utan att ge det till känna för tullverket, bryter han mot ordningsreglerna (jfr 73 § TSt), men i princip föreligger inte varusmuggling med avseende på punktskatten. Regelmässigt har emellertid den registrerade importören att erlagga annan avgift för varan

redan vid införseln, särskilt mervärdeskatt och i förekommande fall tull. Därför blir importörens underlåtenhet att ge varan till känna som regel att bedöma som varusmuggling, trots att punktskatten skall betalas först senare. Har importören fört in varan som privatperson (och alltså inte i och för sin näringsverksamhet) eller fört in den för annans räkning torde VSL gälla även i fråga om punktskatten.

In- eller utförelseavgift skall ibland betalas till annan myndighet än tullmyndighet. Vissa prisregleringsavgifter på jordbrukets och fiskets områden uppbärs t. ex. av jordbruksnämnden. För tillämpningen av VSL är det utan betydelse, om avgiften uppbärs av tullmyndighet, vilket är det vanligaste, eller av annan myndighet. Avgörande är endast att avgiften utgår på grund av in- eller utförseln.

Genom att effekten uttryckligen anges blir det i den föreslagna lydelsen av första stycket tydligare än i den nuvarande, att skyldighet att erlägga avgift för varan skall föreligga i det särskilda fallet. Det är alltså inte tillräckligt att varan är av avgiftspliktigt slag.

Vad beträffar vara som är underkastad import- eller exportförbud eller in- eller utförelserestriktioner krävs likaledes att förbud gäller i det särskilda fallet.

Det kan i detta sammanhang anmärkas att det förhållandet att en näringsidkare, som vid införseln av en vara har undandragit mervärdeskatt, skulle ha ägt att senare i samband med redovisning av inrikes mervärdeskatt göra avdrag för den skatt som rätteligen skulle ha debiterats vid införseln, ej föranleder att gärningen inte kan straffas som varusmuggling. Tullavgift (mervärdeskatt) har nämligen inte blivit påförd vid införseln och en invändning att avdraget vid en senare mervärdeskatteredovisning blir lika mycket lägre är inte godtagbar.

Andra stycket motsvarar nuvarande 1 § andra stycket och 4 § 5. I anslutning till tillagstiftningen har uttrycket "oriktig uppgift" ändrats till "oriktig eller ofullständig uppgift". Effekten anges med att tullavgift (jfr första stycket) ej påföres eller påföres med för lågt belopp.

I fråga om det brott som begås genom vilseledande avses ingen ändring i sak.

I andra stycket straffbeläggs vidare det fallet att någon uppsåtligen efterätter den i 11 § TL föreskrivna skyldigheten att rätta oriktig eller ofullständig uppgift som lämnats till ledning för förtullning. I förhållande till nuvarande 4 § 5, som föreskriver straff endast för det fall tullskyldig som avgett deklaration genom ombud underlåtit att inom föreskriven tid rätta oriktig uppgift i deklarationen, avses ändringar i sak. Utredningen föreslår den ändringen av bestämmelserna i 7 och 11 §§ TL att rättelseskyldigheten regleras i ett sammanhang i 11 § (se avsnitt 5.2.5). Även det straffrättsliga ansvaret för eftersättande av rättelseskyldigheten föreslås bli enhetligt behandlat (se avsnitt 5.3.3). Ansvar enligt VSL skall sålunda under förutsättning av subjektiv täckning inträda oavsett om den oriktiga eller ofullständiga uppgiften lämnats i tulldeklaration som avgetts genom ombud eller lämnats på annat sätt i samband med förtullning. Även underlåtenhet att rätta en oriktig uppgift som lämnats muntligen kan alltså bli straffbar som varusmuggling, om underlåtenheten är uppsåtlig. Föreligger grov oaktsamhet blir i stället 6 § tillämplig.

Enligt utredningens förslag skall i 7 § TL särskilt föreskrivas att tullskyldig som avgett tulldeklaration genom ombud skall granska deklarationen inom tio dagar från den dag deklarationen avlämnades. Eftersätter en tullskyldig denna granskningsskyldighet bör ansvar kunna utkrävas av honom enligt VSL, om föreskriven effekt eller fara härför uppkommit. En självklar förutsättning för ansvar är att det kan göras gällande, att den tullskyldige vid en normalt omsorgsfull granskning skulle ha upptäckt felet. Underlåtenheten att granska blir i dessa fall ett moment i brottet underlåtenhet att rätta. Ansvar för uppsåtligt brott enligt 1 § andra stycket VSL torde dock knappast kunna ådömas i annat fall än då eventuellt uppsåt kan anses föreligga. Regelmässigt torde i stället ansvar för motsvarande oaktsamhetsbrott enligt 6 § VSL kunna komma i fråga (se närmare avsnitt 5.3.3).

Den nuvarande straffbestämmelsen i 41 § första stycket 2 TL för den som av "enkel" oaktsamhet underlåter att göra anmälan enligt 11 § TL föreslås utgå (se specialmotiveringen till 41 § förslaget till ändring i TL).

För att brott som avses i andra stycket skall föreligga krävs som nämnts att tullavgift ej påförts eller påförts med för lågt belopp. Andra stycket träffar således även tulltaxeringar som utmynnar i att ingen tullavgift alls påföres. Brottet är regelmässigt fullbordat i och med att tullmyndigheten i samband med tulltaxeringen meddelat beslut i avgiftsfrågan. Om inte annat anges, anses beslutet meddelat den dag då tullmyndigheten försett den handling på vilken beslutet tecknats med tullanstaltens redovisningsnummer (jfr 94 § TO).

Vad gäller underlåtenhet att rätta oriktig eller ofullständig uppgift som lämnats till ledning för förtullning, kan tulltaxering redan ha skett, när rättelseskyldigheten uppkommer. I sådana fall får brottet anses fullbordat i och med att fristen för rättelse löpt ut. Meddelas tulltaxeringsbeslutet medan fristen fortfarande löper kan brottet inte heller vara fullbordat förrän tidsfristen gått till ända och den tullskyldige sålunda åsidosatt sin rättelseskyldighet.

Straffskalan för varusmuggling omfattar dagsböter, lägst sextio, eller fängelse i högst två år. Här angivet straffminimum avser att underlätta gränsdragningen mellan varusmuggling av normal svårhetsgrad och ringa brott.

Detta minimum för normalbrottet i förening med att straffet för ringa brott enligt 4 § föreslås ändrat från penningböter till dagsböter bör medföra, att smuggling som förskyller endast böter i flertalet fall blir att bedöma som ringa brott.

Det kan diskuteras om vissa *illegala förfaranden i samband med hemtagning* faller under första eller andra stycket och när brottet i dessa fall skall anses fullbordat.

Till en början bör det läggas fast, att om en hemtagare inte använder sig av den föreskrivna hemtagningsformen utan för in varor utan anmälan till tullverket, t. ex. genom att gå runt tullstället, hans handlande skall bedömas utan hänsynstagande till att han i och för sig har ett hemtagnings-tillstånd. Tullavgift förutsätts utgå på grund av införseln. Gärningen faller då under 1 § första stycket och är fullbordad i och med att införsel har skett och inte getts tillkänna.

Vad därefter beträffar den situationen då hemtagaren väl lämnat en hemtagningsanmälan men uppgifterna däri inte stämmer med den varusändning han har tagit hand om, torde man få skilja på olika fall.

Enligt 150 § TO skall hemtagningsanmälan innehålla uppgift om *kollis* antal, slag, märke och nummer samt om *varans* slag och kvantitet. Varje kolli utgör enligt denna bestämmelse en enhet, om vilken sådana uppgifter skall lämnas att enheten klart kan identifieras. I anslutning härtill synes det lämpligt att utgå ifrån att hemtagningen omfattar just det kolli eller de kollin som anges i anmälan och att övriga uppgifter i en anmälan således skall avse de varor som omfattas av kolliuppgifterna. I enlighet härmed bör det anses som införsel utan tillkännagivande om hemtagaren i samband med hemtagningen även tar hand om kollin som inte omfattas av uppgifterna i hemtagningsanmälan. Tar han t. ex. hand om 100 lådor av ett visst varuslag men i anmälan uppger bara 90 lådor får han anses ha underlåtit att ge till känna införseln av övriga 10 lådor. Under förutsättning att erforderlig subjektiv täckning föreligger, är alltså 1 § första stycket VSL tillämpligt, och brottet är fullbordat i och med att kollina har tagits om hand efter det att hemtagningsanmälan utan uppgift om ifrågavarande kollin har lämnats.

I fråga om s. k. massgoods (t. ex. bulklaster av olja) får oriktig uppgift om vikt eller volym bedömas på samma sätt som oriktig uppgift om antalet kollin i en varusändning.

Vad därefter beträffar fall då uppgifterna i hemtagningsanmälan om de angivna kollinas innehåll, dvs. varuslag och kvantitet, inte stämmer kan man tänka sig olika lösningar.

En modell är att konsekvent hävda en princip om "kollits odelbarhet", som innebär att varje i hemtagningsanmälan uppgivet kolli, oberoende av om uppgifter om varuslag och kvantitet vore riktiga eller inte, skulle anses ha anmälts till hemtagning. Beviljades hemtagning skulle då de varor som faktiskt finns i kollit anses hemtagna och således omfattas av hemtagarens skyldighet att avge tulldeklaration beträffande de hemtagna varorna (om de inte blir föremål för behandling som avses i 2 § tredje stycket TL). Med ett sådant synsätt skulle man anse att hemtagningsanmälningens oriktiga eller ofullständiga uppgifter om varuslag eller kvantitet faller under 1 § andra stycket VSL, när uppsåt föreligger. Detta stycke syftar dock i första hand på uppgifter i tulldeklarationen och inte i hemtagningsanmälan.

Åtminstone vad gäller undandragandebrott innebär denna modell att brottet skulle fullbordas först i och med att tullmyndigheten meddelar beslut i tulltaxeringsfrågan. Då uppkommer frågan om förfarandet över huvud taget är straffbart på hemtagningsstadiet. Försök kan föreligga under förutsättning att försökspunkten anses nådd i och med att hemtagningsanmälan lämnas. Möjligen kan göras gällande att utförandet av undandragandebrott inte påbörjas förrän deklaration med oriktig eller ofullständig uppgift kommer tullmyndigheten till handa. I vart fall när deklarationen kommer långt senare än hemtagningsanmälan, såsom då varan först lagts upp på tullager, är det tvivelaktigt om försökspunkten kan anses nådd redan vid hemtagningen.

Bedömningen enligt denna modell att samtliga varor som omfattas av kolliuppgifterna i en hemtagningsanmälan skall anses vara hemtagna och hemtagaren alltså deklarationsskyldig för dem medför i vissa fall onaturliga konsekvenser. En hemtagare blir t. ex. tullskyldig för en helt främmande vara som finns med i en varusändning. Det ter sig än mer illusoriskt att

förlita sig på hemtagarens deklarationsskyldighet när han avsiktligt underlåtit att i hemtagningsanmälan nämna en i ett kolli dold vara. I fråga om införselreglerade varor torde man vidare få lov att skilja mellan varor som över huvud taget inte får tas hem och varor som enligt lagen (1973:980) om transport, förvaring och förstöring av införselreglerade varor, m. m. får tas hem under villkor att varan förvaras i oförändrat skick till dess tullmyndighet meddelar att hinder för vidare förfogande över varan inte föreligger.

En annan modell är att se till uppgifterna om varuslag och kvantitet beträffande uppgivna kollin. I enlighet härmed skulle endast de varuslag och kvantiteter som uppgetts i hemtagningsanmälan anses hemtagna i juridisk mening, medan andra varor eller överskjutande kvantiteter som hemtagaren faktiskt tagit hand om skulle anses införda utan att ha getts till känna enligt 1 § första stycket VSL. Med hänsyn till uppgifternas summariska karaktär vid hemtagningsförfarandet är denna modell dock omöjlig att praktiskt tillämpa annat än när uppgifterna varit avsiktligt oriktiga eller ofullständiga och syftet sålunda varit att dölja införseln av varan. Enligt denna begränsade form av modellen att de i hemtagningsanmälan avsiktligt dolda varorna anses icke tillkännagivna är brottet fullbordat i och med att varorna förs från tullstället, såväl vid undandragande som vid överträdelse av förbud eller villkor.

För valet av modell ger ordalydelsen i första och andra styckena ingen säker ledning. Från språklig synpunkt kan det sägas ligga lika nära till hands att i vissa fall tala om oriktig eller ofullständig uppgift som att beteckna en vara eller kvantitet som ej tillkännagiven, när införseln sker i ett kolli som upptagits i hemtagningsanmälan.

Av praktiska skäl anser utredningen följande riktlinjer böra tillämpas vid bedömningen av uppgifterna i hemtagningsanmälan.

Som huvudregel bör gälla, att innehållet i varje i hemtagningsanmälan upptaget kolli skall anses vara hemtaget.

Oriktiga eller ofullständiga uppgifter om kollis innehåll kan dock – beroende på omständigheterna i det särskilda fallet – föranleda att icke uppgivna varor, som finns i ett kolli, inte anses anmälda till hemtagning och således inte tillkännagivna för tullverket.

Vad först gäller de fall, då hemtagaren medvetet underlåtit att lämna uppgift om viss vara i kollit eller medvetet lämnat oriktig uppgift om varans kvantitet eller om hela varuinnehållet i kollit, får hemtagaren anses ha så åsidosatt formerna för hemtagning, att varorna inte kan anses ha blivit hemtagna. Sådana varor och kvantiteter bör alltså anses ha införts utan att ha getts till känna för tullverket och förfarandet bedömas enligt 1 § första stycket VSL.

Oavsiktligt oriktiga uppgifter om innehållet i kollit synes däremot i allmänhet böra bedömas mot den realistiska bakgrunden att uppgifterna i hemtagningsanmälningarna ofta är summariska, mindre tillförlitliga eller precisa utan att importören kan lastas för det. Detta hänger samman med kravet på snabbhet i förfarandet, vilket regelmässigt inte låter sig förenas med en undersökning av varorna, innan de anmäls till hemtagning, och vidare med det förhållandet att faktura och övriga affärshandlingar rörande varusändningen inte alltid är tillgängliga vid hemtagningstillfället. Utrym-

met för åläggande av sanktioner p. g. a. bristfälligheter i hemtagningsanmälan torde därför inte vara särskilt stort. En avgränsning av de praktiskt viktiga fallen är möjlig genom den här rekommenderade lösningen att medveten underlåtenhet av en hemtagare att i hemtagningsanmälan uppge ett varuslag eller en varukvantitet i ett angivet kolli skall anses innebära att det som inte uppgetts har införts utan att ges till känna för tullverket. På samma sätt bör bedömas det fallet att hemtagaren avsiktligt angett ett helt felaktigt varuslag som innehåll i ett anmält kolli.

När det gäller av hemtagaren oavsiktligt lämnade bristfälliga uppgifter om innehållet i ett i hemtagningsanmälan uppgett kolli, kan omständigheterna ibland vara sådana att det framstår som uppenbart att varorna utan hemtagarens vetskap är avsedda att illegalt föras in i landet. Varorna kan t. ex. vara dolda eller av en beskaffenhet som helt avviker från hemtagarens normala sortiment. Är det en sådan insmugglad vara bör hemtagaren ofördröjligen underrätta tullmyndigheten härom. Annars riskerar han att göra sig skyldig till olovlig befattning med smuggelgods enligt 8 § VSL.

I fråga om andra fall av oavsiktligt oriktiga eller ofullständiga uppgifter kan nämnas följande.

Har hemtagaren beställt den vara som t. ex. på grund av bristfälliga uppgifter i frakthandlingarna inte kommit med i hemtagningsanmälan, eller beställt en så stor kvantitet av ett varuslag att det som levererats ryms inom beställningen, har han anledning att utgå från att varusändningen i dess helhet är avsedd för honom. I detta fall är det ju naturligt att anse hela varusändningen som hemtagen. Underlåter hemtagaren uppsåtligen att ta med varorna i deklarationen, bryter han sålunda mot 1 § andra stycket VSL.

Omfattas den i hemtagningsanmälan icke uppgivna varan inte av någon beställning från hemtagaren, är han likväl, om han vill behålla varan, skyldig att ange den till förtullning på vanligt sätt som hemtagen vara. Vid omhändertagandet av varan har han i detta fall givetvis också att klara upp vem som civilrättsligt har rätt till varan. Vill han inte behålla varan står det honom fritt att t. ex. återutföra den. Självfallet får han inte ta hand om införselförbjuden eller införselreglerad vara, som enligt särskild föreskrift inte får tas hem.

Uppgifter i hemtagningsanmälan beträffande *importförbjudna eller importerade varor* intar en särställning genom den försäkran som skall lämnas om dem i samband med hemtagningen.

Enligt 150 § TO skall anmälan innehålla uppgift om "kollis antal, slag, märke och nummer och varans slag och kvantitet samt andra för tullkontrollen behövliga uppgifter om varan". Vidare föreskrivs att anmälan skall innehålla "försäkran att varan ej är av sådant slag att hemtagning hindras av importrestriktioner". En sådan försäkran är förtryckt på blanketten för hemtagningsanmälan.

Det är av stor betydelse vid tullkontrollen att tullmyndigheten kan lita på en sådan försäkran. I här avsedda fall kan det enligt utredningens mening inte komma i fråga att endast avsiktligt oriktiga eller ofullständiga uppgifter skall föranleda ansvar. Oriktig försäkran måste föranleda ansvar i alla de fall när oriktigheten tillkommit med uppsåt eller av grov oaktsamhet. Varan anses då införd utan att ha getts till känna för tullverket och förfarandet

bedöms som varusmuggling enligt 1 § första stycket (jämfört med 3 §) eller som motsvarande oaktsamhetsbrott enligt 6 §.

Oriktig försäkran kan givetvis föreligga, även om varubeteckningen är så obestämd att den inte kan sägas vara direkt oriktig i och för sig men inte tillräckligt upplysande. Det är i detta sammanhang angeläget att understryka vikten av att opreciserade varubenämningar (såsom kollektivbeteckningar i form av t. ex. "kemikalier" eller "instrument", varunder kan rymmas införselförbudna varor som gifter eller vapen) inte godtas av tullmyndigheterna. I sådana fall måste en närmare undersökning göras om varans beskaffenhet innan hemtagning medges.

I nyssnämnda 150 § TO sägs inget särskilt om sådana varor som får tas hem och förvaras i avvaktan på tullmyndighetens besked att hinder för vidare förfogande inte föreligger (jfr 84 § TO enligt vilken i importanmälan eller tulldeklaration skall lämnas uppgift om införseltillstånd och andra omständigheter som behövs för att avgöra om varan får införas). Eftersom anmälan dock skall innehålla "för tullkontrollen behövliga uppgifter", bör det rimligen krävas att varan i hemtagningsanmälan karakteriseras på sådant sätt att därav framgår att särskilda villkor gäller för införsel av varan t. ex. genom att i anmälan under särskilda upplysningar anmärks att varan är "införselreglerad", "licensbelagd" etc.

2 §

Här behandlas olovliga förfoganden som f. n. är upptagna i 4 § 1-3. Någon ändring i sak i förhållande till gällande bestämmelser är inte avsedd. Paragrafens första led motsvarar i huvudsak nuvarande 4 § 1. Restitutionsgods ingår dock bland de förtullade varor som avses i andra ledet. Av beskrivningen "oförtullad vara som avses i 2 § tredje stycket eller 3 § andra stycket tullagen" följer att varorna tidigare i regel har anmälts för tullverket. Det har därför inte ansetts nödvändigt att särskilt markera detta. Genom hänvisningen till bestämmelserna i TL klargörs även att det är fråga om legalt införda varor.

Andra ledet motsvarar delvis 4 § 2 och omfattar även olovligt förfogande över vad som i nuvarande 4 § 1 avses med restitutionsgods. Med tillämpning av "översättningsregeln" i 3 § täcker andra ledet även nuvarande 4 § 3.

Angående innebörden av att förfogandet skett "i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten" hänvisas till specialmotiveringen till 40 § andra stycket TL.

För ansvar enligt 2 § krävs att förfogandet medfört att tullavgift inte har påförts eller påförts med för lågt belopp. Med tillämpning av 3 § gäller bestämmelserna i 2 § även när effekten blivit att vara införts, utförts eller kommit ut i den fria rörelsen i strid mot förbud eller villkor.

Riskerna för sådant olovligt förfogande som avses i 2 § torde vara betydligt större i den nya tullproceduren än tidigare. Det nya systemet förutsätter nämligen att oförtullade varor i stor utsträckning förvaras på tullupplag och tullager, som drivs i privat regi.

3 §

Denna paragraf innebär såsom redan har nämnts att bestämmelserna i 1 och 2 §§ även gäller när effekten av där angivna förfaranden blir att vara införs, utförs eller kommer ut i den fria rörelsen i strid mot förbud eller villkor. Detta gäller alltså oavsett om enbart nämnda effekt uppkommer eller om den uppkommer samtidigt med undandragande av tullavgift.

Olovligt förfogande över vara som avses i 3 § andra stycket TL har särskild betydelse i detta sammanhang. Hemtagare får nämligen enligt lagen (1973:980) om transport, förvaring och förstöring av införselreglerade varor, m. m. – om inte annat har föreskrivits – ta hand om införselförbjuden eller införselreglerad vara under villkor att varan förvaras i oförändrat skick, till dess tullmyndighet meddelat att hinder för vidare förfogande över varan ej föreligger. Förfogar hemtagaren i sådant fall över varan, innan tullmyndigheten lämnat meddelande som nyss sagts, kan han, om det sker upp-såtligen, dömas för varusmuggling enligt 2 § VSL.

4 §

I denna bestämmelse har föreskrivits en särskild straffskala för varusmuggling som är att anse som ringa. Straffskalan innefattar endast böter och har inte som nu vid ringa brott begränsats till ett visst maximibelopp. Detta innebär att straffet skall utdömas i dagsböter. Straffskalan är således avsevärt vidare än nuvarande 2 §, där straffet är penningböter, högst 500 kr. Med vidgningen avses inte någon straffskärpning för vad som nu utgör ringa brott, utan syftet är att tillämpningsområdet för ringa varusmuggling skall bli vidare. Genom tulltillägget och den särskilda åtalsregeln i 15 § blir det härigenom som regel möjligt att i administrativ ordning behandla gärningar som innefattar ringa varusmuggling bestående i undandragande. Det bör anmärkas att det straffminimum för varusmuggling av normal svårhetsgrad som har föreslagits i 1 § i den praktiska tillämpningen bör föranleda att varusmuggling som anses förskylla minst 60 dagsböter som regel inte bedöms som ringa brott utan som varusmuggling av "normal" svårhetsgrad.

En annan skillnad i förhållande till nuvarande 2 § är att ringa brott enligt förslaget skall kunna föreligga även om smugglingsbrottet begåtts genom vilseledande (1 § andra stycket). Vid tillkomsten av VSL anförde departementschefen, att sådant förfarande redan med hänsyn till dess karaktär av vilseledande innebar ett aktivt brottsligt handlande, som borde medföra att brottet inte bedömdes enligt skalan för de rena bagatellbrotten. Uttalandet underströks av lagrådet (jfr prop. 1960:115 s. 106 och 150 f.) Utredningen vill erinra om att vid tillkomsten av SkBL intogs den ståndpunkten att skattebedrägeri som består i vilseledande genom lämnande av oriktig uppgift kan bedömas som ringa brott enligt 3 § SkBL (jfr prop. 1971:10 s. 250 f.). Med hänsyn härtill och till den föreslagna vidgningen av straffskalan för ringa varusmuggling anser utredningen sig kunna föreslå att även varusmuggling som består i vilseledande i vissa fall må bedömas som ringa brott.

Till ringa brott bör, när det gäller undandraganden, hänföras främst sådana gärningar som avser mindre tull- eller avgiftsbelopp. Att ange någon bestämd

övre gräns för beloppet är inte möjligt. Att beloppet väsentligt kan överstiga den övre gräns som gäller för ringa brott enligt den nuvarande bestämmelsen i 2 § är dock självklart. Endast om beloppet är så högt att det enligt nuvarande straffmättningspraxis – i vilken någon ändring inte avses komma till stånd – anses förskylla ett högre bötesstraff, såsom 60 dagsböter eller mer, bör det praktiskt taget vara uteslutet att tillämpa stadgandet om ringa brott.

Undantagsvis kan det finnas skäl att bedöma ett undandragande enligt straffskalan för normalbrottet även om beloppet i och för sig är relativt litet. Även andra objektiva omständigheter än beloppets storlek bör nämligen beaktas vid gränsdragningen, t. ex. om smuglingen skett i förvärvssyfte eller om upprepat brott föreligger.

När det gäller överträdelser av förbud mot eller villkor för in- eller utförelse blir gränsdragningen mer grannlaga. Med hänsyn till de intressen som bär upp det förbud eller villkor som gäller, får det bedömas om brottet kan anses vara ringa. Överträdelser av förbud som grundas på allmänna säkerhets- och hälsosynpunkter torde mera sällan kunna bedömas som ringa. Smuggling av narkotika kan sålunda endast i rena undantagsfall anses vara av denna lindriga karaktär (jfr rättsfallet SvJT 1971 rf s. 14). Vid överträdelser av regleringar i fråga om varor som i och för sig får in- eller utföras kan däremot området för ringa varusmuggling vara större.

Åtal för ringa varusmuggling som avser undandragande skall enligt 15 § väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Innebörden av åtalsregeln kommenteras närmare i specialmotiveringen till 15 §.

5 §

Denna paragraf motsvarar nuvarande 3 § och innehåller i första stycket två straffskalor för grov varusmuggling, den strängare avseende smuggling av narkotika. I andra stycket finns en uppräknig av omständigheter som bör tillmätas särskild betydelse vid bedömningen av om grovt brott föreligger. I denna uppräknig sägs i förslaget att det särskilt skall beaktas bl. a. om brottet avsett större belopp, dvs. undandragen tullavgift, medan i nuvarande 3 § upptagits att brottet avsett gods av betydande myckenhet eller värde (jfr 4 § andra stycket SkBL).

6 §

Paragrafen motsvarar i huvudsak nuvarande 5 §. För ansvar för varusmuggling krävs att gärningsmannens handlande eller underlåtenhet täcks av uppsåt. I denna paragraf straffbeläggs samma förfaranden som vid varusmuggling när grov oaktsamhet föreligger. Som en motsvarighet till försök till varusmuggling, som är straffbelagt i 7 §, föreskrivs vidare straff för den som av grov oaktsamhet föranleder fara för effekt som anges i 1–3 §§. Brottet i nuvarande 5 § har ingen beteckning. Utredningen föreslår att brottet i 6 § första stycket benämns "grov tullförsummelse" och det ringa brottet i andra stycket "tullförsummelse". Formellt innebär förslaget i förhållande till nuvarande 5 § den ändringen att grovt oaktsamt framkallande av fara för nyss nämnda effekter blir generellt straffbelagt, således även när det gäller förfoganden som avses i 2 § i förslaget. I praktiken torde detta dock

inte innebära någon nämnvärd förändring, eftersom utrymmet för farebrott vid dessa förfoganden är obetydligt.

I nuvarande 5 § är straffskalan böter eller fängelse i högst två år och ringa fall lämnas uttryckligen fria från ansvar. I utredningsförslaget har samma straffskala behållits för normalbrottet i första stycket, medan straffet för ringa brott enligt andra stycket är böter. Tillämpningsområdet för ringa undandragandebrott har avsetts bli betydligt vidare än enligt gällande lag (jfr kommentaren till 4 §). Den särskilda straffskalan för ringa brott får sålunda ses mot bakgrund av att tulltillägg skall vara den normala påföljden för de ringa undandragandebrott som avses i paragrafen. Den särskilda regeln i 15 § om begränsning i rätten att föra talan om ansvar eller förverkande med anledning av sådant brott har i enlighet härmed anknutits till både 4 § och 6 § andra stycket.

Förslaget till uppdelning av brottet i 6 § i ett "normalbrott" och ett brott av lindrigare karaktär har medfört att det inte blivit möjligt att uttryckligen från ansvar undanta den kategori av ringa fall som hittills undantagits från straff. Eftersom ringa undandragandebrott som regel endast skall medföra tulltillägg, har ändringen betydelse enbart vid överträdelse av förbud eller villkor för in- eller utförelse, där utrymmet för straffrihet självfallet är mycket begränsat. Ändringen behöver dock enligt utredningens mening inte medföra någon ändrad bedömning i praktiken. De mer bagatellartade fallen av överträdelse av förbud eller villkor bör även i fortsättningen lämnas utan beivran. Detta synes i erforderlig omfattning kunna ske genom att möjligheterna för tulltjänsteman och undersökningsledare inom tullverket att ge rapporteftergift utnyttjas. Föreskrifter härom finns i GTS:s cirkulär 24 nov. 1970 (TFS nr 134) om handläggning av tullmål m. m. vilket i sak är en motsvarighet till 12 § polisinstruktionen (1972:511). I cirkuläret anges att om för brott ej är stadgat svårare straff än böter och brottet med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet är obetydligt, tulltjänsteman äger underlåta att upprätta rapport om brottet och i stället får låta bero vid påpekande eller erinran till den felande. Under samma förutsättningar kan undersökningsledare underlåta att vidarebefordra rapport till åklagaren. I sammanhanget bör uppmärksammas även åklagares möjlighet att besluta om åtalsunderlåtelse enligt 20 kap. 7 § första stycket 1 RB.

7 §

Bestämmelsen i nuvarande 8 § första stycket, som anger i vad mån försök, förberedelse och stämpling till varusmuggling skall straffas, ingår i 7 § första och andra styckena i utredningsförslaget. Förberedelse och stämpling till narkotikasmuggling är enligt den nuvarande lydelsen straffri, när den avsedda smugglingen är ringa. Detsamma gäller enligt nya 7 §. Det bör dock noteras att ringa varusmuggling i nya 4 § får ett vidare tillämpningsområde än enligt nuvarande 2 § genom att straffet ändras från penningböter högst 500 kronor till dagsböter och genom att även smuggling medelst vilseledande kan bedömas som ringa brott. Detta betyder att det straffbara området för förberedelse och stämpling till narkotikasmuggling i någon mån inskränks i förhållande till gällande lag. Den praktiska betydelsen härav är enligt utredningens mening dock så begränsad att den konsekvensen hellre bör tas

än att lagen skärps genom att undantaget för ringa brott tas bort.

Andra stycket i 7 § kräver härutöver en närmare förklaring.

Enligt nuvarande 4 § 4 skall som varusmuggling anses att någon uppsåtligen medelst vilseledande förmår tillståndsgivande myndighet att medgiva införsel eller utförsel av gods och därigenom föranleder att godset införs eller utförs i strid mot förbud. Enligt ett departementschefsuttalande i samband med tillkomsten av VSL (prop. 1960:115 s. 113) torde 1956 års varusmugglingsutredning ha ansett att sådana fall som avses här var hänförliga under huvudstadgandet i 1 § om varusmuggling genom vilseledande i samband med tullbehandling. Departementschefen ansåg emellertid frågan tveksam och för att undanröja varje ovisshet om straffbarheten i de avsedda fallen infördes den särskilda bestämmelsen i 4 § 4.

För att brott enligt 4 § 4 skall föreligga krävs att vara har införts eller utförts i strid mot förbud. Brottet är alltså ingalunda fullbordat i och med att tillståndsmyndigheten utfärdar licensen. Licensen måste även utnyttjas och således åberopas i samband med in- eller utförseln, vilket inte direkt anges i brottsbeskrivningen. Syftet med att som utgångspunkt för brottet ta vilseledandet av licensmyndigheten torde ha varit att man redan på detta stadium ville komma åt förfarandet med straff (jfr Smugglingslagstiftningen s. 96). På grund av brottsbeskrivningens utformning torde försök till varusmuggling få anses föreligga i detta läge.

Med hänsyn till uppbyggnaden av straffbestämmelserna i utredningens förslag, där de egentliga brottsbeskrivningarna i 1 och 2 §§ avser enbart undandraganden och i 3 § därmed överlag jämställs överträdelser av förbud mot eller villkor för in- eller utförsel, vill utredningen förorda en annan lösning av det här aktuella problemet.

In- eller utförsel med utnyttjande av en licens vilken har erhållits genom oriktiga uppgifter till licensmyndigheten måste enligt utredningens mening anses falla under 1 § andra stycket. När licensen åberopas hos tullmyndigheten, utgår denna myndighet från att den är grundad på riktiga och fullständiga uppgifter till licensmyndigheten. Visste tullmyndigheten på vilket sätt licensen har tillkommit, skulle den givetvis vägra att medge in- eller utförseln. Genom att åberopa licensen hos tullmyndigheten och därigenom få varan införd eller utförd måste licenshavaren därför anses ha vilselett tullmyndigheten att medge in- eller utförseln i strid mot förbudet.

Enligt det resonemang som nu har förts, kan det inte anses nödvändigt med ett specialstadgande för det fullbordade brottet, dvs. då vara verkligen har in- eller utförts med ett utnyttjande av en licens som erhållits medelst vilseledande av licensmyndigheten. Det är emellertid angeläget att kunna ingripa med straff redan då vilseledandet av licensmyndigheten påbörjas. Det får anses naturligt att anse lämnande av de oriktiga uppgifterna till licensmyndigheten utgöra förberedelse till kommande varusmuggling. Förfarandet går dock inte in under de åtgärder som i 23 kap. BrB är kriminaliserade som förberedelse till brott. På grund härav har i 7 § andra stycket föreskrivits att för förberedelse till varusmuggling skall dömas till ansvar även när någon med uppsåt att införa eller utföra varor i strid mot förbud eller villkor genom vilseledande förmår eller söker förmå licensmyndighet att lämna tillstånd till införsel eller utförsel av vara. Detta innebär givetvis att inte bara straffbestämmelsen i 23 kap. 2 § utan även bestämmelsen i

3 § om frivilligt tillbakaträdande är tillämplig.

En särskild medverkansregel finns f. n. i 8 § andra stycket. Enligt denna bestämmelse är medverkan till annat brott i lagen än varusmuggling som är ringa straffbar enligt medverkansbestämmelserna i BrB. Med hänsyn till det vidgade tillämpningsområdet för ringa brott som utredningens förslag till straffskala för brottet innebär, bör medverkansansvaret i fortsättningen omfatta även ringa varusmuggling. På grund därav har i tredje stycket förskrivits att BrB:s medverkansregler skall gälla i fråga om medverkan till brott som avses i VSL utan undantag.

8 §

Denna bestämmelse motsvarar nuvarande 6 § och straffbelägger viss befattning med vara som varit föremål för smugglingsbrott. I nuvarande 6 § är det en brottsförutsättning att varan varit föremål för det uppsåtliga brottet varusmuggling. Enligt utredningens mening är det emellertid angeläget att också hindra omsättning av varor som varit föremål för sådant oaktsamt brott som avses i 6 § utredningsförslaget. Härtill kommer att det i fall då den som förövat smugglingsbrottet inte kunnat anträffas och ställas till ansvar kan vara ovisst om gärningsmannen förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt. Även för den som tagit olovlig befattning med varan torde det vara svårt att avgöra den subjektiva inställningen hos den som utfört smugglingsbrottet. Med hänsyn till vad som nu har sagts, har straffbestämmelsen i 8 § utformats så att den omfattar olovlig befattning med varor som varit föremål för varusmuggling eller motsvarande oaktsamhetsbrott.

9 §

Paragrafen motsvarar nuvarande 7 §. Med hänsyn till det vidgade tillämpningsområde för ringa varusmuggling som utredningen föreslår har "kvalifikationen" att varusmuggling som ej är att anse som ringa varit tillämnad eller har ägt rum tagits bort. För att bagatellartade fall inte skall föranleda ansvar har i stället i andra stycket förts in en bestämmelse om att ringa fall inte skall medföra ansvar. Regeln möjliggör en vidare bedömning av befälhavarens försummelse i det enskilda fallet. Härvid är smugglingsbrottets svårhetsgrad av betydelse men inte ensam avgörande. Om t. ex. befälhavarens bristande tillsyn har gjort det möjligt för ett flertal personer att smuggla in varor och dessa smugglingsbrott är att anse som bagatellartade bör befälhavarens försummelse inte utan vidare anses ringa och sålunda straffri. Hänsyn måste således tas även till övriga omständigheter, särskilt de möjligheter befälhavaren haft att med rimliga preventiva åtgärder förhindra smugglingsbrotten.

10 §

Paragrafen ersätter de straffbestämmelser som finns i lagen (1962:120) om straff i vissa fall för oriktig ursprungsdeklaration m. m. Den oriktiga uppgiften skall ha lämnats i handling som avser förmånsbehandling i tullhänseende utomlands enligt avtal mellan Sverige och annan stat eller sam-

manslutning av stater. De handlingar som avses är ansökan om varucertifikat och sådant varucertifikat som exportören själv under vissa förutsättningar får upprätta samt sådant intyg som i fråga om vissa postförsändelser får upprättas av exportören och skickas till mottagaren av varan.

Utredningens förslag innebär att brottet fullbordas redan i och med att handlingen med de oriktiga uppgifterna har upprättats. Detta är en betydelsefull ändring i förhållande till gällande rätt. Enligt utredningens mening är den motiverad av att möjligheter måste finnas att i kvalificerade fall av oriktiga uppgifter inom ramen för den numera införda förenklade proceduren för utfärdande av varucertifikat kunna ingripa straffrättsligt på detta tidiga stadium. Meningen är dock att mindre allvarliga fall av brott som upptäcks på detta tidiga stadium normalt inte skall beivras. Denna ordning avses komma till praktisk tillämpning genom att GTS inte anmäler mindre allvarliga brott till åtal. Vid bedömningen av frågan om brottet skall anmälas till åtal bör hänsyn tas till risken för att handlingen med den oriktiga uppgiften kommer till användning.

Den oriktiga eller ofullständiga uppgiften skall vara ägnad att leda till obehörig förmån. Det skall alltså föreligga risk för att uppgiften, om handlingen åberopas vid införsel i annat land, medför att tull tas ut med för lågt belopp till följd av att förmånsbehandling enligt mellanstatligt avtal beviljas, trots att förutsättningarna härför i själva verket inte varit uppfyllda.

Som subjektivt rekvisit har angetts uppsåt eller grov oaktsamhet, varvid de nuvarande skilda straffskalorna för de två fallen har slagits ihop till en, omfattande böter eller fängelse i högst ett år. Detta medför att oaktsamt brott, som nu är belagt med enbart böter, i fortsättningen inte kan beivras genom strafföreläggande. I praktiken torde dock detta inte innebära någon påtaglig nackdel med hänsyn till den ringa frekvensen av de brott som här är i fråga. Den särskilda straffskalan för grovt brott har behållits.

11 §

I denna paragraf finns bestämmelser om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande från vissa brott. Vad gäller smugglingsbrotten föreslås ansvarsfrihet kunna inträda vid tillbakaträdande endast i fråga om brott som lett eller kunnat leda till avgiftspåföring med för lågt belopp. Även från olovlig befattning med vara för vilken avgift inte påförts eller påförts med för lågt belopp föreslås tillbakaträdande kunna ske med ansvarsfriande verkan. Bestämmelsen omfattar vidare brottet oriktig ursprungsförklaring. I paragrafen finns även en erinran om att bestämmelserna i 23 kap. 3 § BrB gäller i fråga om frihet från ansvar för försök, förberedelse och stämpling. Detta stadgande omfattar tillbakaträdande både från undandragandebrott och från brott mot förbud eller villkor.

Någon allmän regel om frihet från ansvar vid frivilligt tillbakaträdande från brott mot förbud mot eller villkor för in- eller utförsel har med hänsyn till den varierande karaktären av sådana brott inte ansetts kunna införas. Vid sammansatta brott har det inte ansetts lämpligt med en regel om strafffrihet vid frivilligt tillbakaträdande från förbudsöverträdelsen, inte ens om den är bagatellartad i förhållande till undandragandedelen. Det är å andra sidan önskvärt att inte någon avstår från att rätta till undandragandedelen

på grund av risken för att bli fälld till ansvar för en relativt betydelselös förbudsöverträdelse. I sådana fall av sammansatt brott bör allmänna bestämmelser om rapporttefergift och åtalsunderlåtelse kunna tillämpas, så att ingripande mot en gärningsman som försökt rätta till vad han förbrutit inte sker i onödan.

Gemensamt för undandragandebrotten och olovlig befattning med vara, för vilken tullavgift undandragits, är kravet att den frivilliga rättelsen leder till att avgiften kan påföras med rätt belopp. Vad gäller tillbakaträdande från olovlig befattning innebär detta att avgiften kan komma att påföras annan person än den som gjort sig skyldig till detta brott. Det beror på att enligt utredningens förslag smugglaren är tullskyldig för varan, och det är alltså han som skall påföras tull och annan införselavgift som skall erläggas. Kan smugglaren inte anträffas bör hinder inte föreligga för den som tagit olovlig befattning med varan och frivilligt vill träda tillbaka att ange varan till förtullning och därigenom bli påförd tullavgift för varan. I annat fall skall avgiften tas ut av varan enligt 5 § fjärde stycket förslaget till lag om ändring i TL.

Vid brottet oriktig ursprungsförklaring krävs det för ansvarsfrihet att den frivilliga rättelsen leder till att obehörig förmån kan undvikas. Har förmånsbehandling ännu inte skett, kan underrättelse lämnas till vederbörande utländska tullmyndighet. Har förmånsbehandling ägt rum måste tullbehandlingen göras om så att avgifter tas ut med rätt belopp. I princip bör det åvila den som vill vinna ansvarsfrihet att i förekommande fall lämna nödiga underrättelser direkt till den främmande tullmyndigheten. Svensk tullmyndighet bör dock kunna bistå honom med råd och anvisningar om hur han bör bete sig och om det kan ske utan olägenhet även ta de kontakter med utlandet som erfordras.

12 §

Bestämmelsen innehåller förutsättningarna för förverkande av vara som varit föremål för vissa brott enligt VSL. Första stycket, som avser vara som varit föremål för varusmuggling eller försök därtill, innebär ingen saklig ändring i förhållande till nuvarande 9 §. En nyhet är däremot att i andra stycket förverkande föreslås kunna ske även vid oaktsamt brott som avses i 6 §. Denna förverkandemöjlighet skall dock tillämpas med viss återhållsamhet. För att markera detta har i andra stycket föreskrivits att förverkande får ske om det ej är obilligt, medan förverkande enligt första stycket skall ske om det ej är uppenbart obilligt.

En nyhet i förhållande till gällande rätt är att värdeförverkande generellt gjorts alternativt till sakförverkande. Detta gör det möjligt att i fall då talan kan riktas mot flera välja den eller dem som från kriminalpolitisk synpunkt bör utsättas för förverkande. Man kan också slippa ifrån invecklade utredningar om äganderätten till en vara.

Ytterligare en nyhet är att även vinning av brottet föreslås kunna förverkas. Det blir alltså möjligt att förverka t. ex. en ersättning som någon fått för att smuggla in en vara till riket.

I nuvarande 9 § anges såsom förverkandeobjekt "gods tillika med emballage och kärll, vari godset förvaras". Det har inte ansetts nödvändigt

att särskilt nämna emballage och liknande, eftersom en naturlig tolkning av en förverkandebestämmelse numera anses leda till att bestämmelsen omfattar även emballage (jfr prop. 1968:79 s. 58).

Förverkande sker enligt 36 kap. 12 § BrB till kronan, om inte annat är föreskrivet. Någon motsvarighet till bestämmelsen härom i nuvarande 9 § har därför inte upptagits i förslaget.

13 §

Bestämmelsen handlar om förverkande av hjälpmedel som använts vid varusmuggling och vissa andra brott enligt VSL. I förhållande till nuvarande 10 § innebär förslaget vissa ändringar i sak: 1) hjälpmedelsförverkande kan ske även vid oaktsamt brott enligt 6 §, 2) förverkande kan ske även hos den som haft vinning av brott som avses i paragrafen och 3) värdeförverkande föreskrivs som alternativ till sakförverkande.

Utredningen förutsätter att förverkandemöjligheten vid oaktsamt brott utnyttjas med återhållsamhet. Redan kravet att förverkande skall vara påkallat till förebyggande av brott eller eljest motiverat av särskilda skäl torde medföra att hjälpmedelsförverkande vid oaktsamt brott kommer att ske i begränsad omfattning.

14 §

I 36 kap. 4 § BrB finns en allmän bestämmelse om mot vilka personer förverkande får riktas. Bestämmelsen gäller även inom specialstraffrätten, om annat inte har föreskrivits. Utredningen har av skäl som anförts i den allmänna motiveringen ansett det nödvändigt att möjligheterna att förverka smuggelgods enligt 12 § inte begränsas på sätt som följer av brottsbalksstadgandet. På grund därav föreslås i 14 § en särskild bestämmelse om personkretsen vid förverkande. Paragrafen innehåller endast en föreskrift om när förverkande får ske hos någon som i god tro förvärvat egendomen efter brottet. Föreskriften, som motsvarar 36 kap. 4 § första stycket d) BrB, innebär motsättningsvis att förverkande i övrigt kan ske oberoende av vem som äger egendomen. 14 § omfattar formellt både förverkande av själva varan enligt 12 och av hjälpmedel enligt 13 §. I fråga om hjälpmedel finns dessutom i 13 § en särskild beskrivning av personkretsen. Härigenom blir hjälpmedelsförverkande begränsat till samma personkrets som avses i 36 kap. 4 § BrB.

Enligt 14 § får förverkande sålunda ske hos den som efter brottet förvärvat egendomen och därvid varken känt till eller haft skälig anledning till antagande om egendomens samband med brottet endast om förvärvet skett på grund av giftorätt, arv eller testamente eller genom gåva. Godtrosvärv på annan grund omöjliggör alltså förverkande. Med denna begränsning kan förverkande av vara enligt 12 § ske hos vem som helst. Möjligheterna att enligt 12 § första stycket helt eller delvis efterge efterverkandet om det är uppenbart obilligt och förutsättningen i andra stycket att förverkande vid oaktsamt brott enligt 6 § inte får vara obilligt bör garantera att de formellt mycket vida förverkandemöjligheterna inte leder till stötande resultat.

Bestämmelsen i nuvarande 10 § att domstol i stället för förverkande kan föreskriva åtgärd till förebyggande av missbruk har ingen motsvarighet i utredningsförslaget. Sådan befogenhet följer nämligen av 36 kap. 5 § BrB, som är direkt tillämplig även inom specialstraffrätten.

Det bör i detta sammanhang påpekas att förverkande vid undandragandebrott i fortsättningen avses på grund av bestämmelsen i 15 § bli aktuellt i huvudsak endast vid allvarligare brott.

15 §

Paragrafens första stycke, som saknar motsvarighet i gällande rätt, innehåller en begränsning i rätten att föra talan om ansvar och förverkande på grund av vissa brott som lett eller kunnat leda till att tullavgift ej påförts eller påförts med för lågt belopp. De brott som avses är ringa varusmuggling enligt 4 § och försök därtill samt tullförsummelse enligt 6 § andra stycket. Åtal eller talan om förverkande får i dessa fall väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl.

Särskilda skäl för åtal bör i regel anses föreligga, om gärningsmannen inte kan påföras tulltillägg. Tulltillägg kan inte utgå vid undandraganden i samband med utförsel. Vidare gäller i vissa fall då införselavgift skall utgå enligt lagarna om prisreglering på jordbrukets och fiskets områden att avgiften skall uppbäras i annan ordning än som gäller i fråga om tull. Inte heller då kan enligt förslaget tulltillägg komma i fråga. I nu antydda fall bör alltså gärningen regelmässigt beivras i straffrättslig ordning.

Andra fall när särskilda skäl för åtal kan föreligga är då gärningsmannen är ställföreträdare för juridisk person eller omyndig. Tulltillägget torde i sådana fall oftast komma att påföras den som gärningsmannen företräder. Detta gäller särskilt i fråga om tulltillägg enligt 40 a §. När det gäller tulltillägg enligt 40 § finns det däremot större möjligheter att lägga sanktionen på den som ligger närmast till att bära ansvaret för den aktuella handlingen eller underlåtenheten. Särskilda skäl för åtal kan även föreligga i fråga om medverkande. Tulltillägg enligt 40 § kan emellertid påföras flera solidariskt. Om den möjligheten utnyttjas, bör tulltillägget i allmänhet göra straffrättslig beivran onödig.

I detta sammanhang bör understrykas vad som sagts under 4 § om den övre gränsen för ringa varusmuggling. Är brottet med hänsyn till omständigheterna vid brottets begående och det undandragna beloppets storlek av sådan kvalitet att det anses förskylla 60 dagsböter eller mer, bör brottet regelmässigt bedömas som varusmuggling av normal svårhetsgrad och således föranleda åtal och förverkande. Motsvarande bedömning bör göras när det gäller oaktsamt brott som avses i 6 §.

Ett smugglingsbrott kan ibland vara sammansatt så att det består i dels undandragande dels överträdelse av förbud eller villkor eller i att fara för dessa effekter uppkommit. Förbudsöverträdelsen får i sådana fall som regel anses innebära ett särskilt skäl för åtal. Framstår förbudsöverträdelsen som betydelselös i förhållande till undandragandedelen ter det sig dock, särskilt från processekonomisk synpunkt, omotiverat att beivra gärningen straffrättsligt bara för den bagatellartade förbudsöverträdelsens skull. I sådana fall bör alltså förbudsöverträdelsen enbart inte anses som ett särskilt skäl

för åtal (jfr vad i specialmotiveringen till 11 § sagts om rapporteftergift och åtalsunderlåtelse vid sammansatta brott).

Enligt andra stycket får åtal för oriktig ursprungsförklaring väckas endast efter anmälan av GTS. Samma förutsättning för åtal gäller enligt lagen (1962:120) om straff i vissa fall för oriktig ursprungsdeklaration m. m., där motsvarande brott f. n. regleras. Som förut har nämnts skall brottet enligt utredningens förslag bli fullbordat på ett tidigare stadium än som nu gäller enligt 1962 års lag. Beivran av brott som upptäcks på detta tidigare stadium avses dock inte komma till stånd i mindre allvarliga fall. Sovringen bör ske genom att GTS inte anmäler sådana fall till åtal. Särskild hänsyn bör tas till graden av den risk som förelegat för att handlingen med den oriktiga uppgiften skulle leda till obehörig tullförmån.

16 §

I nuvarande 13 § första–tredje styckena regleras tullmyndighets befogenhet att inleda förundersökning rörande brott som avses i VSL. I fjärde stycket uppräknas de befattningshavare i tullverket som skall anses vara tullmyndighet enligt paragrafen. Vidare finns där ett bemyndigande för GTS att förordna annan befattningshavare att fullgöra vad som enligt paragrafen ankommer på tullmyndighet.

Den 1 januari 1973 infördes en ny distriktsorganisation i tullverket (jfr avsnitt 5.2.9). Med anledning därav har uppräknningen i sista stycket blivit inaktuell. Vissa av tjänstebenanämningarna har avskaffats och en del av de uppräknade befattningshavarna har i praktiken ingen befattning med förundersökningar. Det sistnämnda gäller tulldirektörerna, som är chefer för de fyra tullregionerna, och tullförvaltarna vid de större tullkamrarna. I dessa fall har GTS i stället förordnat särskilda befattningshavare att fullgöra vad som ankommer på tulldirektör resp. tullförvaltare som undersökningsledare.

Mot bakgrund av det anförda föreslås att i 16 § sista stycket (16 § motsvarar nuvarande 13 §) endast chef för distriktstullkammare, gränstullkammare och tullkammare (i regel tullförvaltare) anges vara tullmyndighet enligt paragrafen och att det i övrigt får ankomma på GTS att förordna särskild befattningshavare att fullgöra vad som ankommer på tullmyndighet som undersökningsledare.

18 §

Paragrafen motsvarar nuvarande 15 §. Förutom att hänvisningen i första stycket till 14 § ändrats att avse nya 17 § har i paragrafen – liksom i 19 § – vidtagits redaktionell ändring av vissa ålderdomliga uttryck i fråga om förverkande, vilka redan vid tillkomsten av VSL (jfr 1960:1 LU utl. 34 s. 48) påtalades av första lagutskottet.

25 §

I TL har införts bestämmelser i fråga om påföring av införselavgifter när förverkande sker. Enligt 40 f § TL skall sålunda tull eller annan avgift (eller tulltillägg) inte utgå i den mån varan blir föremål för förverkande. Bestäm-

melsen i andra stycket av nuvarande 22 § VSL (25 § i förslaget) skall därför utgå.

Övergångsbestämmelser

Ändringarna i VSL föreslås, liksom ändringarna i TL med förslag om administrativ sanktion i form av tulltillägg, träda i kraft den 1 juli 1977. Samtidigt föreslås 1962 års lag om straff i vissa fall för oriktig ursprungsdeklaration m. m. upphöra att gälla.

I ett övergångsskede mellan gammal och ny strafflagstiftning gäller som huvudprincip att den lag skall tillämpas som gällde när gärningen företogs, men om lag som gäller när dom meddelas leder till frihet från straff eller till lindrigare straff skall den lagen tillämpas. Principen har kommit till uttryck i 5 § andra stycket lagen (1964:163) om införande av BrB.

De nya straffbestämmelserna i VSL bör sålunda inte tillämpas på gärningar som begåtts före ikraftträdandet, i den mån straffansvaret har vidgats. Så har skett t. ex. i fråga om underlåtenhet att rätta oriktig uppgift som lämnats till ledning för förtullning och i fråga om olovlig befattning med smuggelgods. Vad gäller underlåtenhet att rätta oriktig uppgift i ombudsdeklaration bör nuvarande 4 § 5 tillämpas även i fråga om gärning som begåtts efter ikraftträdandet, om tulldeklarationen lämnats före ikraftträdandet (jfr övergångsbestämmelserna till 7, 11 och 41 §§ förslaget till lag om ändring i TL).

Vad gäller frågan om de nya bestämmelserna leder till lindrigare straff än de äldre och därför bör tillämpas på gärningar som begåtts före ikraftträdandet må framhållas, att viss tvekan kan anses föreligga beträffande behandlingen av ringa undandragandebrott. Dessa brott avses i fortsättningen normalt inte föranleda straffrättslig utan endast administrativ sanktion. En retroaktiv tillämpning bör dock icke komma ifråga, eftersom bestämmelserna om tulltillägg inte gärna kan ges tillbakaverkande kraft. Med hänsyn till de föreslagna samtida förändringarna i de båda påföljdssystemen bör – på samma sätt som skedde vid införandet av skattetilläggen i samband med SkBL (jfr prop. 1971:10 s. 309 f., 357 och 367) – äldre straffbestämmelser fortfarande tillämpas i fråga om gärningar som begåtts före ikraftträdandet, oavsett att den rent straffrättsliga påföljden i vissa fall kan vara lindrigare.

Om man bortser från utbytet mellan påföljdssystemen bör emellertid eljest gällande principer för valet mellan gammal och ny strafflag tillämpas. I fråga om brotten mot förbud eller villkor för in- eller utförsel, vilka inte berörs av bestämmelserna om tulltillägg, är att märka att det straffria området för förberedelse eller stämpling till smuggling av narkotika enligt förslaget blir vidare i samma mån som området för ringa varusmuggling vidgas genom övergången från penningböter till dagsböter och genom att smuggling medelst vilseledande i fortsättningen kan bedömas som ringa brott. Förberedelse eller stämpling till narkotikasmuggling som begåtts före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna bör därför inte föranleda ansvar, om tillämpning av de nya bestämmelserna leder till straffrihet. – Enligt förslaget förutsätts fullbordad varusmuggling som avses i nuvarande 4 § 4 falla under 1 § jämförd med 3 §. Försök till brott mot 4 § 4 som består i vilseledande av licensmyndighet skall enligt nya 7 § andra stycket andra meningen bedömas

som förberedelse till varusmuggling. Detta kan därför innebära en strafflindring, som bör gälla även för gärningar begångna före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. De nya reglerna i 11 § om ansvarsfrihet vid frivilligt tillbakaträdande är betydligt vidare än nuvarande 5 § andra stycket andra meningen och bör självfallet tillämpas även på äldre gärningar.

Som redan nämnts föreslås att varusmuggling som sker genom vilseledande enligt 1 § andra stycket i fortsättningen skall i motsats till vad som nu gäller kunna bedömas som ringa brott. Med hänsyn till att straffet för ringa varusmuggling ändras från penningböter till dagsböter och att avsikten inte är att vilseledande skall bestraffas mildare än nu bör detta dock inte ha någon annan praktisk betydelse än att gärningen faller under en annan brottsrubricering. Beträffande tidigare begångna gärningar kan därför äldre bestämmelser fortfarande gälla i detta hänseende.

Ansvar för oriktig ursprungsförklaring enligt 10 § i lagförslaget kan med hänsyn till den ändrade tidpunkten för brottets fullbordade föreligga även i andra fall än enligt 1962 års lag. Särskild, lindrigare straffskala för brott som begåtts av grov oaktsamhet finns inte i förslaget, och ringa brott är inte formellt straffria. Med hänsyn härtill bör 1962 års lag – i vars 2 § finns en fullständig regel om ansvarsfrihet vid frivillig rättelse – fortfarande tillämpas i fråga om äldre gärningar.

Möjligheten att enligt nuvarande 24 § förordna befattningshavare vid tullverket att utföra åklagaruppgiften i mål angående bagatellobrott föreslås upphöra. Övergångsvis bör dock den ordningen gälla att om talan har väckts eller strafföreläggande utfärdats av sådan befattningshavare, när de nya bestämmelserna träder i kraft, hans behörighet att utföra åklagaruppgiften i målet kvarstår.

Övergångsbestämmelserna har utformats i enlighet med det som nu har anförts. I punkt 2 har sålunda med hänsyn till utbytet mellan påföljdsystemen getts den generella föreskriften att äldre bestämmelser fortfarande skall gälla i fråga om gärningar begångna före ikraftträdandet med de undantag som angetts i punkt 3 och 4. I punkt 5 har upptagits en föreskrift om fortsatt tillämpning av 4 § 5, när tulldeklarationen lämnats före ikraftträdandet. I punkt 6 har slutligen för tydlighets skull markerats att den i 1 § andra stycket VSL föreslagna hänvisningen till 11 § TL beträffande rättelseskyldigheten avser 11 § i dess nya lydelse. (Jfr punkt 4 i övergångsbestämmelserna till förslag till lag om ändring i TL).

6.2 Förslag till lag om ändring i tullagen

4 §

I *paragrafens första stycke* har gjorts vissa redaktionella ändringar, som innebär att det blir tydligare att bestämmelsen endast reglerar den tidpunkt vid vilken vara skall anges till förtullning i olika fall.

Vidare har i första stycket lagts till, att vara som innehas med temporär tullfrihet skall anges till förtullning, innan den temporära tullfriheten upphör. Ordalydelsen får anses innebära, att varan skall anges till förtullning både om tiden för den temporära tullfriheten löper ut och om innehavaren vill

använda varan på annat sätt än som förutsatts för tullfriheten. Det första fallet har tidigare inte ansetts behöva uttryckligen regleras (jfr prop. 1973:187 s. 117). Det andra fallet behandlas f. n. i 16 § TF, där det föreskrivs, att om inte regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, GTS förordnar annat, vara som innehas med temporär tullfrihet skall förtullas, om den används i strid mot de villkor som gäller för tullfriheten. Utredningen har ansett det lämpligt att denna regel förs ihop med övriga bestämmelser om tidpunkten för varas förtullning.

Förfogar innehavaren över varan eller löper tiden för tullfriheten ut utan att varan anmälts till förtullning utgår tull och annan införselavgift för varan enligt 40 § andra stycket i förslaget, i den mån varan inte förklaras förverkad i samband med att ansvar ådöms enligt VSL. Tulltillägg kan påföras med stöd av 40 § sista stycket i den mån förverkande inte sker.

5 §

Termen "tullskyldig" i första stycket har bytts ut mot uttrycket "tullskyldig för varan". Därigenom kan föreskriften inte läsas såsom en uttömmande definition av begreppet "tullskyldig". Det faller sig därför naturligt att tala om tullskyldighet även i de speciella fall som anges i 39 och 40 §§. En erinran om dessa fall har tagits in i andra stycket.

Föreskriften i tredje stycket, att tullskyldig skall förutom tull betala annan införselavgift som uppbäres av tullverket, har hämtats från nuvarande första stycket. Genom den nya placeringen kommer föreskriften att omfatta även de särskilda fall av tullskyldighet som avses i andra stycket.

Fjärde stycket avser fall där varken ordinär tullskyldig eller tullskyldig enligt 39 och 40 §§ anträffas.

7 och 11 §§

De ändringar som föreslås i dessa paragrafer har utförligt behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.5). Ändringarna innebär dels att i 7 § uttryckligen föreskrivs en skyldighet för den som avgett tulldeklaration genom ombud att inom viss tid – tio dagar – granska uppgifterna i deklARATIONEN dels att skyldigheten att rätta felaktiga uppgifter som kan för-ANLEDA undandragande eller införsel i strid mot förbud eller villkor – f. n. behandlad i 7 och 11 §§ – enhetligt regleras i 11 §. Rättseskyldigheten skall enligt förslaget fullgöras utan dröjsmål. Nu gäller att rättelse av oriktig uppgift i ombudsdeklaration enligt 7 § skall göras inom tre veckor från den dag då tulldeklarationen lämnades och att rättelse enligt 11 § skall ske inom två veckor från upptäckten. Som framhållits i den allmänna motiveringen innebär inte uttrycket "utan dröjsmål" att den anmälningsskyldige hals över huvud måste ta kontakt med tullmyndigheten. Han måste få tid att göra erforderliga kontroller och ha skäligt rådrum för att avfatta anmälan, som av bevisskäl helst bör göras skriftligen.

Det föreslås att rättelseskyldigheten uttryckligen anges omfatta inte som nu bara oriktig utan även ofullständig uppgift. Därigenom nås bättre överensstämmelse med grunderna för eftertulltaxering enligt 14 §.

Tulltillägg på grund av oriktig eller ofullständig uppgift i tulldeklaration

som avgetts genom ombud skall enligt förslaget till 40 a § i princip påföras den tullskyldige. Visar han att den oriktiga eller ofullständiga uppgiften har orsakats genom försummelse av ombudet, skall tulltillägget dock påföras ombudet, om inte den tullskyldige eftersatt sin gransknings- eller rättelseskyldighet enligt 7 eller 11 §. Innebörden av denna regel i 40 a § kommenteras i specialmotiveringen till denna paragraf.

Rättelseskyldigheten i 11 § gäller även annan tullskyldig än den som deklarerat genom ombud. Tulltillägg avses kunna påföras också sådan tullskyldig enligt 40 a §, om han har eftersatt sin rättelseskyldighet. Däremot kan tulltillägg inte påföras "den för vars räkning varan införts", trots att även han är rättelseskyldig enligt 11 §. För hans del kan ifrågakomma ansvar enligt 1 § andra stycket förslaget till lag om ändring i VSL för varusmuggling eller enligt 6 § för däremot svarande oaktsamhetsbrott.

Den nuvarande straffbestämmelsen i 41 § första stycket 2 TL för den som underlåter att göra anmälan enligt 11 § föreslås utgå.

14 §

I denna paragraf, som handlar om eftertulltaxering, har särskilt markerats att bestämmelsen är direkt tillämplig endast på de normala fallen av tullskyldighet som har sin grund i att vara angetts till förtullning eller tagits om hand av hemtagare. På grund av hänvisningen i 39 § sista stycket blir bestämmelserna i 14 § tillämpliga även i de fall någon är tullskyldig för vara som gått förlorad.

15 §

För att möjliggöra en formell påföring av tull och införselavgift i de fall då en tullskyldig frivilligt rättar en oriktig eller ofullständig uppgift efter den normala femårsperiodens utgång, har första stycket ändrats så att eftertulltaxering kan ske senare, om den tullskyldige samtyckt därtill. Ändringen motiveras främst av de komplikationer som nuvarande regler medför i fall av frivillig rättelse efter femårsperiodens utgång men innebär att eftertulltaxering generellt kan ske senare vid samtycke. Frivillig rättelse som syftar till ansvarsfrihet får regelmässigt anses innebära att den tullskyldige även samtyckt till att eftertulltaxering vidtas (jfr avsnitt 5.3.5).

De två första styckena i paragrafen har förts ihop för att sammanhanget mellan tidsangivelserna bättre skall framgå.

20 och 20 a §§

Bakgrunden till den i 20 § föreskrivna skyldigheten för tullskyldig att betala ränta på ytterligare tull eller införselavgift som han åläggs att utge är tanken att han rätteligen skulle ha betalat hela beloppet från början och att han därför får anses ha haft kredit på den återstående delen. Den som undandrar tull och annan införselavgift genom smuggling o. dyl. har ju också skaffat sig en kredit och bör därför enligt utredningens mening vara skyldig att betala ränta på det avgiftsbelopp han åläggs att utge. Består smugglingen i att oriktiga eller bristfälliga uppgifter lämnats till ledning för tulltaxeringen,

kan ränta redan enligt gällande bestämmelser komma att utgå på grund av om- eller eftertulltaxering. Ränta bör dock utgå även när vara inte angetts till förtullning eller någon olovligen förfogat över vara i strid mot inskränkning i förfoganderätten, om undandragande därigenom skett, alltså i de fall som huvudsakligen avses i den föreslagna 40 §. En föreskrift härom har tagits in i 20 § första stycket 3. Som utgångspunkt för ränteberäkningen torde få tas den dag undandragandet skedde eller, om denna tidpunkt inte klart kan fastställas, den dag undandragandet får antas ha skett. Att låta en smugglare få räkna sig till godo samma kredittid som hemtagare och andra kreditimportörer kan inte komma i fråga. Ränta bör därför utgå från den månad då varan infördes eller det olovligen förfogandet ägde rum till och med den månad då beloppet skall erläggas. En föreskrift om ränteberäkningen har tagits in såsom ett tredje stycke i 20 a §. I 20 a § har i övrigt vidtagits ett par smärre redaktionella ändringar utan betydelse i sak.

39 §

I 39 § föreskrivs f. n. att särskild avgift (motsvarande den tull och annan införselavgift för varan som skulle ha tagits ut om den hade anmälts till förtullning av den betalningsskyldige) skall utgå i vissa fall när vara går förlorad. Förslaget avser ingen saklig ändring i dessa hänseenden. Konstruktionen med särskild avgift synes dock onödig. Efter den i 5 § föreslagna ändringen kan det i stället direkt föreskrivas, att den som är ansvarig för förlusten är tullskyldig för varan. Bestämmelsen anknyter sålunda till 5 § tredje stycket i utredningens förslag.

Någon motsvarighet till den nuvarande föreskriften i 39 § att innehavare av tullupplag, tullager eller exportbutik som olovligen förfogar över vara som förvaras där, skall erlägga särskild avgift behövs inte. I dessa fall följer skyldigheten att betala tull och annan införselavgift av det föreslagna andra stycket i 40 §, där i ett sammanhang behandlas tullskyldighet vid förfoganden över oförtullade varor som avses i 2 § tredje stycket i strid mot inskränkning i förfoganderätten.

Föreskriften i det föreslagna tredje stycket i 39 § om tullskyldighet för vara som gått förlorad, när den innehades med temporär tullfrihet, har förts över från 16 § TF, där det f. n. föreskrivs att särskild avgift för varan i sådant fall skall erläggas till tullverket. Genom överföringen kommer alla fall av tullskyldighet för oförtullad vara som har gått förlorad att regleras i ett sammanhang.

Särskild avgift skall enligt nuvarande 40 § motsvara den tull och annan införselavgift som skulle ha tagits ut för varan, om denna hade förtullats av den betalningsskyldige. I den särskilda avgiften ingår regelmässigt en post som motsvarar mervärdeskatten för varan. I tullverkets räkning på särskild avgift är dock beloppet inte uppspaltat på olika poster, och den del av beloppet som motsvarar mervärdeskatten torde av skattemyndigheterna inte anses avdragsgill som ingående skatt vid bestämmande av mervärdeskatt. Den formella ändringen att skyldigheten att betala särskild avgift i stället utformats som en skyldighet att betala tull och annan införselavgift som belöper på varan medför självfallet den konsekvensen att mervärdeskatt som debiterats blir i vanlig ordning avdragsgill vid den inrikes mervär-

deskatteredovisningen.

F. n. föreskrivs i 40 § sista stycket att bestämmelserna i 7–22 samt 35 och 36 §§ äger motsvarande tillämpning på uttagande av särskild avgift. När begreppet särskild avgift nu tas bort och den som ansvarar för förlusten av varan i stället blir skyldig att betala tull och annan införselavgift för varan, behövs inte längre någon hänvisning till 17–22 §§ samt 35 och 36 §§. Hänvisningen, som har tagits in i 39 § sista stycket, föreslås därför i dessa hänseenden begränsad till att avse 7–16 §§, dvs. bestämmelserna om tulldeklaration och tulltaxering. Dessutom bör hänvisningen omfatta 40 a §, som annars gäller bara den som angett vara till förtullning.

40 §

Den föreslagna ändringen i 39 § att skyldigheten att erlægga särskild avgift byts ut mot tullskyldighet, medför att de nuvarande bestämmelserna i 40 § första och andra styckena om sättet för beräkning av den särskilda avgiften och att tull och annan införselavgift inte skall utgå för vara, för vilken särskild avgift har erlagts, blir överflödiga. Vid förtullning av den förlorade varan reglerar 6 a § TL vilka bestämmelser som skall ligga till grund för beräkningen av tull och andra införselavgifter som skall utgå. Motsvarighet till bestämmelsen att i fråga om spritdrycker och vin den avgiftssats som gäller för resandes införsel av sådan vara skall tillämpas krävs dock även i fortsättningen. Dessa avgiftssatser finns i särskilda bestämmelser i tulltaxan (1971:920). Specialbestämmelserna avser även resandes införsel av starköl och tobaksvaror och bör naturligen i sin helhet bli tillämpliga vid tullskyldighet enligt 39 §. En sådan utvidgning av tillämpningsområdet torde underlätta tullverkets debitering av den införselavgift som skall utgå. Utredningen föreslår, att hela denna reglering sker i tulltaxan i anslutning till de särskilda bestämmelserna för resande.

Hänvisningen i nuvarande 40 § tredje stycket motsvaras av 39 § sista stycket i förslaget.

I den *nya* 40 § har i huvudsak reglerats sådana fall av tullskyldighet som objektivt sett motsvarar VSL:s bestämmelser om dels illegal införsel av varor "utan att giva det till känna", dels olovligt förfogande över oförtullade, i vederbörlig ordning införda varor eller över varor, för vilka vid förtullningen åtnjutits tullfrihet, tullnedsättning eller liknande förmån. Tullskyldigheten enligt 40 § första stycket är något vidare än straffbarheten enligt VSL. Till den i paragrafen föreskrivna tullskyldigheten har i sista stycket knutits en bestämmelse om påföring av tulltillägg i motsvarande fall.

Regeln i 40 § *första stycket*, som gäller vid illegal införsel, har i anslutning till tullagens terminologi formulerats så, att införseln av varan skall ha skett utan att varan har angetts vare sig till förtullning eller för behandling som avses i 2 § tredje stycket eller 3 § andra stycket. I sådana fall är den som infört eller låtit införa varan skyldig att betala tull och annan införselavgift som skulle ha utgått om varan hade förtullats vid införseln, och han kan enligt tredje stycket påföras tulltillägg. Formuleringen anknyter sålunda till huvudregeln i 2 § första stycket TL att vara som förs in till tullområdet skall förtullas och till de i 2 och 3 §§ angivna undantagsfall, i vilka förtullning inte behöver ske vid införseln. I första hand skall varan enligt 4 § anges

till förtullning omedelbart vid införseln och för uppskovsfallen anges när anmälan till förtullning senast skall ske (innan förvaringen eller den temporära tullfriheten upphör etc.) I dessa fall skall dock införseln av varan och den behandling som föranleder att förtullning då inte behöver ske anmälas till tullverket (utom i fall där GTS jämlikt bemyndigande i 2 § sista stycket medgett befrielse). Bestämmelsen i 40 § första stycket utgår sålunda från den valfrihet som vid införseln föreligger mellan angivelse av varan till omedelbar förtullning och annan form av tullklarering och slår fast att skyldighet att betala tull och annan införselavgift för varan föreligger, då ingen av dessa alternativa möjligheter har utnyttjats (utom i fall då befrielse från anmälningsskyldighet förelegat).

Den berörda undantagsregeln i 2 § tredje stycket TL innebär att förtullning inte behöver ske, om varan transiteras, om den läggs upp på tullager eller tullupplag, i frihamn eller exportbutik eller om den innehåses med temporär tullfrihet eller återutförs. I dessa fall krävs dock i princip att anmälan eller ansökan görs till tullmyndighet. Se betr. transitering 108, 118, 119, 212 och 228 §§ TO, betr. förvaring på tullager, tullupplag m. m. 25, 46 och 48 §§ TSt, betr. innehav med temporär tullfrihet 21 § TSt och betr. återutförsel 16 § TSt.

Enligt undantagsregeln i 3 § andra stycket får hemtagare ta hand om och i övrigt förfoga över varor utan hinder av att de inte har förtullats. Vid omhändertagandet skall han enligt 4 § första stycket TSt lämna hemtagningsanmälan och han är enligt 4 § andra stycket TL, 5 § TSt och 155 § TO normalt skyldig att ange varorna till förtullning senast torsdagen i andra kalenderveckan efter den då hemtagningen skedde. Han kan dock i stället anmäla varorna till behandling som avses i 2 § tredje stycket TL.

Det kan anmärkas, att den som vill inneha vara med temporär tullfrihet inte alltid behöver ansöka härom (se 104 § andra stycket TO). I dessa fall får den temporära tullfriheten anses inträda i och med att varan förs in till tullområdet. Eftersom den temporära tullfriheten således inträtt automatiskt, kan inte 40 § första stycket bli tillämpligt, om förutsättningarna för temporär tullfrihet föreligger. I andra fall – där ansökan förutsätts och den temporära tullfriheten således är beroende på en prövning från tullmyndighetens sida – kan däremot införselavgifter enligt första stycket och tulltillägg enligt sista stycket påföras, om införsel sker utan att föreskriven ansökan görs.

Att varan har införts innebär, att den förts in till tullområdet, vilket enligt 1 § omfattar rikets landområde och sjöterritorium samt lufterummet däröver. Vid landtrafik är i enlighet härmed varan införd i och med att gränsen har passerats. Införsel sjövägen anses ha skett när varan kommit in på det svenska territorialvattnet. För lufttrafikens del anses på motsvarande sätt att införsel har skett så snart transportmedlet kommit in över det svenska land- eller sjöterritoriet. (Jfr om införselbegreppet vad som anförts i specialmotiveringen till 1 § första stycket förslaget till lag om ändring i VSL).

Den som infört eller låtit införa varan skall ha åsidosatt vad som ålegat honom för att varan skall bli föremål för omedelbar förtullning eller för sådan behandling enligt 2 eller 3 § som föranleder att förtullningen uppskjuts. I första hand avses att varan helt enkelt undanhållits från tullklarering, exempelvis genom att den förts in i samband med att tullstället kringgåts

eller hållits dold vid passerandet av tullkontrollen. På samma sätt får bedömas det fallet att en hemtagare i samband med att han tagit hand om en varusändning i hemtagningsanmälan inte tagit upp samtliga kollin i sändningen eller avsiktligt underlåtit att ange samtliga varor i de uppgivna kollina. De kollin eller varor som inte uppgetts bör således anses införda utan att ha anmälts till hemtagning enligt 3 § andra stycket (jfr vad som i specialmotiveringen till 1 § första stycket förslaget till lag om ändring i VSL sägs om rekvisitet infört vara "utan att giva det tillkänna", särskilt i samband med hemtagning). Tullskyldighet föreligger i sådana fall enligt första stycket i 40 §, och tulltillägg kan påföras med stöd av sista stycket.

Förutom sådant undanhållande, som i 40 § första stycket första meningen uttryckligen angetts föranleda tullskyldighet, har utredningen ansett det nödvändigt, att skyldigheten omfattar även sådana fall, där undanhållande ännu inte skett men åtgärd av den som för in varan klart visar hans avsikt att undanhålla varan från tullklarering. Det är således fråga om försök till varusmuggling. För att undvika formuleringar som leder tanken till det straffrättsliga försöksbegreppet har i andra punkten valts uttrycket att någon i samband med införsel vidtagit sådan åtgärd att risk uppkommit för att varan skulle undgå förtullning.

Bestämmelsen replierar sålunda på hela det komplexa handlingsmönster som i syfte att tullkontroll skall kunna utövas föreskrivs för den som för transportmedel eller varor till tullområdet. Dessa föreskrifter finns inte bara, eller ens huvudsakligen, i tullagen utan även i andra tullförfattningar, särskilt i tullordningen med dess omfattande föreskrifter bl. a. om trafiken till tullområdet. Av bestämmelsens begränsade syfte följer att tullskyldighet inte föreligger så snart en bestämmelse om varutrafiken till landet åsidosatts. Förutsättningen måste vara att bestämmelsen är av mera central betydelse och att åsidosättandet kunnat leda till att varan undgick förtullning. Tulltillägget skall således inte ses som en reaktion mot åsidosättandet av föreskrifter av ren ordningskaraktär. För sådana fall skall om så erfordras straffbestämmelserna i TSt kunna tillämpas.

Till belysning av vad som avses kan följande exempel anföras. Om föraren på ett fordon sedan han har passerat gränsen viker av från den väg till vilken han enligt 65 § TO har att hålla sig fram till tullanstalten, får han därigenom anses ha visat sin avsikt att undanhålla varan från förtullning. Detsamma gäller befälhavaren på ett fritidsfartyg som ankommit till tullområdet, om han inte enligt 30 § TO utan onödigt uppehåll för fartyget till tullklareringsområde utan i stället för det till en holme, där han lägger upp de tullpliktiga varor som medförs på fartyget. Ett annat fall är att en besättningsman på ett fartyg inte i enlighet med 37 § tredje stycket TO ser till att avgiftsbelagd vara som han för med sig tas upp i besättningsdeklarationen. I samtliga nu angivna fall torde man regelmässigt kunna utgå ifrån att den som infört varan avsett att undanhålla den från förtullning. Men endast åsidosättanden som föranleder risk för undandragande bör medföra tillämpning av 40 § första stycket. Kommer någon förklaring fram, som visar att beteendet är oskyldigt, skall bestämmelsen givetvis inte tillämpas (och föranleda tulltillägg enligt tredje stycket).

Tull och annan införselavgift skall enligt första stycket påföras den som infört eller låtit införa varan. Härunder kan falla både den som faktiskt

fört in varan och annan person, som på grund av äganderätt eller eljest självständigt kan förfoga över varan. Bestämmelsen ger härigenom viss valfrihet i fråga om vem som bör vara tullskyldig enligt bestämmelsen. I första hand bör den i vars intresse införseln sker anses vara tullskyldig. Har exempelvis enligt avtal mellan den svenske importören och den utländske exportören även andra varor än de som angetts i frakthandlingarna lagts in i ett varuparti, som förs in hit av en speditör, som är ovetande om att partiets innehåll inte överensstämmer med handlingarna, bör importören anses vara den som skall påföras införselavgiften liksom tulltillägget. En ofta framkomlig väg att bestämma subjektet torde vara att fråga sig för vems räkning varan införts. Leder inte en sådan bedömning till resultat eller visar det sig att varan är införd för utländsk exportörs räkning bör det prövas om avgiften kan påföras fraktföraren eller den som eljest befordrat varan.

Det kan naturligtvis tänkas att flera personer gemensamt fört in varan i syfte att undgå förtullning. I många sådana fall torde det vara naturligt att införselavgiften påförs en av dem, såsom ägaren till varan, den som hyrt varan etc. Är flera personer ägare eller har flera personer annars tillsammans eller var för sig rätt att förfoga över varan, bör avgiften kunna påföras var och en av dem med solidariskt ansvar mot tullverket. Detta torde dock mera sällan behöva bli fallet. Utgångspunkten bör vara att den i realiteten ansvarige påförs avgiften, och såsom sådan bör i princip anses den som har ett mer avgörande inflytande i fråga om varans behandling.

Som förut har nämnts är den i 40 § första stycket avsedda tullskyldigheten något vidare än straffbarheten enligt 1 § första stycket VSL. För straffansvar krävs att varan förts in utan att det getts till känna för tullverket, medan som förutsättning för tullskyldighet och därmed också för påföring av tulltillägg föreskrivs att varan inte angetts till förtullning eller för behandling som avses i 2 § tredje stycket (uppläggning på tullupplag m. m.) eller 3 § andra stycket (hemtagning). Det krävs alltså formellt något mer av importören för att han skall undgå påföring utav tulltillägg än för att han skall gå fri från ansvar. Skillnaden är dock obetydlig och lär i regel inte ha någon praktisk betydelse, eftersom ett tillkännagivande för tullverket normalt leder till förtullning eller annan föreskriven åtgärd. Från TL:s synpunkt är det naturligt att kräva att i alla fall, då föreskriven angivelse till förtullning eller anmälan om annan behandling inte har gjorts, tull och annan införselavgift skall erläggas. För varusmuggling skall dock ingen dömas, när han gett varan till känna för tullverket, även om detta felaktigt inte har lett till förtullning eller annan åtgärd. Det kan däremot ifrågasättas om tulltillägg bör tas ut i sistnämnda fall. Beror felaktigheten på något förhållande, som inte kan läggas den som infört eller låtit införa varan till last, t. ex. missförstånd av tulltjänstemannen, eller på annan för importören ursäktlig omständighet, bör tulltillägg efterges enligt befrielseregeln i 40 e §.

I nya 40 § *andra stycket* föreskrivs tullskyldighet för den som förfogat över oförtullad vara som avses i 2 § tredje stycket i strid mot inskränkning i förfoganderätten eller över förtullad vara i strid mot föreskriven förutsättning för befrielse från eller nedsättning eller restitution av tull eller annan införselavgift.

De varor som avses med bestämmelsen har regelmässigt tidigare anmälts

för tullverket. (Undantag finns, t. ex. sådan vara som får införas hit och innehas med temporär tullfrihet utan särskild ansökan därom; jfr 104 § andra stycket TO.) Hänvisningen i 40 § andra stycket beträffande oförtullad vara till 2 § tredje stycket markerar detta. Bestämmelsen skulle annars enligt ordalydelsen komma att omfatta även insmuglade varor, eftersom även dessa är oförtullade.

Uttrycket "i strid mot föreskriven inskränkning i förfoganderätten", när förfogandet avser oförtullade varor, replierar på bestämmelserna i tullagstiftningen om vad man får eller inte får göra med legalt införda oförtullade varor t. ex. stadgandena i 2-5 och 24-28 §§ TL, 23-49 TSt samt ett flertal föreskrifter, som enligt bemyndigande meddelats av GTS.

Det bör påpekas en skillnad i fråga om olovligt förfogande över oförtullad vara som förvaras på tullupplag eller tullager och vara som innehas med temporär tullfrihet. Vara som förvaras på tullupplag eller tullager skall enligt 4 § första stycket TL anges till förtullning, innan förvaringen upphör. Har varan inte angetts till förtullning trots att den tillåtna förvaringstiden gått ut, föreligger inte olovligt förfogande bara för att varan ligger kvar på upplaget eller lagret. Här uppkommer alltså inte tullskyldighet enligt första meningen i 40 § andra stycket. Normalt anmäler upplags- eller lagerinnehavaren förhållandet till tullmyndigheten, som enligt 33 § TSt får sälja varan, om det inte kan anses obilligt. Tullmyndigheten kan också, om särskilda skäl föreligger, medge förlängning av förvaringstiden enligt 32 § TSt. Vara som innehas med temporär tullfrihet skall enligt 4 § första stycket förslaget till lag om ändring i TL anges till förtullning, innan den temporära tullfriheten upphör. Har tiden härför gått till ända utan att varan angetts till förtullning eller återutförts, får olovligt förfogande anses föreligga, även om innehavaren inte direkt använder varan. Förfogandet ligger i att han faktiskt disponerar över varan. I sådant fall uppkommer alltså tullskyldighet enligt första meningen i 40 § andra stycket, och tulltillägg kan påföras enligt sista stycket. Det bör dock erinras om att tullmyndighet enligt 48 § TK för särskilda fall kan medge förlängning av tiden för åtnjutande av temporär tullfrihet och att GTS enligt 49 § TK kan medge, att vara som använts i strid mot villkor för sådan tullfrihet inte behöver förtullas, om särskilda skäl föreligger.

I fråga om förtullad vara har angetts i 40 § andra stycket andra meningen att förfogandet sker i strid mot föreskriven förutsättning för åtnjutande av befrielse från eller nedsättning eller restitution av tull eller annan införselavgift. Det gäller i princip förfogande över just den vara för vilken tullförmånen (tullbefrielsen etc.) medgetts. I fråga om restitution får dock enligt 17 § tredje stycket TF under vissa förutsättningar utförelse eller användning även av annan än den restitutionsberättigade varan åberopas som grund för restitutionsanspråket. Med den valda formuleringen avses även förfogande över sådan vara. Av bestämmelser på olika håll i tullagstiftningen framgår vilka förutsättningar som måste uppfyllas för att här avsedda tullförmåner skall få åtnjutas.

Förfogandet skall självfallet ske olovligen. Tullskyldighet enligt andra stycket föreligger alltså inte, om det tillämnade förfogandet anmälts till tullverket. I sådana fall tas tull och annan införselavgift ut i vanlig ordning.

Konsekvensen av det olovliga förfogandet blir i fråga om oförtullad vara att tull och annan införselavgift som undandragits eller kunnat undandragas

skall betalas och i fråga om förtullad vara att tullförmån som medgetts eller kunnat medges för varan går förlorad. "Kunnat undandragas" syftar på sådana fall, då ett otillåtet förfogande, som inte har lett till undandragande men inneburit risk för detta, har förekommit. Den som åtnjutit tullförmån skall i de fall som avses i andra punkten betala det belopp som motsvarar förmånen.

Bestämmelserna om skyldighet att avge tulldeklaration har inte ansetts böra gälla i fråga om tullskyldig som avses i 40 §. Förklaringen härtill ligger i att paragrafen ofta kommer att gälla förfaranden som också utgör brott. Den som misstänks för brott behöver i allmänhet inte aktivt medverka vid utredningen, och han får inom vissa gränser lämna oriktiga och vilseledande uppgifter utan påföljd. Med anledning härav kunde det, även om deklarationsbestämmelserna i och för sig gjordes tillämpliga i fall som avses i 40 §, inte komma i fråga att ålägga sanktion – vare sig administrativ eller straffrättslig – för den som gjort sig skyldig till brott mot VSL och därefter lämnat oriktig eller ofullständig uppgift i tulldeklaration som tullmyndigheten avfordrat honom. Införselavgifterna får således fastställas med ledning av vad som kommer fram vid utredningen, genom undersökning av varan osv.

Tulltillägget skall enligt sista stycket vara lika stort som det avgiftsbelopp som skall betalas på grund av förfogandet över varan. Vid förfogande över förtullad vara i strid mot förutsättningar för tullförmån som kunnat erhållas men ännu inte åtnjutits skall tillägget motsvara det belopp, med vilket befrielse, nedsättning eller restitution hade kunnat beviljas om förfogandet inte hade skett. (Se dock bestämmelsen i 40 b § om nedsättning i vissa fall av tulltillägget till 50 %).

40 a §

Här har angetts de förutsättningar under vilka ordinärt tullskyldig som lämnat oriktiga eller ofullständiga uppgifter till ledning för tulltaxering skall påföras tulltillägg. Bestämmelsen motsvarar i sak närmast 1 § andra stycket i utredningens förslag till ändring i VSL.

Förutsättningar för påföring av tulltillägg enligt lagrummet är att tullskyldig lämnat oriktig eller ofullständig uppgift till ledning för tulltaxeringen,

att avvikelse skett från den tullskyldiges uppgifter,

och att tull och annan införselavgift skulle ha utgått med för lågt belopp om uppgifterna hade godtagits.

Bestämmelsen har utformats med eftertulltaxeringsrekvisiten som förebild. I enlighet härmed har vid sidan om oriktig uppgift nämnts ofullständig uppgift, varmed åsyftas det fallet att den tullskyldige underlåtit att lämna uppgift som det ålegat honom att lämna. I motsvarande bestämmelser i taxeringslagen (1956:623) m. fl. författningar har inte detta fall särskilt omnämnts. Där talas endast om oriktigt meddelande eller oriktig uppgift (114 resp. 116 a § taxeringslagen), och under dessa begrepp anses där falla även underlåtenhet att lämna föreskriven uppgift. Även om bestämmelser med motsvarande innebörd på olika områden så långt möjligt bör ges samma ordalydelse, synes det inom TL:s ram riktigast att särskilt med tanke på

lydelsen av 14 § begagna uttrycket "oriktig eller ofullständig uppgift". Det kan anmärkas att i tullagstiftningen inte finns någon motsvarighet till 31 § 1 mom. taxeringslagen, enligt vilket skattskyldig utöver vad som föranleds av deklarationsformuläret bör lämna alla de upplysningar som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering (jfr prop. 1971:10 s. 266, där "bör" översatts med "är pliktig").

I olikhet med vad som gäller om skattetillägg kan tulltillägg påföras även om den oriktiga eller ofullständiga uppgiften lämnats muntligen. Det är därför av vikt, att tulltjänstemannen, när vara anges till förtullning muntligen noga uppmärksammar vad den tullskyldige säger och om så erfordras kräver förtydligande av diffusa och svävande uppgifter. Endast klart oriktiga uppgifter och direkta förtiganden bör föranleda tulltillägg.

Den oriktiga eller ofullständiga uppgiften skall ha betydelse för tulltaxeringens ekonomiska resultat, så att om den tullskyldiges uppgifter hade följts ett för lågt avgiftsbelopp skulle ha åsatts. Om exempelvis den tullskyldige uppgett fel nummer enligt tulltaxan för en vara men tull- och avgiftssatsen är densamma för detta nummer som det riktiga numret, har den tullskyldige visserligen lämnat en oriktig uppgift, men han skall inte påföras tulltillägg, eftersom införselavgift skulle ha påförts med riktigt belopp även om tullmyndigheten hade accepterat det oriktiga tulltaxenumret.

Enligt andra stycket skall tulltillägg påföras tullskyldig som till stöd för tulltaxeringen lämnar så bristfälliga uppgifter att de inte kan läggas till grund för en riktig tulltaxering utan denna får ske uppskattningsvis med stöd av 16 §. Tulltillägg enligt denna paragraf kan däremot enligt förslaget inte komma i fråga vid skönsmässig uppskattning på grund av att den tullskyldige helt underlåtit att lämna tulldeklaration eller motsvarande. Skälen härtill och möjligheterna att reagera mot den tullskyldige på annat sätt har re-
dovisats i den allmänna motiveringen.

Enligt första stycket skall tulltillägg också påföras tullskyldig som eftersatt gransknings- eller rättelseskyldighet enligt 7 eller 11 §. Här åsyftas främst den situationen då tullskyldig lämnat oriktig eller ofullständig uppgift i tulldeklaration eller i övrigt i samband med förtullning under sådan omständigheter, att felaktigheten i och för sig får anses ursäktlig. Om han senare upptäcker felaktigheten är han enligt 11 § skyldig att rätta denna. Eftersätter han denna skyldighet, kan den kvarstående felaktigheten inte längre anses ursäktlig, och tulltillägg skall därför kunna påföras den tullskyldige.

Vid tillämpning av första och andra styckena anses enligt tredje stycket den tullskyldige ansvarig för åtgärd eller underlåtenhet av anställd eller ombud, om det inte är uppenbart att behörighet att företräda den tullskyldige saknats. Med hänsyn till det accepterade ombudsförandet i samband med anmälan till förtullning och att en anställd i många fall utan den tullskyldiges/arbetsgivarens vetskap kan inge kompletterande handlingar m. m. till tullmyndigheten, har utredningen ansett det påkallat att införa denna presumptionsregel. Tullmyndigheten behöver alltså inte ex officio utreda, om en handling från en uppgiven tullskyldig har insänts av behörig person. Kontroll kan dock vara motiverad av särskilda skäl. Det kan t. ex. finnas anledning att anta att den tullskyldige, som tidigare företrätts av visst ombud, har återkallat uppdraget, så att ombudet inte längre har befogenhet att företräda den tullskyldige.

Tulltillägg för oriktig eller ofullständig uppgift i tulldeklaration som lämnats genom ombud skall, om den tullskyldige inte har eftersatt sin granskningskyldighet enligt 7 § eller sin rättelseskyldighet enligt 11 §, påföras ombudet under förutsättning att den tullskyldige visar att felet orsakats genom fel eller försummelse av ombudet. Sådan bevisning torde företrädesvis kunna ske genom kopior av handlingar som tillställts ombudet för uppdragets fullgörande, utvisande att den tullskyldige i och för sig lämnat riktiga och fullständiga uppgifter till ombudet och att oriktigheten i deklarationen således måste tillskrivas ombudet. Ett vitsordande av ombudet att felet orsakats i samband med deklarationens upprättande bör som regel kunna godtas utan närmare undersökning av tullmyndigheten. De fall i vilka tulltillägg kommer att påföras ombudet torde bli få till antalet på grund av kravet på bevisning om ombudets skuld. Kan fel eller försummelse av ombudet inte visas, skall tillägget påföras den tullskyldige i vanlig ordning.

Med hänsyn till den föreslagna tidsfristen i 7 § andra stycket bör tullmyndigheten helst inte påtala fel i ombuds deklamationer förrän den tullskyldiges tid för rättelse gått ut. (Ett sådant uppskov är dock inte alltid möjligt vid direktförtullning.) Påtalas felet tidigare, kan det nämligen förskjuta förhållandet mellan ombudets och den tullskyldiges ansvar för tulltillägget. Ett fel som orsakats genom fel eller försummelse av ombudet kunde den tullskyldige eljest vid sin granskning ha upptäckt, och genom att därefter rätta felet kunde han ha förhindrat att tulltillägget påförts ombudet. Fel som den tullskyldige själv har orsakat och som inte är straffbara enligt VSL torde, om de påtalas före utgången av granskningsfristen, inte heller för den tullskyldige kunna föranleda tulltillägg, eftersom han på grund av den i 7 § andra stycket angivna fristen för granskning får anses ha en rätt att korrigera även sådana fel i ombudsdeklaration inom den fastställda tiden.

Påtalas fel efter rättelsetidens utgång är ansvarsfördelningen klarare. Om den tullskyldige visar att felet orsakats av ombudet, skall tulltillägget då påföras ombudet, om inte tullmyndigheten finner att den tullskyldige vid sin granskning borde ha upptäckt och rättat felet. Fel som från början varit helt ursäktliga, kan föranleda tulltillägg endast för den tullskyldige. Tulltillägget påförs honom, om han faktiskt har upptäckt felet och ändå underlåtit att rätta det eller omständigheterna är sådana att det kan sägas att han bort upptäcka felet vid en tillräckligt noggrann granskning. För fel som den tullskyldige själv har orsakat och som kvarstår orättade efter granskningstidens utgång faller tulltillägget självfallet på den tullskyldige.

40 a § kan enligt ordalydelsen omedelbart tillämpas endast på den som har angett vara till förtullning. På grund av 39 § sista stycket kan dock paragrafen tillämpas även på den som är tullskyldig för vara som har gått förlorad. Tulltillägg enligt 40 a § kan alltså påföras den som till ledning eller ofullständig uppgift eller uppgifter som är så bristfälliga att utgående avgifter måste uppskattas enligt 16 §. Däremot är 40 a § inte tillämplig på den som är tullskyldig enligt 40 §. Skälen härtill framgår av kommentaren till 40 §.

40 b §

Av skäl som anförts i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.8) har det ansetts nödvändigt att tulltillägget i princip fastställs till en procentsats, som väsentligt överstiger vad som gäller på skatte- och avgiftsområdet i övrigt. En viss differentiering efter graden av skuld har därför ansetts påkallad, så att tillägget skall kunna utgå med en lägre procentsats i fall som inte är särskilt flagranta. Enligt 40 b § skall tulltillägget då bestämmas till endast hälften av vad som annars skulle utgå. Som förutsättning för detta lägre tulltillägg har angetts att det kan antas att den som skall påföras tillägget (den tullskyldige eller, i fall som avses i 40 a § tredje stycket, hans ombud) inte haft för avsikt att undandra tull eller annan införselavgift. Bestämmelsens utformning innebär, att tullmyndighet inte behöver göra någon ingående utredning i skuldfrågan. Utgångspunkten är att tillägget skall utgå med ett belopp som motsvarar de undandragna avgifterna, men tyder omständigheterna på att undandragande inte varit åsyftat skall tillägget utgå med halva beloppet. Det lägre tulltillägget får alltså påföras för en felaktighet som föranletts av vårdslöshet och slarv och bör framför allt komma i fråga med avseende på oriktiga uppgifter i mera svårbedömda frågor (såvida inte ursäktlighet i dylika fall anses föreligga och tulltillägget alltså helt bör efterges).

40 c §

I denna paragraf har införts en minimiregel för tulltillägg i samband med resandetraffiken. Bestämmelsen skall tillämpas inte bara på resande i egentlig mening utan även på sådana anställda ombord på transportmedel som avses i 1 § kungörelsen (1966:394) om rätt för resande m. fl. att införa varor tull- och avgiftsfritt. Lägsta bötesstraffet för ringa varusmuggling, som förekommer framför allt i samband med resandetraffiken, torde i praktiken vara 50 kronor. Undandragna avgifter uppgår dock ofta till betydligt lägre belopp. Bagatellartade tulltillägg bör helst inte förekomma med hänsyn till de kostnader och det administrativa besvär som debitering och uppbörd för med sig. Å andra sidan kan man inte i resandetraffiken efterge sanktionen annat än vid mycket små belopp, eftersom gällande regler helt skulle kunna komma att negligeras, om reaktionen mot de ringa smugglingsbrotten skulle utebli.

Mot den angivna bakgrunden föreslås dels i denna paragraf att tulltillägg i samband med resandetraffiken skall utgå med lägst 50 kronor dels i 40 e § att sådant tillägg endast undantagsvis får efterges på den grunden att det belopp som undandragits eller kunnat undandragas är att anse som ringa.

40 d §

I denna paragraf har angetts vad som inte skall anses vara sådan oriktig uppgift i sak, som skall medföra tulltillägg trots att avvikelse görs från den tullskyldiges uppgifter. Till en början föreskrivs att tulltillägg inte skall utgå i den mån avvikelsen avser rättelse av uppenbar felräkning eller misskrivning. I ordet uppenbar ligger ett krav på att felräkningen eller misskrivningen direkt framgår av de handlingar som lämnats och bör upptäckas

av den som granskar handlingen om denne iakttar normal uppmärksamhet. När vara anges till förtullning muntligen kan naturligtvis i viss omfattning liknande misstag ske. Det är dock enligt utredningens mening inte nödvändigt att för dessa fall utforma en särskild föreskrift om att tulltillägg inte skall utgå. Tullmyndigheterna får i sådana fall begagna de i 40 e § angivna möjligheterna att efterge tillägget på grund av ursäktlighet.

Enligt andra meningen i första stycket skall tulltillägg inte heller utgå, om avvikelser avser bedömning av yrkande och inte gäller oriktig uppgift i sak. Vad som avses härmed har behandlats utförligt i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.6). Därutöver kan anföras följande. Bestämmelsen reglerar endast öppet framställda yrkanden. Det skall alltså av de lämnade uppgifterna framgå att det är fråga om ett yrkande. Beträffande uppgift om tulltaxenummer eller statistiskt nummer har utredningen ansett det nödvändigt med en uttrycklig föreskrift om att en sådan uppgift skall uppfattas som ett yrkande endast om detta framgår av deklARATIONEN. Att ange det riktiga numret kan, såsom har anförts i den allmänna motiveringen, ibland vara vanskligt. Svårigheterna att bedöma när tulltillägg i dylika fall bör påföras vid oriktig uppgift bör emellertid inte överdrivas. När i en tulldeklARATION anges ett visst nummer i statistisk varuförteckning innebär det i och för sig en uppgift i sak, såtillvida att angivandet av numret utgör ett påstående att varan motsvarar den varubeskrivning som numret avser. Ett sådant påstående kan vara uppenbart oriktigt, t. ex. om en viss vara av koppar anges som hänförlig till ett statistiskt nummer, som enligt varubeskrivningen består av en helt annan metall eller utgör en helt annan varuartikel än den angivna. Om i tulldeklARATIONEN anges statistiska nummer med sådana klart icke tillämpliga varubeskrivningar, måste dessa utan vidare anses innebära oriktiga uppgifter i sak. Att dessa fall bör föranleda tulltillägg, om uppgiften leder till för låg tull, behöver inte diskuteras. Svårigheterna vid bedömningen uppkommer, när det i vart fall för en lekman är vanskligt att konstatera att varubeskrivningen inte stämmer med varan och i synnerhet när en vara med visst fog kan hänföras till olika nummer. Många gånger kan det vara en kvalificerad tolkningsfråga att fastställa det rätta numret. Uppenbarligen får tulltillägget inte användas som en sanktion för felaktiga tolkningar av tulltaxan, när de tullskyldiga gjort så gott de kunnat. Utredningen anser en liberal praxis påkallad vid bedömningen av om lämnandet av ett oriktigt statistiskt nummer skall anses ursäktligt och således inte bör föranleda tulltillägg. Det är ju främst klart oriktiga statistiska nummer och i ond tro lämnade felaktiga uppgifter som bör träffas av tulltillägg. Med denna utgångspunkt bör det för tullmyndigheterna vara möjligt att komma fram till en rimlig praxis, som också beaktar de skilda krav som får ställas på olika grupper av tullskyldiga, på kommersiella yrkesmän och på lekmän som mer eller mindre tillfälligt importerar en vara. För många importörer är det ofta fråga om upprepad import av samma varuslag, och det blir för deras del naturligt att vid senare importtillfällen använda tidigare av tullmyndigheten tillämpad tullposition. Om en importör i ett sådant fall går över till ett nytt statistiskt nummer utan att ange detta förhållande i deklARATIONEN, bör han kunna påföras tulltillägg om uppgiften är oriktig och han inte kan åberopa vägande skäl för den nya bedömningen av varans nummer.

Om avvikelsen gäller oriktig uppgift i sak skall tulltillägg utgå trots att uppgiften är knuten till ett yrkande. Om en tullskyldig t. ex. till stöd för ett yrkande om förmånsbehandling av en vara åberopar att varan har EFTA-ursprung men denna uppgift om ursprunget är oriktig, skall han givetvis påföras tulltillägg.

Enligt 40 d § andra stycket utgår inte tulltillägg, om tullskyldig eller ombud som avses i 40 a § tredje stycket frivilligt rättat oriktig uppgift eller vidtagit annan åtgärd, som leder till att avgiften kan påföras med rätt belopp. Uttrycket "annan åtgärd" syftar främst på sådana fall då någon enligt 40 § fört in en vara utan att anmäla den till förtullning eller för behandling som avses i 2 § tredje stycket eller 3 § andra stycket eller föranlett risk för att varan skulle undgå förtullning eller förfogat över oförtullad vara m. m. Denne kan gå fri från tulltillägg genom att efter införandet eller förfogandet meddela tullmyndigheten detta och lämna de uppgifter som erfordras för att införelavgiften skall kunna fastställas. Vid förfaranden som inneburit risk för undandragande kan han genom att "återgå till ordningen" och ange varan till förtullning eller annan tillåten behandling se till att avgift påförs och på så sätt slippa tulltillägg.

En förutsättning för att tulltillägg inte skall utgå på grund av föreskriften i andra stycket är att rättelseåtgärden vidtagits frivilligt. Om detta krav är uppfyllt eller inte får avgöras från fall till fall med beaktande av de särskilda omständigheterna. Rent allmänt kan sägas, att en åtgärd, som vidtas efter det den betalningsskyldige inser eller misstänker att myndigheterna är honom på spåren eller att de inlett en kontroll som kan leda till upptäckt, inte kan anses vara frivillig. Om någon med fordon fört in en avgiftsbelagd vara till landet utan att ge det till känna och han först när fordonet stoppas av tulltjänsteman med stöd av 58 § TSt visar upp och lämnar uppgifter om den införda varan, kan sålunda kravet på frivillighet inte anses vara uppfyllt. Detsamma får anses gälla i fråga om rättelse eller liknande som företas efter det att tullskyldig enligt 35 § TL förelagts att för granskning tillhandahålla tullmyndighet handelsböcker, affärskorrespondens m. m.

Rättelse eller motsvarande åtgärd bör kunna göras genom ombud. När tulldeklaration har lämnats genom ombud bör ombudet med verkan för huvudmannens räkning kunna vidta rättelse utan att huvudmannen verkat aktivt för att få den felaktiga eller uteblivna tulltaxeringen rättad. Detsamma får anses gälla anställd som enligt 7 § sista stycket TL medgetts lämna deklaration för sin arbetsgivares räkning. I övrigt torde man i princip böra kräva att det frivilliga tillbakaträdandet inneburit någon aktivitet från den betalningsskyldiges sida för att befrielse skall medges. Det bör anmärkas att, om oriktig eller ofullständig uppgift i tulldeklaration som lämnats genom ombud rättas frivilligt av den tullskyldige, tulltillägg inte heller skall påföras ombudet.

Rättelse eller motsvarande åtgärd torde kunna ske formlöst, muntligen eller skriftligen. Med hänsyn till önskvärdheten av att i efterhand kunna styrka både att en viss rättelseåtgärd företagits och vad den avsett är det emellertid tillrådligt att skriftlig form tillämpas.

40 e §

I paragrafen har angetts grunder för befrielse från tulltillägg. Grunderna överensstämmer med vad som gäller i fråga om befrielse från skatte- eller avgiftstillägg. Bestämmelsen bör tillämpas generöst i fråga om personer som är ovana med tullsystemet men ges betydligt mindre utrymme, när det gäller den som yrkesmässigt driver import, sådana resande och andra som är eller åtminstone bör vara förtrogna med gällande regler. Befrielsegrunden "uppgiftens särskilda beskaffenhet" torde få särskild betydelse på tullområdet i fråga om uppgifter angående varans nummer enligt tulltaxan eller statistisk varuförteckning (jfr avsnitt 5.2.6) eller andra uppgifter av intrikat tullteknisk natur.

Enligt andra stycket får tulltillägg efterges, om det belopp som undandragits eller kunnat undandras är att anse som ringa. En specialregel för resandetrafiken har införts i andra stycket. Bestämmelsen skall – liksom minimiregeln i 40 c § – tillämpas inte bara på resenärer i egentlig mening utan även på sådana anställda ombord på transportmedel som avses i 1 § kungörelsen (1966:394) om rätt för resande m. fl. att införa varor tull- och avgiftsfritt. På de skäl som anges i motiveringen till 40 c § skall tulltillägg i samband med resandetrafiken endast undantagsvis få efterges på den grunden att det belopp som undandragits eller kunnat undandras är att anse som ringa. Meningen är att bara helt bagatellartade belopp skall efterges.

Det får ankomma på GTS att ge närmare anvisningar för tillämpning av andra stycket. Utredningen vill dock understryka att de belopp, som i olika fall på tullområdet skall anses som ringa (jfr bl. a. 13 och 14 §§ TL), inte normalt bör motsvara de belopp, som RSV angett i anvisningar för tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna. En större återhållsamhet är givetvis påkallad vid bedömning av fel som avser separata varuposter såsom vid förtullning än vid bedömning av fel t. ex. i fråga om skattskyldigas årsomsättning eller förmögenhetsförhållanden.

40 f §

Frågan om avgiftsbeläggning av vara som förklaras förverkad har behandlats utförligt i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.10). I 40 f § har föreskrivits att tull och annan införselavgift inte skall utgå i den mån förverkande sker. Härav framgår motsättningsvis att avgiftsbeläggning skall ske i vanlig ordning till den del varan eller dess värde inte förverkas. I motsvarande mån skall även tulltillägg påföras. Enligt andra meningens skall ett redan meddelat beslut om införselavgift och tulltillägg undanröjas eller ändras, sedan dom eller beslut som innefattar förverkande har vunnit laga kraft. Denna föreskrift skall ses mot bakgrund av utredningens rekommendation att avgiftsbeläggning och påföring av tulltillägg skall göras av tullmyndigheten oberoende av om målet överlämnas till åklagare för prövning av åtalsfrågan. Det kan därför hända att införselavgifter och tulltillägg blivit påförda och även betalats när förverkande frågan avgörs. Tullmyndigheten har då att självman ta upp avgifts- och tulltilläggsfrågan till förnyad prövning och vidta de justeringar som betingas av förverkandet.

40 g §

Paragrafens föreskrifter om förseningsavgift för den som inte lämnar tulldeklaration inom föreskriven tid överensstämmer med nuvarande 40 a §. Bestämmelsen i nu gällande 40 a § sista stycket att vissa föreskrifter i TL i tillämpliga delar skall även förseningsavgift ersättas av 40 l § i förslaget.

40 h §

Fråga om tulltillägg prövas av den tullmyndighet som har hand om tulltaxeringen. På vilken nivå frågan skall handläggas får avgöras genom föreskrifter i administrativ ordning. För att i möjligaste mån uppnå likformighet i tillämpningen kan det – åtminstone till dess erfarenheter vunnits och systemet fått stadga – vara lämpligt att prövningen anförtros ett fåtal tjänstemän vid myndigheten. Befogenhet att pröva frågor om tulltillägg i samband med resandetraffiken torde dock böra lämnas åt en större krets befattningshavare. Det rör sig här ofta om små belopp, och en snabb och effektiv handläggning, som i princip slutförs i samband med kontrollen av en resande, bör enligt utredningens mening eftersträvas. Innan någon påförs tulltillägg bör han, om hinder inte möter, ha fått tillfälle att yttra sig i saken. I resandetraffiken torde resenärens inställning i regel kunna inhämtas muntligen i samband med tullkontrollen. Som nyss nämnts torde även beslut i frågan som regel kunna fattas då. Om resenären vill ha tid på sig för att överväga sin inställning bör dock en begäran härom som regel respekteras. Varan tas då självfallet om hand (jfr 40 j §) och en viss tid bestäms inom vilken eventuellt yttrande skall lämnas.

40 i §

I paragrafen har föreskrivits att om ett tulltaxeringsbeslut ändras genom omtulltaxering eller eftertulltaxering, skall tullmyndigheten ex officio även besluta om den ändring av ett tidigare påfört tulltillägg som föranleds därav, vare sig det innebär att tulltillägget skall höjas eller sänkas. En sådan regel om officialprövning har dock inte ansetts böra gälla fullt ut inom besvärprocessen. Där föreligger nämligen ett partsförhållande, varvid det allmännas intresse bevakas av allmänna ombudet. Det bör ankomma på detta ombud att i samband med besvär med yrkande om höjning av tulltaxeringen framställa särskilt yrkande om höjning av tulltillägget. Av hänsyn till den tullskyldige, som kan antas ha svårigheter att beakta de processuella reglerna, bör dock, oavsett om yrkande därom framställts, beslutas den sänkning av tulltillägget som följer av att det avgiftsbelopp på vilket tillägget grundas ändras till den tullskyldiges fördel. Mot bakgrund av det anförda har i första stycket andra meningen föreskrivits att, om prövning av besvär mot tulltaxeringsbeslut resulterar i att taxeringen skall nedsättas, även den ändring av tulltillägg som föranleds av nedsättningen skall beslutas.

Ändras inte tulltaxeringen skall besvärmyndigheten inte ex officio pröva tulltilläggets storlek. Beslutet i frågan om tulltillägg skall i princip vara fristående från beslutet i tull- eller avgiftsfrågan och inte omprövas utan särskilt yrkande annat än om nedsättning kommer i fråga.

Föreskriften i andra stycket anknyter till 24 § TF, enligt vilken regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, GTS kan medge befrielse från eller återbetalning eller nedsättning av tull, om synnerliga skäl föreligger. I fråga om andra införselavgifter finns motsvarande bestämmelser i de särskilda författningarna (jfr t. ex. 76 § mervärdeskattelagen). I fall som avses här bör tulltillägg som påförts kunna behandlas på samma sätt, i den mån tillägget belöper på tull eller annan införselavgift som blir föremål för befrielse, återbetalning eller nedsättning. Undantagsvis kan medgivandet böra omfatta även förseningsavgift som påförts. Andra stycket avser därför både tulltillägg och förseningsavgift.

40 j §

I 15 § första stycket VSL (18 § förslaget till lag om ändring i VSL) föreskrivs att egendom som kan antas bli förverkad enligt lagen får tas i beslag. Enligt utredningens förslag får dock talan om förverkande, liksom åtal, på grund av ringa undandragandebrott väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Avsikten är sålunda att sådana brott som regel skall föranleda endast tulltillägg. Beslagsregeln i VSL torde därför inte böra tillämpas för omhändertagande av varor i dessa fall. De bestämmelser i tullagstiftningen som gör det möjligt för tullverket att kvarhålla och i vissa fall ta hand om oförtullade varor (jfr 3 och 19 §§ TL, 28 och 65 §§ TSt) torde inte heller i tillräcklig omfattning ge möjlighet för tullverket att ta hand om vara i avbidan på att tulltilläggsfrågan avgörs och eventuellt påfört tulltillägg betalas. Självfallet är det dock nödvändigt att en vara kan tas om hand som säkerhet för tulltillägg. Med anledning härav har i 40 j § tagits in en bestämmelse om att tullmyndighet får som säkerhet för tulltillägg ta hand om vara som avses i 40 eller 40 a §.

Bestämmelsen kommer självfallet att få sin största betydelse, när tulltillägget gäller varor som avses i 40 §. I dessa fall torde varan som regel böra tas om hand. Ett omhändertagande torde regelmässigt böra förutsätta att ägande- eller dispositionsrätten till varan ligger kvar hos den tullskyldige. Har varan överlåtit till någon som var i god tro, bör varan sålunda inte tas om hand.

Skäl att ta hand om varor som avses i 40 a § torde i första hand föreligga i fall av direktförtullning. Är den tullskyldige hemtagare eller har han eljest tullkredit, kan det väl mera sällan vara påkallat att ta hand om varan. Det har dock ansetts olämpligt att formellt utesluta dessa fall i 40 j §. Det ligger ju i tullmyndighetens hand att avgöra om varan bör tas i förvar, och anses det onödigt eller rent av olämpligt med ett omhändertagande skall det givetvis inte ske.

När vara som tas om hand enligt 40 j § kan förvaras genom tullverkets egen försorg, torde förvaringskostnaderna i allmänhet bli ganska bagatellartade. Det kan knappast anses lönande och rationellt att lägga upp särskilda rutiner för obligatoriskt uttagande av sådana kostnader. De bör därför få stanna på statsverket. Ibland kan det emellertid uppkomma särskilda förvaringskostnader, såsom då varan läggs upp på tullupplag eller särskilt förvaringsutrymme måste förhyras. Garagering av bilar kan t. ex. dra betydande kostnader. I sådana fall synes det rimligt att den som påförs tulltillägg svarar

för dessa kostnader gentemot tullverket. En bestämmelse härom har förts in i 40 j § andra meningen. Bestämmelsen innebär motsättningsvis, att ersättningskyldighet inte föreligger, om beslutet i tulltilläggsfrågan sedermera skulle bli att tillägg inte skall utgå.

40 k §

I denna paragraf har införts en särskild bestämmelse om preskription av tullskyldighet enligt 40 §. Bestämmelsen har utformats i anslutning till eftertulltaxeringsreglerna i 15 §. Normalt skall alltså gälla att frågan prövas inom fem år från utgången av den månad då varan infördes eller det olovliga förfogandet ägde rum. Om den tullskyldige samtycker eller åtal väcks mot honom eller annan som sägs i 15 §, äger dock vad i denna paragraf sägs om eftertulltaxering efter femårsperiodens utgång motsvarande tillämpning. Med samtycke avses i första hand det fallet att den tullskyldige frivilligt tillbakaträtt (jfr kommentaren till 15 §).

40 l §

Genom paragrafen, som är en motsvarighet till nuvarande 40 a § sista stycket, görs flertalet bestämmelser som gäller uppbörd och återbetalning av tull och annan införselavgift tillämpliga på tulltillägg. I likhet med vad som gäller på det inrikes skatte- och avgiftsområdet skall ränta inte beräknas på tulltillägg som utgår på grund av beslut av besvärmyndighet m. m. I enlighet härmed har 20, 20 a § samt 22 § andra och tredje styckena inte gjorts tillämpliga på tulltillägg och förseningsavgift men väl 21 § samt 22 § första och fjärde styckena. Restavgift utgår således på tulltillägg eller förseningsavgift som inte betalas i rätt tid. Detta innebär i fråga om förseningsavgift en ändring i förhållande till nuvarande bestämmelser, enligt vilka försummad betalning inte kan medföra restavgift.

41 §

Utredningen föreslår att rättelseskyldigheten i nuvarande 7 och 11 §§ samordnas och att ansvar för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet eftersätter rättelseskyldigheten skall följa enligt VSL (avsnitt 5.2.5 och 5.3.3). Vidare skall tulltillägg kunna påföras enligt 40 a §. Till följd därav torde något behov av straffbestämmelsen i 41 § första stycket 2 inte längre föreligga. Den föreslås därför utgå.

44, 45 och 48–50 §§

I dessa paragrafer har vidtagits de ändringar som är betingade av de nya bestämmelserna om tulltillägg m. m. I 44 och 49 §§ har dessutom gjorts vissa redaktionella ändringar.

Talan mot lägre tullmyndighets beslut om tulltillägg skall enligt 44 § föras hos GTS i samma ordning som talan mot beslut om fastställelse av tull m. m. GTS:s beslut överklagas enligt 45 § hos kammarrätt. Att ombud som påförts tulltillägg enligt 40 a § tredje stycket kan föra talan mot beslutet

härom följer av allmänna regler om talerätt. Denna talerätt är självständig och således inte heller i det fallet att grunden för ombudets besvär är ett påstående om att den tull och införselavgift på vilken tillägget beräknats skulle ha bestämts på annat sätt är talerätten beroende av att även den tullskyldige klagat mot beslutet i tull- och avgiftsfrågan. Detta kan föra med sig att ett beslut om tull och införselavgift står fast trots att ett härpå grundat tillägg sätts ner av den anledningen att beslutet i tull- och avgiftsfrågan anses oriktigt. Några i praktiken otillfredsställande resultat torde dock inte behöva befaras med hänsyn till den tullskyldiges möjlighet att anföra besvär i antingen ordinär eller särskild ordning.

Genom ett tillägg i 48 § har bestämmelserna om besvär i särskild ordning gjorts tillämpliga i fråga om tulltillägg och förseningsavgift. Även sådant ombud som nyss har nämnts skall kunna föra besvär i särskild ordning över beslut varigenom han har påförts tulltillägg.

Enligt 50 § skall beslut i fråga om tulltillägg lända till omedelbar efterrättelse utan hinder av att besvärstiden inte har löpt ut eller att beslutet har överklagats. Detta är en naturlig konsekvens av att bestämmelserna om uppbörd av tull och annan införselavgift skall gälla även i fråga om tulltillägg och innebär bl. a. att indrivning kan ske samtidigt.

Övergångsbestämmelserna

Ändringarna i TL föreslås träda i kraft den 1 juli 1977. De nya bestämmelserna i 40–401 §§ skall dock inte tillämpas i fråga om förhållande som avser tid före ikraftträdandet. Tulltillägg kan därför inte påföras på grund av åtgärd eller underlåtenhet som ägt rum tidigare.

Nuvarande bestämmelser i 39 och 40 §§ om särskild avgift för vara som gått förlorad eller som någon förfogat över föreslås fortfarande äga tillämpning, om förlusten eller förfogandet ägt rum före ikraftträdandet.

De nuvarande bestämmelserna i 7 § om skyldighet att rätta oriktig uppgift i ombudsdeklaration och i 11 § om skyldighet att anmäla bristande överensstämmelse mellan införd vara och uppgift som lämnats till ledning för förtullning föreslås skola tillämpas även efter ikraftträdandet, om stadgad tidsfrist (på tre resp. två veckor) börjat löpa före ikraftträdandet. Likaså föreslås att ansvaret för den som eftersatt sådan skyldighet övergångsvis bedöms enligt nuvarande 41 § första stycket (jfr punkt 5 i övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i VSL).

I fråga om övriga föreslagna ändringar i TL synes övergångsbestämmelser inte erforderliga.

6.3 Övriga författningsförslag

Utredningens övriga förslag till ändringar i tullagstiftningen är betingade av de föreslagna ändringarna i TL.

Nuvarande bestämmelse i 16 § *TF* om att vara som innehas med temporär tullfrihet skall förtullas, om den används i strid mot villkoren för tullfriheten, har ersatts med ett tillägg till 4 § första stycket TL. Vidare har till 39 § TL förts en bestämmelse om tullskyldighet för vara som gått förlorad, när

den innehafts med temporär tullfrihet och i 40 § TL har tagits in en föreskrift om tullskyldighet vid olovligt förfogande över bl. a. varor, som innehafts med temporär tullfrihet. Kvar i 16 § TF står bara bemyndigandet för regeringen att för särskilda fall medge att vara som används i strid mot villkor för temporär tullfrihet inte behöver förtullas eller att förordna att GTS får bestämma härom. Bemyndigandet har utnyttjats genom att GTS i 49 § andra stycket TK getts befogenhet att om särskilda skäl föreligger medge att sådan vara inte behöver förtullas.

Till 11 § TSt, där det föreskrivs att anmälan till förtullning inte får återkallas, om preliminärt eller slutligt tultaxeringsbeslut meddelats, har lagts det fallet att fråga uppkommit om tultillägg enligt 40 a § TL p. g. a. de uppgifter som lämnats. Om anmälan kunde återkallas även i sådana fall, skulle tultillägg enligt 40 a § TL kunna få mycket begränsad betydelse. Ändringarna i 13 och 15 §§ TSt avser att markera att bestämmelserna alltid är tillämpliga, när belopp skall tas ut av varan, vare sig det är fråga om tull, annan införselavgift, tultillägg, förseningsavgift, ränta eller restavgift.

Enligt 81 § TSt kan tullmyndighet medge att till tullområdet införd vara, som inte har förtullats, överlåts till tullverket eller förstörs under överinseende av tullmyndighet eller annan som myndigheten bestämmer, om överlåtelsen eller förstörelsen inte medför kostnad för tullverket. Till denna bestämmelse anknäver föreskriften i 70 § TK att tull inte utgår för vara som överlåts till tullverket eller förstörs under kontroll. Skäl att helt utesluta tillämpning av 81 § TSt i fråga om vara för vilken tultillägg skall utgå torde inte föreligga, även om en betydande återhållsamhet är att rekommendera. Däremot kan tullfrihetsregeln i 70 § TK inte få gälla när tultillägg skall utgå. Det har nämligen förutsatts att sådana förfaranden som avses i 40 eller 40 a § förslaget till ändringar i TL skall mötas antingen av administrativ sanktion i form av tultillägg eller straffrättslig påföljd. I 70 § TK har därför tillagts en regel, som innebär att tullfrihet enligt paragrafen inte gäller, då vara som avses i 40 eller 40 a § TL överlåts till tullverket eller förstörs under kontroll. Ändringen i 82 § sista stycket TSt anknäver härtill.

Ändringarna i *tulltaxan* ersätter nuvarande bestämmelser i 40 § första stycket TL om tillämpning av den avgiftssats som gäller för resandes införsel av vin och spritdrycker, när särskild avgift skulle tas ut enligt 39 § TL. Specialbestämmelserna föreslås gälla vid tullskyldighet enligt 39 och 40 § TL och har ansetts böra omfatta även starköl och tobaksvaror.

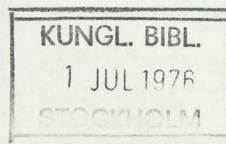
Särskilt yttrande

Av experten hovrättsassessorn *Lars Persson*

När det gäller förverkande bör VSL enligt min mening närmare anpassas till SkBL än som blir följderna av utredningens förslag. Jag anser sålunda att VSL:s regler om förverkande i huvudsak inte bör gälla vid undandragandebrott enligt VSL, dvs. brott vars effekt är att tull, skatt eller annan allmän avgift som utgår på grund av in- eller utförsel inte påförs eller påförs med för lågt belopp. Däremot delar jag utredningens uppfattning att förverkande måste kunna ske på grund av brott som innebär att import- eller exportförbud åsidosätts.

Förverkande av vara som har varit föremål för undandragandebrott eller av utbyte av sådant brott torde framför allt ha ett allmänpreventivt syfte. I förening med straffet utsätter det lagöverträdaren för en sanktion som är avsedd att avhålla inte bara honom utan även andra från att begå brott. För att straffsatserna i VSL skulle anpassas efter dem i SkBL ändrades år 1972 högsta straffet för varusmuggling i allmänhet från fängelse i ett år till fängelse i två år och högsta straffet för grovt sådant brott från fängelse i två år till fängelse i sex år. Maximistraffet för brott enligt 5 § VSL (gärning förövad av grov oaktsamhet) ändrades från dagsböter till fängelse i två år. För att få ytterligare likhet mellan reglerna på tullområdet och på den inrikes beskattningens område föreslår utredningen ett system med tulltillägg som skall påföras i administrativ ordning. De sanktionsmöjligheter som de nämnda högre straffsatserna och det administrativa avgiftssystemet erbjuder torde vara i och för sig tillräckliga från allmänpreventiv synpunkt sett och minst likvärdiga med dem som VSL:s tidigare gällande straffsatser jämte förverkande erbjuder. Allmänpreventionens krav kan därför inte anses motivera att förverkandemöjligheten bibehålls vid undandragandebrotten enligt VSL. Inte heller i övrigt finns det enligt min mening skäl att i förevarande hänseende behandla den som i samband med import och export av varor undandrar skatt eller avgifter annorlunda än den som gör det vid den inrikes beskattningen. Enligt min mening bör därför förverkandet på grund av undandragandebrott enligt VSL i huvudsak slopas. Begränsar man tillämpningsområdet för förverkanderegler, slipper man också ett antal fall där det gäller att undanröja beslut om tull, andra avgifter och tulltillägg för varor som förklaras förverkade.

Helt kan dock ej heller enligt min mening förverkanderegler undvaras vid undandragandebrott enligt VSL. Liksom hittills behövs möjligheten att förklara hjälpmedel – t. ex. fordon – som har använts vid smuggling förverkat, oavsett om smuglingen har inneburit att endast införselavgift har undandragits eller att också importförbud överträtts. Motsvarande behov finns inte vid skattebrott i allmänhet.



Statens offentliga utredningar 1976

Kronologisk förteckning

1. Arbetsmiljölög. A.
 2. Bakgrund till förslag om arbetsmiljölög. A.
 3. Rapport i psykosociala frågor. A.
 4. Internationella konventioner inom arbetarskyddet. A.
 5. Säkerhetspolitik och totalförsvär. Fö.
 6. Deltidsanställdas villkor. Ju.
 7. Deltidsarbete 1974. Ju.
 8. Regionala trafikplaner – länsvisa sammanfattningar. K.
 9. Sexuella övergrepp. Ju.
 10. Skolans ekonomi. U.
 11. Bostadsbeskattning II. Fi.
 12. Företagens uppgiftslämnande. Fi.
 13. Byggnadsindex för husbyggnader och anläggningar. Fi.
 14. Kårobligatorium? U.
 15. Utbildning i förvaltning inom försvaret. Del 3. Fö.
 16. Folkhögskolan. U.
 17. Skador i arbetet. A.
 18. Lokala trafikföreskrifter m. m. K.
 19. Den militära underrättelsetjänsten. Fö.
 20. Kultur åt alla. U.
 21. Trafikbuller. Del 3. Buller från fritidsbåtar. K.
 22. Sveriges export 1975–1980. Bilaga 2 till 1975 års långtidsutredning. Fi.
 23. Produktansvar I. Ersättning för läkemedelsskada. Ju.
 24. Internationellt patentsamarbete II. H.
 25. Internationellt patentsamarbete II. Bilagor. H.
 26. Bostadsverket. Samordning-decentralisering. B.
 27. Den internationella bakgrunden. Bilaga 1 till 1975 års långtidsutredning. Fi.
 28. Vattenkraft och miljö 3. B.
 29. Verkstadsindustrins arbetsmarknad. I.
 30. Använt kärnbränsle och radioaktivt avfall. Del I. I.
 31. Använt kärnbränsle och radioaktivt avfall. Del II. I.
 32. Spent nuclear fuel and radioactive waste. I.
 33. Musiken-människan-samhället. U.
 34. Arbetstidsförkortning – när? hur? A.
 35. Dryckesförpackningar och miljö. Jo.
 36. Anonymitet och tvångsmedel. Ju.
 37. Smugglingsbrott och tulltillägg. Fi.
-

Statens offentliga utredningar 1976

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Delegationen för jämställdhet mellan män och kvinnor. 1. Deltidsanställdas villkor. [6] 2. Deltidsarbete 1974. [7]
Sexuella övergrepp. [9]
Produktansvar I. Ersättning för läkemedelsskada. [23]
Anonymitet och tvångsmedel. [36]

Försvarsdepartementet

Säkerhetspolitik och totalförsvär. [5]
Utbildning i förvaltning inom försvaret. Del 3. [15]
Den militära underrättelsetjänsten. [19]

Kommunikationsdepartementet

Regionala trafikplaner – länsvisa sammanfattningar. [8]
Lokala trafikföreskrifter. [18]
Trafikbullen. Del 3. Buller från fritidsbåtar. [21]

Finansdepartementet

Bostadsbeskattning II. [11]
Företagens uppgiftslämnande. [12]
Byggnadsindex för husbyggnader och anläggningar. [13]
1975 års långtidsutredning. 1. Sveriges export 1975–1980. Bilaga 2 till 1975 års långtidsutredning. [22] 2. Den internationella bakgrunden. Bilaga 1 till 1975 års långtidsutredning. [27]
Smugglingsbrott och tulltillägg. [37]

Utbildningsdepartementet

Skolans ekonomi. [10]
Kårobligatorium? [14]
Folkhögskolan. [16]
Kultur åt alla. [20]
Musiken-människan-samhället. [33]

Jordbruksdepartementet

Dryckesförpackningar och miljö. [35]

Handelsdepartementet

Patentpolicykommittén. 1. Internationellt patentsamarbete II. [24]
2. Internationellt patentsamarbete II. Bilagor. [25]

Arbetsmarknadsdepartementet

Arbetsmiljöutredningen. 1. Arbetsmiljölag. [1] 2. Bakgrund till förslag om arbetsmiljölag. [2] 3. Rapport i psykosociala frågor. [3]
4. Internationella konventioner inom arbetarskyddet. [4]
Skador i arbetet. [17]
Arbetstidsförkortning – när? hur? [34]

Bostadsdepartementet

Bostadsverket. Samordning-decentralisering. [26]
Vattenkraft och miljö 3. [28]

Industridepartementet

Verkstadsindustrins arbetsmarknad. [29]
Aka-utredningen. 1. Använt kärnbränsle och radioaktivt avfall. Del I. [30] 2. Använt kärnbränsle och radioaktivt avfall. Del II. [31] 3. Spent nuclear fuel and radioactive waste. [32]

Nordisk utredningsserie (NU) 1976

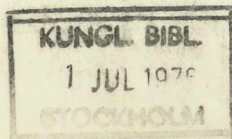
Kronologisk förteckning

1. Nordiske naturgasudredninger
 2. Maktstrukturer och styrelseformer inom teatern
 3. Adult Education
 4. Nordisk samarbeide om energisparing i byggsektoren
 5. Norden och fackpressen
 6. ILO og kvinner i arbeidslivet
 7. Aikuiskasvatus Pohjoismaissa
 8. Cooperation Agreements between the Nordic Countries
 9. Medborgarskap för barn och jämlikhet vid naturalisation
 10. Nordisk konvention om gränskommunalt samarbete
-

1. Historia de la Medicina
2. Medicina y Filosofía
3. La Medicina
4. Historia de la Medicina
5. Historia de la Medicina
6. Historia de la Medicina
7. Historia de la Medicina
8. Historia de la Medicina
9. Historia de la Medicina
10. Historia de la Medicina



LiberFörlag
Allmänna Förlaget



ISBN 91-38-02947-2
ISSN 0375-250X