Ref KB Occ

Kontrollfrågor i tulldatoriseringen m.m.

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2014

KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

SOU 1992:23

Slutbetänkande av utredningen om lagstiftningsbehovet vid tulldatoriseringen (TDL utredningen)

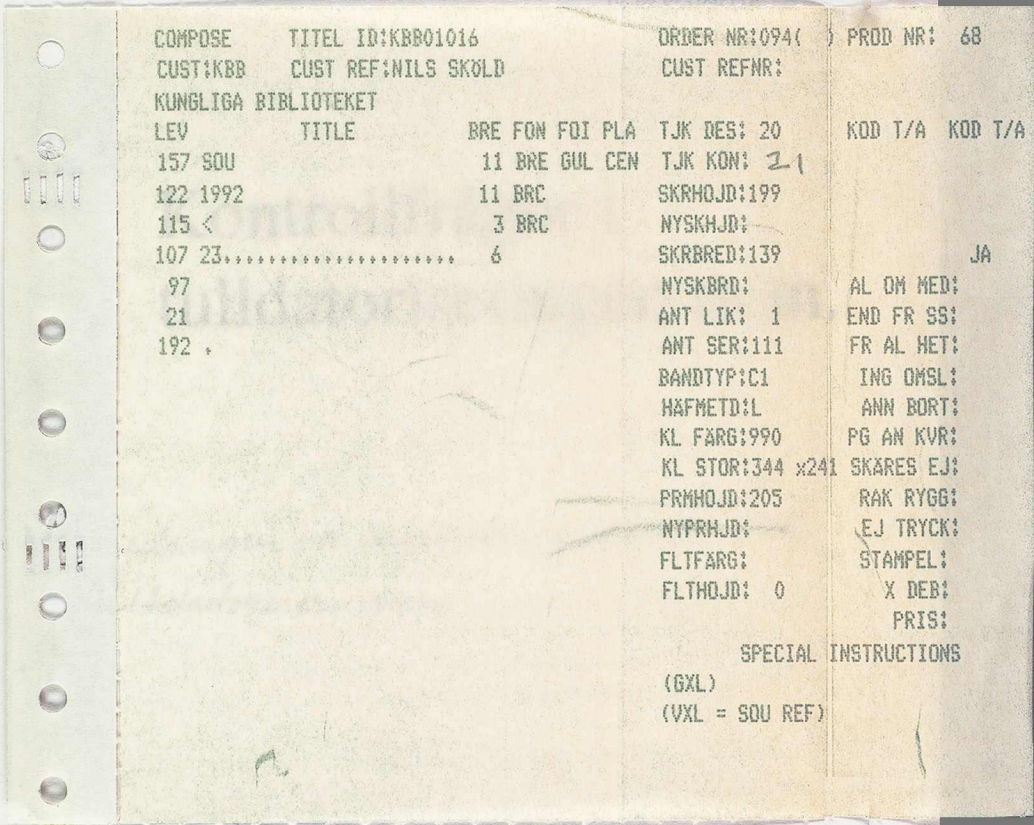
Ref KB Occ

Kontrollfrågor i tulldatoriseringen m.m.

SOU 1992:23

Slutbetänkande av utredningen om lagstiftningsbehovet vid tulldatoriseringen (TDL utredningen)

Statens offentliga utredningar
1992:23
Finansdepartementet



```
COMPOSE     TITEL ID:KBB01016                ORDER NR:094(  ) PROD NR:  68
CUST:KBB    CUST REF:NILS SKÖLD              CUST REFNR:
KUNGLIGA BIBLIOTEKET
LEV          TITLE          BRE FON FOI PLA  TJK DES: 20     KOD T/A  KOD T/A
157 SOU                      11 BRE GUL CEN  TJK KON: 2 (
122 1992                     11 BRC          SKRHOJD:199
115 <                         3 BRC          NYSKHJD:
107 23,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,  6              SKRBRED:139                  JA
 97                                          NYSKBRD:          AL OM MED:
 21                                          ANT LIK:  1       END FR SS:
192 ,                                        ANT SER:111       FR AL HET:
                                             BANDTYP:C1         ING OMSL:
                                             HÄFMETD:L          ANN BORT:
                                             KL FÄRG:990       PG AN KVR:
                                             KL STOR:344 x241 SKÄRES EJ:
                                             PRMHOJD:205        RAK RYGG:
                                             NYPRHJD:           EJ TRYCK:
                                             FLTFÄRG:           STAMPEL:
                                             FLTHOJD:  0          X DEB:
                                                                  PRIS:
                                                   SPECIAL INSTRUCTIONS
                                             (GXL)
                                             (VXL = SOU REF)
```

Slutbetänkande av TDL-utredningen
Stockholm 1992

68

Statens offentliga utredningar
1992:23
Finansdepartementet

Kontrollfrågor i tulldatoriseringen m.m.

redningen om lagstiftningsbehovet vid
Idatoriseringen

Slutbetänkande av TDL-utredningen
Stockholm 1992

SOU och Ds kan köpas från Allmänna Förlaget, som också på uppdrag av regeringskansliets förvaltningskontor ombesörjer remissutsändningar av dessa publikationer.

Adress: Allmänna Förlaget
Kundtjänst
106 47 Stockholm
Tel 08/739 96 30
Telefax: 08/739 95 48

Publikationerna kan också köpas i Informationsbokhandeln, Malmtorgsgatan 5, Stockholm.

REGERINGSKANSLIETS
OFFSETCENTRAL
Stockholm 1992

ISBN 91-38-13006-8
ISSN 0375-250X

Till statsrådet Bo Lundgren

Regeringen bemyndigade den 17 november 1988 chefen för finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att lämna förslag om de författningsändringar som behövs inför tullens datorisering.

Med stöd av detta bemyndigande förordnade departementschefen den 15 december 1988 dåvarande rättschefen Johan Hirschfeldt till särskild utredare.

Som experter förordnades samma dag dåvarande tulldirektören Göte Celander, kanslirådet Lennart Hamberg, rationaliseringschefen Åke Hjalmarsson, avdelningsdirektören Torgny Johansson, hovrättsassessorn Björn Karlsson, kammarrättsassessorn Per Kjellsson, rådmannen Lars Nordin samt dåvarande hovrättsassessorerna Nils Rekke och Carina Stävberg. Den 10 januari 1989 förordnades vidare som experter dåvarande förbundsjuristen Ingrid Fenborn och verkställande direktören Kjell Mühlenbock. Till sekreterare förordnades den 15 december 1988 hovrättsfiskalen Per Furberg.

Utredningen har antagit namnet utredningen om lagstiftningsbehovet vid tulldatoriseringen (TDL-utredningen).

I april 1989 överlämnade utredningen delbetänkandet (SOU 1989:20) Tullregisterlag m.m. Där behandlas bl.a. grundläggande förvaltningsrättsliga frågor med anknytning till elektroniska dokument och nödvändiga författningsändringar för en datorisering av procedurerna vid export av varor.

I april 1990 överlämnade utredningen delbetänkandet (SOU 1990:37) Författningsreglering av nya importrutiner m.m. Där behandlas i första hand de författningsändringar som bedömdes behövliga till följd av tulldatautredningens (TDU) förslag till nya importrutiner och de rättsliga frågor som aktualiserats genom TDUs slutbetänkande (SOU 1989:40) Datorisering av tullrutinerna — Slutrapport.

I det slutbetänkande som nu överlämnas behandlar utredningen vissa registerfrågor och rättsliga frågor om kontroll samt därmed sammanhängande frågor.

Som experter i arbetet med föreliggande betänkande har medverkat ovan nämnda Göte Celander, Lennart Hamberg, Torgny Johansson, Per Kjellsson, Carina Stävberg och Kjell Mühlenbock. Vidare har som experter medverkat förbundsjuristen Anne Wigart, hovrättsfiskalen Per Furberg och departementssekreteraren Magnus Lundberg.

Sekreterare åt utredningen har från och med den 1 september 1990 varit kammarrättsassessorn Lars-Åke Ström.

Experterna Anne Wigart och Kjell Mühlenbock har gemensamt avgett särskilt yttrande. Kjell Mühlenbock har även avgett ett eget yttrande. Yttrandena har tagits in i bilaga 1 och 2 till betänkandet.

Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i mars 1992

Johan Hirschfeldt

/Lars-Åke Ström

INNEHÅLL

Förkortningar 11

Sammanfattning 13

Författningsförslag 19

1. Förslag till lag om ändring i tullagen (1987:1065) 19
2. Förslag till lag om ändring i lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. . 25
3. Förslag till lag om ändring i tullregisterlagen (1990:137) 27

1 Inledning 29
1.1 Utredningens tidigare arbete 29
1.2 Tilläggsdirektiv 29
1.3 Betänkandets disposition 30

2 Gällande ordning 33
2.1 Inledning 33
2.2 Förfarandet i dag vid in- och utförsel av varor 34
2.2.1 Införsel 34
2.2.2 Utförsel 38
2.3 Bakgrund till gällande ordning i fråga om uppgiftsskyldighet och tullkontroll 39
2.3.1 1974 års reform 39
2.3.2 1988 års reform 44
2.4 Tulldatasystemet (TDS) 48

3 Utvecklingen inom EG 51
3.1 Inledning 51
3.2 Mot EGs tullunion m.m. 51
3.2.1 1991 års arbetsprogram 51

3.2.2 Närmare om tulldeklarationsskyldigheten och tullkontrollen m.m. i EGs tullagsförslag 54
3.2.3 Enhetsdokumentet i EGs tullagsförslag 56
3.2.4 Mervärdesskatten inom EG inför år 1993 57
3.2.5 EGs system för insamling av uppgifter för handelsstatistik 59
3.3 Konsekvenserna av ett svenskt EG-medlemskap 62
3.4 EES-avtalets konsekvenser för svensk tullverksamhet .. 64
3.5 Konsekvenserna för vårt utredningsarbete 66

4 Uppgiftslämnande 67
4.1 Inledning 67
4.2 Normgivning enligt regeringsformen 68
4.3 Fördelning av rättsregler på författningar av olika rang . 70
4.4 Författningsreglering av standarder 72
4.5 Internationella överenskommelser och svensk rätt 74
4.6 Sättet att lämna uppgifter — den rättsliga regleringen .. 76
4.6.1 Allmänt om anmälningsskyldigheten enligt tullagen 76
4.6.2 Ett skriftligt förfarande — enhetsdokumentet ... 78
4.6.3 Ett elektroniskt förfarande — det elektroniska dokumentet 80
4.7 Uppgiftsskyldighetens omfattning — den rättsliga regleringen 86
4.8 Våra överväganden 87
4.8.1 Sättet för uppgiftsskyldighetens fullgörande ... 87
4.8.2 En närmare lagreglering och begränsning av uppgiftsskyldighetens omfattning? 91

5 Utlämnande av personuppgifter till utlandet 95
5.1 Inledning 96
5.2 Tullregistret 97
5.3 Tullens spaningsregister 99
5.4 Sekretessfrågor 101
5.4.1 Sekretess inom tullområdet 101
5.4.2 Sekretess i förhållande till utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation 101
5.4.3 Utlämnande av personuppgifter till utlandet ... 103
5.5 Mellanstatligt administrativt bistånd i tullfrågor m.m. . 105

5.6 Utvecklingen i Europa när det gäller integritetsskyddet vid dataflödet över gränserna 109
5.6.1 Europarådets förslag till modellavtal 109
5.6.2 EG-kommissionens förslag till direktiv angående skydd för enskilda på ADB-området 110
5.7 Våra överväganden 112
5.7.1 Utlämnande av sekretessbelagda uppgifter till utlandet 112
5.7.2 Utlämnande av uppgifter på ADB-medium 114
5.7.3 EES-avtalet 116

6 Styrkande handlingar 117
6.1 Inledning och GTS skrivelse 117
6.2 Gällande reglering avseende skyldigheten att förete handlingar för tullkontroll 122
6.3 Metoder som redan nu tillämpas för att säkerställa att handlingar bevaras för efterkontroll av lämnade uppgifter 125
6.3.1 Tullverkets villkor för tillstånd att lämna tulldeklarationen med hjälp av ADB m.m. 125
6.3.2 Frihandelsförordningens reglering 127
6.4 Annan lagstiftning som föreskriver att faktura eller motsvarande handling skall bevaras för myndighets kontroll 129
6.4.1 Bestämmelser om bokföringsskyldighet 130
6.4.2 Bestämmelser om hur underlaget i beskattningssammanhang skall vara beskaffat 135
6.5 Våra överväganden 139
6.5.1 En bestämmelse som ålägger importören att bevara underlaget för lämnade uppgifter 139
6.5.2 En regel motsvarande den i 4 kap. 1 § LSK? . . 144
6.5.3 Importören bör åläggas arkiveringsskyldigheten . 146
6.5.4 Arkiveringstidens längd 147
6.5.5 Sveriges internationella åtaganden utgör en begränsning 148

7 Tullverkets kontrollverksamhet 151
7.1 Inledning 151
7.2 Tullverkets förvaltningsuppgift 153
7.2.1 Räkenskapskontroll m.m. 155

7.2.2 Nuvarande kontrollnivå 159
7.2.3 Kontrollverksamhetens resultat 160
7.2.4 Problem och försvårande faktorer vid räkenskapsgranskningen 160
7.3 Särskilda bestämmelser för ADB-lagrat material 163
7.3.1 En orientering om aktuella författningar 163
7.3.2 Bestämmelser i taxeringslagen 165
7.3.3 Bestämmelser i RSVs författningar 166
7.3.4 Lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision 167
7.3.5 Datainspektionens föreskrifter om granskning av personregister (DIFS 1988:2 och 1991:1) 168
7.3.6 Bevissäkring och ADB-baserade räkenskaper m.m. 170
7.4 ADB-revision i praktiken sett utifrån skattemyndigheternas perspektiv 172
7.4.1 Innebörd 172
7.4.2 Arbetsmetoder 172
7.4.3 Systemgranskning 173
7.4.4 S.k. BASkörningar 173
7.4.5 Datorstödd granskning 174
7.5 Redovisningssystem 174
7.6 Begreppen räkenskaper, anteckningar och andra handlingar 177
7.7 Våra överväganden 180

8 Brevöppning m.m. 195
8.1 Inledning 195
8.2 Gällande rätt 196
8.3 Tullens kontroll av postförsändelser m.m. 197
8.3.1 Omfattning 197
8.3.2 Det praktiska förfarandet vid undersökning . . . 198
8.3.3 Postspärr 202
8.4 Försändelsernas slag 204
8.4.1 Brev och andra postförsändelser 204
8.4.2 Brevmonopolets framtid 206
8.4.3 Kurirpaket m.m. 207
8.5 Grundlagsskyddet i 2 kap. 6 § regeringsformen mot undersökning av brev och andra förtroliga försändelser . 208

8.6 Skyddet enligt brottsbalken 210
8.7 Föreskrifter som inskränker eller begränsar skyddet . . . 211
8.7.1 2 kap. 12 § regeringsformen 211
8.7.2 Artikel 8 i europakonventionen angående mänskliga rättigheter 212
8.7.3 Lagen (1990:291) om obeställbara postförsändelser 212
8.7.4 Rättegångsbalkens bestämmelser om beslag av skriftlig handling 214
8.7.5 Varusmugglingslagens bestämmelser om undersökning av postförsändelser 216
8.7.6 Lagen (1990:749) om valutareglering 217
8.7.7 Lagen (1991:272) om särskild utlänningskontroll 217
8.7.8 Lagen (1974:203) om kriminalvård i anstalt . . . 218
8.7.9 Lagen (1976:371) om behandling av häktade och anhållna m.fl. 219
8.7.10 Lagen (1991:1128) om psykiatrisk tvångsvård . . 220
8.7.11 Lagen (1991:1129) om rättspsykiatrisk vård . . . 221
8.7.12 Lagen (1991:1137) om rättspsykiatrisk undersökning 222
8.8 Förfarandet i vissa andra länder 222
8.8.1 Norge 222
8.8.2 Danmark 223
8.8.3 Storbritannien 223
8.8.4 Tyskland 224
8.8.5 Nederländerna 224
8.9 Våra överväganden 225

9 Sanktioner 233
9.1 Inledning 233
9.2 Skattebrottslagen (1971:69) 234
9.3 Straffbestämmelser inom beskattningslagstiftningens område 236
9.4 Våra överväganden 240

10 Specialmotivering 243
10.1 Förslaget till lag om ändring i tullagen 243
10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. . 248

10.3 Förslaget till lag om ändring i tullregisterlagen 249

Bilagor

1. Särskilt yttrande av experterna Anne Wigart och Kjell Mühlenbock 251
2. Särskilt yttrande av experten Kjell Mühlenbock 255
3. Uppgiftsskyldigheten i enhetsdokumentet 259
4. Lagskiss 285
5. Motiv till lagskiss 289

Förkortningar

ADB	automatisk databehandling
BrB	brottsbalken
CCC	Customs Co-operation Council (Tullsamarbetsrådet)
DI	datainspektionen
GTS	generaltullstyrelsen
Prop.	proposition
RB	rättegångsbalken
RF	regeringsformen
SCB	statistiska centralbyrån
SekrL	sekretesslagen
SOU	statens offentliga utredningar
TDS	tulldatasystemet
TDU	tulldatautredningen
TF	tullförordningen (1987:1114)
TL	tullagen (1987:1065)
TO	tullordningen (TFS 1987:35)
Vsl	lagen (1960:418) om straff för varusmuggling

Sammanfattning

TDL-utredningen har i ett första delbetänkande (SOU 1989:20) Tullregisterlag m.m. föreslagit de författningsändringar som var nödvändiga för att tulldatasystemet (TDS) skulle kunna börja tas i drift avseende exportverksamheten under år 1990. I betänkandet föreslogs att tulldataregistret skall regleras i en särskild registerlag samt vissa ändringar i tullagen och lagen om straff för varusmuggling i anledning av TDS och därmed sammanhängande procedurändringar, främst rörande förfarandet vid export. Betänkandet låg till grund för en proposition med förslag till tullregisterlag m.m. (prop. 1989/90:40). Riksdagen antog den nya lagstiftningen (SkU19, rskr. 188, SFS 1990:137-139). Regeringen beslutade senare om ändringar på förordningsnivå (SFS 1990:179-181). Författningarna trädde i kraft den 1 juni 1990. TDS togs därefter i bruk på exportsidan.

I ett andra delbetänkande (SOU 1990:37) Författningsreglering av nya importrutiner m.m. har vi behandlat förfarandet vid import och därmed sammanhängande frågor till följd av tulldatautredningens (TDU) förslag till nya importrutiner (SOU 1987:40). I betänkandet behandlade vi även vissa närliggande frågor såsom tullupplagens rättsliga ställning och vissa allmänna förvaltningsrättsliga frågor. Betänkandet låg till grund för en proposition med förslag till en anpassning av tullklareringsrutinerna vid import till ett datoriserat förfarande (prop. 1990/91:75). Riksdagen antog den nya lagstiftningen (SkU16, rskr. 173, SFS 1991:157). Regeringen beslutade om ändringar på förordningsnivå i anledning av den nya lagstiftningen (SFS 1991:1297). Författningarna trädde i kraft den 1 januari 1992.

I föreliggande betänkande, som är utredningens slutbetänkande, behandlar utredningen föreskrifterna om uppgiftslämnandet och vissa rättsliga frågor om kontroll. Kontrollfrågorna avser främst tullmyndigheternas tillgång till företagens ADB-baserade räkenskaper och rätt att öppna brev och andra förtroliga försändelser för tullkontroll. Vidare behandlas vissa registerfrågor, såsom utlämnande av personuppgifter ur tullregistret till utlandet.

Utvecklingen av den rättsliga regleringen av uppgiftslämnandet och tullkontrollen.

I avsnitt 2 redovisar utredningen bl.a. lagtekniska frågor kring tullagen och lämnar en beskrivning av den rättsliga regleringen av uppgiftslämnandet och tullkontrollen.

Betydelsen av ett svenskt EG-medlemskap och av EES-avtalet

I avsnitt 3 lämnas en redogörelse över utvecklingen inom EG och vilka konsekvenser denna kan medföra för svenskt vidkommande. Enligt utredningen får ett svenskt EG-medlemskap konsekvenser för debitering och uppbörd av tull, mervärdesskatt och andra skatter och avgifter, insamling av uppgifter för handelsstatistiskt ändamål samt för den reguljära kontroll- och klareringsverksamheten i samband med trafiken till och från utlandet. I det arbetsprogram EG-kommissionen lagt fram den 30 januari 1991 för realiserandet av en tullunion anges som väsentliga uppgifter antagandet av en för EG gemensam tullagstiftning och avskaffandet av de interna gränserna den 1 januari 1993 samt införandet av gemensamma sanktioner vid brott mot EGs tullagstiftning.

När det gäller tulltaxeringsarbetet innebär ett svenskt medlemskap rent teoretiskt — om såväl Norge som Finland också vinner medlemskap — att detta arbete grovt räknat reduceras till 30 procent av nuvarande resursnivå. Gränsuppbörden av mervärdesskatt vid handel mellan EG-medlemmar är avsedd att tas bort efter år 1992. Skatteuppbörden och skattekontrollen för denna handel skall skötas på i princip samma sätt som i fråga om den interna handeln. Statistikinsamlingen avseende internhandeln inom EG är tänkt att kopplas till uppbörden av mervärdesskatt när ett enhetligt skattesystem införs inom EG.

Vid tidpunkten för regeringens beslut om tilläggsdirektiv för TDL-utredningen hade frågan om ett svenskt medlemskap i EG av regeringen inte förts under riksdagens prövning. Situationen har nu ändrats och mot bakgrund av de konsekvenser ett EG-medlemskap kan medföra — bl.a. antagande av en EG-tullag och ett system för statistikinsamling — anser utredningen att endast de författningsändringar som bedöms nödvändiga i ett kortare perspektiv bör genomföras.

EES-avtalet innebär inte någon skyldighet för Sverige att ändra sina tullprocedurer. Avtalet lägger inte heller något hinder i vägen för nya nationella procedurregler. EES-avtalet medför således inte några direkta konsekvenser för utredningens arbete.

Uppgiftslämnande

I avsnitt 4 behandlar utredningen den rättsliga regleringen av sättet för uppgiftslämnandet, dels uppgiftsskyldighetens omfattning och hur den är rättsligt reglerad. Utredningen föreslår mot bakgrund av ett eventuellt svenskt EG-medlemskap inte några lagändringar i denna fråga. Utredningen redovisar dock i och för sig tänkbara förändringar i bilaga 4 (lagskissen) och bilaga 5 (motiv till lagskissen) till betänkandet.

Utlämnande av personuppgifter till utlandet

Utredningen konstaterar att undantagsregeln i 1 kap. 3 § tredje stycket sekretesslagen medger att uppgifter ur tullregistret lämnas till utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation utan datainspektionens medgivande, om utlämnandet sker enligt lag eller förordning. Samtliga tullsamarbetsavtal — som innehåller regler om uppgiftsutbyte — som Sverige träffat med främmande länder har genom förordning införlivats med svensk rätt. Det innebär således att datainspektionens medgivande enligt 7 kap. 16 § andra stycket samma lag i dessa fall inte blir erforderligt. Gällande ordning behöver därför inte ändras för att möjliggöra det informationsutbyte som följer av Sveriges internationella åtaganden.

När det gäller förfarandet för informationsutbytet av uppgifter ur tullregistret föreslår vi dock två nya regler i tullregisterlagen. Den ena innehåller en allmän regel om utlämnande av uppgifter på ADB till utländsk myndighet och mellanfolklig organisation. Den andra reglerar det fallet då uppgifter som lämnas ut skall användas för automatisk databehandling i en stat som inte har anslutit sig till den europeiska dataskyddskonventionen. I sådana fall fordras enligt förslaget datainspektionens medgivande.

Styrkande handlingar (kontrollunderlaget)

Mot bakgrund av att styrkande handlingar — enligt den ordning som förutsattes i TDUs förslag och som ligger bakom TDS — normalt inte skall behöva lämnas vid ett elektroniskt uppgiftslämnande föreslår vi efter förebild i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, att den för vars räkning en vara förs in i landet (importören), oavsett om han lämnar uppgifterna elektroniskt eller inte, skall vara skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat

lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra tulldeklarationsskyldigheten och för kontroll av den (anteckningsskyldighet m.m.). Vi har däremot inte funnit att någon motsvarande regel behövs för exportörer.

Vi föreslår vidare att underlaget skall bevaras under fem år efter den dag varan anmäldes till förtullning. Det motsvarar den tid under vilken eftertulltaxering kan äga rum.

Kontrollbefogenheter

ADB-baserade räkenskaper

I avsnitt 7 redogör utredningen för de nuvarande bestämmelserna rörande tullens befogenhet att granska den anmälnings- och/eller uppgiftsskyldiges räkenskaper, anteckningar och andra handlingar och de problem en sådan kontroll möter när företagen datoriserar sina ekonomisystem. Någon skyldighet för den som granskas att låta tullmyndigheten använda dennes terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av datoriserade räkenskaper m.m. eller att tillhandahålla myndigheten dessa på medium för ADB föreligger inte enligt dessa bestämmelser.

En jämförelse görs med motsvarande bestämmelser om räkenskapskontroll m.m. på skatteområdet i övrigt.

Utredningen föreslår, med beaktande av den jämförelsevis begränsade inriktningen vid tullkontroll till förhållanden som rör in- och utförsel av varor, att tullens befogenheter såvitt avser ADB-baserade räkenskaper begränsas till en rätt att få ut sådana räkenskaper i form av utskrift eller på ADB-medium i maskinläsbar form.

När det gäller behovet av skydd för personuppgifter konstateras att det är mindre vid tullens ADB-revision än när det gäller skattemyndigheternas taxeringsrevision. Utredningen anser dock inte att frågan om integritetsskydd bör lämnas oreglerad. Utredningen föreslår att bestämmelserna i 1-4 §§ och 6 § lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. samt den särskilda förordningen (1987:1232) som ger datainspektionen rätt att utfärda föreskrifter om verkställighet av "ADB-lagen" skall omfatta även tullens verksamhet.

Utredningen föreslår vidare efter taxeringslagens förebild dels att granskning hos enskild inte utan särskilda skäl får verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00, dels att sådan granskning i bostadsutrymmen och andra utrymmen som inte hör till verksamheten får ske endast med den granskades medgivande.

Brev och andra postförsändelser

I avsnitt 8 redogör vi för tullverkets nuvarande befogenhet att undersöka brev och andra postförsändelser. Vi menar att befogenheten måste ges ett klarare stöd i tullagen. Vi förslår därför en regel som uttryckligen ger tullverket en sådan befogenhet i de fall det finns anledning anta att försändelsen innehåller en vara.

Vi föreslår samtidigt att man lagfäster de begränsningar i kontrollbefogenheterna som skyddet av brevhemligheten påkallar. Den undersökning tullmyndigheten gör av brev och andra sådana försändelser för kontroll av anmälnings- och uppgiftsskyldigheten får inte vara mer ingående än vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med undersökningen. En sådan försändelse får öppnas endast hos sådan tullmyndighet där sådana försändelser tullklareras. Beslut om öppnande får fattas endast av chefen vid myndigheten eller den tjänsteman som särskilt förordnats att göra det. Över undersökningen skall föras protokoll. Av protokollet skall framgå ändamålet med undersökningen och vad som därvid förekommit. Har ett brev eller en liknande försändelse öppnats skall adressaten underrättas så snart som möjligt om inte särskilda skäl föranleder annat. Detsamma gäller avsändaren om denne är känd.

S.k. kurirpaket föreslås inte omfattade av denna särskilda ordning.

Straff

Utredningen anser inte att den som underlåter att iaktta en så allmänt hållen bestämmelse om anteckningsskyldighet m.m. som föreslagits skall kunna drabbas av straffansvar. En straffbestämmelse grundad på en så allmänt hållen regel skulle stå i strid mot det sanktionssystem som eljest gäller på beskattningens område.

Författningsförslag

1 Förslag till Lag om ändring i tullagen (1987:1065)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (1987:1065)
dels att 11 a, 63, 75-78 och 115 §§ skall ha följande lydelse,
dels att i lagen skall införas nya bestämmelser, 16 a, 63 a, 63 b, 63 c och 63 d §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

11 a §

Generaltullstyrelsen kan ge tillstånd till att tulldeklaration och andra uppgifter som skall avges enligt denna lag eller enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. får lämnas genom ett elektroniskt dokument till tulldatasystemet eller på annat sätt med hjälp av automatisk databehandling.

Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande.

Regeringen får meddela föreskrifter om det tekniska förfarandet för uppgiftslämnandet och om förfarandet i övrigt.

Ett tillstånd enligt första stycket får förenas med villkor om det tekniska förfarandet för uppgiftslämnandet och om förfarandet i övrigt.

En tullmyndighet får genom tulldatasystemet överföra elektroniska dokument och andra upplysningar till en uppgiftslämnare.

16 a §

Den för vars räkning en vara införts är skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarationsskyldigheten och för kontroll av den. *Underlaget skall bevaras under fem år efter den dag då varan anmäldes till förtullning.* *Om det i lag eller annan författning har föreskrivits längre tid för bevarande av vissa uppgifter gäller den föreskriften.*
	63 §
För kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen fullgjorts riktigt och fullständigt får tullmyndigheten undersöka	
1. transportmedel, containrar, lådor och andra utrymmen där varor kan förvaras vid införsel till eller utförsel från tullområdet,	
2. områden för tullupplag, tulllager, frihamnar och exportbutiker, flygplatser och bangårdar, där varor som står under tullkontroll förvaras, och även lokaler inom sådana områden, *samt*	2. områden för tullupplag, tulllager, frihamnar och exportbutiker, flygplatser och bangårdar, där varor som står under tullkontroll förvaras, och även lokaler inom sådana områden,
3. handresgods, såsom resväskor och portföljer, samt handväskor och liknande som medförs av resande vid inresa till eller utresa från tullområdet, eller av person som kan anmanas stanna enligt 64 §.	3. handresgods, såsom resväskor och portföljer, samt handväskor och liknande som medförs av resande vid inresa till eller utresa från tullområdet, eller av person som kan anmans stanna enligt 64 §, *samt*
	4. postförsändelser, såsom paket, brev och liknande försändelser när det finns anledning att anta att försändelsen innehåller vara och att anmälnings- och uppgiftsskyldigheten inte fullgjorts och försändelsen finns hos tullmyndigheten eller utväxlingspostkontor.
Om rätt för tulltjänsteman att undersöka vad resande bär i eller innanför kläderna föreskrivs i 19 § lagen (1960:418) om straff för varusmuggling.	

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	63 a §
	Öppnande och undersökning med stöd av 63 § första stycket 4. av brev och andra sådana försändelser som kan antas innehålla förtroliga meddelanden får ske endast vid den tullmyndighet där försändelsen anmäls till tullklarering. Beslut om sådana åtgärder får fattas endast av myndighetens chef eller efter dennes förordnande av en särskild tjänsteman.
	63 b §
	En försändelse som öppnas enligt 63 a § får inte undersökas närmare än vad som behövs med hänsyn till ändamålet med undersökningen.
	63 c §
	Över undersökningen skall föras protokoll. Av protokollet skall framgå ändamålet med undersökningen och vad som därvid förekommit.
	63 d §
	Har en försändelse öppnats enligt 63 a § skall adressaten underrättas, och för det fall avsändaren är känd, även denne, så snart som möjligt om inte särskilda skäl föranleder annat.
	75 §
För kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen fullgjorts	För kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldighet enligt denna lag eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen fullgjorts

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
riktigt och fullständigt får tullmyndigheten, utöver undersökning enligt 63 §, förelägga den som är uppgiftsskyldig att för granskning tillhandahålla tullmyndigheten räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör hans verksamhet. Även den för vars räkning en vara införts eller utförts och annan som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift som är av betydelse för kontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som rör verksamheten, kan föreläggas att tillhandahålla handlingar som behövs för kontrollen.	riktigt och fullständigt får tullmyndigheten, utöver undersökning enligt 63 §, förelägga den som är uppgiftsskyldig att för granskning tillhandahålla tullmyndigheten räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör hans verksamhet. *ADB-baserade räkenskaper skall därvid efter tullmyndighetens bestämmande tillhandahållas i utskrift eller på ADB-medium.* Även den för vars räkning en vara införts eller utförts och annan som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift som är av betydelse för kontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som rör verksamheten, kan föreläggas att tillhandahålla handlingar som behövs för kontrollen.
76 §	
I beslut om granskning enligt 75 § skall tullmyndigheten förordna en eller flera tjänstemän att verkställa granskningen. Tullmyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för granskningen.	I beslut om granskning enligt 75 § skall tullmyndigheten förordna en eller flera tjänstemän att verkställa granskningen. Tullmyndigheten får, när det behövs, bestämma tid och plats för granskningen. *Om den som granskas medger det får granskningen göras också i annat utrymme hos honom än sådant som huvudsakligen används för verksamheten.*
77 §	
Om det är möjligt, skall granskningen ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte hindrar verksamheten för den vars handlingar är föremål för granskning. Om räkenskaper och andra handlingar	Om det är möjligt, skall granskningen ske på sådant sätt och på sådan tid att den inte hindrar verksamheten för den vars handlingar är föremål för granskning. *Den får inte utan särskilda skäl verkställas*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
skall granskas på någon annan plats än där de förvaras, skall de mot kvitto överlämnas till den som skall verkställa granskningen. Handlingarna skall lämnas tillbaka så snart som möjligt.	*hos enskild mellan kl. 19.00 och kl. 8.00.* Om räkenskaper och andra handlingar skall granskas på någon annan plats än där de förvaras, skall de mot kvitto överlämnas till den som skall verkställa granskningen. Handlingarna skall lämnas tillbaka så snart som möjligt.

78 §

Den som verkställer granskningen får ta del av handlingar som är av betydelse för denna även om den, vars handlingar är föremål för granskningen, är skyldig att iaktta tystnad om deras innehåll. Föreligger sådan skyldighet eller anser den vars handlingar skall granskas att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom, får länsrätten på talan av honom besluta att handlingen skall undantas från granskningen, om synnerliga skäl motiverar det.

Länsrätten får besluta om begränsning av rätten att bearbeta sådana ADB-baserade räkenskaper som avses i 75 § andra meningen om det behövs för att uppgifter som enligt första stycket skall undantas från granskningen inte skall bli tillgängliga för den som verkställer granskningen.

Länsrättens beslut får inte överklagas.

115 §

Regeringen får bemyndiga generaltullstyrelsen att meddela föreskrifter i de ämnen som anges i 3 §, 5 § andra stycket, 7 § första stycket 1, 7 § andra stycket, 8 § första stycket 2 och andra stycket, 9 § första stycket, 12 § tredje stycket, 14 § andra stycket, 15 § tredje stycket, 16 § första stycket, 27, 34 a §, 44 och 45 §§, 47 § första stycket andra meningen, 49 § första stycket, 51 § andra stycket,	Regeringen får bemyndiga generaltullstyrelsen att meddela föreskrifter i de ämnen som anges i 3 §, 5 § andra stycket, 7 § första stycket 1, 7 § andra stycket, 8 § första stycket 2 och andra stycket, 9 § första stycket, *11 a § tredje stycket,* 12 § tredje stycket, 14 § andra stycket, 15 § tredje stycket, 16 § första stycket, 27, 34 a §, 44 och 45 §§, 47 § första stycket andra meningen, 49 § första stycket, 51

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
52 § andra stycket, 72 §, 73 § tredje stycket och 110-113 §§.	§ andra stycket, 52 § andra stycket, 72 §, 73 § tredje stycket och 110-113 §§.

Denna lag träder i kraft den ...

2 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.
att 1, 3 och 6 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 §	
Denna lag gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter som innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973:289).	Denna lag gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter *samt sådan granskning som sker med stöd av 75 § tullagen (1987:1065)* som innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973:289).
3 §	
Datainspektionen utövar tillsyn över att granskning som sker med hjälp av automatisk databehandling inte medför otillbörligt intrång i personlig integritet. Härvid tillämpas 15 § andra stycket och 16 § datalagen (1973:289).	
Den som verkställer revisionen skall lämna datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.	Den som verkställer revisionen *eller granskning enligt 75 § tullagen (1987:1065)* skall lämna datainspektionen de uppgifter om den automatiska databehandlingen som inspektionen begär för sin tillsyn.
6 §	
Den som har beslutat om revisionen och den hos vilken revisionen sker får överklaga datain-	Den som har beslutat om revisionen *eller granskning enligt 75 § tullagen (1987:1065)* och den hos

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
spektionens beslut enligt denna lag hos regeringen. Även justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.	vilken revisionen *eller granskningen* sker får överklaga datainspektionens beslut enligt denna lag hos regeringen. Även justitiekanslern får överklaga ett sådant beslut för att ta till vara allmänna intressen.

Denna lag träder i kraft den ...

3 Förslag till Lag om ändring i tullregisterlagen (1990:137)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullregisterlagen (1990:137) *att* 7 § skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
7 §	
Utlämnande av uppgifter ur tullregistret får ske på medium för automatisk databehandling till jordbruksverket, kommerskollegium, riksskatteverket, skattemyndigheter och riksrevisionsverket. Till andra myndigheter får uppgifter i registret lämnas ut på medium för automatisk databehandling endast om detta följer av lag eller förordning eller om regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer har medgett det.	Utlämnande av uppgifter ur tullregistret får ske på medium för automatisk databehandling till jordbruksverket, kommerskollegium, riksskatteverket, skattemyndigheter och riksrevisionsverket. Till andra *svenska* myndigheter får uppgifter i registret lämnas ut på medium för automatisk databehandling endast om detta följer av lag eller förordning eller om regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer har medgett det. *Till utländsk myndighet och mellanfolklig organisation får uppgifter i tullregistret lämnas ut på medium för automatisk databehandling endast om detta följer av lag eller förordning. Om det kan antas att uppgifter i registret skall användas för automatisk databehandling i en stat som inte har anslutit sig till Europarådets konvention om skydd för enskilda vid automatisk databehandling av personuppgifter fordras att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer har medgett utlämnande.*

Denna lag träder i kraft den ...

1 INLEDNING

1.1 Utredningens tidigare arbete

Genom beslut den 17 november 1988 bemyndigade regeringen finansministern att tillkalla en särskild utredare (Fi 1988:11) med uppdrag (dir. 1988:66) att föreslå författningsändringar behövliga inför tullverkets datorisering. Utredningen antog namnet Utredningen om lagstiftningsbehovet vid tulldatoriseringen (TDL-utredningen).

I april 1989 överlämnade TDL-utredningen delbetänkandet (SOU 1989:20) Tullregisterlag m.m. Förslagen i betänkandet avsåg lagändringar nödvändiga för att TDS skulle kunna börja tas i drift avseende exportverksamhet. I betänkandet föreslogs att tulldataregistret skall regleras i en särskild registerlag samt vissa ändringar i tullagen och lagen om straff för varusmuggling. Betänkandet låg till grund för en proposition med förslag till tullregisterlag m.m. (prop. 1989/90:40). Riksdagen antog den nya lagstiftningen (SkU19, rskr. 188, SFS 1990:137-139). Regeringen beslutade senare om ändringar på förordningsnivå i anledning av den nya lagstiftningen (SFS 1990:179-181). Författningarna trädde i kraft den 1 juni 1990. TDS har därefter tagits i bruk på exportsidan.

I april 1990 överlämnade TDL-utredningen delbetänkandet (SOU 1990:37) Författningsreglering av nya importrutiner m.m. Förslagen rörde främst författningsändringar till följd av tulldatautredningens (TDU) förslag till nya importrutiner (SOU 1987:40). Förslagen gällde även vissa närliggande frågor såsom tullupplagens rättsliga ställning och vissa allmänna förvaltningsrättsliga frågor m.m.

1.2 Tilläggsdirektiv

Regeringen beslöt den 10 maj 1990 att ge TDL-utredningen tilläggsdirektiv (dir. 1990:32) att utreda vissa ytterligare frågor i anslutning till tullverkets datorisering som aktualiserats under utredningsarbetets gång. Enligt tilläggsdirektiven bör TDL-utredningen i sitt avslutande arbete behandla främst följande frågor:

I delbetänkandet (SOU 1990:37) Författningsreglering av nya importrutiner m.m., har utredningen noterat att föreskrifterna om *uppgiftslämnandet* är i behov av en översyn. En grundläggande ram för det samlade uppgiftslämnandet bör enligt utredningen ges i lag. Vidare aktualiseras frågan om uppgiftskraven kan begränsas och om det med hänsyn till Sveriges internationella åtaganden är möjligt att fullt ut genomföra TDU:s förslag om att styrkande handlingar normalt inte skall behöva lämnas vid elektroniskt uppgiftslämnande. Generaltullstyrelsen har i en skrivelse den 23 februari 1990 uppmärksammat TDL-utredningen på sistnämnda fråga.

Vissa *registerfrågor* bör utredas närmare. En sådan fråga gäller utlämnandet av personuppgifter till utlandet (se 11 § datalagen, 1 kap. 3 § och 7 kap. 16 § sekretesslagen samt artikel 12 i europarådskonventionen till skydd för enskilda vid automatisk databehandling av personuppgifter). Det utredningsbehov som här föreligger har också bekräftats genom föredragande statsrådets uttalanden i frågan i prop. 1989/90:40 s. 19.

Utredningens fortsatta arbete bör även gälla vissa rättsliga frågor om *kontroll*. Genom att bl.a. import- och exportföretagen alltmer tagit ADB-tekniken till hjälp i sin redovisning uppkommer frågor om tullmyndigheternas kontroll av dylikt ADB-lagrat material. Det är lämpligt att TDL-utredningen ser över utnyttjandet av ADB-teknik i tullmyndigheternas räkenskapsgranskning (75 § tullagen) och övriga kontrollverksamhet. Därvid bör TDL-utredningen samråda med utredningen om straffrättsliga och processrättsliga frågor med anknytning till data- och teleteknikens utveckling (dir. 1989:54) som har fått i uppdrag att bl.a. genomlysa de komplikationer som är förenade med skattemyndigheternas befogenheter i fråga om ADB-lagrad information.

En annan kontrollfråga som enligt ett uttalande av lagrådet i ett tidigare lagstiftningsärende (jfr prop. 1986/87:166 s. 92 f och 232) kräver en översyn är tullmyndigheternas rätt att öppna brev och andra förtroliga försändelser för tullkontroll.

Under det fortsatta utvecklingsarbetet av TDS kan *nya rättsfrågor antas uppkomma*. Det är lämpligt att utredningen även fortsättningsvis och under den avslutande utredningsfasen följer utvecklingen av TDS och vid behov föreslår de författningsändringar som visar sig påkallade.

1.3 Betänkandets disposition

I *avsnitt 2* ges en beskrivning av gällande ordning vid in- och utförsel av varor. Därefter redovisas lagtekniska frågor kring tullagen och

beskrivning av tulldatasystemet, utvecklingen av den rättsliga regleringen av uppgiftslämnandet och tullkontrollen. Slutligen beskrivs tulldatasystemet.

I *avsnitt 3* behandlas utvecklingen på tullområdet inom EG och vilka konsekvenser den får för den svenska tullverksamheten.

I *avsnitt 4* behandlar vi den rättsliga regleringen av uppgiftslämnandet och frågor om uppgiftskraven kan begränsas. När det gäller uppgifter som skall lämnas för statistiskt ändamål behandlas även dessa i detta avsnitt.

I *avsnitt 5* tar vi upp frågan om utlämnande av personuppgifter till utlandet.

I *avsnitt 6* behandlar vi frågan om skyldigheten att bevara handlingar för tullkontroll. Vi tar här också upp frågan om det utan författningsändring är möjligt att tillåta importörer och exportörer som lämnar uppgifter genom elektroniska dokument att inte samtidigt behöva lämna handlingar som visar en varas ursprung m.m.

I *avsnitt 7* tar vi upp vissa kontrollfrågor. Vi behandlar dels frågan hur nödvändigt underlag för tullkontroll bör bevaras och vilka befogenheter tullmyndigheten bör få för att kunna genomföra en effektiv tullkontroll.

I *avsnitt 8* tar vi upp ytterligare en kontrollfråga. Det är tullmyndigheternas befogenhet att undersöka bl.a. brev och andra förtroliga försändelser.

I *avsnitt 9* behandlar vi vissa sanktionsfrågor som knyter an till skyldigheten att bevara handlingar för kontroll.

2 GÄLLANDE ORDNING

2.1 Inledning

Förfarandet vid import och export av varor regleras i tullagen (1987:1065), tullförordningen (1987:1114) och de föreskrifter som generaltullstyrelsen (GTS) meddelar med stöd av bemyndigande. Förvaltningslagen (1986:223) är tillämplig på tullförfarandet i den omfattning det inte framgår något annat av tullagen eller tullförordningen.

Tullagen (TL) och tullförordningen (TF) trädde i kraft den 1 januari 1988 som ett resultat av en allmän översyn av tullagstiftningen. Fråga var i första hand om en teknisk översyn av den tullagstiftning som hade varit i kraft sedan år 1974 i syfte bl.a. att vinna en förenklad, mer enhetlig ordning. Men författningarna sågs även över med beaktande av vad som enligt den nya regeringsformen gäller i fråga om bl.a. normgivningskompetens och delegering.

Förfarandet vid import och export regleras emellertid också av de konventioner som Sverige har anslutit sig till. Sverige har, efter förhandlingar mellan EG-kommissionen och EFTA-länderna, anslutit sig till dels en konvention (SÖ 1988:7) om förenkling av formaliteterna vid handel med varor (konventionen om enhetsdokumentet), dels en konvention (SÖ 1988:6) om ett gemensamt transiteringsförfarande (transiteringskonventionen). Konventionerna har införlivats med svensk rätt genom förordningar (SFS 1987:1126 respektive 1987:1119). GTS har därvid bemyndigats att meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av de båda förordningarna.

En viss reglering av förfarandet förekommer även i frihandelsförordningen (SFS 1987:1185) som gäller varuutbytet med EG samt EFTA-länderna. Även här har GTS bemyndigats att meddela verkställighetsföreskrifter.

Genom lagstiftning år 1990 skapades vidare en rättslig grund för att ta i drift ett omfattande datasystem för tullens klareringsarbete, det s.k. tulldatasystemet (TDS). Riksdagen fattade då beslut om de grundläggande

reglerna för elektroniskt uppgiftslämnande och de särskilda bestämmelserna avseende exportrutinerna.

Genom lagstiftning år 1991 har de ytterligare ändringar vidtagits som varit nödvändiga för en anpassning av tullklareringsrutinerna vid import till det datoriserade förfarandet. I samband med den lagstiftningen utvidgades även möjligheterna för importörer att använda förenklade förfaranden vid förtullning.

2.2 Förfarandet i dag vid in- och utförsel av varor

2.2.1 Införsel

Det finns ett grundläggande förfarande för tullbehandling av varor som förs in i landet. Detta förfarande kallas direktförtullning. Dessutom finns möjligheter att utnyttja alternativa förfaranden avseende de olika delmomenten i det grundläggande förfarandet. Huvudparten av importen sker under utnyttjande av ett eller flera alternativa förfaranden.

Det grundläggande förfarandet är följande. Varan anmäls skriftligen till förtullning varvid tulldeklaration och styrkande handlingar lämnas. Den som anmäler varan till förtullning blir tullskyldig. Vem som äger varan saknar i detta sammanhang betydelse. Med förtullning avses de åtgärder en tullmyndighet skall vidta vid införseln innan fri förfoganderätt över varorna kan tillåtas. Tulldeklarationen skall innehålla vissa föreskrivna uppgifter. Tullmyndigheten kontrollerar vid förtullningen att varan får föras in i landet och fastställer tull och annan skatt och avgift för den. Förtullningen innefattar i grundförfarandet alltid någon form av kontroll av dokument och ibland även fysisk kontroll av godset. Den tullskyldige erlägger det fastställda beloppet inom 15 dagar från taxeringsbeslutet. Därefter får han förfoga över varan.

Förtullning omfattar även andra förfaranden som kan förekomma i samband med import. Förfarandena benämns "förenklade förfaranden". De karaktäriseras av att förtullningen företas i flera steg samt att varan lämnas ut till fritt förfogande innan förtullningen är avslutad. Dessa förfaranden kallas hemtagning för egen räkning, hemtagning för annans räkning samt förfarandet med godkänd mottagare. Även förfarandet med kreditimportör är en form av förenklat förfarande. Om en vara anmäls till förtullning med tillämpning av ett förenklat förfarande — hemtagning eller förfarandet med godkänd mottagare — skall fullständiga uppgifter för förtullningen lämnas inom femton dagar efter det att den ursprungliga anmälan gjordes.

Hemtagning för egen räkning innebär att en importör får ta hand om och fritt förfoga över varan sedan han anmält den till förtullning, dvs. innan tull och annan skatt har fastställts. Den som efter hemtagning vill fortsätta med en annan klareringsform än förtullning får återkalla anmälan till förtullning.

Hemtagning för annans räkning innebär att en importör, som inte själv är hemtagare, kan få ta hem en vara efter anmälan till förtullning genom ett ombud som särskilt godkänts för ändamålet. Härigenom ges speditörer och motsvarande som agerar som ombud möjlighet att ta hem varor för en kunds räkning.

Det lagligen möjliga men det i praktiken ännu inte införda förfarandet med *godkänd mottagare* innebär att en vara kan transiteras direkt till den godkände mottagaren som sedan på elektronisk väg meddelar kontrolltull-anstalten om varans ankomst.

GTS kan föreskriva att tull- och skattefria varor får föras in i landet utan att anmälas till förtullning om detta kan ske utan risk för att de föreskrifter som gäller för införseln eftersätts. GTS har föreskrivit att anmälan till förtullning inte behöver lämnas i ett antal fall, bl.a. vid införsel av vissa tull- och skattefria varor som medförs av resande. Om det inte finns någon sådan tillämplig föreskrift skall även tull- och skattefria varor som förs in i landet anmälas till förtullning. Därvid påförs inte någon tull eller skatt.

GTS kan medge en importör kredit. En sådan importör — kredit-importör — betalar enligt särskild tullräkning för samtliga sändningar under en vecka. Han får förfoga över godset redan innan betalning har skett. Den helt övervägande delen av importen till Sverige sker mot betalning av tull, annan skatt och avgift i efterhand.

I stället för att direkt anmäla varan till förtullning kan importören välja någon annan form av tullklarering.

Varan kan

1) transiteras,
2) läggas upp för förvaring på tullupplag eller tullager, eller i frihamn eller exportbutik,
3) innehas med temporär tullfrihet,
4) återutföras eller
5) överlåtas till staten eller anmälas till förstöring.

Vid utnyttjande av någon av klareringsformerna enligt punkterna 1-3 behövs ytterligare klareringsåtgärder (dock inte för varor som transiteras genom riket eller som säljs i exportbutik). De olika klareringsformerna kan kombineras med varandra. En vara kan således transiteras till ett tullupplag och läggas upp där för att senare tas hem med stöd av ett hemtagningförfarande. Om en vara skall permanent införas till landet krävs att den som sista klareringsåtgärd förtullas. Klareringsformerna enligt punkterna 4 och 5 är, i likhet med förtullning, slutliga klareringsformer som inte medför behov av någon ytterligare tullklarering.

En vara som skall transporteras genom Sverige på väg mellan två andra länder kan föras oförtullad genom landet med stöd av ett *transiteringsförfarande*. Varan förs ut ur landet igen och blir aldrig föremål för förtullning i Sverige. Transitering kan även innebära att en vara sänds oförtullad mellan två orter i landet. Det kan gälla fall där importören finner det fördelaktigare att göra förtullningen vid ett tullställe inne i landet. Varan transiteras i sådant fall från gränstullplatsen till en tullplats inne i landet. En transiterad vara skall anmälas till förtullning eller annan tullklarering vid ankomsten till bestämmelseorten.

En vara som förs in i landet skall i normalfallet läggas upp på ett *tullupplag* innan den anmäls till förtullning eller annan tullklarering. Tullupplag är avsedda för förvaring under kortare tid (längst 30 dagar). Dessutom finns *tullager* för förvaring av oförtullade varor under längre tid. GTS får föreskriva hur lång tid en vara får förvaras oförtullad på tullager. GTS får dock inte föreskriva att den längsta tiden en vara får förvaras där skall vara kortare än två år. Tullager kan vara tullkreditlager, provianteringslager eller transitlager. Förvaring på tullager kan vara lämplig om importören inte behöver varorna förrän vid en senare tidpunkt och anser det värdefullt att kunna förvara varorna utan att tull, skatt och andra pålagor tas ut. Förvaring på tullupplag kan vara lämplig under ett förtullningsförfarande eller som en inledning till en hemtagning. En tullmyndighet kan nämligen ge bolag eller förening som innehar ett tullupplag i uppdrag att utföra tullmyndigheternas kontroll och prövning när en hemtagare vill ta hand om varor som är upplagda på tullupplaget. Ett tullupplag som har fått ett sådant uppdrag brukar sägas ha *utlämningsrätt*. Verksamheten bedrivs under tullverkets tillsyn. Tullmyndigheten utför dock endast i ett mindre antal fall fysisk kontroll av sådant gods som skall lämnas ut till en hemtagare från ett tullupplag med utlämningsrätt. Utlämning av en vara till importören för fritt förfogande kan således

komma att ske utan ett direkt beslut av tullmyndighet i det enskilda fallet. Den efterföljande förtullningen hanteras dock alltid av tullmyndighet.

Varor från utlandet kan även läggas upp i *frihamn* eller *exportbutik* utan att först anmälas till förtullning. I frihamn får efter tillstånd av regeringen bedrivas industriell verksamhet. I sådan verksamhet får oförtullade varor användas som material för bearbetning. Innehavare av frihamn kan, i likhet med innehavare av tullupplag, få utlämningsrätt. I exportbutiker sker försäljning av skattefria varor till resande på flygplatser. För att inrätta exportbutik krävs tillstånd av regeringen.

Vara som har lagts upp i tullupplag, tullager eller frihamn skall anmälas till förtullning eller annan tullklarering innan förvaringen upphör.

Varor som förs in i landet för att användas här under en begränsad tid och som sedan skall föras ut ur landet igen kan under vissa förutsättningar få föras in med *temporär tullfrihet*. Med den följer även frihet från andra införselavgifter. Temporär tullfrihet kan t.ex. medges för de arbetsredskap som medförs av hantverkare som kommer tillfälligt till Sverige för att utföra arbete här. Temporär tullfrihet medges för viss tid. Innan denna tid har gått till ända skall varan anmälas till förtullning eller annan tullklarering. I normalfallet skall varan således anmälas till tullklareringsformen återutförsel.

Anmälan till tullklarering får ske genom ombud. Om ombudet skall avge tulldeklaration måste han dock vara godkänd av GTS. Ett ombud som är kreditimportör kan åta sig att fullgöra den betalningsskyldighet som vilar på den tullskyldige. Huvudmannen kan på detta sätt komma i åtnjutande av ombudets tullkredit och genom denne få förfoga över godset innan betalning av tull, annan skatt och avgift skett.

Anmälan och deklaration görs på det s.k. enhetsdokumentet som infördes samtidigt i EG och EFTA-länderna den 1 januari 1988 enligt konventionen om enhetsdokumentet, se förordningen (1987:1126) om en konvention om förenkling av formaliteterna vid handel med varor. Konventionen syftar till att begränsa den administrativa tulldokumentationen och harmonisera uppgiftskraven vid handel mellan EG och EFTA-länderna. En avsikt är att förenkla en framtida överföring av uppgifter mellan länderna på elektronisk väg med hjälp av datorer.

2.2.2 Utförsel

För varor som förs ut ur landet tillämpas följande förfarande. En anmälan om utförsel skall göras skriftligen till tullmyndighet. Anmälan skall göras av den för vars räkning varan förs ut ur landet (exportören). Anmälan skall innehålla vissa föreskrivna uppgifter. Dessa föreskrifter har delvis sitt mönster i föreskrifterna om förtullning. Vid utförsel behöver s.k. styrkande handlingar normalt inte lämnas. På grundval av de lämnade uppgifterna och den undersökning av varan, som kan behövas, kontrollerar tullmyndigheten om det finns något hinder mot utförseln (exportkontroll).

Regeringen eller GTS kan föreskriva att skriftlig anmälan om utförsel inte behöver lämnas i fråga om varor som inte skall redovisas i handelsstatistiken om detta kan ske utan risk för att de föreskrifter som gäller för utförseln eftersätts. GTS har föreskrivit att anmälan om utförsel får underlåtas i ett antal fall, bl.a. för reseutrustning och varor som förs ut av utom riket bosatt resande och för vilka inte skall redovisas mervärdeskatt (s.k. taxfree-varor) samt därutöver andra av resande medförda varor, om deras sammanlagda värde inte överstiger visst angivet belopp och inte förs ut i handelssyfte eller för yrkesmässig användning. Om det inte finns någon sådan tillämplig föreskrift skall alltså samtliga varor som förs ut ur landet anmälas vid utförsel.

Anmälan till utförsel skall göras på det s.k. enhetsdokumentet.

Utförseln går som regel till så att exportören *antingen* anmäler varan till utförsel först när den når en gränsort, varefter fraktföraren, efter tullens beslut att medge utförsel, omedelbart för ut godset, *eller* att han anmäler varan till utförsel hos en tullmyndighet inne i landet, t.ex. på den ort där han driver sin rörelse. Därefter transiterar han varan till utrikes ort via en gränsort där tullen endast konstaterar att anmälan och beslut redan föreligger.

Tullverket har vidare möjlighet att ge tillstånd till exportör att avlämna utförselanmälan efter det att utförseln har ägt rum. En närmare beskrivning av det förfarandet lämnas i avsnitt 6.3.1.

Det finns även möjlighet för tullverket att överlämna åt ett godshanteringsföretag att sköta den exportkontroll som annars tullverket skall utföra.

Genom införandet av TDS har givits ett alternativ till det skriftliga förfarandet. GTS kan numera ge tillstånd till att tulldeklaration och andra

uppgifter som skall avges får lämnas genom ett elektroniskt dokument till TDS. Ett sådant tillstånd får förenas med villkor.

I vissa fall gäller som villkor för ett särskilt förfarande eller medgivande att vederbörande företag, t.ex. en tullupplagsinnehavare, är anslutet till TDS och överför uppgifterna i anmälningshandlingar till tullverket på elektronisk väg. Så är fallet när det gäller tullupplagsinnehavare eller godshanteringsföretag som har tillstånd till delegerad myndighetsutövning vid hemtagning respektive utförsel.

2.3 Bakgrund till gällande ordning i fråga om uppgiftsskyldighet och tullkontroll

2.3.1 1974 års reform

Förfarandet vid import och export fick i huvudsak sin nuvarande utformning redan genom den omfattande reform av tullagstiftningen som trädde i kraft den 1 januari 1974. Genom den reformen infördes hemtagningsförfarandet och systemet med privat godsvård. En annan väsentlig nyhet var att tulltaxeringen skulle ske med ledning av en deklaration som lämnas av den tullskyldige. Införandet av ett deklarationsförfarande innebar att tulltaxeringen i stället för det tidigare s.k. officialsystemet kom att baseras på av importören lämnade uppgifter om godsets beskaffenhet, kvantitet och värde. Den regelmässiga fysiska godskontrollen upphörde därmed för att i stället ske stickprovsvis och i några fall i efterhand.

Systemet med officialtulltaxering och regelmässig fysisk godskontroll hade visat sig inte kunna upprätthållas i praktiken när godsflödet med åren ökade kraftigt i omfattning. Olika speciella förfaranden hade tillämpats för att verksamheten skulle fungera.I överensstämmelse med en allmän strävan att förenkla tullproceduren hade tulltaxeringen i allt högre grad kommit att grundas på uppgifter i fakturor och andra handlingar och varor undersöktes endast i särskilda fall. Sedan år 1966 hade tillämpats ett frivilligt deklarationssystem. Vilka handlingar och uppgifter som i sådant fall skulle lämnas hade överlämnats åt GTS att bestämma. Enligt de reglerna kunde importören få tulltaxeringen verkställd på grundval av en av honom själv upprättad deklaration, i vilken han hade angett varornas a) statistiska nummer, b) tullsats, c) tullpliktiga kvantitet och/eller tullpliktigt värde, d) tull samt e) vissa

uppgifter för statistiskt ändamål. Föreskrifterna innebar, att deklarationen i praktiken utgjorde en färdigskriven tullsedel som förelades tulltaxeringsförrättaren för granskning och fastställande. Dess riktighet kontrollerades genom jämförelse med faktura och andra handlingar samt i viss utsträckning genom undersökning av godset. Till styrkande av de lämnade uppgifternas riktighet skulle faktura eller motsvarande handling företes, om inte tullmyndigheten medgav undantag. Liksom vid den traditionella tulltaxeringsmetoden lämnades godset i princip ut först sedan tulltaxeringen hade verkställts.

Till grund för den omfattande reform av tullagstiftningen som trädde i kraft den 1 januari 1974 förelåg bl.a. två betänkanden från tullagstiftningskommittén, Tullproceduren vid import (Stencil Fi 1970:4) och Särskilda frågor rörande tullproceduren (Ds Fi 1971:4).

Tullagstiftningskommittén ansåg, att tulltaxeringen i största möjliga utsträckning borde grundas på uppgifter som lämnas av importören och att godsundersökning borde komma i fråga endast för kontroll i särskilda fall samt då man inte utan avsevärd olägenhet kunde få nödvändiga uppgifter om varan på annat sätt. Enligt kommittén borde importören därför vara skyldig att tillhandahålla dels uppgifter, som behövs för fastställandet av det tullpliktiga värdet, dels uppgift om varans tullpliktiga kvantitet, dels också sådana uppgifter om varans beskaffenhet att dess klassificering enligt gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning kan bestämmas med ledning därav. Kommittén ansåg däremot inte att importören borde åläggas skyldighet att ange det statistiska numret för varan eller räkna ut dess tullpliktiga värde. Sådana uppgifter borde i stället verkställas av tullverkets tjänstemän, i den mån importören inte fann det mer praktiskt att själv utföra detta arbete. Vid mer sporadisk import borde importören inte heller åläggas skyldighet att lämna andra uppgifter än sådana som är tillgängliga för honom, om det kunde anses skäligt att upplysningarna införskaffades i annan ordning, t.ex. genom godsundersökning.

Tullagstiftningskommittén menade att frågan om tulltaxeringsförfarandets utformning i första hand gällde i vilken utsträckning förfarandet skulle baseras på en undersökning av varan eller på uppgifter om varan. I praktiken måste, framhöll kommittén, tulltaxeringen ofta grundas på uppgifter av importören eller exportören. Framför allt gällde detta uppgifter om värdet. Tulltaxering på grundval av uppgifter om godset innebar också enligt kommittén en betydande rationalisering. Om ett sådant förfarande utformades på lämpligt sätt, erbjöd det även tillräck-

lig säkerhet. Beträffande uppgiftsskyldigheten ansåg kommittén att det borde ankomma på importören och inte på exportören, som oftast befann sig utomlands och därför var svår att ålägga uppgiftsskyldighet, att lämna de uppgifter som behövdes för tulltaxeringen. Importören hade visserligen i regel inte någon på egen iakttagelse grundad kännedom om en sändnings innehåll och man kunde inte heller gärna kräva att han regelmässigt skulle förvissa sig därom genom att undersöka godset före tulltaxeringen. Enligt kommmittén fick man därför acceptera att importören stödde sig på uppgifter från exportören exempelvis i faktura.

Beträffande *uppgiftsskyldighetens omfattning* hävdade kommittén, att denna i första hand borde avse uppgifter som var tillgängliga inom företaget, oavsett om de kunde hämtas ur faktura eller andra kommersiella handlingar rörande importen eller de eljest var tillgängliga. För att bestämma varornas tullpliktiga kvantitet och värde var de uppgifter som kunde erhållas på detta sätt i regel tillräckliga. Om varans beskaffenhet ansågs importören, åtminstone såvitt angick den yrkesmässiga importen, i de flesta fall också ha tillräckliga kunskaper vid tulltaxeringen. För det fall importören saknade uppgifter som behövdes för tulltaxeringen ansåg kommittén, om det inte var fråga om sporadisk import och då särskilt icke-kommersiell import, att importören som regel skulle avkrävas sådana uppgifter.

När det gällde frågan huruvida importören skulle åläggas ange varans statistiska nummer eller endast lämna sådan beskrivning av varan att förrättningsmannen av denna kunde fastställa det statistiska numret och huruvida importören skulle ange ett uträknat tullvärde eller endast primäruppgifter om fakturabelopp, frakt och andra omkostnader m.m., menade kommittén, att avgörande för hur denna arbetsfördelning borde göras var vad som var mest rationellt från säkerhets- och andra synpunkter. Kommittén gjorde därvid den bedömningen, att övervägande skäl talade för att omvandlingen av importörens uppgifter om varornas beskaffenhet och värde till statistiskt nummer och tullvärde borde ankomma på tullverket. Kommittén anförde i denna del att en precisering av numret i många fall torde vara en lättnad jämfört med en beskrivning av varan, men givet var att fastställandet av numret med ledning av varans egenskaper i allmänhet gjordes säkrast av tullverkets experter. Beträffande tullvärdeberäkningen anförde kommittén, att tillämpningen av tullvärdebestämmelserna ibland kunde vara så intrikata att särskild expertis var nödvändig men att värdet i de flesta fall kunde beräknas på grundval av fakturapriset med tillägg eller avdrag av poster, som kunde

direkt hänföras till ifrågavarande sändning, t.ex. frakt, försäkring, tull och rabatter. Med hänsyn till att deklarationerna i det frivilliga deklarationssystemet ofta hade varit felaktiga ansåg kommittén, att ett allmänt överlåtande av transformeringsarbetet på importören inte framstod som den mest rationella lösningen. Om en importör fann det lämpligt att lämna sina uppgifter i en sådan form borde det dock inte möta något hinder fortsatte kommittén. Uppgifterna för tulltaxeringen borde enligt kommitténs förslag lämnas i en skriftlig varuanmälan som undertecknades av importören.

Inom finansdepartementet utarbetades därefter även en promemoria (Ds Fi 1972:4) med förslag till tullag m.m. Förslaget till tullag avsåg de grundläggande bestämmelserna om förfarandet. De förfaranden vid fastställelse av tull eller annan avgift som departementsförslaget innehöll byggde på de förfaranden som då förekom på punktbeskattningens område och i fråga om fastställelse av mervärdeskatt. Det var närmast förfarandet vid fastställelse av mervärdeskatt som var förebild. I departementspromemorian föreslogs som huvudregel, att importören skulle lämna en deklaration innehållande bl.a. varans nummer enligt tulltaxa och statistisk varuförteckning, kvantitet och tullvärde samt den tull eller annan avgift som belöpte på varan. Kunde importören inte uppge varans nummer fick han enligt förslaget i stället lämna en sådan beskrivning att varan skulle kunna klassificeras med ledning av beskrivningen. I vissa fall, bl.a. när en vara infördes i olika poster vid skilda tillfällen, skulle en preliminär deklaration få lämnas. Enligt promemorian skulle GTS för särskilt fall få bestämma att nödvändiga uppgifter om en vara skulle få lämnas i annan ordning än i form av en tulldeklaration och skulle också för särskild import få föreskriva undantag från föreskrifterna om vad en fullständig deklaration skulle innehålla. I promemorian framhölls att tulltaxeringsförfarandet, även om en deklaration inte lämnades, i största möjliga utsträckning skulle grundas på uppgifter från importören. När det gällde varor som fördes in av resande och liknande privatimport förutsattes att tulltaxeringen skulle komma att gå till på ungefär samma sätt som hittills.

Departementschefen anförde i prop. 1972:110 s. 78-79 att han bl.a. med beaktande av önskemålet om en fortsatt rationalisering av tullarbetet stannat för förslaget i departementspromemorian att en i princip fullständig deklaration borde krävas. Han framhöll samtidigt att stor hänsyn ändå måste tas till de obestridliga svårigheter med en sådan deklarationsplikt som framhållits från näringslivets sida. Tullmyn-

digheterna borde därför få rätt att medge lättnader i kravet på deklarationens fullständighet eller, om skäl därtill förelåg, tillåta att nödvändiga uppgifter lämnades på annat sätt än i form av en deklaration. Tullmyndigheten borde också kunna medge att en preliminär deklaration fick lämnas om en slutlig deklaration inte kunde lämnas omedelbart. Deklarationsplikt borde dock inte gälla beträffande varor som fördes in av resande och annan liknande privatimport. I de fallen borde enligt departementschefen tulltaxeringen gå till på i huvudsak oförändrat sätt.

Beträffande den i promemorian föreslagna skyldigheten för en importör att i deklarationen ange varans nummer borde, fortsatte departementschefen, i tullagen endast krävas antingen varans nummer i tulltaxan eller varans statistiska nummer enligt tullverkets arbetstaxa. Skyldigheten att i övrigt lämna uppgift för statistiska ändamål borde lämpligen regleras i annan ordning framhöll han. Vidare måste sådana uppgifter lämnas som behövs med hänsyn till gällande reglering med avseende på importen. Vad särskilt gäller jordbruksprodukter m.m. kan rätt avgiftssats som regel endast anges, om det statistiska numret är känt. Någon valfrihet i fråga om angivande av nummer föreligger därför inte i sådana fall utan det statistiska numret måste anges. Införandet av den nya tullproceduren, främst deklarationssystemet, fortsatte han, kommer givetvis också att beröra insamlingen av uppgifter för utrikeshandelsstatistiken.

I fråga om grundreglerna för *tullkontrollen*, liksom för trafikordningen och anmälningsskyldigheten, föreslog kommittén inte någon principiell omläggning. Kommittén berörde närmare endast vissa frågor om tillsynen över transportmedel.

I departementspromemorian framhölls att det vid tillämpningen av deklarationsförfarandet uppenbarligen var nödvändigt att tulltjänstemannen gavs möjlighet att företa nödvändig bokföringsgranskning, få tillträde till lokaler där importören bedriver sin verksamhet och möjlighet att undersöka importgods och infordra prov på det. I promemorian betonades att ett av de viktigare elementen i tullkontrollsystemet utgörs av skyldigheten för fraktförare m.fl. att för tullverket anmäla gods, som införs eller utförs från tullområdet. Underlåtenheten att göra anmälan till tullverket utgjorde ett av de objektiva rekvisiten för brottet varusmuggling. Med hänsyn till nämnda förhållanden borde enligt promemorian anmälningsskyldigheten slås fast redan i lagens inledande bestämmelser. Bestämmelser om tullkontrollen — närmare bestämt om person- och varutrafiken till och från tullområdet och inom detsamma samt undersökning av transportmedel och lagerlokal eller annat utrymme för förvaring

av gods — avsågs enligt promemorian att meddelas i den föreslagna lagens tillämpningsföreskrifter.

Flera remissinstanser, bl.a. kammarrätten i Stockholm ansåg att reglerna om tullkontrollsystemet, t.ex. föreskrifter för trafiken till och från tullområdet beträffande trafikleder, anmälningsskyldighet och skyldighet att underkasta sig undersökning eller visitation, innebär så stora inskränkningar i trafikanternas handlingsfrihet att det är påkallat att regler av så viktig och grundläggande karaktär för den enskildes rätt bör ingå i tullagen.

Departementschefen anförde att de för den enskilde mer ingripande åtgärderna i samband med tullkontrollen grundas på varusmugglingslagen, rättegångsbalken och andra lagar som beslutats av riksdagen. De här aktuella bestämmelserna, menade han, har till stor del karaktär av ordningsföreskrifter och ger i övrigt tullmyndigheterna endast sådana för gräns- och införselkontrollen naturliga och nödvändiga befogenheter, som i stort sett varit gängse sedan länge. Han tillstyrkte därför departementspromemorians förslag att de närmare föreskrifterna även fortsättningsvis skulle få utfärdas av Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Majts bemyndigande, GTS. I det slutliga förslaget till tullag omnämndes inte anmälningsskyldigheten särskilt.

2.3.2 1988 års reform

Det förslag beredningsgruppen för tullagstiftningsfrågor i betänkandet (Ds UD 1985:4-5) Översyn av tullagstiftningen lämnade inför 1988 års reform innebar som tidigare angivits att det system som infördes år 1974 behölls i stort sett oförändrat. När det gällde deklarationsförfarandet konstaterade beredningsgruppen att erfarenheterna i stort sett var goda. De brister som hade uppmärksammats gällde fullständigheten och riktigheten i uppgiftslämnandet. Beredningsgruppens förslag innebar vidare i stort sett oförändrade befogenheter för tullmyndigheternas kontroll.

Befogenheterna föreslogs dock bli reglerade i lag i större utsträckning än vad som var fallet efter 1974 års reform när det gällde tullverkets kontrollverksamhet. Beredningsgruppen ansåg det lämpligt att i viss utsträckning utnyttja delegationsmöjligheterna i 8 kap. 7 § första stycket och 9 § första stycket regeringsformen. De grundläggande skyldigheterna i fråga om att underkasta sig kontroll borde dock enligt gruppens mening beskrivas i lag. Enligt gruppens förslag till tullag får tullmyndigheterna för kontroll av att anmälnings- eller uppgiftsskyldighet

fullgjorts riktigt och fullständigt bl.a. undersöka transportmedel, containrar, lådor och andra utrymmen där varor kan förvaras vid införseln eller utförseln. Tullmyndigheten får också undersöka områden för tullupplag, tullager, frihamnar och exportbutiker samt flygplatser och bangårdar där varor som står under tullkontroll förvaras. Tullmyndigheten får också hejda transportmedel som står under tullkontroll och resande som ankommer till eller lämnar tullområdet.

Vid granskningen av de olika former för befogenheter som lämnats tullmyndigheterna i den dåvarande tullstadgan fann gruppen att anmälningsskyldigheten borde särskilt behandlas i lag.

Beredningsgruppen föreslog vidare att de ändrade bestämmelser om resandekontrollen som hade förts in i varusmugglingslagen efter förslag i prop. 1984/85:46 skulle tas in i lagstiftningen om tullverkets kontrollverksamhet i allmänhet. Ifrågavarande bestämmelser syftade till att ge tullen möjligheter till en begränsad kroppsvisitation i form av undersökning av utlandsresenärers handresgods utan att misstanke om oegentligheter förelåg. Enligt förslaget skall tullmyndigheterna för kontroll av varor, som resande för till eller från tullområdet, få undersöka transportmedel, resväskor och andra utrymmen där varor kan förvaras. Undersökningen skall kunna gälla handbagage, damväskor och andra sådana förvaringspersedlar som resande bär med sig. Undersökning av vad resande bär i eller innanför kläderna får dock ske endast enligt föreskrifterna i 19 § varusmugglingslagen.

Beredningsgruppen konstaterade slutligen att det i tullagen inte fanns några allmänna bestämmelser om skyldigheten att lämna uppgifter om varor eller transportmedel för statistiska ändamål. På grund av föreskrifter i tullagen lämnas det dock vissa uppgifter om varor eller transportmedel, vilka uppgifter tullverket kan använda för statistiskt ändamål. Detta gällde t.ex. uppgifterna i den tulldeklaration som den tullskyldige lämnade när en vara angavs till förtullning. Vidare konstaterade gruppen att det fanns ett stadgande i tullagen som gav regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, GTS rätt att bestämma vilka uppgifter som skulle lämnas för statistiskt ändamål i samband med hemtagning. Enligt dessa föreskrifter inhämtades de uppgifter som låg till grund för den s.k. snabbstatistiken över importen. Slutligen fanns i tullagen även bestämmelser om skyldighet att lämna uppgifter om organisationsnummer eller personnummer. Bestämmelserna om statistik fanns intagna i dåvarande tullstadgan och i tullordningen lämnades de närmare föreskrifterna om varustatistiken. De här avsedda uppgifterna lämnades i regel på de

blanketter som avlämnades, t.ex. på importanmälan vid förtullning respektive på exportanmälan vid utförsel.

Beredningsgruppen föreslog att i tullagen skulle tas in ett bemyndigande för regeringen att utfärda föreskrifter för inhämtande av uppgifter för statistiskt ändamål och att regeringen dessutom gavs befogenhet att överlåta normgivning i detta hänseende till GTS.

Vad gällde deklarationsförfarandet föreslog gruppen att de tullskyldiga borde åläggas skyldighet att i efterhand undersöka riktigheten i lämnande deklarationer genom att jämföra deklarationsuppgifterna med de mottagna varorna samt att utan dröjsmål anmäla oriktigheter till tullmyndigheterna, det senare vid äventyr av straff. I övrigt föreslog gruppen inte någon ändring. Beträffande uppgiftsskyldigheten föreslog gruppen att den skulle utvidgas till att omfatta även sådana uppgifter som kunde behövas för att kontrollera deklarationsuppgifterna och att dessa skulle kunna lämnas på annan handling än tulldeklarationen.

Departementschefen betonade i prop. 1986/87:166 att deklarationsförfarandet är en av grundstenarna i tullproceduren. Det är ett ändamålsenligt sätt att få fram de uppgifter som behövs vid förtullning under förutsättning att deklarationerna inte är behäftade med sådana felaktigheter och andra brister att underlaget för taxeringsbesluten blir undermåligt. Han delade därvid beredningsgruppens uppfattning att erfarenheterna av deklarationsförfarandet i stort sett var goda men att förbättringar borde ske vad gäller kvaliteten på deklarationerna. Att såsom beredningsgruppen föreslog ålägga den som har lämnat en deklaration, och därigenom har förklarat sig ha lämnat fullständiga och riktiga uppgifter, skyldighet att i efterhand granska deklarationen och anmäla felaktigheter i denna, eventuellt vid äventyr av straff även i detta avseende, ansåg departementschefen dock vara principiellt tveksamt. Han hoppades i stället att införandet under år 1986 av sanktionsavgiften tulltillägg skulle medföra att man kom till rätta med sådana oriktigheter i deklarationerna, som kunde medföra undandragande av pålagor och som inte beivrades i straffrättslig ordning. Han ansåg att en deklarationsskyldighet enligt sedvanligt mönster borde ge en fullgod garanti för att fullständiga och riktiga uppgifter lämnades. En bestämmelse borde dock tas in i varusmugglingslagen om att ansvar för brott rörande undandragen tull, annan skatt eller införselavgift inte inträder för den som frivilligt vidtar åtgärder som leder till att pålagorna kan påföras eller tillgodoräknas med rätt belopp.

När det gällde den lagtekniska utformningen av deklarationsskyldigheten ansåg departementschefen att den borde följa samma principer som gäller för skatteområdet i övrigt. Den som lämnar en deklaration, själv eller genom ombud, intygar att uppgifterna i deklarationen är fullständiga och riktiga. En deklaration innebär en förklaring under straffansvar om att något förhåller sig på visst sätt. En oriktighet i deklarationen kan förutom straff föranleda att tulltillägg påförs.

Vad beträffar tullverkets kontrollverksamhet ansåg departementschefen att skyldigheten att anmäla varor till tullmyndigheterna vid in- och utförsel borde föreskrivas i lag. Likaså borde tullmyndigheternas befogenheter med avseende på kontrollen av varor och transportmedel regleras i lag i större utsträckning än som var fallet. Slutligen borde bestämmelserna av resandekontroll i 19 § andra stycket varusmugglingslagen flyttas till tullagen.

Departementschefen lämnade följande bakgrund till sitt förslag. Föreskrifter om tull kan enligt 8 kap. 9 § första stycket regeringsformen beslutas av regeringen under förutsättning att riksdagen ger sitt bemyndigande. Möjligheter till sådan s.k. delegering föreligger också enligt 8 kap. 7 § första stycket regeringsformen i fråga om föreskrifter som rör in- och utförsel av varor samt kommunikationer och trafik. Enligt hans mening borde dessa delegeringsmöjligheter utnyttjas när så är lämpligt av hänsyn till intresset att få en ändamålsenlig och praktisk författningsreglering av trafiken över våra gränser. När det gällde de grundläggande skyldigheterna att underkasta sig tullmyndigheternas kontroll ansåg han, att föreskrifterna borde finnas i lag, eftersom de bestämmelserna är av ingripande natur och rör inskränkningar i den enskildes handlingsfrihet. Av samma anledning ansåg han, att den allmänna skyldigheten att anmäla varor som förs in och ut ur riket borde tas in i lag. Åtskilliga av de kontrollföreskrifter som fanns intagna i tillämpningsbestämmelserna till tullagen, tullstadgan och den av GTS utfärdade tullordningen, borde enligt departementschefen föras in i lag.

Angående bestämmelser om statistik förordade departementschefen att sådana föreskrifter skulle tas in i tullagen. Han anförde bl.a., att skyldighet att lämna uppgifter är ett sådant åliggande som enligt 8 kap. 3 § regeringsformen skall regleras i lag, men att det enligt 8 kap. 7 § första stycket regeringsformen finns möjlighet för riksdagen att delegera normgivningskompetensen, bl.a. i fråga om föreskrifter som rör in- och utförsel av varor. Han konstaterade därvid, att den då gällande tullagen inte innehöll några allmänna bestämmelser om skyldighet att lämna

uppgifter om varor eller transportmedel för rent statistiska ändamål, men att det däremot fanns bestämmelser om vilka uppgifter som skulle finnas i en tulldeklaration och att dessa uppgifter naturligtvis kunde användas även för statistiskt ändamål.

Enligt departementschefens mening borde uppgiftsskyldigheten för statistikändamål lämpligen regleras i en författning av lägre valör än lag, detta bl.a. beroende på att ändringar skall kunna ske utan att det tidskrävande lagstiftningsförfarandet behöver tillgripas. Han föreslog därför att regeringen bemyndigas att utfärda föreskrifter för denna uppgiftsskyldighet och vidare att regeringen gavs befogenhet att överlåta föreskriftsrätten till GTS. I anledning härav anförde han, att givetvis skall skyldigheten att lämna uppgifter begränsas så mycket som möjligt och naturligtvis skall det klart framgå av ifrågavarande författning vari uppgiftsskyldigheten består.

2.4 Tulldatasystemet (TDS)

Syftet med TDS är för tullen att i samverkan med näringslivet förenkla och effektivisera hanteringen av tullärenden. På sikt är det tänkt att huvuddelen av in- och utförselanmälningarna skall kunna tas emot elektroniskt.

Överföringen av elektroniska meddelanden från företagen till TDS regleras i 11 a § TL. I den bestämmelsen anges de närmare kriterierna för sådana meddelanden, där definierade som "elektroniska dokument". Med ett sådant dokument avses en upptagning vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. I tullregisterlagen (1990:137) regleras bl.a. vilka uppgifter som får finnas i registret och vilka ändamål det får användas för. Tillstånd att lämna uppgifter elektroniskt till TDS kan ges till den som är exportör eller importör eller till ett företag som uppträder som ombud för dem.

Tillståndet förbinds i det enskilda fallet med villkor som GTS bestämmer. Den formella tillståndsgivningen utgör ett steg i den dialog som förs mellan ett anslutande företag och tullverket. Som grund för denna dialog utgår man från den lösning som företaget har presenterat. Det är antingen ett inom företaget redan fungerande system för datakommunikation eller ett tänkt system. Innan tullmeddelanden sedan får överföras måste den som fått tillståndet ha genomfört en av tullverket godkänd testverksamhet.

TDS är uppbyggt kring en centraldator som är placerad i Luleå, Tulldatacentralen (TDC). Till denna är 16 lokaldatorer på olika tullorter inom landet kopplade via ett företagsanpassat X.25-nät. Lokaldatorerna är uppkopplade mot TDC på ett sådant sätt att de har omedelbar åtkomst till informationen i systemet. I dessa lagras och bearbetas de lokalt handlagda tullärendena. Till lokaldatorerna är omkring 1.000 terminaler och skrivare kopplade. Företagen kommunicerar med TDC via en extern mottagningsfunktion (MF) hos televerket. Dataöverföringen till och från företagen via MF sker satsvis (batch). Även meddelanden från tullverket till företagen går via MF. I MF sker säkerhetskopiering (loggning) av alla överförda data. Det finns även en intern mottagningsfunktion i TDC. I 11 b § TL har införts en bestämmelse om att ett elektroniskt dokument skall anses vara inkommet till en tullmyndighet när det blivit tillgängligt för myndigheten för överföring i sådan form att det kan läsas.

Kommunikationen mellan företagen och tullverket sker genom överföring av standardiserade filer i EDIFACT-format. Företagen ansluter sig till systemet genom Televerkets datapak-nät och utnyttjar därvid någon av nättjänsterna X.25, X.28 eller X.32. Datapak är ett digitalt s.k. paketförmedlande nät för datatrafik anpassat till internationell kommunikationsstandard och kan nå omkring 130 publika, paketförmedlande nät i ett 80-tal länder. När företaget upprättar ett elektroniskt meddelande avsett för tullverket skall företaget förse meddelandet med ett unikt tullidentifikationsnummer ("tullid") ur en alfanumerisk serie som företaget har tilldelats av tullverket.

Vid elektronisk överföring av uppgifter till tullverket ersätts det skriftliga pappersdokumentet, enhetsdokumentet, av ett elektroniskt meddelande som via MF sänds över till TDC. I samband därmed skapas ett kvittensmeddelande som sänds tillbaka till avsändaren. Överföringen av de data meddelandet innehåller kontrolleras i olika steg. Vissa data kontrolleras i MF och andra i TDC. I TDC sker en automatisk teknisk och innehållsmässig granskning av de meddelanden som ingår i filen. I standardiserat svarsmeddelande till avsändaren anges resultatet av överföringen för vart och ett av de meddelanden som ingår i filen. Eventuella upptäckta fel meddelas i form av koder som anger felet och vad som saknas i meddelandet för att det skall kunna rättas till. Vill avsändaren göra en rättelse av en uppgift som han tidigare lämnat i ett ärende kan han inte göra ändringen i det tidigare lämnade meddelandet. Han måste i stället sända ett nytt kompletterande meddelande som lagras i samma fil som det ursprungliga meddelandet.

En anmälan om införsel eller utförsel av varor till tullmyndigheten med användande av det skriftliga förfarandet som enhetsdokumentet förutsätter innefattar även en begäran om klarering. Vid elektronisk överföring av motsvarande anmälan måste anmälaren, sedan meddelandet har kontrollerats av TDS och blivit godkänt, fullfölja ärendet genom en klareringsbegäran. En sådan begäran skall för närvarande ske skriftligen. Avsikten är emellertid att en begäran skall kunna ske elektroniskt i samband med att ärendet överförs till TDS som elektroniskt dokument eller senare genom ett separat meddelande.

En närmare redogörelse om förfarandet med elektroniskt uppgiftslämnande ges i avsnitt 4.5.3.

3 UTVECKLINGEN INOM EG

3.1 Inledning

EG-kommissionen har den 30 januari 1991 presenterat ett arbetsprogram för realiserandet av en tullunion. Som väsentliga uppgifter i programmet pekar man på bl.a. antagandet av en för EG gemensam tullagstiftning och avskaffandet av de interna gränserna den 1 januari 1993 samt införandet av gemensamma sanktioner vid brott mot EGs tullagstiftning.

GTS har i en studie "Tullen och EG", (1991), gjort en översiktlig analys av tänkbara konsekvenser för tullverkets verksamhet vid ett svenskt medlemskap i EG. I en kompletterande studie "Tullen och EG II" (1991-12-12) har GTS närmare analyserat dessa konsekvenser för bl.a. tullverkets kontrollverksamhet, medverkan i produktion av handelsstatistik och uppbörd av mervärdesskatt. I en skrivelse den 4 december 1991 till regeringen har GTS presenterat sin syn på hur tulluppgifterna bör hanteras i framtiden.

I det följande lämnas en redogörelse över utvecklingen inom EG och vilka konsekvenser denna kan medföra för svenskt vidkommande. Även EES-avtalet uppmärksammas avslutningsvis.

3.2 Mot EGs tullunion m.m.

3.2.1 1991 års arbetsprogram

Genom den s.k. enhetsakten år 1985 har Romfördraget reviderats. Det sägs numera uttryckligen i artikel 8 a att den inre marknaden skall förverkligas under en period som går ut den 31 december 1992. Den inre marknaden definieras som ett område utan inre gränser inom vilket varor, personer, tjänster och kapital skall kunna röra sig fritt i enlighet med Romfördragets bestämmelser. Enligt artikel 9 skall EG vara grundat på en tullunion som omfattar all handel med varor och som medför förbud för tullar och tulliknande avgifter på importen och exporten mellan medlemsstaterna. Tulliknande avgifter är avgifter med motsvaran-

de verkningar som tullar. Som exempel på sådana avgifter som EG-domstolen funnit ha sådana verkningar kan nämnas administrativa avgifter som krävs för licenser för in- och utförsel, lossning av fartyg, sundhetskontroll, kvalitetskontroll eller för att finansiera utrikeshandelsstatistiken samt pris- och valutakontrollen eller för att sätta på nationella exportmärken. För det fall avgiften motsvarar värdet av den tjänst importören/exportören erhållit omfattas dock avgiften enligt praxis inte av förbudet.

I förhållandet till tredjeland skall unionen anta en gemensam tulltaxa. Enligt vad kommissionen uttalat i sitt arbetsprogram är tullunionen mer än en tariffunion och kommer i framtiden också att avlägsna sig än mer från en sådan.

Många av reglerna avseende den inre marknaden har ännu inte trätt i kraft och många viktiga byggstenar för upprättande av denna marknad består för närvarande endast av förslag från EG-kommissionen.

Enligt kommissionen[1] har en tullunion två dimensioner, en inre och en yttre.

Den inre avser upphävandet av de handelshinder eller gränser som för närvarande finns mellan medlemsstaterna. Man skiljer här mellan fysiska och tekniska handelshinder samt kontroller och formalia knutna till gränspasseringen. I praktiken skall förhållandena inom unionen komma att motsvara de som i dag existerar på nationell nivå. För varor som är föremål för kontroller vad gäller slutanvändning, jordbruksprodukter för vilka har begärts återbetalning och varor som sänds från en medlemsstat till en annan via ett tredje land går det dock inte att undvika bruk av vissa administrativa förfaranden i förhållandet mellan medlemsstaterna.

Den yttre dimensionen avser medlemsstaternas kostnader för handeln. Enligt kommissionen är det inte acceptabelt att dessa varierar mellan medlemsstaterna, eftersom det ökar riskerna för handelsskillnader eller skyddsklausuler. Enhetlighet kan enligt kommissionen uppnås genom lagstiftning och gemensamma procedurer. Det bör därför *dels* skapas en gemensam tullagstiftning för EG, *dels* ske en utvärdering av tullförfarandets verkställighetsfrågor.

[1] Kommissionens arbetsprogram för realiserandet av tullunionen, COM(90) 572 final, Bryssel, 31 januari 1991.

En gemensam tullagstiftning avses innefatta även

- förenklade standardiserade procedurer med hög detaljeringsgrad
- en administration som ger resultatet att aktörerna på marknaden behandlas lika
- ett till administrationen väl anpassat datoriserat system
- ömsesidigt administrativt bistånd genom överenskommelser med tredjeland
- en öppenhet i förhållande till tredjeland.

Med den gemensamma tullagen skall också följande resultat nås

- en utveckling av tullarbetet på gemensam grund
- en samordning under hand av de straff som kan följa vid brott mot tullagen
- en förbättrad beslutsordning.

En utvärdering av tullförfarandets verkställighetsfrågor skall avse

- organisationen — eftersom etablerandet av den inre marknaden medför att tullmyndigheternas verksamhet uteslutande kommer att beröra handeln med tredjeland och därför förutsätter ett verkligt samarbete ("kompanjonskap") mellan de nationella tullmyndigheterna och mellan dem och kommissionens institutioner
- ändrade arbetsförhållanden - i fråga om kontroll i riktning mot ett ökat bruk av efterkontroller av företagens räkenskaper och ADB-granskning
- användningen av informationsteknologi
- utbildning
- utveckling av administrativt samarbete
- finansiering samt
- förhållandet till handel och industri.

Särskilt om användningen av informationsteknologi

När det gäller användningen av informationsteknologi framhåller kommissionen bl.a. följande. Informationsteknologin skall användas inte bara i tullklareringsförfaranden — vilka bör utformas med tanke på datorisring — och i administrationen, utan också för att etablera system

för dataöverföring. Användningen av automatiserade förfaranden för importdeklarationer i handeln med tredjeland skall täcka inte bara de vanliga tullklareringsförfarandena utan också de förenklade förfarandena. När det gäller handeln inom EG måste systemet kunna användas för kontroll av varor som inte är i fri cirkulation eller som eljest är föremål för administrativa kontroller. Sådana system har tagits fram i EG genom ett särskilt utvecklingsprogram, CADDIA (Cooperation in Automization of Documentation and Data for Import, Export and Agriculture). Ett sådant program är SCENT (System for a Customs Enforcement Network) som används i kampen mot tullbedrägerier. Systemet skall sammanbinda myndigheterna i medlemsstaterna med kommissionens verkställande institutioner. Systemen har emellertid utvecklats utan övergripande kontroll eller samordning. Enligt kommissionen aktualiseras därför frågan om standardisering. Aktörerna på den internationella marknaden har mycket snabbt anammat de nya tekniska förändringarna och datoriserat sina system. Tullmyndigheterna måste beakta detta för att undvika obalans. Eftersom de olika systemen måste kunna kommunicera med varandra, kan enskilda tullmyndigheter inte längre ensidigt bestämma förutsättningarna. Av det skälet skall EDIFACT (Electronic Data Interchange for Administration, Commerce and Transport), en standard som har antagits av Internationella Standardiseringsorganisationen (ISO), införas på tullområdet. Existerande system bör ha EDIFACT-standard senast vid utgången av år 1992. Det kan här nämnas att i det svenska tulldatasystemet sker kommunikation mellan företag och tullverk genom överföring av standardiserade filer i EDIFACT-format.

3.2.2 Närmare om tulldeklarationsskyldigheten och tullkontrollen m.m. i EGs tullagsförslag

Enligt EGs tullagsförslag skall samtliga varor som skall undergå en tullprocedur deklareras (art 57). En sådan deklarationen skall göras (a) skriftligen eller (b) genom användning av ADB-teknik eller (c) muntligen eller genom annan handling varigenom varuhavaren ger till uttryck sin önskan (art 59). Den normala proceduren är att den skriftliga deklarationen skall göras med användande av föreskrivet formulär (enhetsdokumentet) och att till det skall bifogas de ytterligare handlingar som föreskrivs för proceduren i fråga (art 60). En sådan tulldeklaration får i princip varje person göra som kan förete eller låta förete ifrågavarande varor för tullmyndigheten. För det fall tulldeklarationen medför särskilda

skyldigheter för viss person, måste emellertid den personen eller dennes ombud göra deklarationen. Dessutom måste deklaranten vara etablerad inom EG (art 62). Deklaranten får om han så önskar ändra en avgiven deklaration, om inte tullmyndigheten givit till känna att man har för avsikt att undersöka ifrågavarande varor eller har konstaterat att lämnade uppgifter är felaktiga eller har lämnat ut varorna (art 63). En avgiven deklaration som godtagits kan även under vissa omständigheter på deklarantens begäran ogiltigförklaras (art 64).

Tullmyndigheterna får kontrollera deklarationer som har godtagits. I det syftet får tullmyndigheterna undersöka de dokument som ligger till grund för deklarationen och de dokument som bifogas den. Vidare får varorna undersökas och prover tas för analys (art 67). Vid varuundersökning och provtagning skall deklaranten[2] berättigas att närvara (art 68). Så snart uppgifterna i deklarationen har verifierats eller godtagits utan verifikation och ifrågavarande varor inte är föremål för införselförbud eller andra införselbegränsningar, skall de lämnas ut (art 72). För det fall deklarationen ger upphov till tull, skall varorna inte lämnas ut förrän tullen har betalats eller säkerställts (art 73).

När det gäller förenklade förfaranden innebär dessa att tullmyndigheterna får medge att deklarationen inte behöver innehålla samtliga de uppgifter som avses i art 60 eller att de dokument som där sägs inte behöver bifogas. Den förenklade deklarationen, kommersiella eller administrativa dokument eller tullangivelser måste dock innehålla åtminstone de uppgifter som behövs för att identifiera varorna. Deklaranten skall vid ett senare tillfälle fullständiga uppgifterna genom en kompletterande deklaration som kan vara generell, periodisk eller sammanfattande (art 75).

I de fall en tulldeklaration har upprättats genom användande av ADB-teknik, muntligen eller på annat sätt, skall de regler som gäller för den skriftliga deklarationen äga motsvarande tillämpning (art 76).

När det gäller efterkontrollen av tulldeklarationer behandlas denna i art 77. Enligt denna artikel får tullmyndigheterna, på eget initiativ eller på begäran av deklaranten, revidera en deklaration efter det att varan har lämnats ut. I syfte att kontrollera att uppgifterna i deklarationen är riktiga får tullmyndigheterna undersöka kommersiella dokument och uppgifter

[2] Det är endast deklaranten som har rätt att närvara. När det gäller undersökning av postala försändelser utan deklaration finns ingen deklarant. EGs regler tar inte sikte på adressaten eller avsändaren.

hänförliga till import- och exportåtgärder med avseende på berörda varor eller till senare vidtagna kommersiella åtgärder avseende dessa varor. Sådan undersökningar får ske hos deklaranten, annan person som direkt eller indirekt är involverad i dessa handelsåtgärder eller hos någon annan person som i handelssyfte är i besittning av sagda dokument. Dessa myndigheter får också, om det alltjämt är möjligt, undersöka ifrågavarande varor. Om revisionen av deklarationen eller efterhandskontrollen visar att de åtgärder tullmyndigheten vidtagit grundats på felaktiga eller ofullständiga uppgifter, skall tullmyndigheten vidtaga nödvändiga åtgärder för att rätta till förhållandet.

3.2.3 Enhetsdokumentet i EGs tullagsförslag

Införandet av den gränslösa marknaden innebär att en reformering av de regler som gäller användningen av enhetsdokumentet blir nödvändig. Enligt kommissionens förslag[3] skall enhetsdokumentet fortsättningsvis användas dels under den övergångsperiod som rör Spaniens och Portugals medlemskap i EG vid viss slag av handel mellan EG och dessa stater och mellan dessa stater, dels i fråga om tredjelandsvaror som inte är i fri cirkulation inom EG vid såväl export som import. Andra dokument får medlemsstaterna kräva endast om EG så beslutar eller föreskriver, om det följer av villkor intagna i internationella konventioner eller om det fordras för att medge en framställning om förmån eller lättnad. Till deklarationen skall fogas de övriga dokument som är nödvändiga för den tullprocedur som begärs. Deklarationen skall undertecknas av deklaranten eller hans ombud. Genom undertecknandet anses han ansvara för att de lämnade uppgifterna är riktiga, att bifogade dokument är autentiska samt att han är medveten om de skyldigheter som följer av den tullprocedur han begär. Bruket av enhetsdokumentet utesluter inte användningen av förenklade procedurer, oavsett om dessa innefattar användningen av datorer.

En särskild kommitté, A Single Administrative Document Committee, skall bildas. Den skall bl.a. anta procedurregler för förenklade förfaranden och regler som rör form, koder, papperskvalité, storlek och färg samt förklarande noter. Kommittén skall bestå av representanter från medlemsstaterna. Dess sammansättning skall motsvara sammansättningen inom kommissionen.

[3] COM(90) 363 final - SYN 290.

3.2.4 Mervärdesskatten inom EG inför år 1993

Tekniken för att ta ut mervärdesskatt vid import och export är av stor betydelse för möjligheten att öppna gränserna inom EG. För närvarande tillämpas inom EG principen om avlyft av mervärdesskatt vid export och påföring vid import (=destinationslandsprincipen med klarering vid gränsstationer). Ett öppnande av gränserna den 1 januari 1993 innebär således att det inte längre blir möjligt att effektivt sköta den gränskorrigering som är nödvändig för separata marknader med olika skattebaser och skattesatser. Det leder till ett ökat behovet av en fullständig harmonisering av såväl skattebasen som skattesatserna. Om så inte sker kan konsumenterna bege sig till det land, där varor och tjänster är billigast och möjligheten att tillämpa destinationslandsprincipen försvåras. Den principen bygger ju på att varan respektive tjänsten skall belastas med mervärdesskatt i det land, där den slutlige konsumenten befinner sig.

Skattebasen är redan nu i princip harmoniserad inom EG. När det gäller harmoniseringen av skattesatser för mervärdesskatten har arbetet inom EG i juni 1991 resulterat i att EG-ländernas finansministrar enat sig om att medlemsstaterna skall använda en normalskattesats på lägst 15 procent och att medlemsstaterna äger rätt att vid sidan om den normala skatten tillämpa en eller flera reducerade skatter på minst 5 procent.

Enligt det förslag[4] EG-kommissionen har lämnat skall mervärdesskatten i samband med handeln mellan medlemsländerna hanteras på samma sätt som inom länderna. Förslaget är förbundet med en s.k. clearingordning för att garantera att mervärdesskatten på varor som konsumeras i ett visst land också skall tillfalla det landet (=destinationslandsprincipen utan klarering vid gränsstationer). Följande exempel kan illustrera systemet[5].

A, producent, med säte i Danmark säljer en vara till B, distibutör, med säte i Tyskland. A tar ut skatt och redovisar enligt danska regler till danska staten. B betalar skatten till A och behandlar sedan den danska mervärdesskatten som ingående avräkningsbar skatt i sin tyska redovisning. Han får nu (om den danska procentsatsen är högre än den tyska) ett större avräkningsbart beloppp än om han hade köpt varan inom landet av en tysk säljare. Detta får till följd att han inbetalar till den tyska statskassan ett mindre belopp, tack vare den höga danska skatten.

[4] COM(90) 182 final - SYN 274 och COM(91) 157 final.

[5] Nils Mattsson, Mervärdeskatt, En introduktion, sjätte omarbetade upplagan, 1990, s. 62.

Detta innebär, kan man säga, om destinationslandsprincipen skall vara riktlinjen, att den danska staten vinner och den tyska förlorar på systemet. Detta skall emellertid korrigeras genom ett clearingsystem, gemensamt för hela EG-marknaden, där de vinnande länderna vid vissa regelbundet återkommande tillfällen får betala till de förlorande länderna.

Enligt EG-kommissionens målsättning skall ett slutligt uniformerat EG-mervärdesskattesystem vara i bruk från år 1997. Under en övergångsperiod, från och med den 1 januari 1993 till utgången av år 1996, innebär det beslutade systemet följande.

Påföring av mervärdesskatt i anslutning till gränspassagen vid handel mellan EG-länder slopas. Ifrågavarande varor förtullas överhuvudtaget inte. Skattekontrollen och uppbörden av mervärdesskatt i fråga om denna handel flyttas från gränsen och sköts i stället av interna skattemyndigheter på samma sätt som i fråga om intern handel, d.v.s. på grundval av företagens periodiska redovisning och bokföring. Mervärdesskatten lyfts av vid exporten och förs på vid förvärvet i "importlandet" och redovisas av "importören" i samband med dennes övriga redovisning av mervärdesskatt.

Enligt kommissionen måste emellertid så länge skattebasen och skattesatserna inte är harmoniserade undantag göras för vissa köpare/-säljare, varor och försäljningssätt. Det är försäljning till skattebefriade institutioner och inte skattskyldiga fysiska och juridiska personer, postorderförsäljning till privatpersoner och försäljning av nya personbilar. Ett alternativt system för kontroll har därför utvecklats. I det förslag som antagits men ännu ej officiellt publicerats har bl.a. föreskrivits som villkor för skatteavdrag för säljaren att han skall kunna styrka att köparen är registrerad för mervärdesskatt. Vidare har föreskrivits att han skall kunna styrka att varorna har lämnat landet.

Andra villkor som har ställts upp är att en faktura skall innehålla uppgift om såväl säljarens som köparens registreringsnummer för mervärdesskatt. Ett sådant villkor underlättar, enligt kommissionen, administrativt samarbete och ömsesidigt bistånd vid kontroll. I det föreslagna kontrollsystemet ingår också att företag kvartalsvis lämnar upplysningar till skattemyndigheterna om köp och försäljningar mellan länderna. Dessa upplysningar skall lämnas på en särskild blankett eller på ADB-medium och innehålla uppgift om säljarens och köparens registreringsnummer för mervärdesskatt och den samlade omsättningen per kvartal av leveranser till varje kund. Inköpslandets skattemyndigheter får automatiskt efter överenskommelse eller har direkt åtkomst till dessa

upplysningar. Om det föreligger särskilda kontrollmässiga hänsyn skall inköpslandet även kunna få åtkomst till kompletterande uppgifter.

3.2.5 EGs system för insamling av uppgifter för handelsstatistik

I fråga om handelsstatistiken har EG beslutat att ett system, INTRASTAT[6], inrättas för insamlandet av statistik över internhandeln med varor mellan medlemsländerna. Detta system skall kunna omfatta samtliga varor som är i omlopp inom EG. Systemet skall tillämpas från och med den 1 januari 1993. Till dess kommer statistikuppgifterna att härröra från de formaliteter, den dokumentation och de kontroller som de nationella tullmyndigheterna föreskriver för egna och andra myndigheters behov. Efter år 1992 kommer handelsstatistik inte att få samlas in på nu nämnda grunder eftersom de interna gränserna försvinner. Det blir därför nödvändigt att inhämta uppgifterna direkt från importörerna och exportörerna.

Skyldighet att lämna uppgifter åläggs varje fysisk eller juridisk person som bedriver handel med varor mellan medlemsländerna. I en övergångsperiod mellan den 1 januari 1993 och den tidpunkt då ett enhetligt mervärdesskattesystem införs skall uppgifterna lämnas i en *statistikdeklaration*. I ett senare skede avses statistikinsamlingen att kopplas till uppbörden av mervärdesskatt. Statistiska uppgifter skall lämnas för alla varor som rör sig mellan medlemsländerna. Detta gäller för både varor med ursprung i EG och i tredjeland och det oavsett om det gäller en kommersiell transaktion eller inte. Det kommer dock finnas vissa värdegränser, under vilka man undantas från uppgiftslämnande eller medges vissa lättnader i detta. EG-kommissionen ha räknat med att endast omkring 20 procent av företagen blir skyldiga att lämna fullständiga statistikuppgifter. En särskild kommitté skall sättas upp i syfte att säkerställa samarbetet mellan medlemsstaterna i det nya informationssystemet.

[6] Council Regulation (EEC) No 3330/91 of 7 november 1991.

Systemet skall tillämpas för medlemsstaternas handelsstatistik, transiteringsstatistik och magasineringsstatistik. De uppgifter som skall lämnas för statistiskt ändamål under övergångsperioden är enligt artikel 23 följande

(a) avsändningsland,
(b) mottagningsland,
(c) kvantitet
(d) godsvärde,
(e) transaktionsslag,
(f) leveransvillkor,
(g) förmodat transportsätt.

Utöver nu nämnda uppgifter får i vissa fall ytterligare uppgifter krävas. Dessa är

(a) ursprungsland,
(b) tillverkningsort och destinationsort,
(c) hamn eller flygplats vid lastning och lossning,
(d) förmodad hamn eller flygplats för omlastning,
(e) statistisk procedur.

På grund av EGs övriga rättsakter på statistikområdet är varje medlemsstat oförhindrad att vid behov kräva fler uppgifter än EGs minimikrav så länge uppgiftslämnandet inte sker vid gränspassagen.

När det gäller uppgifter om varor skall dessa enligt artikel 21 anges på ett sådant sätt att det tillåter en enkel och exakt klassifikation i det system för varuklassifikation som tillämpas för handelsstatistiken mellan medlemsländerna. Klassifikationen skall överensstämma med nomenklaturen i den internationella konventionen rörande det harmoniserade varubeskrivnings- och varunomenklatursystemet, HS.

Ett land som har tillträtt HS-konventionen är bundet av att använda hela nomenklatursystemet, men är fri att upprätta ytterligare underuppdelningar. Detta har EG gjort i sin tull- och statistiknomenklatur genom att tillföra en sjunde och åttonde siffra i EGs kombinerade nomenklatur. Medlemsstaterna har lov att i sina interna nomenklaturer använda en nionde siffra för nationellt statistikändamål. Ytterligar två siffror tillkommer när det rör sig om tredjelandsvaror (TARIC), som avser olika

tullbestämmelser såsom antidumpingtull, tullpreferenser, tullkontingenter m.m.

Skyldigheten att lämna statistikdeklaration kan under straffansvar åläggas varje fysisk eller juridisk person som driver varuhandel inom EG. Denna skyldighet gäller oavsett om det är fråga om kommersiell handel eller inte. I Intrastatsystemet finns emellertid som vi tidigare sagt vissa trösklar inlagda när det gäller omfattningen av uppgiftsskyldigheten. Dessa trösklar som är relaterade till flera faktorer, bl.a. den årliga omsättningen av importerade och exporterade varor, benämns förenklings- och befrielsetrösklar. Det innebär att den som har en omsättning som ligger över förenklingströskelns värdegräns skall lämna en fullständig statistikdeklaration. Enligt förslag skall denna värdegräns sättas vid högst 100.000 Ecu (ca. 750.000 kronor).

Det finns vissa regler om att sätta ned värdet. Landet i fråga kan själv avgöra dessa nedsättningar, dock med beaktande av statistikens kvalité. Den nedre tröskeln, befrielsetröskeln, anger den värdegräns varunder företagen är befriade från att lämna statistik. De företag som har en omsättning mellan nu nämnda värdetrösklar skall lämna en förenklad statistik. Den innebär att uppgifter endast behöver lämnas om

(a) varukod,
(b) avsändningsland,
(c) mottagningsland,
(d) godsvärde.

Enligt EG ligger Intrastatsystemets ekonomi i att utnyttja existerande näraliggande administrativa system för att säkerställa statistiska uppgifter med ett minimum av indirekta kontroller. De system som här avses är de som tillämpas av mervärdesskattemyndigheterna. Ett sådant utnyttjande skulle kunna ske utan nya åligganden för de skattskyldiga. Enligt EG är det då viktigt att se till att det inte uppstår någon osäkerhet i fråga om det informationsansvar som grundas på statistiska åligganden och det som grundas på åliggandet att betala mervärdesskatt.

Under övergångsperioden fram till dess ett harmoniserat mervärdeskattesystem införts skall medlemstaternas myndigheter som är ansvariga för uppbörden av mervärdesskatt förse den myndighet i medlemsstaten som är ansvarig för sammanställningen av handelsstatistik med förteckningar över de personer som är skyldiga att redovisa mervärdesskatt och som har deklarerat att de företagit köp eller försäljningar i andra

medlemsstater. En sådan lista skall också omfatta personer som är skydliga att redovisa mervärdesskatt men som har haft avgiftsbefrielse och inte mervärdesskattepliktiga institutioner som bedrivit varuhandel inom EG. Vidare skall värdet av denna varuhandel anges för varje aktör. Därutöver skall skattemyndigheten lämna varje slag av information som kan förbättra handelsstatistiken och som de skattskyldiga normalt tillhandahåller skattemyndigheten för att uppfylla vad som fordras vid beskattningen. Vid en sådan jämförelse mellan uppgifter lämnade för statistiskt ändamål och för mervärdesskatteändamål skall den som är skyldig att tillhandahålla statistiska uppgifter kunna tvingas styrka den lämnade informationen (art 11).

Den statistiska informationen skall lämnas i månadsvisa periodiska deklarationer (art 13 och 30). De statistiska uppgifterna skall medlemsstaterna därefter överföra till kommissionen på det sätt kommissionen beslutar (art 26). Medlemsstaten skall senast sex veckor efter den period statistiken avser översända handelsstatistiken till Eurostat, som är EGs statistikorgan. Den som är ansvarig för tillhandahållandet av statistisk information och som inte uppfyller sin informationsskyldighet skall kunna underkastas straff som medlemsstaterna bestämmer i överensstämmelse med tillämplig nationell lag (art 14).

Efter övergångsperioden skall i stort sett motsvarande bestämmelser alltjämt gälla[7].

3.3 Konsekvenserna av ett svenskt EG-medlemskap

Ett svenskt EG-medlemskap får konsekvenser för debitering och uppbörd av tull, mervärdesskatt och andra skatter och avgifter, insamling av uppgifter för handelsstatistiskt ändamål samt för den reguljära kontroll- och klareringsverksamheten i samband med trafiken till och från utlandet. Det finns ännu inte som ovan sagts inom EG fastställda regler för export och import. Det som finns i dagsläget förekommer endast som förslag eller som uttalade avsikter från EG-kommissionens sida. När det gäller kommissionens förslag till EG-tullag är det i huvudsak en sammanställning av de bestämmelser som redan idag tillämpas inom tullområdet. De

[7] EG-kommissionens förslag till INTRASTAT, COM(90) 423 final - SYN 181.

innebär för svenskt vidkommande vid ett medlemskap följande[8].

Alla varor som har EG-ursprung eller som efter import från tredjeland (land som inte är medlem i EG) är förtullade inom EG får föras in fritt till Sverige från annat EG-land i princip utan några tullformaliteter eller någon kontroll vid gränspassagen. Enhetsdokumentet skall då inte längre användas och inte heller behövs någon ursprungsdokumentation eller andra tullhandlingar beträffande dessa varor[9]. Tull eller annan skatt eller avgift påförs inte vid sådan införsel. Det finns inte heller några införselrestriktioner mellan EG-länderna. Insamling av statistik för handeln mellan EG-länderna sker inte i samband med någon tullprocedur och är formellt inte någon tulluppgift. Alla varor som rör sig inom EG-området presumeras ha status av EG-vara. Även i fråga om sådan tullverksamhet som ligger vid sidan av tullagens procedurregler — såsom tillämpning av reglerna om farligt gods — gäller att de inte skall utföras vid gränspassagen.

Om en oförtullad tredjelandsvara — som alltså inte är i fri cirkulation inom EG — transiteras till eller genom Sverige tillämpas en motsvarighet till nuvarande transiteringsordning med den viktiga ändringen att någon gränsövergångsattest inte skall lämnas vid gränspassagen.

Varor som förs ut från Sverige och är destinerade till ett annat EG-land får föras ut utan att enhetsdokumentet eller andra uppgifter behöver lämnas till den svenska tullmyndigheten vid utförseln. I fråga om varor som är destinerade till tredje land skall enhetsdokumentet liksom idag lämnas till svensk tullmyndighet. Om sådana varor skall transiteras genom andra EG-länder skall transitering med användning av sådant dokument påbörjas hos svensk avgångstullanstalt. Någon gränsövergångsattest tas inte vid gränspassagerna inom EG.

I fråga om volymen av den svenska tullens verksamhet vid ett svenskt EG-medlemskap har GTS i sin nämnda rapport räknat med följande effekter om Sverige, Norge och Finland är samtidigt medlemmar i EG efter år 1995 utan undantagsklausuler.

I ett sådant perspektiv saknar Sverige landgräns till länder utanför EG. Underlaget för tullverksamheten kommer att minska till 30 procent av den nuvarande nivån. GTS har vid denna beräkning utgått ifrån 1989

[8]Uppgifterna är i huvudsak hämtade från GTSs studier Tullen och EG, 1991-04-10 och 1991-12-12.

[9] Undantag avses dock gälla för vissa varor från Spanien och Portugal under en övergångsperiod, COM(90) 363 final - SYN 290, s. 3.

års import- och exportvärden och dessas fördelning mellan EG-länder och andra länder samt att fördelningen kommer att stå sig vid ett svenskt EG-inträde. Enligt beräkningarna utgör EG-handeln omkring 70 procent av all handel.

När det gäller *tulltaxeringsarbetet*, som består av tulltaxering, omtulltaxering och eftertulltaxering samt verksamhet som utförs i samband därmed på grund av tullverkets uppgifter i fråga om införselregleringar och handelsstatistik, innebär ett medlemskap rent teoretiskt att resurserna med undantag för kontrollbesök grovt räknat kan reduceras till 30 procent.

Gränsuppbörden av *mervärdesskatt* vid handel mellan EG-medlemmar är som ovan angetts avsedd att tas bort efter år 1992. Skatteuppbörden och skattekontrollen för denna handel skall skötas på i princip samma sätt som i fråga om den interna handeln.

Om *statistikinsamlingen* avseende internhandeln inom EG kopplas till uppbörden av mervärdesskatt när ett enhetligt skattesystem införs, framstår det inte längre som självklart att tullen i fortsättningen skall ha kvar den uppgiften.

3.4 EES-avtalets konsekvenser för svensk tullverksamhet

Sverige har tillsammans med övriga EFTA-länder slutförhandlat ett avtal med EG och dess medlemsländer om ett europeiskt samarbetsområde (EES). Avtalet avses träda i kraft vid årsskiftet 1992/93. Tidpunkten sammanfaller med EGs plan för ett gränslöst Europa den 1 januari 1993.

Utgångspunkten har för svenskt vidkommande varit att träffa ett avtal med mycket bred omfattning för att från och med den 1 januari 1993 få tillgång till EGs inre marknad som bl.a. innebär fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer. Utanför avtalet har utrikes- och försvarspolitiken samt jordbrukspolitiken legat. Förslag föreligger för närvarande om att EGs rättsakter skall införlivas med svensk rätt i första hand genom den s.k. inkorporeringsmetoden (se Ds 1992:14, EES-avtalets införlivande m.m.).

Avtalet innehåller i kapitel 3 art. 21-22 bestämmelser om samarbete på tullområdet och om förenkling av handelsprocedurerna.

I art. 21 punkt 1. stadgas bl.a. att de avtalsslutande parterna i syfte att underlätta handeln mellan dem skall förenkla gränskontrollen och

gränsformaliteterna. Bestämmelsen hänvisar till protokoll 10, "Simplification of inspections and formalities in respect of the carriage of goods". Som exempel på förenklingsåtgärder enligt protokollet kan nämnas generösa öppethållandetider på tullstationerna, bekväm placering av stationerna (vägg i vägg) samt att kontroller skall ske stickprovsvis eller i efterhand och inte generellt. När det gäller transittrafiken och tomma fordon skall sådana som inte skall undergå klarering slippa köa vid gränsstation. I det syftet skall särskilda filer inrättas.

I art. 21 punkt 2. stadgas att de avtalsslutande parterna skall ge varandra handräckning i tullärenden i syfte att nå en korrekt tillämpning av tullagstiftningen. Bestämmelsen hänvisar till protokoll 11, "Mutual assistance in customs matters". För svensk del innebär protokoll 11 att samarbetet med andra länders tulladministrationer utökas till EG-kommissionen, Belgien, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Portugal, Schweiz och Österrike. Protokollet får bl.a. betydelse för bekämpningen av narkotikasmuggling samt för kontroll av importsändningars värde och av att export verkligen går till det land som uppgivits. Beträffande innehållet i övrigt i detta räcker det med att här nämna att det i art. 8 stadgas att datoriserad information om dokument, rapporter etc. skall kunna ersätta papperskopior av dokument etc., vid ett överlämnande av efterfrågade uppgifter.

EES-avtalet innebär inte någon skyldighet för Sverige att ändra sina tullprocedurer. Avtalet lägger inte heller något hinder i vägen för nya nationella procedurregler. Sverige skall dock verka i riktning mot förenklingar och utvecklat samarbete på tullområdet.

På handelsstatistikens område väntas EES-avtalet leda till förändringar. Genom EES-avtalet åtar sig parterna att följa EGs statistikprogram.

I fråga om följderna av avtalet föreligger för närvarande inget åtagande för Sverige att samla in uppgifter med uppgiftsplikt. Vissa erforderliga statistikuppgifter till EGs statistikkontor, Eurostat, som Sverige genom avtalet är skyldigt att lämna uppgifter till, kan dock fordra en lagändring. Detta trots att Sverige enligt avtalet övergångsvis till år 1995 inte behöver inkorporera samtliga EGs rättsakter på statistikområdet. Däremot är Sverige skyldigt att till Eurostat lämna de statistikuppgifter som anges i dessa EGs rättsakter i fråga om det statistikprogram som gäller fram till utgången av år 1992. För närvarande övervägs inom EG ett statistikprogram för perioden 1993-1997. Sverige deltar i arbetet med det nya statistikprogrammet.

Statistiska centralbyrån, Generaltullstyrelsen och Företagens uppgiftslämnardelegation har i oktober 1991 beslutat tillsätta en gemensam arbetsgrupp för att överväga och analysera

- EES-avtalets påverkan på handelsstatistiken
- EGs Intrastatregler i förhållande till tulldeklarationen
- sambandet i övrigt mellan deklarationer och statistik i jämförelse med Sveriges regelverk och EGs
- eventuell inverkan på TDS samt
- behovet av snabb information till företagen.

Vi konstaterar sammanfattningsvis att EES-avtalet i fråga om handelsstatistiken för närvarande inte kan bedömas medföra något behov av ändringar i tullagen.

3.5 Konsekvenserna för vårt utredningsarbete

Vid tidpunkten för regeringens beslut om tilläggsdirektiv för TDL-utredningen hade frågan om ett svenskt medlemskap i EG av regeringen inte förts under riksdagens prövning. Situationen har nu ändrats och mot bakgrund av vad som ovan redovisats rörande de konsekvenser ett EG-medlemsskap kan medföra — bl.a. antagande av en EG-tullag och ett system för statistikinsamling — bör vi nu föreslå endast sådana författningsändringar som bedöms nödvändiga i ett kortare perspektiv. Andra förändringar som framstår som mindre nödvändiga kommer vi i det följande endast att beskriva mer eller mindre skissartat. De kan, för det fall ett medlemskap inte uppnås, i så fall läggas till grund för senare författningsändringar.

4 UPPGIFTSLÄMNANDE

I detta avsnitt behandlar vi dels den rättsliga regleringen av sättet för uppgiftslämnandet, dels uppgiftsskyldighetens omfattning och hur den är rättsligt reglerad. Utredningen föreslår mot bakgrund av ett eventuellt svenskt EG-medlemskap inte några lagändringar i denna fråga. Utredningen har dock redovisat i och för sig tänkbara förändringar i bilaga 4 (lagskissen) och bilaga 5 (motiv till lagskissen) till betänkandet.

4.1 Inledning

I vårt förra delbetänkande (SOU 1990:37) Författningsreglering av nya importrutiner m.m. noterade vi att föreskrifterna om uppgiftslämnandet är i behov av en översyn. Vi angav där att en grundläggande ram för det samlade uppgiftslämnandet bör ges i lag. I tilläggsdirektiven fick vi också i uppdrag att se över uppgiftslämnandet.

När det gäller regleringen av de uppgifter som fordras av enskilda och på vilket sätt dessa skall lämnas i samband med tullförfarandet har såväl lagform som andra former för normgivning kommit till användning. Det förekommer även att olika former för normgivning (lag, förordning och myndighetsföreskrifter) samtidigt reglerar en och samma uppgiftsskyldighet på tullområdet. Det förekommer således i viss utsträckning såväl dubbel- som trippelreglering av samma skyldighet. En sådan regleringsteknik strider principiellt mot regeringsformens föreskrifter om rättsreglernas fördelning mellan lagar och författningar av lägre rang.

I vår uppgift enligt tilläggsdirektiven ligger därför inte bara att försöka ge en ram för det samlade uppgiftslämnandet utan också att peka på de fall då dispositionen av föreskrifterna inte bildar ett hierarkiskt uppbyggt system på olika nivåer. Slutligen aktualiseras här frågan om uppgiftskraven kan begränsas och eljest förenklas.

4.2 Normgivning enligt regeringsformen

Reglerna om normgivningskompetensen, dvs. rätten att besluta rättsregler, finns huvudsakligen samlade i 8 kap. regeringsformen (RF). Lag stiftas av riksdagen. Det framgår av 1 kap. 4 § andra stycket RF. Begreppet förordning används som beteckning för de rättsregler som beslutas av regeringen.

Fördelningen av normgivningskompetensen mellan riksdag och regering bygger på principen att de centrala delarna av normgivningen skall ligga hos riksdagen.

När det gäller föreskrifter som rör förhållandet mellan de enskilda och det allmänna i 8 kap. 3 § första stycket RF har de föreskrifter som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden förts till lagområdet. Som exempel på föreskrifter som avser "åligganden" eller i övrigt avser "ingrepp" anges i paragrafens andra stycke bl.a. föreskrifter om skatt till staten. Utanför kravet på lagform faller "gynnande" föreskrifter såsom rätt till bidrag eller annan förmån för enskild, likaså "neutrala" föreskrifter mellan enskild och det allmänna. Enligt förarbetena gäller kravet på lagform även en föreskrift som i något hänseende begränsar omfattningen av ett tidigare föreskrivet ingrepp i enskildas förhållanden och därför kan sägas på sätt och vis gå i "berättigande" riktning. Med "ingrepp" avses enligt motiven "sådana åtgärder från normgivarens sida som allmänt anses innebära inskränkningar i enskildas dittillsvarande handlingsfrihet, möjligheter att förfoga över egendom etc".

I doktrinen har "åliggande" definierats som "en ensidigt dikterad förpliktelse att företa eller underlåta viss handling" och "ingrepp" som "att tåla ingrepp i den enskildes rättssfär"[1].

Utanför lagområdet faller föreskrifter om verkställighet av lag och föreskrifter som inte enligt regeringsformen skall meddelas av riksdagen (8:13). Hit hör som ovan angetts sådana föreskrifter som i och för sig rör förhållandet mellan enskilda och det allmänna men som inte avser åligganden eller ingrepp mot enskild. Man brukar kalla denna föreskriftsrätt för regeringens restkompetens.

RF medger vissa avvikelser från den grundläggande fördelningen av normgivningskompetensen mellan riksdag och regering. Det är bl.a. i

[1] Strömberg, Normgivningsmakten, andra upplagan, 1989, s. 67.

viss utsträckning möjligt för regeringen att delegera sin normgivningskompetens till underordnade myndigheter. Det kan regeringen göra med stöd direkt av RF (8:13) eller — såvitt gäller ämnen inom riksdagens kompetensområde — med stöd av ett särskilt bemyndigande från riksdagen (8:11).

När det gäller skatter resp. avgifter gäller emellertid olika regler för delegering. Det finns därför anledning att något beröra var skiljelinjen går.

Som avgift betecknas i RF i första hand en penningprestation för vilken det allmänna lämnar ett specificerat vederlag. Vidare brukar man föra hit penningprestationer som tas ut i näringsreglerande syfte och som i sin helhet tillförs näringsgrenen i fråga (t.ex. prisregleringsavgifter inom jordbruket och fisket). Huruvida vissa bötesliknande pålagor såsom överlastavgifter, skattetillägg och förseningsavgifter enligt skatteförfattningarna och restavgift enligt uppbördslagen kan betecknas som avgifter kan ifrågasättas på grund av deras straffrättsliga karaktär. I prop. 1975:8 s. 46 har emellertid dessa pålagor betecknats som avgifter. Andra penningprestationer som det allmänna kräver ut är statsrättsligt sett skatter.

Till skatter hör bl.a. kommunalskatten och tullar.

Som föreskrifter om skatt räknas inte bara bestämmelserna om vem som är skattskyldig, på vad skatten skall utgå, skattesats o.dyl. utan även de regler som gäller grunderna för taxerings- och uppbördsförfarandet.

Avgörande för frågan om en avgift faller under bestämmelserna i 8 kap. 3 § RF är om en motprestation utgår eller inte. Utgår inte någon motprestation faller avgiften under bestämmelsen. Utgår motprestation beror avgörandet i första hand på huruvida "den enskilde befinner sig i en sådan situation att han rättsligt eller faktiskt kan anses tvingad att erlägga avgiften". Som exempel på fall då motprestation inte utgår kan nämnas prisregleringsavgifter. Avgifter som trots motprestation faller under bestämmelsen är bl.a. avgifter för tullförrättning.

När det gäller föreskrifter om skatt gäller generellt att riksdagen inte får överlåta sin normgivningskompetens till annan. Det framgår av 8 kap. 7 § RF. Delegationsförbudet omfattar emellertid inte införseltullar och inte heller sådana avgifter som faller under 8 kap. 3 § RF, dvs. "belastande" avgifter. Föreskrifter om tull på införsel av vara får enligt 8 kap. 9 § första stycket RF delegeras till regeringen. Detsamma gäller enligt nyss nämnda paragrafs andra stycke även föreskrifter om sådana avgifter som faller under 8 kap. 3 § RF. Ett delegationsbeslut angående

tull måste ges i form av lag. Det behöver däremot inte ett delegationsbeslut rörande avgifter. Ett delegationsbeslut får — oavsett om det avser tull eller avgift — innehålla ett medgivande för regeringen att i sin tur överlåta åt en förvaltningsmyndighet att meddela bestämmelser i ämnet.

4.3 Fördelning av rättsregler på författningar av olika rang

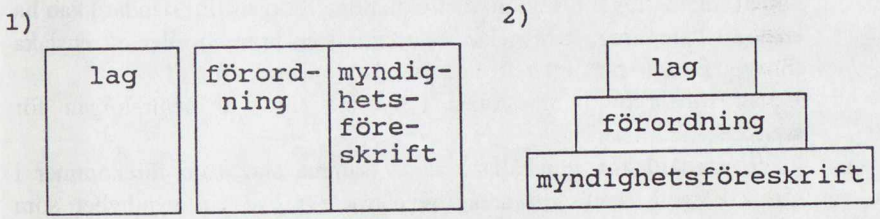
Den formella skillnaden mellan en lag och författningar av lägre rang — förordning och myndighetsföreskrifter — är som ovan framgått att en lag beslutas av riksdagen. Det finns emellertid även andra skillnader. Förfarandet vid tillkomsten av en regeringsförordning eller en myndighetsföreskrift är som regel mera summariskt. I det förfarandet saknas också garantier för offentlighet och medborgarinflytande. Det senare framhålls ibland som skäl för att i lag ta in bestämmelser som formellt sett inte behöver kläs i den formen[2].

RFs bestämmelser om normgivningsmaktens fördelning bygger på en uppdelning i olika ämnesområden. Vissa ämnen hänförs till det obligatoriska lagområdet (t.ex. skatt), andra till det fakultativa lagområdet (t.ex. tull) och andra slutligen till regeringens restkompetens (t.ex. ämnen som inte omfattas av RF). Inom varje område är det möjligt att med olika metoder skapa ett förhållande av över- och underordning mellan en lag och en förordning.

Regelbeståndet kan vara fördelat mellan lag och författning av lägre rang på två principiellt skilda sätt. Ett visst ämne kan regleras helt genom lag, medan ett annat ämne kan regleras helt genom förordning och lägre föreskrifter. Det sistnämnda är möjligt inom området för regeringens restkompetens och inom det fakultativa lagområdet. I ett sådant fall är lag och förordning sidoordnade. Det andra sättet är att reglerna i ett visst ämne delas upp på författningar av olika rang, vilka har ett nära sakligt samband med varandra. Bestämmelserna bildar då ett hierarkiskt uppbyggt system av normer på två eller flera nivåer. En sådan disposition av reglerna kan åstadkommas på tre olika sätt: genom delegation inom det fakultativa lagområdet, genom att en lag kompletteras med verkställighetsföreskrifter och genom att regeringen med stöd av sin

[2]Se t.ex. Statistikregelutredningens betänkande, SOU 1990:43 s. 21.

restkompetens i förordning beslutar att komplettera antingen "grundläggande" föreskrifter i ett visst ämne eller en lag som har stiftats inom området för regeringens restkompetens.



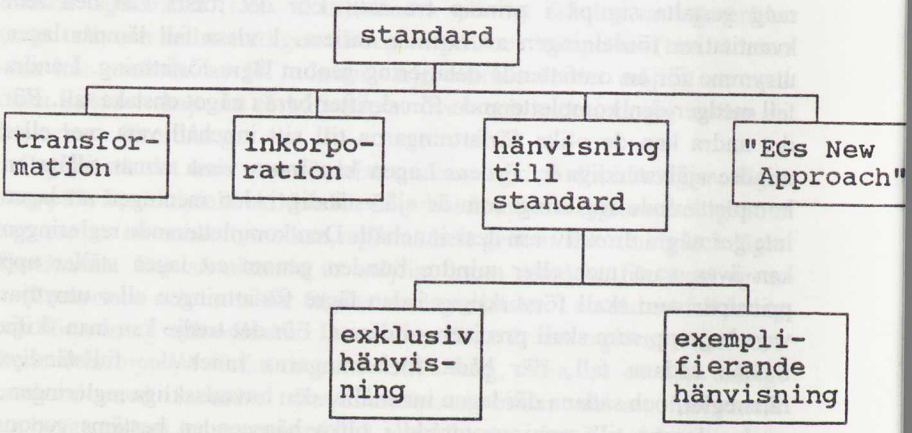
I ett hierarkiskt system kan förhållandet mellan bestämmelser av olika rang gestalta sig på i princip tre sätt. För det första kan den rent kvantitativa fördelningen av normer variera. I vissa fall lämnar lagen utrymme för en omfattande detaljering genom lägre författning. I andra fall medger den kompletterande föreskrifter bara i något enstaka fall. För det andra kan de olika författningarna till sitt innehåll vara mer eller mindre självständiga inbördes. Lagen kan inom vissa ramar tillåta en kompletterande reglering som är självständig i den meningen att lagen inte ger några direktiv om dess innehåll. Den kompletterande regleringen kan även vara mer eller mindre bunden genom att lagen ställer upp principer som skall förverkligas i den lägre författningen eller utnyttjar vaga begrepp som skall preciseras i denna. För det tredje kan man skilja mellan sådana fall, där båda författningarna innehåller fullständiga rättsregler, och sådana där lagen innehåller den huvudsakliga regleringen, medan lagens tillämpningsområde i olika hänseenden bestäms genom författning av lägre rang.

4.4 Författningsreglering av standarder

Det förekommer att föreskrifter knyter an till s.k. standarder. Med en standard avses en regel som innehåller problemlösningar för återkommande tillämpning och som har utarbetats i samförstånd samt fastställts av ett erkänt internationellt, regionalt eller nationellt organ. En standard kan ha en vid tillämpning, men också avse endast en bransch eller ett enstaka företag. Den är rättsligt sett ingen bindande föreskrift.

Standardiseringskommissionen i Sverige (SIS) är centralorgan för svensk standardisering.

En standard kan innehålla krav av samma slag som förekommer i föreskrifter. Liksom vid annat regelarbete måste en myndighet som överväger att införliva en standard eller en del av en standard i sin författningsgivning ta ställning till om och i vilken utsträckning bindande regler behövs. Det finns olika metoder för en myndighet att låta de krav som ställs upp i en standard komma till uttryck i rättsligt bindande föreskrifter. Följande figur ger en schematisk beskrivning av metoderna.



Transformation innebär att innehållet i en standard i tillämpliga delar överförs till föreskrifter som myndigheten själv utformar. Vid *inkorporation* föreskrivs genom författningen att standarden eller delar av den som är relevanta direkt skall gälla. *Hänvisning till standard* innebär att innehållet i en standard införlivas genom att myndigheten i sina föreskrifter hänvisar till den. Det finns två olika sätt att hänvisa till en standard beroende på hur myndigheten formulerar kraven i sina föreskrifter och hur standarden knyts till dessa krav. Ett sätt är att myndigheten föreskriver att standarden helt eller delvis måste följas, s.k. *exklusiv hänvisning till standard*. Ett annat sätt är att myndigheten i sina föreskrifter utpekar standarden eller en del av den som ett exempel på hur myndighetens föreskrifter kan uppfyllas, s.k. *exemplifierande hänvisning till standard*. En sådan hänvisning utesluter inte att föreskrifterna kan uppfyllas på andra sätt. Inom EG har en lagstiftningsteknik (för harmonisering) utvecklats som innebär att en standard knyts till en rättsligt bindande föreskrift på ett sådant sätt att den bibehåller sin status av frivillighet men ändå får vissa rättsverkningar. Metoden som här endast antytts beskrivs närmare bl.a. i Utrikesdepartementets handelsavdelnings publikation "EES-AVTALET". Den ger en standard vissa rättsverkningar utan att innehållet i standarden i egentlig mening införlivas i föreskriften. Tekniken benämns vanligen *EGs New Approach*.

Ett särskilt problem uppkommer om en standard ändras

RF medger inte att en myndighet delegerar normgivningskompetensen vidare eller över huvud taget ger behörighet åt någon utanför myndigheten att meddela föreskrifter. Det innebär alltså att en myndighet inte kan ge någon annan myndighet eller enskilt rättssubjekt i uppdrag att meddela föreskrifter på ett visst område eller ge ett sådant organ behörighet att bestämma de närmare villkoren för att ett krav som myndigheten har ställt upp i sin författning skall anses uppfyllt. För det fall en myndighet i sina föreskrifter hänvisar till en standard måste därför hänvisningen — eftersom standarden eller de utpekade delarna får samma rättsliga ställning som om myndigheten själv hade beslutat innehållet — alltid göras så att standardiseringsorganet inte senare genom ett eget beslut rörande standardens innehåll kan förändra innehållet i myndighetens föreskrifter. Ändras standarden får det övervägas att också ändra föreskriften.

4.5 Internationella överenskommelser och svensk rätt

Det finns ett flertal former för internationellt samarbete. Det kommer till uttryck i internationella överenskommelser, beslut av mellanstatliga organisationer och beslut av privata internationella organisationer. För svenskt vidkommande kommer det även till uttryck i nordiskt lagsamarbete. Det internationella samarbetet är omfattande på tullområdet. Sverige har här ingått ett flertal bilaterala och multilaterala överenskommelser samt godkänt flera rekommendationer från Tullsamarbetsrådet (Customs Co-operation Council, CCC). Det grundläggande syftet med dessa överenskommelser och rekommendationer har varit bekämpandet av tullbrott. Utöver nu nämnda överenskommelser har Sverige även anslutit sig till två konventioner som syftar till förenklingar när det gäller varuhandeln. Det är konventionen om enhetsdokumentet och transiteringskonventionen. Konventionerna omfattar Sveriges handel med EG och övriga EFTA-länder.

Det internationella samarbetet är även omfattande inom områden som lämpar sig för standardisering. Ett sådant standardiseringsområde som får en allt större betydelse för tullverksamheten är elektronisk överföring av uppgifter i samband med tullförfarandet. I detta sammanhang bör särskilt nämnas internationella datameddelanden Cusdec (Customs declaration) och Cusres (Customs respons) som betraktas som s.k. UNSM (United Nations Standard Message)

Enligt RF ingås överenskommelser med annan stat eller mellanfolklig organisation av regeringen (10:1). För det fall en sådan överenskommelse förutsätter att lag ändras eller upphävs eller att ny lag stiftas eller om den i övrigt gäller ett ämne i vilket riksdagen skall besluta är dock regeringens möjligheter begränsade. I de fallen får regeringen inte ingå en för riket bindande överenskommelse utan att riksdagen har godkänt denna. Detsamma gäller — bortsett från ett fall som här saknar intresse — om överenskommelsen är av större vikt. Det innebär alltså att regeringen endast kan ingå en för riket bindande överenskommelse utan riksdagens godkännande i de fall den rör ett ämne som inte omfattas av lagområdet och inte är av större vikt. I de fallen får regeringen även uppdra åt förvaltningsmyndighet att ingå överenskommelsen.

För det fall det internationella samarbetet leder till att de avtalsslutande staterna i en överenskommelse åtar sig förpliktelser, vilkas fullgörande berör såväl myndigheter som enskilda, måste sådana avtalsbestämmel-

ser i någon form komma till synes i den interna rättsordningen. Det gäller också i det fallet en stat har att underkasta sig ett beslut av en mellanstatlig organisation. Det finns olika metoder för att införliva bestämmelserna i en internationell överenskommelse med de avtalsslutande staternas interna rätt.

En metod kan vara att i grundlag eller i landets erkända rättsgrundsatser betrakta konventionsbestämmelser som en beståndsdel av den interna rätten. Den metoden tillämpas dock hittills inte i Sverige. De metoder som tillämpas i Sverige utgår från att det fordras särskilda internrättsliga föreskrifter för att sådana bestämmelser skall kunna tillämpas i Sverige. Det innebär att om åtaganden i en överenskommelse inte överensstämmer med intern svensk rätt denna måste ändras eller kompletteras. De metoder som kommer i fråga benämns transformation och inkorporering.

Transformation innebär att bestämmelsen på lämpligt sätt ges motsvarighet i internrättsliga föreskrifter. Vid den metoden undersöks till en början i vad mån bestämmelsen i överenskommelsen har motsvarighet i gällande lagstiftning. Om en sådan jämförelse ger vid handen, att de förpliktelser som staten har åtagit sig i överenskommelsen redan återspeglas i den interna lagstiftningen, behöver ingen åtgärd vidtas för att införliva konventionsbestämmelserna med denna. Om däremot den interna lagstiftningen saknar motsvarighet eller innehåller regler som strider mot konventionsbestämmelserna vidtas på det sätt som visar sig vara mest ändamålsenligt den ändring som är nödvändig för att uppnå harmoni. I vissa fall är det tillräckligt att gällande lagbestämmelse upphävs. I andra fall krävs mer eller mindre omfattande ändringar i lagstiftningen. Det kan då bli nödvändigt eller lämpligt att stifta helt ny lag. Vanligen företas en omarbetning av konventionsbestämmelserna så att den interna regleringen får en systematisk, lagteknisk och redaktionell utformning som överensstämmer med vad som är brukligt i den nationella lagstiftningen. Men en transformation kan också bestå i att en mer eller mindre ordagrann översättning till nationellt språk av konventionsbestämmelser på främmande språk tas in i lag eller annan författning. Ett sådant förfarande ligger i sak mycket nära den metod som benämns inkorporering.

Inkorporering innebär att det i lag eller annan författning föreskrivs, att bestämmelser i en internationell överenskommelse skall användas som rättsnorm av de nationella myndigheterna. Inkorporeringen kan omfatta hela eller delar av överenskommelsen. Det senare är aktuellt när endast en mindre del av bestämmelserna i överenskommelsen skapar rättigheter

eller förpliktelser för myndigheter eller enskilda. Metoden kommer till användning då överenskommelsens bestämmelser är så utformade att de kan direkt tillämpas av nationella domstolar och myndigheter. Metoden medför att bestämmelserna i den internationella överenskommelsen i oförändrad utformning införs i den interna rättsordningen. De nationella myndigheterna har att lägga överenskommelsens autentiska text till grund för sin rättstillämpning, och en naturlig följd blir att bestämmelserna skall tolkas med tillämpning av folkrättsliga tolkningsregler, dvs. "ärligt" eller "in good faith".

Båda metoderna kan användas parallellt för att uppfylla åtaganden i en och samma överenskommelse.

I fråga om enhetsdokumentet används båda metoderna parallellt. Med en hänvisning på lagnivå i 14 § TL har konventionen om enhetsdokumentet inkorporerats på förordningsnivå. Bestämmelsen har också transformerats på myndighetsföreskriftsnivån i tullordningen.

4.6 Sättet att lämna uppgifter – den rättsliga regleringen

4.6.1 Allmänt om anmälningsskyldigheten enligt tullagen

Med uttrycket tullklarering förstås tullmyndighetens åtgärder för förtullning, för viss annan behandling eller för utförsel av varor. För att kunna vidta dessa åtgärder måste tullmyndigheten få kännedom om varuleveranserna till och från landet eller i övrigt om någon önskar att en vara får ändrad status i tullhänseende. I tullagen har därför föreskrivits att varor och transportmedel som förs till och från tullområdet skall anmälas till tullmyndigheten enligt tullagen och de föreskrifter som regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, GTS meddelar (3 §). Huruvida en sådan anmälan skall göras skriftligen (på viss blankett) eller muntligen har inte närmare föreskrivits i lagen. Det har i stället bestämts genom författningar på lägre nivå.

Av de bestämmelser i lagen som rör anmälan till förtullning och annan tullklarering framgår emellertid att GTS dessutom kan ge tillstånd till att tulldeklaration och andra uppgifter som skall avges enligt tullagen eller enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. får lämnas genom ett elektroniskt dokument till tulldatasystemet eller på annat sätt med hjälp av automatisk databehandling (11 a §).

Av bestämmelserna i 12 § första stycket TL framgår vidare att när en vara anmäls till förtullning, skall den tullskyldige enligt huvudregeln till ledning för förtullningen avge en tulldeklaration. Av bestämmelserna i sista stycket framgår att regeringen kan föreskriva att de uppgifter som behövs för förtullningen får lämnas på annat sätt. Med stöd av bemyndigande har GTS föreskrivit att uppgifterna får lämnas muntligen bl.a. om varan medförs av resande (3 kap. 3 § TO). Av det följer att den i 3 § TL föreskrivna anmälningsskyldigheten också kan ske muntligen. Det bör noteras att anmälan i vissa fall också kan ske på annat sätt, t.ex. när det gäller resandetrafiken. Här kan anmälan fullgöras genom att den resande vid passage in i landet väljer att passera ett s.k. tullfilter med en röd eller grön fil.

När det gäller de i tullagen intagna bestämmelserna om utförsel föreskrevs tidigare enligt huvudregeln att en anmälan om utförsel skulle ske skriftligen till tullmyndigheten (41 § första stycket). Skriftlighetskravet togs bort i samband med den författningsändring som ägde rum den 1 juni 1990 i samband med införandet av tullregisterlagen och möjligheten att efter särskilt tillstånd få lämna uppgifter elektroniskt (11 a §). Uttrycket "uppgifter" används här som ett samlande begrepp för den information som får lämnas till tullen på elektronisk väg och att därmed avses att täcka tulldeklarationer men också "anmälningar", t.ex. utförselanmälan. Av det skälet har kravet på skriftlighet för anmälan slopats i 41 §. Av bestämmelsen i 44 § framgår slutligen att en skriftlig eller elektronisk anmälan om utförsel i vissa fall får underlåtas i fråga om varor som inte skall redovisas i handelsstatistiken.

GTS har i 1 kap. 4 § TO föreskrivit att anmälan till tullklarering skall göras med användning av enhetsdokument enligt förordningen (1987:1126) om en konvention om förenkling av formaliteterna vid handel med varor eller på annan blankett som GTS godkänt för ändamålet.

Sammanfattningsvis kan således konstateras att den grundläggande anmälningsskyldigheten som är föreskriven i 3 § TL kan fullgöras antingen genom ett skriftligt förfarande med användande av enhetsdokumentet, eller genom ett elektroniskt förfarande eller undantagsvis muntligen. Anmälan till förtullning — som regelmässigt även innefattar en skyldighet att avge tulldeklaration — eller annan tullklarering eller till utförsel kan fullgöras på samma sätt. För resande gäller dessutom att anmälningsskyldigheten kan fullgöras genom vägval mellan röd och grön fil vid passage genom s.k. tullfilter.

4.6.2 Ett skriftligt förfarande – enhetsdokumentet

Konventionen om enhetsdokumentet syftar till att underlätta varuutbytet inom det europeiska frihandelsområdet genom att harmonisera uppgiftskraven i tulldokumentationen och att därigenom förenkla ett framtida uppgiftslämnande för tulländamål mellan länderna med användande av datorer. Som ett led i detta arbete infördes enligt konventionen ett gemensamt tulldokument (Single Administrative Dokument, SAD) i handeln såväl inom gemenskapen och EFTA-länderna som mellan gemenskapen och EFTA-länderna.

Enhetsdokumentet skall användas vid varje förfarande i samband med export, import och transitering av varor (art. 1). Vid handel med varor mellan de fördragsslutande parterna skall enhetsdokumentet med hänsyn till omständigheterna tjäna som deklaration eller anmälan (art. 2). Administrativa dokument utöver enhetsdokumentet får användas endast när detta uttryckligen krävs för tillämpningen av gällande lagstiftning hos en fördragsslutande part och användandet av enhetsdokumentet är otillräckligt, eller för att iaktta reglerna i internationella avtal eller för att användarna skall kunna tillgodogöra sig en förmån eller särskild lättnad (art. 3). Bestämmelserna i konventionen skall inte hindra en fördragsslutande part från att tillämpa förenklade förfaranden, med eller utan användning av datorer, som syftar till ytterligare förenklingar för användarna. Sådana förfaranden består i att användarna inte behöver förete varor eller den deklaration som avser ifrågavarande varor för tullmyndighet eller att de tillåts lämna en ofullständig deklaration. I sådana fall skall en deklaration som, om vederbörande myndighet så medger, kan vara en samlad periodisk deklaration, lämnas i efterhand. Sådana förfarande består även av att användare får tillstånd att använda handelsdokument i stället för enhetsdokumentet eller kommersiella varulistor i stället för tilläggsblad till enhetsdokumentet. Undantag från användning av enhetsdokumentet tillåts i samband med postbefordran och elektroniskt uppgiftslämnande och för vissa andra ADB-stödda förfaranden (art. 4). I bilagor till konventionen behandlas den närmare utformningen av enhetsdokumentet, dvs. grundblanketter och tilläggsblanketter (bil. I), tryckning, ifyllande och användning av enhetsdokumentet (bil. II) samt de koder som skall användas i enhetsdokumentet (bil. III). Varje fördragsslutande part har förbundit sig att vidta lämpliga åtgärder för att säkerställa att bestämmelserna i konventionen tillämpas effektivt och likformigt (art. 12).

Konventionen mellan EG och EFTA-länderna om ett gemensamt transiteringsförfarande är baserad på EGs transiteringsordning. Enhetsdokumentet skall användas som transiteringsdeklaration/dokument. Det gemensamma transiteringsförfarandet beskrivs som T1-proceduren och T2-proceduren. Den enda skillnaden mellan procedurerna är att T2-proceduren avser varor som har s.k. gemenskapsstatus inom EG. De närmare reglerna för det gemensamma transiteringsförfarandet återfinns i bilagorna I och II till konventionen.

I samband med att riksdagen i prop. 1986/87:136 föreslogs att godkänna att Sverige ansluter sig till konventionen om enhetsdokumentet uttalade departementschefen bl.a., att införandet av ett gemensamt tulldokument är det första steget mot en harmonisering av uppgiftskraven i de olika ländernas tulldokumentation. Hon framhöll att i en sådan harmonisering ligger många fördelar för både handeln och tullmyndigheterna, bl.a. förenklar den avsevärt ett framtida uppgiftslämnande för tulländamål mellan länderna med användande av datorer. Hon tillade emellertid att en begränsning av möjligheterna att redan från början uppnå en total eller nära nog total enhetlighet i uppgiftskraven ligger i att länderna har olika tullprocedurer och därigenom i viss utsträckning skilda krav i fråga om de uppgifter som måste lämnas med hänsyn till taxering, kontroll, statistik m.m. Det kan emellertid förutses att den harmonisering som inleds i och med enhetsdokumentet kommer att fortsätta under de närmaste åren. Departementschefen anförde avslutningsvis att det får ankomma på GTS att utfärda de föreskrifter och blanketter som behövs för tillämpningen av konventionen. Hon uttalade därvid att det alltså är GTS som har att inom de ramar tullagstiftningen och konventionen ger bestämma bl.a. vilka uppgifter som för svenskt vidkommande skall lämnas vid tullklarering.

Bilaga II till konventionen innehåller regler för tryckning, ifyllande och användning av enhetsdokumentet. I det följande lämnas en redogörelse för dessa regler.

Det finns olika användningsmöjligheter av enhetsdokumentet, fullständig användning eller uppdelad användning. Dokumentet är utformat så att det skall kunna användas vid samtliga tullprocedurer från det att godset sänds iväg till dess det är förtullat i mottagarlandet (fullständig användning). Blankettsetet för detta ändamål består av åtta exemplar, varav de tre första gäller de formaliteter som skall uppfyllas i exportlandet och de följande fem gäller de formaliteter som skall uppfyllas i bestämmelselandet. Varje set är utformat på ett sådant sätt att, när fälten

skall innehålla likalydande uppgifter i de berörda länderna, uppgifterna anges direkt av exportören eller den huvudansvarige på exemplar 1, och kopieras med hjälp av kemisk behandling av pappret till samtliga exemplar. När däremot en uppgift av olika skäl inte skall vidarebefordras från ett land till ett annat, överförs uppgifterna genom ett neutraliseringstryck endast till de exemplar, som är avsedda för exportlandet. Om användaren inte önskar använda det fullständiga setet, kan han för varje led (export, transitering eller import) i en transaktion mellan de fördragsslutande parterna använda de exemplar som är nödvändiga för att uppfylla de formaliteter som avser endast detta led (uppdelad användning).

Vad gäller användningen av blanketten sägs i anvisningarna till konventionen att den skall fyllas i med hjälp av skrivmaskin eller motsvarande. Endast om alla exemplar i ett set skall användas i samma land får de fyllas i för hand, med bläck och stora tryckbokstäver, om detta är tillåtet enligt landets regler. Vidare får blanketten inte innehålla raderingar eller överskrivningar. Varje ändring görs genom överstrykning av fel uppgift och, i förekommande fall, genom tillägg av korrekt uppgift. Varje ändring gjord på detta sätt skall signeras av den som gjort den och vidimeras av berörd myndighet.

Användarens underskrift i original medför enligt anvisningarna ett ansvarstagande beträffande export- och importformaliteterna i enlighet med de fördragsslutande parternas lagstiftning, när det gäller:

- riktigheten av de uppgifter som lämnats i deklarationen,
- äktheten av bifogade handlingar, och
- efterlevnaden av de skyldigheter som gäller för den aktuella tullklareringen.

GTS har meddelat motsvarande föreskrifter intagna i bilaga B till tullordningen.

4.6.3 Ett elektroniskt förfarande – det elektroniska dokumentet

Tidigare gällde bl.a. att GTS enligt 14 § sista stycket TL kunde medge att de uppgifter en tulldeklaration enligt paragrafens första stycke skall innehålla fick lämnas med hjälp av teleöverförda meddelanden eller andra

automatiska metoder eller i form av upptagning för automatisk databehandling. Den bestämmelsen har upphört den 1 juni 1990.

Den nya lagstiftningen som gäller från nämnda tidpunkt innebär i huvudsak följande.

GTS får ge tillstånd till att tulldeklaration och andra uppgifter som skall avges enligt tullagen eller enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. får lämnas genom ett elektroniskt dokument till TDS eller på annat sätt med hjälp av automatisk databehandling. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande (11 a § första och andra stycket TL). Ett sådant tillstånd får av GTS förenas med villkor om det tekniska förfarandet för uppgiftslämnandet och om förfarandet i övrigt (tredje stycket).

Regleringen medger även att en tullmyndighet får överföra elektroniska dokument och andra upptagningar till en uppgiftslämnare (fjärde stycket).

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:40 s. 27) uttalade departementschefen bl.a., att det är av värde att inpassa det elektroniska uppgiftslämnandet i det nu gällande förfarandet och inte skapa rättsliga särlösningar utöver vad som är nödvändigt. Han framhöll, att en grundläggande förutsättning för att det elektroniska uppgiftslämnandet skall kunna fogas in i gällande regelmönster är att det elektroniska meddelandet kan jämställas med ett pappersdokument. Termen elektroniskt dokument har införts i detta syfte. Därmed avses en *textenhet* och en *utställarenhet* som genom ett tekniskt förfarande kan verifieras på samma sätt som pappersarket binder samman en text och en underskrift i ett pappersdokument.

Vad beträffar utformningen av det tekniska förfarandet och de säkerhetsåtgärder detta kan omges med konstaterade departementschefen att det förelåg flera olika lösningar. Kraven på säkerhet när det gäller lås för det elektroniska dokumentet med anknytning till en utställare bör ställas så höga att det elektroniska dokumentet kan anses jämställt med ett undertecknat pappersdokument. Vilken *teknisk lösning* som skall användas för att åstadkomma ett sådant lås bör dock *inte* bestämmas *i lag*. Som skäl anförde departementschefen att området befinner sig under teknisk utveckling och parterna måste ha möjlighet att anpassa sig till detta. Därför får det ligga på GTS att fastställa säkerhetsnivån på låset i sina villkor för att tillåta elektroniskt uppgiftslämnande.

Som vi redan angivit i avsnitt 2.4 sker kommunikationen mellan företagen och tullverket i TDS genom överföring av *standardiserade*

meddelanden i EDIFACT-format. Företagen ansluter sig till systemet genom televerkets datapaknät.

Tillstånd att lämna uppgifter elektroniskt till TDS kan ges tills vidare eller under viss tid till den som är exportör eller importör (den för vars räkning varan utförs eller införs) eller till ett företag som uppträder som ombud för dem.

De tillstånd som hittills har lämnats har avsett exportförfarandet eftersom importförfarandet i TDS ännu inte har tagits i drift. Ett sådant tillstånd förenas som regel med följande villkor.

Tillståndet skall gälla först sedan företaget har förbundit sig att följa de tekniska specifikationer som tullverket angivit för kommunikation med mottagningsfunktionen (MF) och företaget genomfört av tullverket godkänd testverksamhet mot MF och tulldatacentralen (TDC). Det innebär bl.a. att företaget för att kommunicera med MF måste ha ett Datapak-, Datel- eller Datex-abonnemang med televerket och sända informationen i någon av teckenkoderna EBCDIC-73 eller ASCII enligt ISO 8859-1.

Villkoren innebär vidare att överföringen av uppgifter till tullverket skall ske i form av fastställda standardmeddelanden i EDIFACT-format, dvs. i förväg fastställt regelverk.

Enligt de villkor som föreskrivits åligger det vidare företaget att fortlöpande hålla sig informerad om förändringar i EDIFACT-standarden, koder och tulldatameddelanden.

Det s.k. tulldataregelverketet består av ett flertal meddelanden i EDIFACT-format. Det grundmeddelande som har utvecklats för överföring från uppgiftslämnare till tullverk benämns CUSDEC (CUStoms DEClaration Message). Meddelandet innehåller tull-, transport- och handelsinformation. Det grundmeddelande som har utvecklats för överföring från tullverk till uppgiftslämnare benämns CUSRES (CUStoms RESpons Message). De svenska tulldatameddelandena utgörs av ett s.k. subset till de internationellt fastställda Cusdec- och Cusresmeddelandena.

Det ger bl.a. möjlighet för det svenska tullverket att ange status för ett tullärende. I ett svarsmeddelande baserat på CUSRES kan tullverket lämna

- felkod för ett ärende som är behäftat med sådant fel att det avvisas
- meddelandekod för ett ärende som kräver komplettering elektroniskt eller manuellt
- svar på fråga om ett tullärendes status samt

— svar på en elektronisk begäran om klarering (ej implementerat den 27 februari 1992).

Främst till följd av datoriseringen krävs vissa uppgifter som inte lämnas vid traditionellt uppgiftslämnande på pappersdokument. Exempel på sådana uppgifter är

— tullid, som är en obligatorisk uppgift
— klareringsenhetsid, som är en frivillig uppgift och
— behandlingsindikator, som anger sigilleringsmetod och är en obligatorisk uppgift.

Vid dataöverföring till MF med EDIFACT-filer är teckenmängden begränsad till vissa fastställda tecken. Den teckenrepresentation som för närvarande får användas är EBCDIC 73 som motsvarar statskontorets tekniska norm 4:2. Den teckenmängd som får användas i kommunikationen med TDS är densamma som tillämpas enligt EDIFACT klass B (ISO 9735) med tillägg av ÅÄÖ, åäö.

Varje tullmeddelande skall åsättas ett unikt identifikationsnummer, s.k. tullid. De företag som får tillstånd att lämna uppgifter elektroniskt tilldelas en alfanummerisk serie av GTS att användas för detta ändamål. Kompletterande uppgifter till ett ärende skall förses med samma tullid som ärendet. Tullid skall av uppgiftslämnaren kompletteras med en kontrollsiffra enligt 10-modulen varvid inledande bokstäver beräknas efter decimalvärdet för ASCII-koden enligt en särskild omräkningstabell. Tullid skall alltid anges med 10 tecken och mellanliggande nollor skall alltid skrivas ut. I tullid förekommande bokstäver skall alltid anges med versaler.

För att den överförda informationen skall godkännas av TDS måste den vara fullständig. Det innebär att den inte bara måste innehålla alla de uppgifter som föreskrivs i tulldataregelverket utan också de uppgifter som i varje enskilt fall anges som obligatoriska i bilaga B till tullordningen. Denna bilaga innehåller föreskrifter om vilka uppgifter i sak som måste lämnas vid export, transitering och import enligt konventionen om enhetsdokumentet och GTS föreskrifter.

Vissa uppgifter får dock lämnas i efterhand. Sådana uppgifter får lämnas av såväl den ursprunglige uppgiftslämnaren som dennes ombud.

När det gäller export och anmälan inte också avser begäran om elektronisk klarering får följande uppgifter lämnas i efterhand:

- klareringsenhet,
- transportsättskod,
- gränskod,
- transportmedlets identitet,
- transportmedlets nationalitet,
- aktiva transportmedlets identitet,
- aktiva transportmedlets nationalitetskod, samt
- uppgift om godsets förvaringsplats,

Ett företag som har lämnat grunduppgifter kan även komplettera ärendet med uppgift om vem som elektroniskt i dess ställe får begära klarering. Genom att i utrymmet för organisationsnummer ange siffrorna 8989898989 kan det även lämnas ett generellt medgivande att begära klarering till var och en som innehar uppgiften om tullid.

När ett företag lämnar en anmälan om införsel eller utförsel till tullmyndigheten skriftligen med användande av enhetsdokumentet innefattar en sådan anmälan även en begäran om klarering. Vid elektronisk överföring ersätts enhetsdokumentet av ett elektroniskt dokument. TDS är emellertid inte uppbyggt så att en begäran om klarering kan lämnas innan det berörda ärendet har tagits emot och godkänts för vidare bearbetning av systemets mottagningsfunktion. Först efter godkännande kan ärendet fullföljas med en begäran om klarering. En sådan begäran om tullklarering av ärenden i TDS skall framställas av uppgiftslämnaren eller dennes befullmäktigade ombud hos den tullmyndighet där företaget önskar att varan skall tullklareras. I samband därmed skall också skriftlig uppgift lämnas om det tullid under vilket ärendet är registrerat i TDS.

En begäran om tullklarering får dock lämnas endast om varan finns tillgänglig för kontroll för den tullmyndighet hos vilken klarering begärs. En separat begäran om tullklarering får endast lämnas om företaget erhållit ett svarsmeddelande från tullverket som visar att företagets tidigare överförda meddelande godkänts av tullverket för bearbetning.

De tulldatameddelanden som företaget sänder och de kvittenser som det tar emot har företaget rekommenderats att säkerhetskopiera (logga) i kronologisk följd.

Företaget skall, om det inte får svarsmeddelanden sig tillsända automatiskt, hos MF hämta de svarsmeddelanden som tullverket lämnar med anledning av överförda meddelanden. Om företaget får svarsmeddelande som inte svarar mot lämnade uppgifter skall driftövervakningen omedelbart underrättas. Tullid får inte åberopas hos tullverket innan svarsmeddelande erhållits som visar att meddelandet godkänts för bearbetning.

Innehållet i det datameddelande som överförs till tullverket skall företaget skydda mot förvanskning med ett elektroniskt sigill. Det innebär att det inte skall vara möjligt att ett meddelande, utan upptäckt förvanskas under överföringen mellan företaget och TDS. Genom sigillet skall även utställaren (personen) kunna identifieras och bindas till uppgifterna i meddelandet. GTS har beslutat att låsningen tills vidare skall ske med användande av SÄKDATAs elektroniska sigill. Det elektroniska sigillet erhålls genom att med hjälp av en hemlig sigillnyckel kryptera en meddelandekontrollsumma.

Beräkningen av sigill skall ske i två steg. Först skall ett dokumentsigill beräknas baserat på data i meddelandet, sigillalgoritmen och en öppen nyckel. Sedan skall ett utställarsigill beräknas. Det baseras på dokumentsigillet, sigillalgoritmen och en personlig hemlig nyckel.

När meddelandet har tagits emot vid TDC skall tullverket på motsvarande sätt beräkna ett sigill och jämföra det med det sigill som har åsatts meddelandet. Om sigillen överensstämmer förutsätts att meddelandet under överföringen förblivit oförändrat och att avsändaren är den person till vilken den hemliga nyckel, som behövs för beräkning av utställarsigillet, överlämnats. I annat fall lämnar tullverket besked om detta i svarsmeddelandet.

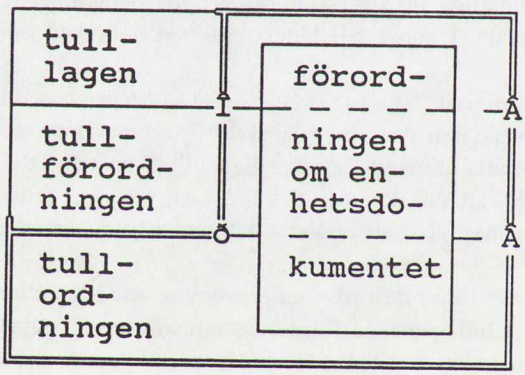
Utöver vad som nu angivits skall företagets datorsystem vara så utformat att dokumentutställaren genom en särskild operation (t.ex. en knapptryckning) kan bekräfta åsättandet av utställarsigill. Systemet skall vidare vara så konstruerat att utställaren vid tidpunkten för utställarsigillets åsättande skall ha möjlighet att bedöma det samlade innehållet i ärendet.

För det fall företaget inte följer de i tillståndet angivna villkoren eller de särskilda föreskrifter i tullagen med följdförfattningar som företaget har att iaktta vid användandet av tillståndet eller om tullverket eljest finner skäl härtill, har i tillståndet föreskrivits att tullverket kan återkalla detsamma med omedelbar verkan.

4.7 Uppgiftsskyldighetens omfattning – den rättsliga regleringen

I såväl tullagen, tullförordningen och tullordningen finns föreskrifter om vilka uppgifter exportörer och importörer är skyldiga att lämna i samband med anmälan till tullklarering. Regelbeståndet har här delats upp på författningar av olika rang, vilka har ett nära sakligt samband med varandra. En sådan fördelning bildar då ett hierarkiskt uppbyggt system av normer på tre nivåer, där de grundläggande och för den enskilde betungande föreskrifterna samlats i lag, medan de mer detaljerade föreskrifterna i ämnet intagits på förordnings- och föreskriftsnivå. I och med att konventionen om enhetsdokumentet genom förordning införlivades med svensk rätt bröts emellertid systemet. De föreskrifter om uppgiftsskyldighet som tidigare endast förekom i lag och myndighetsföreskrifter infördes nu på förordningsnivå. På myndighetsföreskriftsnivån infördes samtidigt föreskrifter motsvarande de bestämmelser som är obligatoriska i konventionen och således också enligt den förordning genom vilken de införlivats med svensk rätt, jämte de ytterligare uppgifter som behövdes för tillämpningen av de svenska tullprocedurerna. Härigenom bröts systemet ytterligare upp.

Schematiskt kan systemet med dess inkorporering och partiella transformation därefter framställas på följande sätt.



Enligt konventionen är enhetsdokumentet utformat så att det är fråga om ett enda "dokument" som utgörs av ett antal blad i ett blankettset. Varje blad består av ett antal fält avsedda för i konventionen närmare angivna uppgifter. Uppgifterna skall anges i de delar som det aktuella förfarandet kräver. Enligt konventionen är vissa uppgifter frivilliga, medan andra är obligatoriska för de fördragsslutande parterna. *Enhetsdokumentet utgör* på så vis *en bruttolista* (ram) *över* de *uppgifter* som kan krävas vid export, transitering och import. I *bilaga 3* lämnas en närmare redogörelse för de 56 fälten med de frivilliga och obligatoriska uppgifterna vid användande av enhetsdokumentet vid export, transitering och import. Vidare jämförs uppgiftsskyldighetens reglering på de olika föreskriftsnivåerna, varvid förekomsten av dubbelreglering granskas närmare. Slutligen redovisas det arbete som bedrivits i syfte att harmonisera uppgiftskraven mellan de fördragsslutande parterna.

4.8 Våra överväganden

Som inledningsvis angivits har vi att ta ställning till frågan om en grundläggande ram för uppgiftslämnandet bör ges i lag. Frågeställningen berör *dels* det eller de sätt på vilka fordrade uppgifter får lämnas, dvs. skriftligen genom användande av enhetsdokumentet, genom elektronisk överföring av dokument eller muntligen, *dels* frågan om en begränsning av uppgiftsskyldigheten.

4.8.1 Sättet för uppgiftsskyldighetens fullgörande

Bakgrund

När det gäller det skriftliga förfarandet får dokumentet enligt de föreskrifter som tagits in på förordningsnivå inte användas eller ifyllas efter uppgiftslämnarens gottfinnande. Dokumentet är så utformat att det skall kunna användas för samtliga tullprocedurer eller led (export, transitering eller import) från det att varan sänds iväg tills den är förtullad. Dokumentet består av ett blankettset som innehålla blanketter för utförselanmälan, transiteringsanmälan och förtullningsanmälan. Den som så önskar kan alltså begränsa sig till att använda endast de delar av setet som avser hans led i tullproceduren. Det framstår i och för sig som självklart mot bakgrund av att uppgiftskraven skiljer sig för de olika förfarandena att en exportör inte kan använda sig av de blanketter som

avser import för att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Man kan alltså inte använda "fel" blankett och komplettera denna med nödvändiga uppgifter. Vad gäller användningen av blanketten skall den fyllas i med hjälp av skrivmaskin eller motsvarande. Endast under vissa förutsättningar får den fyllas i för hand och då endast med bläck och stora tryckbokstäver. Den får inte heller innehålla raderingar eller överskrivningar. Ändringar får endast göras på visst sätt.

Konsekvensen av att inte följa föreskrifterna om användning och ifyllande av dokumentet är att tullmyndigheten inte godtar dokumentet som klareringshandling, vilket medför att tullklareringen av varan fördröjs, vilket i sin tur kan medföra förseningar i trafiken på gränsorterna.

Vad därefter angår den elektroniska överföringen av dokument är även den på motsvarande sätt som det skriftliga förfarandet bunden till formen. Det innebär bl.a. att den som önskar fullgöra sin anmälningsskyldighet måste ha ett Datapak-abonnemang eller ett motsvarande abonnemang med televerket och sända informationen i vissa angivna teckenkoder. Överföringen skall vidare enligt de villkor som gäller för elektronisk överföring ske i vissa fastställda standardmeddelanden i visst angivet format. Den information som sänds måste alltså vara strukturerad eller ordnad på ett i förväg bestämt sätt. För ändamålet har utarbetats ett s.k. dataregelverk som till övervägande del bygger på internationella standarder.

Närmare regler på lagnivå om sättet för uppgiftsskyldighetens fullgörande?

Den fråga som här kommer upp är om en i lag grundläggande ram för uppgiftslämnandet bör omfatta även de regler som rör användningen och ifyllandet av enhetsdokumentet och som nu förekommer på förordningsnivå, likaså om de villkor (finns f.n. endast för export) för elektroniskt uppgiftslämnande som GTS föreskriver i samband med enskilda tillstånd bör omfattas av en sådan ram.

Det är enligt regeringsformen i princip riksdagen ensam som har att meddela föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna som innebär åligganden för de enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Sådana föreskrifter skall ha lagform (8 kap. 3 § RF). Uttrycket "åligganden" torde avse

förpliktelser att företa vissa handlingar[3]. Det innebär att sådana föreskrifter som beslutats vad gäller hanteringen av enhetsdokumentet faller under begreppet åligganden. Den reglering som för närvarande finns i tullagen om sättet att fullgöra dessa åligganden får anses innebära att kravet på lagform uppfyllts beträffande det förfarande med mervärdesskatt som sköts av tullmyndigheterna. Närmare regler behövs i och för sig inte på lagnivån.

En grundläggande princip är också att överreglering skall undvikas och att endast sådana bestämmelser tas in i lag som enligt regeringsformen kräver riksdagens medverkan. Ett skäl för att frångå den principen skulle kunna vara att en reglering i lag medför klara, lätttillgängliga och överblickbara regler. Ett annat skäl skulle kunna vara att den reglering som har förankrats i riksdagen får en särskild tyngd. Mot dessa skäl måste ställas det faktum att varje senare ändring av reglerna, oavsett hur bagatellartad den är, kräver riksdagens medverkan, med den tidsutdräkt det medför.

När det gäller reglerna rörande användningen av enhetsdokumentet bygger de i grunden på en konvention som genom förordning införlivats med svensk rätt. Det finns inte anledning anta att konventionen i denna del kommer att ändras. Ett svenskt medlemskap i EG medför emellertid att enhetsdokumentet inte längre kommer att användas vid handeln med övriga EG-länder utan endast vid övrig handel. Det förslag EG-kommissionen utarbetat rörande enhetsdokumentet innebär att dokumentet i stort sett oförändrat skall användas vid handeln mellan EG och tredjeland. Den speciella teknik med en hänvisning i tullagen till förordningen om enhetsdokumentet som hittills använts anser vi kan bestå oförändrad.

När det gäller metoden att fullgöra uppgiftsskyldigheten genom överföring av elektroniska dokument finns anledning anta att förändringar kan komma att ske bl.a. på grund av teknisk utveckling. Regelverket för elektronisk överföring bygger till vissa delar på standarder. Det pågår ett fortlöpande arbete med att ytterligare utveckla dessa. Det är mot denna bakgrund som den svenska regleringen idag bygger på att förfarandet läggs fast i individuella tillstånd med villkor där hänvisning till standard kan ske. Att nu generellt reglera dessa förfaranden i lag framstår som direkt olämpligt i vart fall innan arbetet med att fastställa internationell standard på detta område utvecklats ytterligare.

[3] Strömberg, Normgivningsmakten, andra upplagan, s.67.

Däremot anser vi att det av de inledande bestämmelserna i tullagen lämpligen bör framgå vilka sätt som står till buds för den enskilde att fullgöra sin anmälnings- och uppgiftsskyldighet. Det bör alltså av lagen framgå att huvudregeln är att uppgiftsskyldigheten skall fullgöras genom användande av det enhetsdokument som avses i förordningen om en konvention om förenkling av formaliteterna vid handel med varor (SFS 1987:1126). Det bör vidare framgå att denna anmälningsskyldighet i vissa fall får ske med användande av elektroniskt dokument och att undantag i vissa fall kan ske så att en anmälan kan ske muntligen. När det gäller regleringen av sättet att lämna uppgifter inom det övriga skatteområdet föreskrivs i lag att uppgifterna skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär, se t.ex. lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. En motsvarande reglering av enhetsdokumentet och det elektroniska dokumentet skulle på tullområdet innebära en lämplig anpassning.

Vi menar emellertid att det för närvarande inte är aktuellt att genomföra ett sådant förslag. En svensk EG-anslutning, som ev. kan ske under år 1995 kommer att medföra att den nuvarande tullagen ersätts av EGs tullag. Det finns därför inte någon anledning att nu genomföra andra förändringar i tullagen än de som framstår som starkt motiverade. Vi lägger därför inte fram något förslag på denna punkt men vill ändå dokumentera vårt utredningsarbete i denna del. Vårt utkast till en huvudregel återfinns i bilaga 4 och kallas *"Lagskissen"*. Vi menar att utkastet, för den händelse ett svensk EG-medlemskap inte skulle komma till stånd, kan läggas till grund för en författningsändring.

Som vi tidigare sagt är området för elektronisk överföring av uppgifter under teknisk utveckling. Vi anser ändå att tiden är mogen för att i lag ange en möjlighet för regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer, dvs. generaltullstyrelsen, att komplettera ordningen med en tillståndsgivning med generella föreskrifter för vissa delar av det tekniska förfarandet för uppgiftslämnandet och om förfarandet i övrigt. De förändringar av standarder och teknik för kommunikation som kan förväntas, kan tänkas bli mera praktiska att hantera genom att föreskrifterna tas in som ett regelverk på myndighetsföreskriftsnivå än att de skall hanteras såsom ändrade villkor i varje enskilt tillståndsbeslut. Ett förslag till ett sådant normgivningsbemyndigande föreslås infört i 11 a § TL. Vi anser att detta förslag bör ses som det principiellt sett lämpligaste sättet att behandla frågan om standarders förhållande till föreskifter och tillståndsgivning. Samma problem aktualiseras här som vi ovan angav

för en reglering på lagnivå. Vi menar dock att föreskrifter på denna nivå lättare kan anpassas till förändringar av standarder m.m.

4.8.2 En närmare lagreglering och begränsning av uppgiftsskyldighetens omfattning?

Uppgiftslämnandet berör inte bara sättet för att lämna uppgifter utan också vilka uppgifter som skall lämnas. Av den redogörelse för uppgiftskraven som lämnas i bilaga 3 framgår att som mest sammanlagt 56 fält eller poster skall fyllas i. Enhetsdokumentet är emellertid utformat för att möta varje uppgiftskrav som kan ställas på förfaranden som avser export, transitering och import. Varje enskild uppgiftslämnare lämnar endast de uppgifter som fordras för det förfarande som han är ansvarig för. Det blir alltså som regel inte fråga om att lämna uppgifter för samtliga fält.

En grundläggande ram för det samlade uppgiftslämnandet skulle teoretiskt sett kunna innebära att samtliga poster anges i lag. En motsvarande fråga behandlas i prop. 1990/91:5 s.84 som rör de uppgifter en näringsidkare bör lämna till ledning för sin taxering. Utgångspunkten är där den s.k. BAS-kontoplanen (BAS 91), en standard som har tagits fram av standardiseringskommissionen (SIS ITS AG 69) och som vid fullständig användning omfattar knappt 130 poster. RSV förordade att samtliga poster borde räknas upp i lag. Departementschefen ansåg att det skulle föra väl långt med en så detaljrik uppräkning i lag. Han ansåg att de olika posterna i stället kunde anges i föreskrifter på en lägre nivå. Härigenom vann man i följsamhet utan att villkoret för det är att en lagändring sker i varje enskilt fall. Han framhöll dock att man ändå i lag måste ange en snäv ram med en tämligen långtgående precisering av vilka uppgifter som en självdeklaration skall innehålla. Den fullständiga förteckningen över de olika posterna borde göras i form av verkställighetsföreskrifter och ingå som ett led i utformningen av deklarationsblanketterna och anförtros RSV, anförde han avslutningsvis.

De uppgifter en importör/exportör är skyldig att lämna till tullmyndigheten avser att täcka myndighetens behov av information för kontroll av om en vara får införas eller utföras och för att fastställa tull och annan skatt för den. Uppgiftsskyldigheten avser dessutom att ge underlag för handelsstatistik.

Den reglering av uppgiftsskyldighetens omfattning som i dag förekommer i tullagen följer de konstitutionella kraven i fråga om föreskrifter om

skatt. När det gäller uppgiftsskyldighetens omfattning för in- och utförselkontroll, tull och statistik förekommer däremot en överreglering. Vi menar dock att en överreglering i det här fallet är motiverad av det skälet att det underlättar för den enskilde att göra klart för sig vad som fordras av honom som exportör eller importör av varor. Av samma skäl föreslår vi att en grundläggande ram för uppgiftsskyldighetens omfattning i fråga om export- och importförfarandet ges i tullagen. De uppgifter som är nödvändiga för handelsstatistiken är emellertid inte av samma omfattning. Föreskrifter om uppgiftsskyldighetens omfattning för statistiskt ändamål bör därför, som nu, regleras särskilt.

Uttrycket "en grundläggande ram" för närmast tanken till ett gemensamt hållet avsnitt i lag där det samlade uppgiftslämnandet behandlas, dvs. såväl sättet för att lämna uppgifter som uppgiftsskyldighetens omfattning. Tullprocedurerna vid import och export behandlas emellertid i nuvarande tullag under skilda avsnitt. Något hinder för att i ett särskilt avsnitt reglera sättet för uppgiftslämnandet finns inte. I vår lagskiss (bilaga 4) har vi också föreslagit en inledande paragraf (3 a § TL) som beskriver uppgiftslämnandet. När det gäller uppgiftsskyldighetens omfattning menar vi dock att den nuvarande uppdelningen i tullagen för import och export bör bestå. Att bryta ut föreskrifterna om uppgiftsskyldighetens omfattning leder inte till att reglerna blir mer överblickbara. I vår lagskiss presenterar vi dock en överarbetning av dessa bestämmelser (14 och 41 §§ TL) så att de täcker de grundläggande uppgiftskraven.

Bör nu omfattningen av denna uppgiftsskyldighet begränsas?

I grunden bygger uppgiftsskyldighetens omfattning på två konventioner som båda genom förordning införlivats i svensk rätt. Det är konventionen om enhetsdokumentet och transiteringskonventionen. Konventionerna innehåller vissa minimikrav (obligatoriska krav) vad gäller uppgiftsskyldighetens omfattning. Dessa minimikrav är nödvändiga för att dokumentet skall kunna användas vid varje förfarande i samband med export, transitering och import. Någon begränsning av de skyldigheterna är inte möjlig utan föregående ändring av konventionerna. När det gäller de uppgifter som varje konventionsstat själv äger rätt att besluta om öppnar sig däremot en möjlighet att föreslå begränsningar.

De krav som i första hand bör komma i fråga att ta bort är uppgifter som redan finns tillgängliga för myndigheten eller som är onödiga. Ett exempel är uppgiften om att bestämmelseland skall lämnas i såväl klartext som kodform. Ett annat exempel är att även om uppgift lämnats om namnet på exportlandet (Belgien), måste man dessutom ange att det

är fråga om export från EG. Vi avstår emellertid från att lämna förslag till sådana förenklingar. Skälen för detta är två. Det finns goda möjligheter att göra mindre förenklingar på föreskriftsnivå och samrådsförfarandet mellan Företagens uppgiftslämnardelegation och GTS är ett lämpligt forum för ett sådant arbete. Vidare behandlas dessa frågor i den gemensamma arbetsgruppen[4] som arbetar under EG-EFTAs blandade kommitté för uppföljningen av konventionen om enhetsdokumentet och transiteringskonventionen.

[4]Arbetsgruppen heter "Joint working party" och är tillsatt av den blandade kommittén (Joint Committee) som är tillsatt enligt art. 10 i ED-konventionen och art. 14 i transiteringskonventionen.

5 UTLÄMNANDE AV PERSONUPPGIFTER TILL UTLANDET

När det gäller dataflödet över gränserna krävs enligt 7 kap. 16 § andra stycket sekretesslagen datainspektionens medgivande innan en personuppgift får lämnas ut från ett personregister, om det kan antas att ett utlämnande skulle medföra att uppgiften används för automatisk databehandling utomlands och att detta medför otillbörligt intrång i någons personliga integritet. Från den bestämmelsen har gjorts undantag när fråga är om utlämnande till länder som har anslutit sig till den europeiska dataskyddskonventionen. Datainspektionens medgivande behövs inte i sådana fall.

Enligt en undantagsregel i 1 kap. 3 § tredje stycket sekretesslagen får sekretessbelagda uppgifter lämnas till utländska myndigheter eller mellanfolkliga organisationer om det sker i enlighet med lag eller förordning. Det behöver därvid inte vara fråga om en stadgad uppgiftsskyldighet. Det räcker om föreskriften innebär att uppgifter får lämnas till utländska myndigheter m.m.

Bestämmelsen i 7 kap. 16 § andra stycket sekretesslagen hindrar inte uppgiftsutlämnande enligt nämnda undantagsregel.

Samtliga tullsamarbetsavtal som Sverige träffat med främmande länder har genom förordning införlivats med svensk rätt. Dessa avtal innehåller regler om uppgiftsutbyte.

Vi har således funnit att DIs medgivande enligt 7 kap. 16 § andra stycket sekretesslagen i dessa fall inte blir erforderligt. Gällande ordning behöver därför inte ändras för att möjliggöra det informationsutbyte som följer av internationella åtaganden. Såvitt gäller informationsutbyte av uppgifter ur tullregistret föreslår vi dock två nya regler i tullregisterlagen. Den ena innehåller en allmän regel om utlämnande av uppgifter på medium för ADB till utländsk myndighet och mellanfolklig organisation. Den andra reglerar det fallet då uppgifter som lämnas ut skall användas för automatisk databehandling i en stat som inte har anslutit sig till dataskyddskonventionen. I sådana fall fordras datainspektionens medgivande.

5.1 Inledning

Tullregistret innehåller sådana uppgifter om fysiska personer att det motsvarar de kriterier som ställts upp i 1 § datalagen (1973:289) för personregister. I det här avsnittet behandlar vi olika frågor i anslutning till utlämnande av uppgifter ur tullregistret till utländska myndigheter.

Vi behandlar först frågan om uppgifter i registret överhuvudtaget får lämnas ut till utlandet. Därefter behandlar vi frågan om uppgifterna får lämnas ut på medium för automatisk databehandling.

På sikt förefaller det möjligt att informationsskyldigheten gentemot utländsk tullmyndighet kan komma att fullgöras genom att uppgifterna i tullregistret överförs på elektronisk väg. Enligt tullsamarbetsavtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1986:710) kan de handlingar som avses i överenskommelsen ersättas av datoriserad information med samma innehåll (8 §). I så fall, föreskrivs vidare, bör anvisningar för tolkning och användning av materialet samtidigt tillhandahållas. En motsvarande bestämmelse har även tagits in i en nyligen träffad överenskommelse om tullsamarbete med Polen (SFS 1991:1319). Det har även kommit till vår kännedom att de blivande tullsamarbetsavtalen med Ungern och Tjeckoslovakien också avses få en sådan bestämmelse.

Datainspektionen, DI, har bl.a. gjort gällande att, om fråga inte är om utlämnande av uppgifter till stater som anslutit sig till Europarådets konvention om skydd för enskilda vid automatisk databehandling av personuppgifter (dataskyddskonventionen), krävs DIs medgivande enligt 7 kap. 16 § andra stycket sekretesslagen (1980:100) vid utlämnande av uppgifter ur ett personregister som kan komma att användas för automatisk databehandling i utlandet. Detta gäller enligt DI oavsett om uppgifterna lämnas elektroniskt eller på papper. För att kunna göra den erforderliga bedömningen i integritetsfrågan måste DI utreda hur integritetsskyddet är utformat i varje enskild stat som skall erhålla uppgifter ur tullregistret och som inte har anslutit sig till dataskyddskonventionen. Detta är enligt DI en tidsödande process som förmodligen kommer att kräva medverkan av andra myndigheter.

Mot bakgrund av vad som nu sagts blir utgångspunkten för vår översyn i första hand att se i vilken omfattning DIs prövning kommer att behövas vid utlämnande av uppgifter ur tullregistret till utlandet.

5.2 Tullregistret

Registerändamål

I 2 § tullregisterlagen anges för vilka ändamål tullmyndigheterna får föra ett tullregister med hjälp av automatisk databehandling. Av ändamålsbeskrivningen i paragrafen framgår visserligen inte uttryckligen att uppgifterna i registret får användas för att uppfylla tullmyndigheternas skyldighet i fråga om att tillhandahålla uppgifter till utländsk tullmyndighet. Av förarbetena till tullregisterlagen framgår emellertid att uppgifterna i registret får användas även för att fullgöra en sådan informationsskyldighet enligt tullsamarbetsavtal (prop. 1989/90:40 s. 19).

Det förekommer emellertid att uppgifter lämnas till utländska tullmyndigheter på annan grund än tullsamarbetsavtal. Det är då fråga om sådant informationsutlämnande som sker på grundval av Tullsamarbetsrådets (Customs Co-operation Council, CCC) rekommendationer om administrativt bistånd mellan ländernas tulladministrationer. Eftersom en internationell överenskommelse, t.ex. ett avtal, skiljer sig från en rekommendation i så måtto att överenskommelsen är bindande medan, rekommendationen inte är det, kan det därför mot bakgrund av uttalandena i propositonen till tullregisterlagen ifrågasättas om uppgifter får hämtas ur tullregistret för att uppfylla rekommendationerna.

I det här sammanhanget bör även nämnas att tullen för ett särskilt register (SPADI) med stöd av lagen (1965:94) om polisregister m.m. Det är ett register som förs i spaningssyfte. Tullregistret får inte användas för den typ av spaningsarbete för vilket SPADI förs.

Vilka uppgifter innehåller registret?

I tullregistret samlas i första hand de uppgifter som importörer och exportörer enligt tullagen är skyldiga att lämna i samband med import eller export av varor. En närmare redogörelse för vilka dessa uppgifter är har vi lämnat i bilaga 3. Sammanfattningsvis kan anges att det är fråga om uppgifter av i huvudsak kommersiell natur. I registret samlas emellertid även uppgifter av finansiellt slag, t.ex. om kvarstående skatt och processuella säkerhetsåtgärder samt uppgifter som erhålls i samband med import- och exportkontrollen. Det kan vara fråga om uppgifter som kommer fram vid kontrollbesök hos näringsidkare men även uppgift om att den kontrollerade har varit föremål för revision. Därutöver innehåller registret uppgifter insamlade bl.a. för handelsstatistiska ändamål. Vidare innehåller det driftstatistik för tullen.

Ytterligare uppgifter utöver de som nu har nämnts kan förekomma i registret. Tullen erhåller nämligen även uppgifter på datamedium från vissa andra register, såsom uppgifter om registrerade skattskyldiga och uppgifter om export- och importlicenser. Enligt 4 § tullregisterlagen får tullregistret sambearbetas med uppgifter från register hos riksskatteverket ifråga om uppgifter om registrering som skattskyldig och hos kommerskollegium och statens jordbruksverk ifråga om uppgifter om import- och exportlicenser.

Utlämnande av uppgifter ur registret

När det gäller utlämnade av uppgifter på traditionellt sätt — på papper eller muntligen — ur tullregistret saknas en närmare reglering i tullregisterlagen. Av de inledningsvis redovisade förarbetena framgår emellertid att ett utlämnade av uppgifter ur registret till andra myndigheter, även utländska myndigheter förutsätts ske. Däremot har utlämnande av uppgifter på medium för automatisk databehandling reglerats i lagen. Enligt 7 § tullregisterlagen får ett sådant utlämnande ske till en begränsad krets av myndigheter. Det är jordbruksverket, kommerskollegium, riksskatteverket, skattemyndigheter och riksrevisionsverket. Till andra myndigheter får uppgifter ur registret lämnas ut på medium för automatisk databehandling endast om detta följer av lag eller förordning eller om regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer har medgett det.

Regeringen har föreskrivit i 3 § första stycket tullregisterförordningen att de tullmyndigheter som generaltullstyrelsen bestämmer skall få lämna ut uppgifter på medium för automatisk databehandling till ovan nämnda myndigheter utom till riksrevisionsverket. För det fall uppgifter skall lämnas på sådant sätt till andra myndigheter har regeringen vidare föreskrivit i andra stycket samma paragraf att datainspektionens medgivande då fordras.

I motiven (prop. 1989/90:40 s. 24) uttalas bl.a. att möjligheterna att snabbt kombinera maskinläsbara uppgifter som lämnas vid olika tidpunkter och för olika syften kan ge resultat som framstår som oförutsedda och stötande. Av det skälet bör det därför enligt departementschefen finnas en begränsning för i vilka fall som uppgifter från TDS skall få lämnas ut i maskinläsbar form även till andra myndigheter än de i paragrafen särskilt angivna myndigheterna.

Begreppet myndighet i 7 § tullregisterlagen är emellertid begränsat även till att gälla enbart svenska myndigheter. I nyss nämnda proposition (s. 19) uttalade departementschefen: "Det finns dock för närvarande inte någon avsikt att uppgifter skall översändas till utländsk myndighet i elektronisk form. Det finns inte heller någon avsikt att i TDS nu ta emot elektroniska uppgifter från utlandet. I en framtid kan emellertid en sådan utveckling bli möjlig, och detta bör enligt min mening vara ett viktigt steg för att ytterligare effektivisera tullrutinerna".

5.3 Tullens spaningsregister (SPADI)

Registerändamål

Grundläggande bestämmelser om tullverkets register för brottsbekämpande verksamhet (SPADI), som trätt i kraft den 1 mars 1985, finns i 10 a § lagen (1965:94) om polisregister m.m. Härigenom har tullens registerhantering författningsreglerats på motsvarande sätt som polisens. SPADI är ett register som förs med hjälp av ADB i brottsbekämpande syfte. Tullen och polisen har terminalåtkomst till varandras register.

Den information som tullen tidigare samlade in lagrades i manuella register, som fördes såväl centralt som regionalt och lokalt. Denna registrering var inte författningsreglerad. Informationen hämtades bl.a från de stora centrala ADB-registren inom polisväsendet, t.ex. från person- och belastningsregistret och allmänna spaningsregistret. Andra register som tullen hämtade information från var passkontrollregistret, passregistret, registret över efterlysta personer och godsregistret samt det hos trafiksäkerhetsverket förda centrala bilregistret.

SPADI får föras bara för vissa ändamål. Det skall tjäna till upplysning om brott för vilka någon har misstänkts, åtalats eller dömts eller om någons vandel i övrigt. Det får vidare föras bara i den mån det behövs för den brottsbekämpande verksamhet som ankommer på tullverket. Innehållet i registret är således begränsat till vad som behövs för nu beskrivna ändamål[1].

[1] Prop.1984/85:19 s. 27-28.

Vilka uppgifter innehåller registret?

I SPADI får en tullmyndighet enligt förordningen (1987:864) om tullverkets register för brottsbekämpande verksamhet[2] under ovan angivna förutsättningar föra in uppgifter om den som är misstänkt för brott enligt

1) lagen (1960:418) om straff för varusmuggling,
2) narkotikastrafflagen (1968:64),
3) lagen (1990:749) om valutareglering,
4) tullagen (1973:670), tullagen (1987:1065), tullstadgan (1973:671), tullförordningen (1987:1114), lagen (1962:120) om straff i vissa fall för oriktig ursprungsdeklaration m.m., lagen (1960:419) om förbud i vissa fall mot införsel av spritdrycker, lagen (1971:176) om vissa internationella sanktioner.

Vidare får tullmyndigheten föra in uppgifter om transportmedel och andra varor som misstänks ha samband med brott som avses i nu nämnda författningar (2 §).

I SPADI får även tas in uppgifter från polismyndighet och polisregister, om uppgifternas innehåll motsvarar vad som avses i 2 §. Detsamma gäller motsvarande uppgifter som enligt överenskommelse mellan Sverige och annan stat lämnas från sådan stat (3 §).

Utlämnande av uppgifter ur registret

Uppgifter ur SPADI kan behöva lämnas inom ramen för internationellt tull- och polissamarbete. I 10 a § polisregisterlagen föreskrivs således att regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, generaltullstyrelsen får förordna att uppgifter skall lämnas från registret, om uppgifterna behövs för att fullgöra skyldigheter som Sverige eller någon svensk tullmyndighet har enligt överenskommelse med främmande stat. Regeringen har genom ovan nämnda förordning beslutat att uppgifter som hänför sig till SPADI får lämnas ut till utländsk tullmyndighet, i den mån överenskommelse härom träffats. I 6 § andra stycket sagda förordning föreskrivs att utdrag eller upplysning om innehållet i registret får lämnas om det behövs för att fullgöra skyldigheter som Sverige eller svensk tullmyndighet har enligt överenskommelse med främmande stat.

[2] Rubriken har erhållit sin nuvarande lydelse enligt SFS 1990:181.

Frågan om sekretess för uppgifter i SPADI regleras i 7 kap. 17 § sekretesslagen. Av denna paragraf följer bl.a. att sekretess gäller för uppgifter som har tillförts registret och att beträffande utlämnande av sådana uppgifter gäller vad som är föreskrivet i polisregisterlagen och i förordning som har stöd i den lagen.

5.4 Sekretessfrågor

5.4.1 Sekretess inom tullområdet

Bestämmelser om sekretess inom tullområdet finns i 9 kap. 1-3 §§ sekretesslagen (SekrL), som avser sekretess med hänsyn till skyddet för enskilds förhållanden av såväl personlig som ekonomisk natur. 1 § gäller sekretess i myndighets verksamhet som avser bestämmande av skatt eller som avser taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt. 2 § omfattar bl.a. ärenden om kontroll beträffande skatt eller om säkringsåtgärd i samband med sådan kontroll samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte faller under 1 §. Av 3 § första stycket följer att sekretessen enligt 1 och 2 §§ också gäller, i den mån riksdagen har godkänt avtal härom med främmande stat, i ärende om handräckning eller bistånd som myndighet lämnar åt myndighet eller annat organ i den staten i verksamhet som motsvarar den som avses i nämnda paragrafer.

Vidare finns bestämmelser i 5 kap. 1 § SekrL som avser sekretess med hänsyn främst till intresset av att förebygga eller beivra brott. Sekretess i tullverkets brottsbekämpande verksamhet till skydd för enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden regleras av 9 kap. 17 § samma lag.

5.4.2 Sekretess i förhållande till utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation

När sekretesslagen infördes fanns inte intagna några särskilda bestämmelser om dess tillämpning i förhållande till utländska myndigheter. Vid den tiden ansågs sådana bestämmelser inte vara ändamålsenliga, bl.a. därför att det inte fanns någon allmän skyldighet för svenska myndigheter att samarbeta med eller bistå utländska myndigheter eller mellanfolkliga organisationer med uppgifter vare sig dessa var sekretessbelagda eller inte, såvida inte en sådan uppgiftsskyldighet var särskilt föreskriven i lag eller förordning, KU 1982/83:12 s. 36. Som exempel på sådant samar-

bete som var särskilt föreskrivet i lag kan nämnas lagen (1973:431) om utredning angående brott mot utländsk tullag. Samarbete utan direkt författningsstöd förekom också inom vissa områden och i förhållande till vissa stater. Frånsett de i lag och förordning reglerade fallen ansågs en svensk myndighet alltid ha rätt att efter en diskretionär prövning avslå en utländsk myndighets begäran att få ta del av material som fanns hos den svenska myndigheten.

Bestämmelser om utlämnande av sekretessbelagda uppgifter till en utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation har tagits in i 1 kap 3 § tredje stycket SekrL.

Bestämmelsen, som infördes den 1 januari 1983, har till syfte att fastställa under vilka förutsättningar sekretessbelagda uppgifter får lämnas till en utländsk myndighet eller en internationell organisation. Utgångspunkten för bestämmelsen är att en uppgift, för vilken sekretess gäller enligt sekretesslagen, inte får röjas för en utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation. Från denna regel görs sedan undantag för det fall att uppgiftslämnandet har reglerats särskilt i lag eller förordning. I den allmänna motiveringen (prop. 1981/82:186 s. 58) till bestämmelsen nämndes som exempel på sådana fall de socialförsäkringskonventioner som Sverige hade ingått med främmande länder. Konventionerna innehöll åtaganden att lämna uppgifter i olika hänseenden. I specialmotiveringen (prop. s. 61) sades att det inte behövde vara fråga om en uppgiftsskyldighet. Det räckte om föreskriften innebar att uppgifter fick lämnas till utländska myndigheter m.m.

Det nu sagda innebär t.ex. att de tullsamarbetsavtal Sverige har träffat med främmande länder om informationsutbyte m.m. och som genom lag eller förordning har införlivats med svensk rätt också omfattas av det nu nämnda undantaget.

Från regeln i 1 kap. 3 § tredje stycket görs vidare undantag för det fall uppgiften i en motsvarande situation skulle få lämnas ut till en svensk myndighet enligt sekretesslagen. En förutsättning är här att uppgiftslämnandet är förenligt med svenska intressen. Vid denna bedömning får beaktas bl.a. Sveriges intresse av internationellt samarbete med organet i fråga. Den prövning som skall göras om uppgiftslämnandet är förenligt med svenska intressen skall utföras av myndigheten som sådan. Vid behov bör samråd ske med utrikesdepartementet (jfr 10 kap. 8 § RF).

5.4.3 Utlämnande av personuppgifter till utlandet

Enligt 7 kap. 16 § SekrL gäller i två fall generellt förbud att lämna ut personuppgifter[3] från ett personregister, dels om det kan antas att ett utlämnande skulle medföra att uppgiften används för automatisk databehandling i strid med datalagen (första stycket), och dels om det kan antas att ett utlämnande skulle medföra att uppgiften används för automatisk databehandling utomlands och att detta medför otillbörligt intrång i någons personliga integritet (andra stycket). I det första fallet som rör utlämnande av uppgift inom landet ankommer det på den registeransvarige eller myndigheten som sådan att pröva frågan om utlämnande och i det senare fallet, på DI. För det fall det är fråga om utlämnande till ett land som har anslutit sig till dataskyddskonventionen behövs dock inte DIs medgivande.

Av förarbeten[4] till andra stycket framgår att spärren syftar till att få ett skydd mot att personregister upprättas obehörigen i utlandet.

Datainspektionens medgivande fordras således oavsett om uppgifterna i fråga lämnas på medium för automatisk databehandling eller skriftligen eller på annat sätt.

Hur förhåller sig undantagsregeln i 1 kap. 3 § SekrL till 7 kap. 16 § samma lag?

Sista meningen i 7 kap. 16 § andra stycket SekrL infördes i samband med att Sverige ratificerade dataskyddskonventionen. Konventionen bygger på tanken att konventionsstaterna skall kunna avstå från att begränsa dataflödet över gränserna. Konventionsstaterna har åtagit sig att i sin nationella lagstiftning införa vissa grundläggande regler om dataskydd. Som en konsekvens härav innehåller konventionen en regel som säger att en konventionsstat inte uteslutande i syfte att skydda den personliga integriteten får förbjuda eller kräva särskilt bemyndigande för överföring av personuppgifter över gränserna till en annan parts territorium. För att Sverige skulle kunna tillträda konventionen föreskrevs därför att datainspektionens medgivande inte behövs för utlämnande av personuppgifter till länder som har anslutit sig till konventionen[5].

[3] Med personuppgift avses en upplysning som avser en enskild person och med ett personregister menas ett register, en förteckning eller andra anteckningar som förs med hjälp av ADB och som innehåller en personuppgift som kan hänföras till den som avses med uppgiften (jfr 1 § datalagen).

[4] Prop. 1973:33 s. 101.

[5] Se prop. 1981/82:189 s. 44-45.

När det gäller det i andra stycket stadgade förbudet att lämna ut uppgifter har Corell m.fl., Sekretesslagen, Andra uppl., 1985, s. 198, uttalat att det inte är avsett att hindra uppgiftsutlämnande till en utländsk myndighet med stöd av bestämmelse i författning.

Bestämmelsen i andra stycket infördes den 1 juli 1982 och bestämmelsen i tredje stycket i 1 kap. 3 § den 1 januari 1983. I sist nämnda bestämmelse regleras sekretesslagens tillämpning i fråga om utlämnande av sekretessbelagda uppgifter till utländska myndigheter och mellanfolkliga organisationer. Sekretessregeln i 7 kap. 16 § SekrL är utformad som vilken annan regel om sekretess som helst i sekretesslagen. Den sekretess som gäller för personuppgifter enligt 7 kap. 16 § andra stycket SekrL hindrar således inte att en personuppgift lämnas ut om utlämnandet till den utländska myndigheten sker med stöd av bestämmelse i lag eller förordning. Det innebär vidare att det inte ankommer på DI att pröva frågan om utlämnande i dessa fall även om det är fråga om utlämnade till stat som inte har anslutit sig till dataskyddskonventionen. Det gäller även om utlämnandet av uppgiften inte grundas på en uppgiftsskyldighet. Det är tillräckligt om det genom lag eller förordning med svensk rätt införlivade avtalet innebär att uppgiften får lämnas ut.

Bestämmelsen i 7 kap. 16 § SekrL tar inte sikte på vilket sätt uppgifter får lämnas ut, utan hur utlämnade uppgifter kan antas komma att användas eller behandlas. Saknas bestämmelser i anslutning till det register ur vilken uppgiften skall hämtas som reglerar sättet för hur uppgiften får lämnas ut, t.ex. muntligen, skriftligen eller genom ett elektroniskt förfarande eller annat tekniskt förfarande, så synes inte bestämmelserna i sekretesslagen utgöra något formellt hinder mot att uppgiften lämnas ut på medium för automatisk databehandling. Det innebär alltså för det fall regeln i 1 kap. 3 § SekrL sätter 7 kap. 16 § samma lag ur spel att DIs medgivande inte heller fordras om uppgiften lämnas till utlandet på medium för ADB.

Sekretesslagens förhållande till särskild registerlagstiftning

Sekretesslagens bestämmelser om förbud att röja uppgift i det allmännas verksamhet, vare sig det sker muntligen eller genom att allmän handling lämnas ut eller det sker på annat sätt, och om förbud att lämna ut allmänna handlingar innebär att uppgifter som finns samlade i en

myndighets register inte får lämnas ut i andra fall än de som anges i sekretesslagen eller i lag eller förordning till vilken sekretesslagen hänvisar.

Medger sekretesslagen att uppgiften röjs, får den ändå inte lämnas ut om den lag eller förordning som reglerar utlämnande av uppgifter ur det aktuella registret inte medger utlämnande. En sådan registerreglering kan även ta sikte på sättet för utlämnande av uppgiften, såsom fallet är med tullregisterlagen. I den mån uppgifterna enligt nyss nämnda princip är offentliga får de i så fall lämnas ut på annat sätt än på medium för ADB.

Av den lämnade framställningen framgår således att något medgivande av DI inte krävs i fråga om utlämnande av personuppgifter ur tullregistret till stater som har anslutit sig till dataskyddskonventionen. Vidare framgår det att något sådant medgivande inte heller krävs för de fall uppgiftslämnandet har reglerats särskilt i lag eller förordning[6]. DIs medgivande blir för närvarande således aktuellt endast i fråga om personuppgifter som lämnas till utlandet utan sådant författningsstöd.

5.5 Mellanstatligt administrativt bistånd i tullfrågor m.m.

Vi lämnar i detta avsnitt en redogörelse för mellanstatligt administrativt bistånd i tullfrågor. Bistånd innefattar bl.a. att en tullmyndighet lämnar en annan tullmyndighet upplysningar m.m. Vanligtvis är det en internationell överenskommelse (avtal) som utgör grunden för detta utbyte av upplysningar, men det förekommer också att upplysningar lämnas på grund av internationella rekommendationer. En överenskommelse om bistånd innebär som regel att Sverige eller svensk tullmyndighet i vissa fall är skyldig att tillhandahålla en annan stats tullmyndigheter uppgifter i samband med in- och utförsel av varor.

Sverige har anslutit sig till tullsamarbetsrådets — Coustoms Cooperation Council (CCC) — rekommendation den 5 december 1953 om ömsesidigt administrativt bistånd i tullfrågor[7], den s.k. Brysselrekommen-

[6] Prop. 1981/82:186 s. 58.

[7] I anslutning till rekommendationen den 5 december 1953 har GTS den 4 juni 1954 utfärdat bestämmelser. Se vidare Jungefors-Walberg, Smugglingslagstiftningen s. 130 och 175.

dationen. Enligt denna gäller bl.a. att tullmyndigheten i en medlemsstat på begäran av tullmyndigheten i en annan medlemsstat skall övervaka försändelser av varor som är föremål för omfattande varusmuggling. Vidare skall tullmyndigheterna tillhandahålla varandra upplysningar om smuggling som är föremål för undersökning i någon annan av medlemsstaterna samt om nya metoder och medel för tullbedrägerier och översända rapporter och utredningar om brottstyper som kan antas vara av värde för andra medlemsstater.

Följande länder har antagit rekommendationen:

Algeriet, Argentina, Australien, Belgien, Cypern, Danmark, Egypten, Finland, Frankrike, Grekland, Indien, Iran, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Luxemburg, Malawi, Malta, Mauritius, Nederländerna, Nya Zeeland, Nigeria, Norge, Pakistan, Portugal, Ruanda, Rumänien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tanzania, Thailand, Tjeckoslovakien, Tunisien, Turkiet, Tyskland, USA och Österrike.

Sverige har även antagit andra rekommendationer av tullsamarbetsrådet. Så gäller i fråga om en rekommendation den 8 juni 1967 om central registrering av upplysningar om tullbedrägerier. Nämnda rekommendation har den 22 maj 1975 ersatts av en ny rekommendation i samma ämne.

I samband med att Sverige beslöt anta sistnämnda rekommendation godkändes för svensk del också en den 9 juni 1977 av CCC antagen konvention (den s.k. Nairobikonventionen), om ömsesidigt administrativt bistånd för att förhindra, utreda och beivra tullbrott, jämte vissa konventionsbilagor; I, III, IV, VIII, IX och X. Med tullbrott avses i konventionen varje överträdelse eller försök till överträdelse av en författningsbestämmelse som gäller införsel, utförsel eller transitering av varor och vars efterlevnad övervakas av tulladministrationerna.

Rekommendationen och konventionen med nämnda bilagor har genom förordning (SFS 1983:682) utfärdad den 16 juni 1983 införlivats med svensk rätt.

Konventionen rör följande länder.

Algeriet, Australien, Elfenbenskusten, Finland, Indien, Irland, Island, Italien, Jordanien, Kenya, Malawi, Malaysia, Marocko, Mauritius, Nigeria, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Saudiarabien, Sri Lanka, Stor-

britannien, Sverige, Tunisien, Turkiet, Zambia, Zimbabwe och Österrike.

Konventionen är öppen, vilket innebär att ytterligare länder än de ovan uppräknade kan komma att ansluta sig till konventionen. För Sveriges del innebär det att Sverige automatiskt blir bunden till nya parter allteftersom anslutning sker.

I motiven till förordningen (prop. 1982/83:35 s. 9 - 10) betonades bl.a. att det fanns skäl att vara restriktiv vad gäller antagande av de konventionsbilagor som kan innebära skyldighet att lämna sekretessbelagda uppgifter till länder vars sekretessbestämmelser och administrativa rutiner är helt okända. Av det skälet begränsades bilagorna för Sveriges del till de nu nämnda.

En rekommendation som särskilt avser illegal handel med narkotika och psykotropa ämnen antogs av CCC den 8 juni 1971. Enligt denna gäller bl.a. att medlemsstaternas tullmyndigheter utan begäran och utan dröjsmål skall lämna andra berörda tullmyndigheter alla tillgängliga upplysningar om gärningar som innebär eller misstänks innebära eller sannolikt kan ge upphov till illegal handel med narkotika eller psykotropa ämnen. Vidare gäller att nya medel eller metoder som används för illegal handel med dessa ämnen och nya produkter, vilka förekommer vid sådan handel, skall rapporteras. Sverige har godkänt också denna rekommendation.

Sist nämnda rekommendation har antagits av följande länder:

Australien, Belgien, Cypern, Danmark, Elfenbenskusten, Finland, Frankrike, Grekland, Indien, Iran, Irland, Israel, Japan, Jugoslavien, Kanada, Kenya, Korea, Luxemburg, Malawi, Malta, Mauritius, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Portugal, Rumänien, Schweiz, Spanien, Storbritannien, Sudan, Sverige, Sydafrika, Thailand, Tjeckoslovakien, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Uganda, USA och Österrike.

Sverige har ingått bilaterala överenskommelser om tullsamarbete med följande länder.

— Tyskland	SFS 1976:929
— Frankrike	SFS 1985:79
— Nederländerna	SFS 1986:17
— Storbritannien och Nordirland	SFS 1986:710

— USA	SFS 1988:146
— Spanien	SFS 1989:698
— Polen	SFS 1991:1319

Sverige har även ingått en multilateral överenskommelse med de nordiska länderna i samma ämne.

— Danmark, Norge, Finland och Island	SFS 1982:801

Samtliga dessa överenskommelser har hämtat sina väsentliga drag från ett modellavtal som utarbetats av CCC. Sammanfattningsvis kan anges att syftet med överenskommelserna i första hand är att öka tullens möjligheter att ingripa mot narkotikasmuggling men även mot annan ekonomisk brottslighet. Genom överenskommelserna kan bistånd också komma att utväxlas i ursprungsfrågor och i utredningar om varors tullvärde.

Av ovan nämnda länder som Sverige har ingått avtal med har, förutom Sverige, Tyskland, Danmark, Norge, Frankrike, Storbritannien, Spanien och Finland ratificerat dataskyddskonventionen. Av övriga nämnda länder har Österrike och Luxemburg ratificerat konventionen. DIs medgivande behövs således inte för utlämnande av personuppgifter till något av nu nämnda länder. De tullsamarbetsavtal Sverige ingått har dessutom genom förordning införlivats med svensk rätt. Det innebär att DIs medgivande inte heller behövs när det gäller utlämnande av personuppgifter till Island, Nederländerna, USA och Polen. Samma förhållande kan snart bli aktuellt beträffande Ungern och Tjeckoslovakien.

Utöver de rekommendationer och överenskommelser som nu nämnts och som har sin grund i CCCs verksamhet föreligger även på grund av konventionen om enhetsdokumentet och transiteringskonventionen mellan EG och EFTA-länderna en för svenskt vidkommande omfattande uppgiftsskyldighet. Även dessa konventioner har genom förordningar införlivats med svensk rätt (SFS 1987:1119 och 1987:1126). När det gäller transiteringskonventionen kan det tänkas bli aktuellt att med stöd av ett avtal mellan parterna i anslutning till konventionen inleda ett förfarande med uppgiftslämnande mellan berörda stater och mellanfolkligt organ där den pappersbaserade informationen ersätts med ADB-baserad information.

Även det nyligen ingångna EES-avtalet har bestämmelser om informationsutbyte. De bestämmelserna finns intagna i protokoll 11, Ömsesidigt bistånd i tullfrågor, till avtalet. Bestämmelserna har i likhet med tidigare redovisade överenskommelser hämtat sina väsentliga drag från CCCs modellavtal. Tillämpningsområdet för utbyte av upplysningar är begränsat till att säkerställa en korrekt tillämpning av tullagstiftningen. Som centrala uppgifter anges att förhindra, upptäcka och utreda överträdelser av denna lagstiftning (art 2). Upplysningarna skall enligt huvudregeln lämnas på begäran men skall i vissa fall lämnas även spontant (art 3 och 4).

När det gäller formerna för informationsutbytet sägs att handlingar, bestyrkta kopior av handlingar, rapporter och liknande kan ersättas av datoriserad information i valfri form för samma ändamål (art 8).

Beträffande sekretess sägs att alla upplysningar som lämnats enligt överenskommelsen skall, oavsett i vilken form de lämnats, vara av förtrolig natur. De skall omfattas av sekretesskydd och åtnjuta det skydd som lämnas i enlighet med hithörande lagar, vilka är tillämpliga hos den avtalsslutande part som mottagit dem och motsvarande bestämmelser tillämpliga för gemenskapsorganen (art 10).

5.6 Utvecklingen i Europa när det gäller integritetsskyddet vid dataflödet över gränserna

5.6.1 Europarådets förslag till modellavtal

Europarådet arbetar för närvarande med ett förslag till modellavtal som avser integritetsskydd vid dataflöde över gränserna. Tanken bakom avtalet är att stärka integritetsskyddet vid dataflöde över gränserna mellan en dataexportör i ett land som har en datalagstiftning och som har ratificerat dataskyddskonventionen och en dataimportör i ett land som inte har någon datalagstiftning alls. Avsikten är att parterna genom modellavtalet kontraktsrättsligt skall ikläda sig de grundläggande principerna i dataskyddskonventionen. Enligt förslaget är importören ansvarig för hur data används. För det fall han inte uppfyller de förpliktelser som följer av avtalet skall han betala skadestånd till exportören. Fastän avtalet endast är bindande för exportören och importören förbinder sig dessa genom avtalet att registrerade personer

skall ha insynsrätt, möjlighet att få rättelse till stånd m.m. Tvist skall handläggas av skiljemän. - Arbetet med modellavtalet är inte avslutat.

5.6.2 EG-kommissionens förslag till direktiv angående skydd för enskilda på ADB-området[8]

I enlighet med bestämmelserna i det föreslagna direktivet skall medlemsstaterna skydda enskildas integritet i samband med behandlingen av personuppgifter i personregister och får därvid varken begränsa eller förbjuda det fria flödet av personuppgifter mellan medlemsstaterna (artikel 1). Tanken med direktivet är att fastställa en enhetlig och hög skyddsnivå i alla medlemsstater för att avlägsna hinder mot utbyte av uppgifter, mellan medlemsstaterna, som är nödvändiga för att genomföra den inre marknaden.

Direktivet är tillämpligt på personregistrering med hjälp av såväl automatisk databehandling som manuell registrering. Med personuppgift kan avses en enda upplysning om en person, t.ex. en postadress. Vissa register är dock undantagna. Det är personregister som används uteslutande för personligt bruk och ideella föreningars medlemsregister (artikel 2).

Medlemsstaterna skall tillämpa direktivet på register både i den offentliga och den privata sektorn. Undantag görs för register i den offentliga sektorn i de fall då aktiviteterna i den sektorn inte faller inom ramen för gemenskapsrätten. Det är t.ex. underrättelsetjänst (artikel 3).

Inom den offentliga sektorn får enligt direktivet ett personregister inrättas av en myndighet endast om det är nödvändigt för att myndigheten skall kunna fullgöra sina uppgifter (artikel 5). Innan ett sådant register inrättas skall en anmälan göras till dataskyddsmyndigheten om personuppgifter från registret kan komma att lämnas ut till annan (artikel 7). Att anmälningsskyldigheten avser endast sådana register beror på att det är här den största risken för den personliga integriteten anses föreligga och att man vill underlätta för myndigheten att sköta sina plikter.

När det gäller utlämnande av personuppgifter i den offentliga sektorn skall medlemsstaterna i lag föreskriva att det skall vara lagligt endast om det är nödvändigt för fullgörande av de uppgifter som skall utföras av det subjekt i den offentliga sektorn som lämnar ut eller begär utlämnande av

[8] COM(90) 314 final - SYN 287.

uppgiften, eller om det begärs av en fysisk eller juridisk person i den privata sektorn som åberopar ett legitimt intresse, under förutsättning att den registrerades intresse inte tar överhand. Medlemsstaterna får därvid precisera under vilka omständigheter den registrerades intressen tar överhand. Medlemsstaterna skall vidare i lag föreskriva i de fall uppgifter lämnas till den privata sektorn att den registeransvarige skall underrätta den registrerade om utlämnandet av personuppgifter. Denna underrättelseskyldighet får ersättas av krav på tillsynsmyndighets tillstånd (artikel 6).

I artikel 12 i direktiven anges närmare formkrav för vad som skall konstituera ett samtycke från en registrerad om att få använda personuppgifter om honom. Den registrerade skall bl.a. ha fått information om registrets ändamål och vilka typer av uppgifter som lagras, typen av användning och, när det är lämpligt, mottagarna av personuppgifterna i registret och den registeransvariges namn och adress.

I artikel 17 räknas upp vilka personuppgifter som anses vara känsliga uppgifter. Det är enligt artikeln förbjudet att behandla sådana uppgifter med hjälp av automatisk databehandling, såvida inte den registrerade frivilligt och skriftligen uttryckt sitt samtycke härtill eller det är påkallat av väsentligt allmänt intresse. Det är fråga om uppgifter som avslöjar etnisk bakgrund eller ras, politisk uppfattning, religiös tro eller filosofisk övertygelse, facklig tillhörighet och uppgifter som rör hälsotillstånd och sexualliv.

Av artikel 24 framgår att medlemsstaterna skall i lag föreskriva att överföring av personuppgifter vilka genomgår behandling eller har samlats in för att senare behandlas till ett icke-medlemsland, vare sig tillfälligt eller permanent, endast är tillåten om den mottagande staten har en tillfredsställande skyddsnivå.

EG-kommissionens nu redovisade förslag har behandlats i EG-parlamentet i januari/februari 1992. Kommissionen väntas presentera ett delvis omarbetat förslag i maj 1992. Behandlingen av det nya förslaget kommer att påbörjas under hösten 1992 och något slutligt beslut är inte att vänta före år 1993.

5.7 Våra överväganden

5.7.1 Utlämnande av sekretessbelagda uppgifter till utlandet

Enligt 7 kap. 16 § andra stycket SekrL gäller sekretess för personuppgift i personregister som avses i datalagen (1973:289), om det kan antas att utlämnande skulle medföra att uppgiften används för automatisk databehandling i utlandet och att detta medför otillbörligt intrång i personlig integritet. Det ankommer på DI att pröva fråga om utlämnande. DIs medgivande behöver dock inte inhämtas om uppgiften skall användas för automatisk databehandling enbart i en stat som har anslutit sig till Europarådets konvention om skydd för enskilda vid automatisk databehandling av personuppgifter (dataskyddskonventionen). Bestämmelserna i paragrafen är tillämpliga vid uttag av uppgifter såväl på maskinläsbart medium som på lista eller vanlig handling (papper).

DIs medgivande behöver emellertid inte heller inhämtas för det fall utlämnandet av uppgiften till en utländsk myndighet har reglerats särskilt i lag eller förordning. Det framgår av undantagsregeln i 1 kap. 3 § tredje stycket SekrL. Det innebär, för det fall en överenskommelse om tullsamarbete innehåller ett åtagande för Sverige eller svensk tullmyndighet att lämna uppgifter i olika hänseenden eller om det i övrigt följer av överenskommelsen att uppgifter får lämnas ut och överenskommelsen genom förordning har införlivats med svensk rätt, att den sekretess som gäller för uppgiften — oavsett om det är en personuppgift eller annan uppgift — får röjas för en utländsk myndighet eller mellanfolklig organisation.

Den omständigheten att uppgiften i dessa fall kan komma att användas för automatisk databehandling i utlandet utgör alltså inte något hinder för utlämnande i de fallen, även om landet i fråga inte har anslutit sig till dataskyddskonventionen.

Genomgången av de överenskommelser om tullsamarbete som Sverige har träffat ger vid handen att samtliga överenskommelser genom förordning har införlivats med svensk rätt. Så är även fallet beträffande Tullsamarbetsrådets rekommendation om central registrering av upplysningar om tullbedrägerier och Nairobikonventionen.

Brysselrekommendationen den 5 december 1953 om ömsesidigt administrativt bistånd i tullfrågor som avser tillhandahållande av upplysningar om smuggling som är föremål för undersökning i någon annan medlemsstat och rådets rekommendation den 8 juni 1971 som avser illegal handel med narkotiska och psykotropa ämnen har däremot inte införlivats med svensk rätt.

Ett beslut om överenskommelse är som regel den form i vilken en stat åtar sig skyldigheter eller tillförsäkras rättigheter i förhållande till en annan stat. Överenskommelser ingås mellan stater, två eller flera. Överenskommelser kan också ingås mellan en eller flera stater, å ena sidan, och en mellanstatlig organisation, å den andra. En internationell överenskommelse kan betecknas på många sätt: traktat, konvention, stadga, fördrag, statut m.m. - men inte rekommendation.

CCC är en mellanstatlig organisation. När en sådan organisation enligt sin konstitution kan rikta direktiv till medlemsstaterna efter enhälliga beslut är varje sådant beslut att jämställa med en ny internationell överenskommelse[9]. Besluten har emellertid inte alltid bindande karaktär, utan kan utgöra bara en framställning till medlemsstaterna med anmodan att dessa skall vidta viss lagstiftningsåtgärd, följa vissa riktlinjer i sitt lagstiftningsarbete eller tillämpa en bestämd praxis. Sådana beslut brukar ofta gå under benämningen rekommendationer.

Uppgifterna i tullregistret får i dag användas för att uppfylla tullmyndigheternas skyldighet i fråga om att tillhandahålla uppgifter till andra myndigheter. Det gäller även sådan informationsskyldighet som tullmyndighet kan ha gentemot utländsk tullmyndighet enligt överenskommelse om tullsamarbete. Något krav på att informationsskyldigheten enligt avtalen skall vara föreskriven i lag eller förordning för att uppgifter ur registret skall få lämnas ut har inte ställts upp. Däremot synes uppgifterna inte få lämnas ut ur tullregistret, såvitt framgår av förarbeten till tullregisterlagen, enbart med stöd av tidigare nämnda rekommendationer, oavsett om de har införlivats med svensk rätt eller inte. Dessa rekommendationer kan inte jämställas med avtal. Uppgifter ur tullregistret får därför inte lämnas ut på den grunden.

Sammanfattningsvis kan alltså i dag den situationen inte uppkomma att DIs medgivande aktualiseras enligt 7 kap. 16 § andra stycket SekrL. Undantagsregeln i 1 kap. 3 § tredje stycket SekrL sätter i samtliga fall där uppgiftsutlämnandet grundas på tullsamarbetsavtal regeln i 7 kap. 16 § SekrL ur spel, eftersom avtalen genom förordning införlivats med svensk rätt.

Mot denna bakgrund finner vi inte att det föreligger några skäl för att i tullregisterlagen generellt reglera förfarandet i fråga om utlämnade av uppgifter (på papper eller muntligen) ur tullregistret till utlandet.

[9] Jfr prop. 1973:90 och SOU 1974:100 s. 35.

5.7.2 Utlämnande av uppgifter på ADB-medium

Inledningsvis har vi angett att tullsamarbetsavtalen med Storbritannien och Polen samt Ungern och Tjeckoslovakien innehåller bestämmelser om utlämnande av uppgifter på ADB. Enligt dessa kan de handlingar som avses i överenskommelserna ersättas med datoriserad information med samma innehåll. Vidare bör enligt avtalen anvisningar för tolkning och användning av materialet samtidigt tillhandahållas. Bestämmelserna är emellertid inte tvingande för Sverige. Som grundläggande bestämmelse i överenskommelserna gäller nämligen att bistånd skall lämnas i enlighet med den anmodade statens lagar och andra författningar och inom ramen för tullmyndighetens befogenheter och resurser. Även om avtalen genom förordning har införlivats med svensk rätt behöver alltså en svensk tullmyndighet inte efterkomma en begäran om utlämnande av uppgifter på medium för automatisk databehandling om ett sådan utlämnande strider mot svensk lag eller författning. Det föreligger alltså här en möjlighet för de berörda staterna att välja på vilket sätt uppgifterna skall tillhandahållas. För det fall tullmyndigheten finner att uppgiften bör lämnas ut på medium för ADB följer ett sådant utlämnande av förordning, dvs. den förordning genom vilken överenskommelsen införlivats med svensk rätt.

Storbritannien har anslutit sig till dataskyddskonventionen och ett utlämnande av uppgifter ur registret oavsett medium överensstämmer i det fallet med grunderna för bestämmelsen i 7 kap. 16 § andra stycket SekrL som för sådana stater bygger på ett fritt flöde av information. Huvudregeln är att överföring mellan konventionsstaterna skall vara fri. Det är inte tillåtet att ställa upp vare sig förbud eller krav på särskilt medgivande uteslutande i syfte att skydda den personliga integriteten (prop. 1981/82:189 s. 43). Mot denna bakgrund kan den nuvarande bestämmelsen i 7 § tullregisterlagen, som inte avsetts ge utrymme för att uppgifter lämnas till utlandet på ADB ifrågasättas.

Polen, Ungern och Tjeckoslovakien har emellertid inte anslutit sig till dataskyddskonventionen och länderna saknar närmare ADB-lagstiftning. En skyldighet föreligger för Sverige och svensk tullmyndighet att lämna ut uppgifter och något medgivande fordras inte från DI på grund av undantagsbestämmelsen i 1 kap. 3 § tredje stycket SekrL. Det framstår dock i fråga om dessa länder, som saknar lagstiftning på området för dataskydd eller vars datalagstiftning saknar tillfredsställande skyddsnivå, som klart otillfredsställande att ett utlämnande på ADB-medium skulle

kunna komma till stånd utan en närmare prövning av integritetsaspekterna i ärendet.

Den tekniska utvecklingen har visserligen nått så långt att det numera är möjligt att genom t.ex. scanner-teknik optiskt läsa av den pappersbaserade informationen, t.ex. ett utdrag av ett register, och därmed sekundsnabbt också ADB-basera informationen. Genom denna teknik har skillnaden mellan pappers- och ADB-baserad information minskat högst väsentligt.

Fortfarande är det dock enligt vår mening av systematiska skäl lämpligt att överväga att i tullregisterlagen särskilt reglera ett utlämnande av uppgifter på medium för ADB till utlandet. Den nuvarande regleringen i tullregisterlagen medger ett sådant utlämningssätt endast till vissa svenska myndigheter. Som skäl för en sådan begränsning angavs i förarbetena, prop. s. 24, att möjligheterna att snabbt kombinera maskinläsbara uppgifter som lämnas vid olika tidpunkter och för olika syften kan ge resultat som framstår som oförutsedda och stötande. Reglerna om utlämnande av uppgifter till svenska myndigheter tillkom mot denna bakgrund. En motsvarande reglering för utländska myndigheter som för svenska myndigheter framstår som naturligt i de fall det är fråga om utlämnande på ADB-medium till en stat som anslutit sig till dataskyddskonventionen. En sådan regel, som givetvis endast bör avse de fall där uppgiftslämnandet följer av lag eller förordning, har sin naturliga plats i tullregisterlagen.

I de fall där bestämmelser i ett tullsamarbetsavtal som t.ex. med länder som Polen som saknar tillfredsställande datalagstiftning öppnar möjligheter för Sverige eller svensk tullmyndighet att lämna ut uppgifter ur tullregistret — på papper eller på ADB-medium — bör utlämnandet regleras särskilt i tullregisterlagen. Till skydd för otillbörliga intrång i personlig integritet bör härvid ett utlämnande endast få ske efter DIs medgivande.

Det är viktigt att skyddet för personlig integritet beaktas när överenskommelser ingås med länder som inte har anslutit sig till dataskyddskonventionen. I sådana avtal kan enligt vår mening övervägas att ta in bestämmelser liknande dem i Europarådets utkast till modellavtal om integritetsskydd vid dataflöde över gränser.

I sammanhanget vill vi peka på regeln i 2 a § datalagen som bl.a. innebär att DI skall få yttra sig inför beslut om inrättande av s.k. statsmaktsregister. Med inrättande av ett nytt personregister jämställs i praxis även vissa utvidgningar av ett register och ändamålsförändringar (jfr. KU

1982/83:30 s. 25 och 1985/86:25 s. 25). Mot denna bakgrund framstår det som naturligt att DI får möjlighet att yttra sig innan avtal ingås och Sverige därmed bundits i fråga om avtalsinnehållet. Detta är en fråga för regeringen.

En sådan regel som vi nu föreslår medför givetvis att DIs resurser inledningsvis kommer att tas i anspråk vid den prövning som följer. Allt eftersom prövningen av de olika länderna datalagstiftning sker med avseende på skyddet för personlig integritet avtar emellertid behovet för DI att göra en närmare granskning av respektive lands ADB-lagstiftning. Det förhåller sig även så att nya länder ansluter sig till dataskyddskonventionen och att omfattningen av DIs prövning även på den grunden kommer att minska. För det fall Europarådets utkast till modellavtal skulle komma till användning vid framtida överenskommelser kommer behovet av och omfattningen av DIs prövning också att minska. Detsamma gäller om exempelvis DI regelmässigt kommer att höras i samband med att överenskommelser som konstituerar uppgiftsskyldighet ingås.

5.7.3 EES-avtalet

EES-avtalet innebär formellt inget annat än en konvention med EG. Det överlämnande av statistiska uppgifter till Eurostat som Sverige åtar sig att göra fordrar enligt vår mening någon form av författningsreglering i lag eller förordning för att överlämnandet i detta fall skall kunna ske.

I sammanhanget bör erinras om den särskilda EG-förordning som gäller sekretess och andra uppgifter till Eurostat, se COM 1588/90.

6 STYRKANDE HANDLINGAR

Mot bakgrund av att styrkande handlingar — enligt den ordning som förutsattes i TDUs förslag och som ligger bakom TDS — normalt inte skall behöva lämnas vid elektroniskt uppgiftslämnande föreslår vi efter förebild i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, att den för vars räkning en vara förs in i landet (importören), oavsett om han lämnar uppgifterna elektroniskt eller inte, skall vara skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra tulldeklarationsskyldigheten och för kontroll av den.

Vi föreslår vidare att underlaget skall bevaras under fem år efter den dag varan anmäldes till förtullning. Det motsvarar den tid under vilken eftertulltaxering kan äga rum.

Vi har däremot inte funnit att någon motsvarande regel behövs för exportörer.

6.1 Inledning och GTS skrivelse

Vid införsel skall en anmälan med vissa angivna uppgifter göras till tullmyndigheten. Vilka dessa uppgifter är framgår av avsnittet 4.7 och bilaga 3. Anmälan skall avse förtullning eller annan tullklareringsform. Med förtullning avses tullmyndighetens åtgärder för att tillåta fri förfoganderätt över varor vid införsel. Vid anmälan till förtullning skall tulldeklaration jämte styrkande handlingar lämnas av den som är tullskyldig för varan. Tullskyldig är den som anmäler varan till förtullning. Tullmyndigheten kontrollerar vid förtullningen att varan får föras in i landet och fastställer tull, annan skatt och avgift för den.

Även vid utförsel skall en anmälan göras till tullmyndigheten. Det är exportören som skall göra anmälan och som regel behöver han inte lämna några handlingar som visar att de uppgifter han lämnar är riktiga.

Tullmyndigheten godtar vanligen de uppgifter som lämnas och kontrollerar om hinder för utförsel föreligger. Om så inte är fallet medges utförsel. Anmälan kan antingen ske i omedelbart samband med gränspasseringen till tullmyndigheten på platsen eller till en tullmyndighet inne i landet. I det senare fallet transiteras varorna därefter till utrikes ort via en gränsort där tullen endast konstaterar att anmälan och beslut redan föreligger.

I TDS skall flertalet import-, export- och transitärenden kunna hanteras. Anmälan till tullklarering skall dock även efter införandet av TDS kunna lämnas som hittills på papper. I dessa fall registreras informationen manuellt i TDS av en tulltjänsteman från en bildskärmsterminal. Endast den som fått ett särskilt medgivande får överföra informationen elektroniskt till TDS. För att TDS skall få avsedd effekt är det nödvändigt att möjligheterna till elektroniskt uppgiftslämnande i största möjlig utsträckning tas till vara. Avsikten med TDS är att tullverket i framtiden så långt möjligt skall undvika hantering av pappersdokument. Det innebär bl.a. att de handlingar som normalt lämnas tillsammans med en förtullningsanmälan inte bör krävas vid elektroniskt uppgiftslämnande, för att TDS skall få avsedd effekt.

Genom de ändringar i tullagen som trädde i kraft den 1 juni 1990 kan GTS ge tillstånd till att tulldeklaration och andra uppgifter som skall avges enligt tullagen eller enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. får lämnas genom ett elektroniskt dokument till TDS eller på annat sätt med hjälp av automatisk databehandling. Ett sådant tillstånd får förenas med villkor. Villkoren får avse det tekniska förfarandet för uppgiftslämnandet men även förfarandet i övrigt (11 a §). Det är här fråga om en befogenhet för GTS att besluta om tillstånd i det enskilda fallet. Den som inom ramarna för ett sådant tillstånd lämnar uppgifter elektroniskt i ett tullärende är undantagen från det skriftlighetskrav som annars hade gällt.

Att styrkande handlingar — enligt den ordning som förutsatts i TDUs förslag och som ligger bakom TDS — normalt inte skall behöva lämnas vid elektroniskt uppgiftslämnande aktualiserar i första hand två frågor.

Den första frågan är om det med hänsyn till tullens behov av att i efterhand kunna kontrollera riktigheten av lämnade uppgifter är nödvändigt att ålägga den som anmäler en vara till förtullning att bevara sådana handlingar under viss tid och på visst sätt. Ett sådant åläggande kan då antingen beslutas i samband med att tillstånd till elektroniskt uppgiftlämnande ges eller genom generella föreskrifter i lag, förordning eller föreskrifter på lägre nivå. En tulldeklaration får emellertid avges genom

ombud (13 § första stycket TL). Det innebär att ett tillstånd till elektroniskt uppgiftslämnande kan komma att avse inte bara den tullskyldige importören utan också dennes ombud. En fråga som då inställer sig är om det bör vara importören eller ombudet som skall åläggas skyldighet att bevara handlingarna. För det fall man anser att importören bör vara den som skall bevara handlingarna uppkommer problem om importören själv saknar tillstånd för elektroniskt uppgiftslämnande men använder sig av ett ombud som har ett sådant tillstånd. Vad man här vill föreskriva i tillståndet för ombudet är antingen att denne skall se till att hans huvudman bevarar dessa handlingar eller att huvudmannen direkt blir bunden av en sådan föreskrift. Det senare kräver föreskrift i lag.

Den andra frågan är om det med hänsyn till Sveriges internationella åtaganden är möjligt att fullt ut genomföra ordningen att styrkande handlingar normalt inte skall behöva lämnas vid elektroniskt uppgiftslämnande. Bakgrunden till dessa frågor är den skrivelse som redovisas i det följande.

GTS skrivelse

GTS har i en skrivelse den 23 februari 1990 uppmärksammat TDL-utredningen på frågan om det med hänsyn till Sveriges internationella åtaganden är möjligt att genomföra den av TDU förutsatta ordningen. GTS har bl.a. framhållit att den omständigheten, att företag som lämnar uppgifter till tullverket i elektronisk form normalt inte längre skall behöva lämna styrkande handlingar är en betydelsefull del av den rationaliseringsvinst som tulldatoriseringen förväntas ge. En förutsättning är dock enligt GTS att ifrågavarande handlingar i största möjliga utsträckning är åtkomliga för kontroll hos den uppgiftsskyldige under viss tid. GTS har i en till skrivelsen bifogad promemoria lämnat förslag till en lagreglering i tullagen avseende skyldighet för tullskyldiga att bevara visst underlag för kontroll av deklarations- och uppgiftsskyldighetens fullgörande. GTS har även ansett att en straffbestämmelse motsvarande 10 § skattebrottslagen (försvårande av skattekontroll) skall införas för att täcka de fall när 11 kap. 5 § brottsbalken (bokföringsbrott) inte är tillämplig.

GTS har lämnat följande lagförslag.

60 a § TL Tullskyldig som är skyldig att lämna tulldeklaration skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörandet av deklarationsskyldigheten och för kontroll av deklarationen. Handlingar som nu avses skall bevaras under sex år efter den dag tulltaxeringsbeslutet meddelades, såvida inte annat bestämts om handlingarnas bevarande.

Avser tulldeklarationen vara som är införselreglerad skall vad som nu sagts även gälla tillståndsbevis och andra handlingar, som visar att införselvillkoren är uppfyllda.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, generaltullstyrelsen får föreskriva hur den tullskyldige skall föra sina räkenskaper och bevara sina handlingar.

93 a § TL Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs i 60 a §, och därigenom allvarligt försvårar tullmyndighets kontrollverksamhet enligt 75 § dömes för försvårande av tullmyndighets kontroll till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Ansvar enligt första stycket inträder ej, om ansvar för gärningen kan ådömas enligt brottsbalken.

Som motivering till förslaget i 60 a § TL anger GTS följande. I dessa föreskrifter kan genom exemplifieringar närmare anges vilka handlingar som avses. Det är fråga om dels underlag varav framgår varans beskaffenhet för bestämmandet av skatte- och avgiftssats och införselvillkor m.m., dels underlag för bestämmande av varans skatte- och avgiftspliktiga värde och vikt o.d., dels underlag i form av certifikat m.m. som utgör grund för förmånsbehandling enligt frihandelsavtalen samt dels underlag som visar att förutsättning förelegat för beviljad tullfrihet eller tullnedsättning. Det bör även observeras att vissa handlingar på grund av särskilda föreskrifter kommer att förvaras hos annan än den tullskyldige under viss tid eller för gott.

De skäl som GTS i övrigt lämnat för de framförda författningsförslagen är sammanfattningsvis följande.

Tullverkets intressen berörs inte i bokföringslagen eller dess förarbeten. Bokföringslagens regler om redovisningsskyldighet kompletteras i exempelvis 21 § taxeringslagen, 24 § mervärdesskattelagen och 2 kap.

11 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Dessa lagrum har i huvudsak samma utformning. Enligt dessa skall bl.a. den som är deklarationsskyldig i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörande av deklarationsskyldigheten och för kontroll av deklarationen. Någon motsvarighet härtill för att säkerställa bevarandet av underlag för tulldeklarationer finns inte. Ett skäl är att bokföringslagen säkerställer viktiga delar av underlaget. Ett annat skäl är att underlaget hittills lämnats över till tullmyndigheten i samband med anmälan till förtullning. Det underlag som avses är bl.a. fakturor, frakthandlingar, packsedlar, certifikat och licenser. För importörer med hemtagningstillstånd har tullverket kunnat föreskriva villkor för hur redovisningen skall vara ordnad. Införandet av TDS innebär att ifrågavarande handlingar i stor utsträckning endast kommer att företes efter anfordran, när anledning förekommer eller stickprovsvis. TDS förutsätter en förskjutning av kontrollen från tulltaxeringstillfället till en mer frekvent efterkontroll. Dessa förhållanden gör det från tullsynpunkt viktigt att ålägga den tullskyldige motsvarande skyldighet som gäller deklarationsskyldiga att sörja för att underlag finns för kontroll av deklarationen. En tullskyldig som får tillstånd att elektroniskt överföra uppgifter skulle visserligen i tillståndet kunna åläggas en sådan skyldighet som nu efterfrågas för att vid förtullningstillfället slippa förete ifrågavarande handlingar. Det finns emellertid från kontrollsynpunkt ett intresse att generellt lagreglera denna skyldighet. Härtill kommer att det inte är möjligt att reglera denna fråga i villkoren för de tillstånd som beviljas företag (i regel speditörer) med ombudsverksamhet. Ett ombud kan inte åläggas svara för hur huvudmannen (den tullskyldige) förvarar sina tullhandlingar.

Avsnittets uppläggning

Mot den bakgrund som nu presenterats behandlar vi först frågan om det vid elektroniskt uppgiftslämnande behövs en bestämmelse i tullagen som föreskriver att den som är tullskyldig skall bevara de handlingar som han annars måste bifoga deklarationen. Därefter behandlar vi frågan om Sveriges internationella åtaganden lägger hinder i vägen för en sådan ordning som TDU föreslagit. Vad sedan gäller den av GTS föreslagna straffbestämmelsen behandlar vi den och därtill hörande frågor i avsnitt 9.

6.2 Gällande reglering avseende skyldigheten att förete handlingar för tullkontroll

Såsom vi inledningsvis angivit är problemet med styrkande handlingar koncentrerat till importförfarandet. Det förekommer emellertid även vid export att motsvarande handlingar skall lämnas till tullmyndigheten. Vi lämnar därför en redogörelse för de handlingar som skall lämnas inte bara tillsammans med en tulldeklaration utan också tillsammans med en anmälan om utförsel.

Handlingar som skall bifogas en tulldeklaration

Det framgår inte av tullagen vilka handlingar som skall bifogas en tulldeklaration eller i övrigt ges in till en tullmyndighet för att styrka uppgifter om en vara som skall förtullas. Enligt 16 § första stycket TL stadgas endast att regeringen får föreskriva vilka handlingar som skall bifogas en deklaration. Några sådana föreskrifter har regeringen inte meddelat men med stöd av 115 § TL har regeringen i 11 § TF bemyndigat GTS att meddela dessa föreskrifter. Föreskrifterna finns intagna i 3 kap. 12-17 §§ TO.

Enligt de föreskrifter GTS meddelat skall den som är tullskyldig samtidigt med deklarationen ge in faktura eller motsvarande handling. För det fall tull eller annan skatt beräknas efter vikt skall viktuppgiften i deklarationen, om tullmyndigheten begär det, styrkas genom viktattest (12 §). Den tullskyldige skall vidare på begäran förete frakt- och försäkringshandlingar samt andra handlingar som avser köpet eller införseln av varan (14 §).

GTS har även föreskrivit vilka uppgifter en faktura skall innehålla för att den skall kunna godtas som kontrollmaterial till tulldeklarationen. Enligt de föreskrifterna skall en faktura innehålla uppgifter om såväl säljarens som köparens namn och adress, dag då fakturan utställts, kollis antal, slag, bruttovikt, märke och nummer, varans handelsbenämning och kvantitet enligt allmänt handelsbruk och pris för varje varuslag, eventuella rabatter och uppgifter om rabatternas art samt leverans- och betalningsvillkor (13 § första stycket).

Om uppgifter angående kolli saknas i fakturan skall packsedel avseende de levererade varorna bifogas (13 § andra stycket).

För det fall faktura eller annan handling lämnas för att styrka uppgifterna i en tulldeklaration skall den tullskyldige, om sändningen

innehåller varor som skall klassificeras enligt olika statistiska nummer, anteckna tillämpat statistiskt nummer vid varje varupost i handlingen (15 §).

Förutom ovan angivna handlingar kan tullanstalten om den finner anledning därtill även begära att den tullskyldige avger värdeförsäkran. En sådan försäkran skall bl.a. avges när sändningens värde överstiger visst pris (f.n. 10 000 kr) och det avtalade priset inte kan läggas till grund för tullvärdet (17 §).

Enligt tullfrihetskungörelsen (TFS 1987:54) skall vidare i vissa fall returintyg, användningsuppgifter m.fl. intyg samt försäkringar lämnas i samband med deklarationen.

För flertalet industrivaror och vissa varor på jordbrukets och fiskets områden med ursprung i EG eller i EFTA-land kan tullfrihet åtnjutas enligt EFTA-konventionen eller EG-avtalen. Bestämmelser om tullförmånernas omfattning och om villkoren för erhållande av förmånsbehandling är intagna i frihandelsförordningen med tillhörande bilagor. Enligt en särskild förordning kan tullfrihet eller tullnedsättning medges för varor från Färöarna. För vissa varor med ursprung i u-länderna kan tullfrihet medges enligt u-landsförordningen. Slutligen kan enligt särskild förordning medges tullfrihet för viss handvävd bomullsväv. Tullfrihet eller tullnedsättning enligt frihandelsförordningen förutsätter att den tullskyldige lämnar intyg om varornas ursprung, s.k. varucertifikat EUR.1. eller, med vissa begränsningar exportörsdeklaration avgiven på fakturan. Tullfrihet enligt u-landsförordningen förutsätter att den tullskyldige lämnar ursprungscertifikat utfärdat av exportören och bestyrkt av auktoriserad myndighet i u-landet. Beträffande tullfrihet för handvävd bomullsväv fordras liknande intyg.

För visst slag av import fordras i vissa fall importlicens eller importtillstånd. Sådana tillstånd utfärdas efter beslut av svensk myndighet. Föreskrifter om att sådana tillstånd skall företes för tullmyndigheten har inte bara meddelats i tullagen utan även i de författningar som angår tillstånden. I de fallen tillståndsgivande myndigheter kräver att tillstånden skall företes för tullmyndigheten kan tullmyndigheten givetvis inte underlåta att begära in dessa intyg. Som exempel kan nämnas sundhetscertifikat rörande växter och tillstånd till legal införsel av narkotika.

Handlingar som skall bifogas en anmälan om utförsel

Som tidigare nämnts behövs normalt inga styrkande handlingar vid utförsel. I 42 § TL ges dock bemyndigande för regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att meddela ytterligare föreskrifter om de handlingar som skall lämnas till tullmyndigheten när en vara förs ut ur landet. Regeringen har inte meddelat några sådana föreskrifter men har i 19 § TF bemyndigat GTS rätt att föreskriva att en exportör som anmäler en vara till utförsel skall lämna tullmyndigheten faktura eller motsvarande handling. Enligt det bemyndigandet får GTS också föreskriva att exportören skall lämna ytterligare handlingar rörande varan. GTS föreskrifter finns intagna i 6 kap. TO.

Enligt de föreskrifterna skall exportören, om tullanstalten i särskilt fall begär det, förete faktura eller annan motsvarande handling rörande varan (14 §).

Vad gäller kravet på ytterligare handlingar rörande varan har GTS föreskrivit att den som anmäler en vara till utförsel skall förete fraktsedel eller annan motsvarande handling för varans befordran från tullområdet eller till utförselorten. Även här gäller att skyldigheten inträder först efter det att tullmyndigheten framställt en särskild begäran. För det fall varan vid anmälningstillfället är lastad i fordon, container eller annan motsvarande lastenhet skall enligt föreskrifterna manifest eller annan förteckning över innehållet (lastspecifikation) lämnas. I så fall behöver inte fraktsedel företes (13 §). Nu nämnda handlingar läggs till grund för kontrollen av 1) att utförselanmält gods också förs ut och 2) att utfört gods har anmälts till utförsel.

Sammanfattningsvis kan konstateras att vid införsel skall vissa handlingar bifogas en tulldeklaration för att styrka uppgifter om en vara som skall förtullas. Vid utförsel däremot skall inte några handlingar bifogas utförselanmälan enligt huvudregeln. Sådana handlingar skall endast bifogas en anmälan om tullmyndigheten begär det. Om tullmyndigheten inte begär av exportören att ge in nämnda handlingar utan godtar lämnade uppgifter och tillåter utförseln, föreligger enligt gällande bestämmelser i tullagen och dess följdförfattningar inte någon skyldighet för exportören att bevara dessa handlingar för den händelse tullmyndigheten i efterhand önskar kontrollera huruvida uppgifterna är riktiga. Det förhållandet att uppgifterna i en exportanmälan får överföras elektroniskt till TDS i stället för som tidigare på papper bör därför inte föranleda någon ändring av gällande regler. Ett behov av reglering uppkommer endast i samband med införsel.

6.3 Metoder som redan nu tillämpas för att säkerställa att handlingar bevaras för kontroll av lämnade uppgifter

I tullagen och dess följdförfattningar finns inte någon motsvarighet till exempelvis bokföringslagens bestämmelser om skyldighet att föra och bevara räkenskaper eller till skattelagarnas bestämmelser om skyldighet att sörja för att underlag finns för kontroll av att deklarations- och uppgiftsskyldigheten har fullgjorts eller hur underlaget i övrigt i beskattningssammanhang skall vara beskaffat.

Trots avsaknaden av sådana bestämmelser i tullförfattningarna förekommer ändå förfaranden i samband med såväl införsel som utförsel av varor där den som är uppgiftsskyldig har befriats från kravet på att lämna fullständiga uppgifter eller styrkande handlingar i anslutning till att varan passerar gränsen.

Sådana förfaranden får emellertid användas endast efter tullverkets tillstånd och förenas då med villkor för att säkerställa dels att uppgifter lämnas i efterhand och dels kontroll av att de är riktiga och fullständiga.

Den reglering som förekommer i frihandelsförordningen för att säkerställa att visst underlag bevaras för eventuell efterkontroll av lämnade uppgifter liknar också de villkor som ställs i samband med tillstånden.

I det följande lämnas en beskrivning av villkor och reglering.

6.3.1 Tullverkets villkor för tillstånd att lämna tulldeklarationen med hjälp av ADB m.m.

GTS har sedan mitten av 1970-talet genom beslut i varje särskilt fall givit ett antal företag befrielse från kravet att i en anmälan om utförsel lämna fullständiga statistiska uppgifter i samband med att en vara förs ut ur landet. Dessa uppgifter har företagen i stället i efterhand fått lämna i samlad form för en viss tidsperiod på magnetband direkt till statistiska sektionen vid GTS.

Även vid införsel har en motsvarande befrielse givits från kravet på att lämna fullständiga uppgifter. I de fallen har företagen ändå måst lämna en förtullningsanmälan, utan statistiska uppgifter, på enhetsdokumentet till vederbörande kontrolltullanstalt, så att denna har kunnat påföra tull och andra avgifter för varan. Vid det förfarandet har tulldeklarationen inte sällan fått lämnas senare än vad som eljest gäller. I så fall har kredittiden förkortats i motsvarande mån.

De företag som på detta sätt medgivits befrielse har i samtliga fall en betydande export- och/eller importverksamhet. De uppgifter som på detta sätt har fått lämnas i efterhand omfattar inte bara ett stort antal varuposter utan avser också mycket stora värden.

De tillstånd som lämnats vid import avser endast varor som tas hem enligt 8 § TL. GTS har i dessa tillstånd föreskrivit att styrkande handlingar såsom fakturor och ursprungsintyg m.m. skall biläggas tulldeklarationen i den utsträckning som vederbörande tulldirektion och tullkammare bestämmer. För det fall styrkande handlingar inte lämnas till kontrolltullanstalten tillsammans med tulldeklarationen eller om de lämnas tillbaka till företaget, skall enligt villkoren i tillståndet företaget förvara ifrågavarande handlingar under minst sex år och på betryggande sätt och i sådan ordning att de är lätt tillgängliga för tullverket vid en eventuell revision och kontroll. Enligt villkoren i tillståndet skall företaget vidare på begäran delge GTS, vederbörande tulldirektion och tullkammare dokumentation och register som avser det ADB-baserade deklarationsförfarandet, och vid behov, även tillhandahålla tullverket annat underlag som ligger till grund för framställningen av tulldeklarationen. Som en särskild bestämmelse i tillståndet har angivits att en tulltjänsteman skall lämnas tillträde till företagets anläggningar för kontroll av bl.a. handlingar som avses i tillståndet.

De nu beskrivna förfarandena med tillstånd i det särskilda fallet avses upphöra i samband med att TDS importsystem tas i drift sommaren 1992. Under en övergångsperiod kommer förfarandet dock att tillämpas för de företag som nu lämnar uppgifter på magnetband men som avser att ansluta sig till TDS.

I detta sammanhang bör även nämnas den i 5 a § TF intagna regeln enligt vilken en hemtagare och annan som fått tillstånd att tillämpa ett förenklat förfarande för förtullning är skyldig att föra de anteckningar och lämna de uppgifter om sin importverksamhet som tullmyndigheten bestämmer. Härigenom ges således tullmyndigheten möjlighet att genom föreskrifter säkerställa att behövligt underlag bevaras för efterkontroll. Efterkontrollen syftar till att i företagets bokföring kontrollera att alla varor som införts blivit tulldeklararade och att uppgifterna i tulldeklarationen är riktiga och att licens- och införselbestämmelser har tillämpats riktigt. Ett beslut om hemtagningstillstånd kombineras därför som regel med villkor att hemtagaren skall förvara tulltaxeringsbeslut på sådant sätt att en avstämning mellan utländska fakturor och tullsedlar underlättas, t.ex. att handlingar skall sorteras så att exemplar 8 av enhetsdokumen-

tet lätt kan hittas till den bokföringsfaktura som tullverket väljer ut. Vidare ställs som villkor att exemplar 8 förvaras i en särskild pärm sorterade i bokstavsordning på leverantör. I villkoren hänvisas till den i bokföringslagen föreskrivna arkiveringstiden tio år. För tillämpningen av fält 28 på enhetsdokumentet har GTS föreskrivit i bilaga B till TO att fakturanumret skall anges.

Nu nämnda villkor rörande ordnandet av räkenskapsmaterialet går utöver vad som fordras enligt bokföringslagen.

6.3.2 Frihandelsförordningens reglering

Enligt frihandelsförordningen (1987:1185) förekommer en liknande reglering vad gäller metoder för att säkerställa att visst slag av underlag bevaras för senare kontroll av lämnande uppgifter. Enligt frihandelsförordningen gäller tullfrihet eller tullnedsättning för varor, som vid införsel till Sverige har sitt ursprung i EG eller i ett EFTA-land. En vara anses ha sådant ursprung om den uppfyller villkoren i protokoll 3 till avtalet mellan Sverige och EG eller bilaga B till EFTA-konventionen. För att få förmånen måste den tullskyldige på visst angivet sätt styrka varans ursprung. Det kan han göra antingen genom att förete ett varucertifikat EUR.1. som har utfärdats i exportlandet eller med en s.k. exportörsdeklaration (3 §).

Enligt protokollet till nämnda avtal skall ett varucertifikat EUR.1. utfärdas av tullmyndigheten i exportlandet vid utförseln av de varor certifikatet avser endast på skriftlig ansökan av exportören. Ett sådant certifikat skall således utfärdas av svensk tullmyndighet om varorna skall exporteras från Sverige och kan anses ha sitt ursprung i Sverige. I syfte att kontrollera att de angivna villkoren är uppfyllda har tullmyndigheten rätt att begära de handlingar som styrker detta eller att utföra den kontroll den finner påkallad (art. 9 och 10). Eftersom certifikatet utgör bevis för tillämpningen av förmånsbehandling beträffande tullar och kvantitativa restriktioner, ankommer det på tullmyndigheten i exportlandet att bl.a. vidta nödvändiga åtgärder för undersökning av varornas ursprung (art. 10).

Så långt huvudregeln. Det finns emellertid även utrymme för förenklade förfaranden som bl.a. bygger på att styrkande handlingar inte skall behöva företes annat än vid eventuell kontroll i efterhand. Tullmyndigheterna i exportlandet kan då enligt art. 13 p. 2 ge den exportör som ofta exporterar varor för vilka certifikat EUR.1. kan utfärdas, och som

lämnar de garantier som tullmyndigheterna anser nödvändiga för att styrka varornas ursprungskaraktär, tillstånd att vid exporttillfället för tullanstalten i exportlandet ej behöva uppvisa vare sig varorna eller ansökan om certifikat EUR.1. för dessa varor för att erhålla certifikat EUR.1. (godkänd exportör). Med detta tillstånd följer alltså en rätt för exportören att själv utfärda varucertifikat enligt de alternativa förfaranden som anges i art. 13 p. 4-5. Tullmyndigheten kan också ge en godkänd exportör tillstånd att utfärda s.k. LT-certifikat som gäller för ett flertal sändningar under en längsta tid av ett år eller tillstånd att utfärda s.k. exportörsdeklaration.

Till en ansökan om ett certifikat EUR.1. skall exportören foga de handlingar som är ägnade att styrka att certifikat EUR.1. kan utfärdas för varor som skall exporteras. Han skall vidare vara beredd på att, på begäran av vederbörlig myndighet, förete den bevisning som denna anser nödvändig för att fastställa riktigheten av de preferensberättigade varornas ursprungskaraktär och skall godta varje kontroll från myndigheten av bokföringen och omständigheterna kring framställningen av de ovannämnda varorna (art. 15 p. 1). Enligt p. 2 är han skyldig att behålla de handlingar som är ägnade att styrka att certifikat kan utfärdas under minst två år. Vad som nu sagts gäller även när förenklade förfaranden tillämpas, dvs. då exportören själv utfärdar certifikatet eller då han i stället för att utfärda ett certifikat lämnar en s.k. exportörsdeklaration (p. 3).

Enligt 8 § sista stycket frihandelsförordningen skall vid kontroll av uppgift som lämnas i ansökan om varucertifikat EUR.1. eller i exportörsdeklaration 63, 69, 71, 75-79 och 97 §§ TL tillämpas.

GTS har med stöd av 13 § frihandelsförordningen m.m. meddelat verkställighetsföreskrifter. Dessa är intagna i GTS kungörelse med föreskrifter om ursprungsintyg vid export till EG, EFTA-land och Grönland (TFS 1987:53). Enligt föreskrifterna behöver som regel en ansökan om varucertifikat inte vara åtföljd av andra handlingar än exempelvis utförselanmälan, frakthandling, inlastningsbevis, exportfaktura eller orderbekräftelse. En exportör skall dock på begäran av tullmyndighet i efterhand lämna de uppgifter och förete den kompletterande bevisning som erfordras för att styrka att varan är en ursprungsvara (7 §).

När det gäller varucertifikat enligt den förenklade proceduren får tillstånd därtill meddelas bl.a. endast om företagets bokföring är så ordnad att den möjliggör kontroll av certifikatens riktighet (14 §). Ansökan om tillstånd skall göras på särskild blankett. När så är påkallat

får ett tillstånd dessutom förbindas med särskilda villkor och föreskrifter utöver vad som framgår av blanketten (15 §).

Tillstånden förenas som regel med följande villkor.

Företaget skall fortlöpande hålla sig underrättad om och iaktta de bestämmelser som gäller för utfärdandet av varucertifikat EUR.1. eller faktura med exportörsdeklaration. Företaget skall vidare vara berett att på tullmyndighetens anmodan styrka riktigheten av utfärdade ursprungsintyg och godta varje kontroll från myndigheten av bokföringen och omständigheterna kring framställningen av varorna. Bevismaterial som styrker ursprungsintygens riktighet skall bevaras och förvaras av företaget under minst två och ett halvt år efter intygens utfärdande. Dessutom skall ansökningshandlingarna till utfärdade certifikat EUR.1. sändas in månadsvis till den kontrollerande tullmyndigheten eller bevaras av företaget under minst två och ett halvt år. Slutligen skall kopior av utfärdade fakturor med exportörsdeklarationer bevaras av företaget under minst två och ett halvt år.

Det ankommer alltså på den som fått tillståndet att avgöra vilket material han skall spara för en eventuell kontroll. För det fall han brister härvidlag försämras hans processuella ställning och konsekvensen kan bli att en viss förmån i importlandet uteblir.

6.4 Annan lagstiftning som föreskriver att faktura eller motsvarande handling skall bevaras för myndighets kontroll

En förutsättning för en reglering i TL som innebär att den som är tullskyldig också är skyldig att bevara för tullmyndigheten nödvändigt kontrollmaterial är bl.a. att en motsvarande skyldighet inte redan föreligger enligt annan lagstiftning. I detta avsnitt lämnas därför en redovisning av bestämmelserna om bokföringsskyldighet. Grundläggande sådana bestämmelser finns i bokföringslagen (1976:125) och jordbruksbokföringslagen (1979:141). Bestämmelser om bokföringsskyldighet finns också i aktiebolagslagen (1975:1385), lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag. I lagen (1974:45) om kommission, handelsagentur och handelsresande (kommissionslagen), handelsregisterlagen (1974:157) och lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag finns också bestämmelser som bygger på bokföringsskyldigheten.

Därutöver finns särskilda bestämmelser som anger hur underlaget i beskattningssammanhang skall vara beskaffat. Sådana bestämmelser finns i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, lagen (1968:430) om mervärdeskatt men även i uppbördslagen (1953:272), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar.

6.4.1 Bestämmelser om bokföringsskyldighet

Bokföringslagen (BFL)

Bokföringslagen syftar till att i huvudsak tillgodose de informationsbehov som kan resas av både rörelseidkaren själv och andra intressenter såsom kreditgivare, det allmänna och de anställda. Av förarbetena till lagen, prop. 1975:104 s. 133-134, framgår inte annat än att det med uttrycket "det allmänna" är det allmännas behov av information för taxeringskontrollen som avses. Bokföringslagens regelsystem som avser att främja en fullständig, korrekt och överskådlig redovisning av affärstransaktioner, förvaring av verifikationer m.m. har således aldrig varit särskilt avsett att främja exempelvis det allmännas intresse av tull. Att redovisningen fyller sådana krav som nu nämnts innebär ändå att tullens intressen till viss del tillgodoses.

I detta sammanhang förtjänar att påpekas att bokföringslagen innehåller ett gemensamt grundläggande regelsystem för all redovisning. Det innebär bl.a. att rent fiskala intressen inte alltid har kunnat beaktas fullt ut i lagen. Vid sidan om det gemensamma regelsystemet i bokföringslagen har man inom skatterätten således fått lita till och falla tillbaka på de detalj- och specialregler för redovisningen som dessa intressen kan kräva (se prop. s. 133-134). Det kan t.ex. föreligga behov av en särlagstiftning för vissa slag av branscher eller särskilda bestämmelser om hur verifikationer skall vara avfattade[1].

Enligt bokföringslagen föreligger bokföringsskyldighet för den som är näringsidkare. Detsamma gäller aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk föreningar oberoende av om de utövar någon näringsverksamhet (1 § BFL).

[1] Bökmark-Svensson, Bokföringslagen, sjätte upplagan, 1991, s. 35.

Begreppet näringsidkare skall fattas i vidsträckt mening. Det omfattar var och en, dvs. varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Verksamhetens omfattning har således i princip inte någon betydelse för bokföringsskyldigheten, om det yrkesmässiga momentet är uppfyllt. Begreppet näringsidkare bedömdes i samband med bokföringslagens tillkomst som mer omfattande än det dåvarande skatterättsliga rörelsebegreppet. Enligt det senare fordrades för att rörelse skulle föreligga att verksamheten bedrevs självständigt, i förvärvssyfte och inte endast tillfälligt. Som tumregel för bedömningen av begreppet näringsidkare har i doktrinen[2] angetts att om en person taxeras i det skatterättsliga inkomstslaget näringsverksamhet, är han också sannolikt bokföringsskyldig. En annan omständighet som är viktig vid bedömning om bokföringsskyldighet föreligger är enligt doktrinen om verksamheten är förenad med kostnader för utövaren. Så är vanligen fallet när verksamheten fått en inte helt obetydlig omfattning. I så fall föreligger bokföringsskyldighet.

Bokföringsskyldigheten innefattar att kronologiskt (grundbokföring, 8 § BFL) och systematiskt (huvudbokföring, 9 § BFL) löpande bokföra uppkomna affärshändelser samt se till att verifikationer finns till alla bokföringsposter. Bokföringsskyldigheten innefattar vidare att vid räkenskapsårets utgång avsluta bokföringen med årsbokslut, som skall bestå av resultaträkning och balansräkning, samt att arkivera verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial. Undantag från bestämmelserna om årsbokslut gäller enskilda näringsidkare, i vars verksamhet årsomsättningen normalt understiger 20 basbelopp (2 § BFL). Härigenom tillgodoses interna och externa informations- och kontrollintressen.

Affärshändelser är alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning, såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Som affärshändelser räknas också den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat (4 § BFL). I begreppet ligger alltså en begränsning till händelser som omedelbart påverkar rörelsens resultat och ställning. Det innebär som regel att tidigare länkar i händelsekedjan, t.ex. ett avtalsslut eller motsvarande bakgrundsdokument, inte skall bokföras som en affärshändelse. En annan begränsning är att det skall vara fråga om ekonomiska relationer med omvärlden.

[2] Bökmark-Svensson, s. 27.

Bokföringslagens begrepp räkenskapsmaterial innefattar, förutom verifikationer och bokföringsböcker, även annat material som den bokföringsskyldige använder för sin affärsbokföring (2 § BFL).

Bokföringsböcker eller bokföringsmedia är alla i ett bokföringssystem ingående böcker, kort, lösblad, datamedia eller andra hjälpmedel för grundbokföring och huvudbokföring inklusive hjälpbokföring samt för årsbokslut. Till räkenskapsmaterialet hänförs vidare beskrivningar av bokföringssystemet samt systemdokumentation och behandlingshistorik för datorbaserad redovisning (6 ,7 och 11 §§ BFL).

Även annat material kan som ovan nämnts utgöra räkenskapsmaterial. Av bokföringsnämndens rekommendation BFN R 3 framgår att hit hör även instruktioner om redovisningsprinciper, instruktioner om behörighet (attestregler), kontoplaner, systemdokumentation och behandlingshistorik, instruktioner och program till kassaapparater, värderingsnormer, kontokuranter samt inventeringslistor, lagerspecifikationer och andra bilagor till årsboken. Följesedlar o.dyl. utgör enligt rekommendationen inte räkenskapsmaterial om följesedelns uppgifter tas in i fakturan. I det fall en faktura hänvisar till följesedel utgör även följesedeln räkenskapsmaterial. I doktrinen[3] har uttalats att t.ex. en följesedel eller beställningsanteckning eller annat bakomliggande material kan utgöra arkiveringspliktigt material för det fall en verifikation inte klart visar vilken affärshändelse den avser.

Verifikationer är handlingar som härrör från affärshändelser eller som särskilt upprättats med uppgifter om dessa. En verifikation skall innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandling förvaras. Den skall även vara försedd med nummer eller andra identifieringstecken och i övrigt erforderliga uppgifter så att sambandet mellan handling och bokförd post utan svårighet kan fastställas (5 § BFL). En verifikation är alltså en handling (faktura, kvitto etc.) som beskriver och bekräftar (verifierar) en affärshändelse[4].

[3] Bökmark-Svensson, s. 37.

[4] Jfr. 3 kap. 13 § 1 st TO som föreskriver att en faktura skall innehålla följande uppgifter: säljarens och köparens namn och adress, dag då fakturan utställts, kollis antal, slag, bruttovikt, märke och nummer, varans handelsbenämning och kvantitet enligt allmänt handelsbruk och pris för varje varuslag, eventuella rabatter och uppgifter om rabatternas art samt leverans- och betalningsvillkor.

Verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial kan utgöras av 1) material i vanlig läsbar form, 2) film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel och 3) hålkort, hålremsa, magnetband eller annat material med registreringar som genom omedelbar utskrift kan tas fram som material i vanlig läsbar form eller som material som kan läsas med förstoringshjälpmedel (10 § BFL)[5].

Av bokföringsnämndnes rekommendation R 3 (Räkenskapsmaterial och dess arkivering) framgår att uttrycket "magnetband eller annat material med registreringar" omfattar diskett eller annat datamedium.

Allt räkenskapsmaterial skall arkiveras. Ur arkiveringssynpunkt skall avtal, ansvarsförbindelser, företagsinteckningar och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden behandlas som räkenskapsmaterial. Om räkenskapsmaterial som lagrats på datamedium skrivs ut under betryggande former i vanlig läsbar form eller överförs till mikroskrift behöver registreringarna på datamedium inte längre bevaras. Under förutsättning att materialet dessförinnan mikrofilmats under betryggande former samt kopior ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas kan skattemyndigheten i undantagsfall ge tillstånd till att vissa delar av ett räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstörs. Skyldigheten att bevara räkenskapsmaterialet avser därefter de framställda kopiorna. De närmare förutsättningarna för tillstånd framgår av Riksskatteverkets information (RSFS:14) om riktlinjer angående tillstånd av länsstyrelsen för makulering av räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form enligt 22 § tredje stycket BFL. Riktlinjerna är utfärdade den 9 februari 1978.

Arkiveringsskyldigheten åvilar den bokföringsskyldige. Den bokföringsskyldige har alltid möjlighet att avtala med annan om att denne skall sköta arkiveringen. Ett sådant avtal befriar emellertid inte den bokföringsskyldige från ansvaret för arkiveringen.

Arkivering av räkenskapsmaterial, för såväl löpande som tidigare räkenskapsår, skall ske inom landet. Det är inte förenligt med bokföringslagen att lagra bokföringsnoteringar enbart på datamedium som är placerat utomlands. Räkenskapsmaterial som avser rörelse som svenskt företag bedriver utomlands (filial) behöver inte arkiveras i Sverige om

[5] Bokföringslagen innehåller inte någon definition av begreppet handling men anger att bokföringen skall grundas på handling som härrör från affärshändelsen. En sådan handling benämns verifikation och kan bl.a. utgöras av magnetband (5 och 10 §§).

rörelsen är bokföringsskyldig i det land där den bedrivs. Kravet på att räkenskapsmaterialet skall bevaras i ordnat skick innebär att det skall förvaras på sådant sätt att man kan ta del av materialet och rekonstruera bokföringen. För material som lagrats på datamedium gäller att programvara och maskinutrustning måste finnas tillgänglig under hela arkiveringstiden så att utskrift av registreringarna omedelbart kan ske.

Jordbruksbokföringslagen (JBFL)

Enskilda personer som äger eller brukar jordbruksfastigheter, dvs. jordbrukare och skogsbrukare, är skyldiga att som underlag för taxeringen föra räkenskaper för inkomsten från fastigheten enligt jordbruksbokföringslagen. De omfattas inte av bokföringslagens bestämmelser om bokföringsskyldighet. Jordbruk som drivs i form av aktiebolag eller annan juridisk person är dock underkastade de allmänna bestämmelserna i bokföringslagen.

Uttrycket "underlag för taxeringen" som används i jordbruksbokföringslagen erinrar om att ett av de främsta motiven för att man på jordbruks- och skogsbrukssidan har en särskild reglering vid sidan av den allmänna bokföringslagen, är just möjligheterna att därigenom kunna ta hänsyn till den speciella skattesituationen. Syftet med en särskild reglering för dessa näringar har i första hand varit att skapa ett redovisningssystem som på ett ändamålsenligt sätt tillgodoser det allmännas olika skatteintressen, eftersom borgenärsintresset här inte gör sig gällande på samma sätt som inom andra näringsgrenar (prop. 1978/79:44 s. 31-32).

I övrigt är regelsystemet i jordbruksbokföringslagen i huvudsak uppbyggt enligt samma mönster som bokföringslagen.

Aktiebolagslagen (ABL)

Bokföringslagen gäller för alla bokföringsskyldiga, oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs. I 11 kap. ABL finns vissa särregler för aktiebolag. Dessa regler innebär i vissa fall en inskränkning av bestämmelserna i bokföringslagen, men i flertalet fall kompletterande bestämmelser.

Redovisningsreglerna i aktiebolagslagen berör skyldigheten att lämna årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport samt att i förhållande till bokföringslagen lämna ytterligare uppgifter och särskilda upplysningar i resultat- och balansräkning och i förvaltningsberättelse.

Lagen om ekonomiska föreningar

Reglerna om bokföring och redovisning i föreningslagen är utformade på samma sätt som i aktiebolagslagen. Detta innebär att i redovisningsreglerna (9 kap.) endast medtagits vissa särbestämmelser för ekonomiska föreningar, medan det i övrigt hänvisas till bokföringslagen. På samma sätt som i aktiebolagslagen finns också särskilda bestämmelser om koncernredovisning och delårsrapportering. Dessa regler är i det närmaste identiska med motsvarande regler i aktiebolagslagen.

Lagen om årsredovisning m.m. i vissa företag

Lagen innebär att även näringsidkare med annan företagsform än aktiebolag och ekonomisk förening, t.ex. större handelsbolag och kommanditbolag är skyldiga att upprätta och i vissa fall avge offentlig årsredovisning. Skyldigheten gäller endast för den som enligt bokföringslagen är skyldig att upprätta årsbokslut och under förutsättning att företaget har en viss storlek.

6.4.2 Bestämmelser om hur underlaget i beskattningssammanhang skall vara beskaffat

Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK)

Enligt 4 kap. 1 § LSK är den som är skyldig att lämna självdeklaration, kontrolluppgift eller andra uppgifter till ledning för taxering också skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den. Underlaget skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Föreskriften är allmänt hållen och ger inte några närmare anvisningar om vilka krav som bör ställas på en sådan anteckningsskyldighet.

Bestämmelsen motsvarar förutvarande 20 § taxeringslagen. Den bestämmelsen hade i sin tur en motsvarande bestämmelse i 57 a § taxeringsförordningen som förebild. Bestämmelsen infördes år 1955 efter förslag av 1950 års skattelagssakkunniga i betänkandet (SOU 1954:24) Effektivare taxering.

I den dåvarande taxeringsförordningen (1928:379) saknades bestämmelser om skyldighet för den som var skattskyldig att föra räkenskaper eller anteckningar om inkomster och utgifter. Det förutsattes emellertid att skattskyldiga, på vilka 1929 års bokföringslag eller förordningen om

skyldighet för vissa jordbrukare att föra räkenskaper var tillämpliga, hade sina räkenskaper ordnade i överensstämmelse med vad som föreskrevs i nämnda författningar. Därutöver torde en viss anteckningsskyldighet ha följt av den allmänna skyldigheten att avge självdeklaration med tillbörlig omsorg (prop. 1955:160 s. 98).

I betänkandet Effektivare taxering, s. 35, föreslogs att en vidsträckt anteckningsskyldighet skulle åläggas de skattskyldiga. Enligt förslaget skulle den vara densamma som enligt den dåvarande bokföringslagen och bl.a. omfatta dagliga anteckningar om inkomster och utgifter. Förslaget genomfördes emellertid aldrig. Departementschefen ansåg förslaget i denna del som alltför omfattande. Han ansåg i stället att man borde knyta an till den skyldighet att hålla reda på inkomster och utgifter som i realiteten redan förelåg, och genom uttryckliga bestämmelser inskärpa och något vidga densamma. Sålunda borde fastslås, att de skattskyldiga skulle i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns. I det sagda låg, enligt departementschefen, att en skattskyldig genom förvaring av verifikationer och därmed jämförliga handlingar eller på annat lämpligt sätt skulle sörja för ett tillfredsställande underlag för deklarationen (prop. 1955:160 s. 100-101).

Stadgandet får även betydelse på så sätt att den som har iakttagit bestämmelsen, intager en gynnsammare ställning gentemot taxeringsmyndigheterna än den som underlåtit att göra detta.

För de fall anteckningsskyldigheten inte fullgjorts på ett sådant sätt att deklarationen i sin helhet kan läggas till grund för taxeringen föreligger i princip förutsättningar att frångå deklarationen och i stället uppskatta inkomsten efter skön. Enligt 4 kap. 3 § taxeringslagen som motsvarar 21 § i 1956 års taxeringslag skall bl.a., för det fall inkomsten av en viss förvärvskälla eller den skattepliktiga förmögenheten inte kan beräknas tillförlitligt, på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, inkomsten eller förmögenheten uppskattas efter det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).

Någon formlig anteckningsskyldighet i inkomstslaget tjänst torde dock enligt den nu redovisade bestämmelsen endast föreligga i de fall en skattskyldig uppburit inkomster från en arbetsgivare som inte är skyldig att lämna kontrolluppgift. I det fallet går det ju inte med ledning av inkomna kontrolluppgifter att konstatera storleken av inkomsten under beskattningsåret. I så fall är det av vikt att den skattskyldige genom fortlöpande

anteckningar om inkomster och utgifter, genom förvaring i ordnat skick av verifikationer och därmed jämförliga handlingar eller på annat lämpligt sätt sörjer för att ett tillfredsställande underlag för deklarationen upprättas och förvaras.

Beträffande andra förvärvskällor än tjänst blir däremot bestämmelserna om anteckningsskyldigheten av väsentligt större betydelse. I den mån en näringsidkare enligt bokföringslagen är befriad från skyldigheten att upprätta årsbokslut krävs som regel endast en bokföring som består i att hålla en grundläggande ordning och reda i det underlag som behövs för självdeklarationen[6].

Lagen om mervärdeskatt (ML)

I 24 § ML finns regler av motsvarande innehåll som i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter vad gäller skyldigheten att i skälig omfattning sörja för att ett tillförlitligt underlag finns bevarat. Sålunda föreskrivs att den som är deklarationsskyldig för mervärdesskatt skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörande av deklarationsskyldigheten, för kontroll av deklaration och för fastställelse av skatt.

Enligt nämnda bestämmelse skall underlaget bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända.

Den som är skattskyldig till mervärdesskatt skall enligt huvudregeln alltid utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje omsättning, på vilken skatt skall utgå. Av handlingen skall framgå bl.a. vederlaget och skattens belopp. Kravet på fakturering och öppen skattedebitering gäller inte detaljhandeln och liknande verksamhet. I 16 § ML regleras vilka övriga uppgifter fakturan skall innehålla.

Den som yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt skall kunna styrka avdraget med skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling om det inte är fråga om inköp från detaljhandeln under 200 kronor. Vid avdrag för fiktiv skatt (17 § sjätte stycket ML) ställs vissa särskilda krav, bl.a. måste säljarens person- eller organisationsnummer framgå av köpehandlingen.

I 38 § ML föreskrivs att efterbeskattning får ske efter skälig grund (efter skön) om uppgift som den skattskyldige lämnat inte kan kan läggas

[6] Bökmark-Svensson, s.27.

till grund för en tillförlitlig beräkning. Bestämmelsen motsvarar 4 kap. 3 § taxeringslagen.

Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP)

Lagen är en förfarandelag och gäller för punktskatter och prisregleringsavgifter som tas ut enligt ett stort antal skatte- och avgiftsförfattningar, om avvikande bestämmelser inte inte tagits in i dessa författningar.

I 2 kap. 11 § LPP finns bestämmelser om anteckningsskyldighet med i huvudsak samma innebörd som i 4 kap. 1 § LSK och 24 § ML. Enligt bestämmelserna skall den som är deklarationsskyldig i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörande av deklarationsskyldigheten och för kontroll av deklarationen. Skyldigheten att bevara handlingarna kvarstår under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända.

Av förarbetena till lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (prop. 1983/84:71 s. 107) framgår att skattekontrollen har byggts upp efter de principer som gäller enligt taxeringslagen och mervärdeskattelagen.

En motsvarande regel om anteckningsskyldighet m.m. fanns i den tidigare gällande lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.

Enligt 4 kap. 13 § LPP får efterbeskattning ske efter skälig grund (efter skön) för det fall den skattskyldiges uppgifter inte kan läggas till grund för en tillförlitlig beräkning eller uppgifter saknas från den skattskyldige. Bestämmelsen motsvarar 4 kap. 3 § taxeringslagen.

Uppbördslagen (UBL)

Enligt 78 § 1 mom. UBL skall arbetsgivare som är bokföringsskyldig ha sin bokföring så ordnad, att det av denna framgår arbetstagarens namn, lönebelopp och skatteavdrag. Om skattsedel eller skattekort har visats för arbetsgivaren, skall också arbetstagarens födelsetid, mantalsskrivningsadress och skattsedelnummer framgå av bokföringen.

Arbetsgivare, som är skyldig att göra skatteavdrag men som inte är bokföringsskyldig, skall föra motsvarande anteckningar.

Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL)

Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare gäller uppbörd av arbetsgivaravgifter m.m. I lagen finns inte några särskilda bestämmelser om bokförings- eller anteckningsskyldighet. Däremot skall enligt 15 § USAL arbetsgivare och arbetstagare efter anmaning förete alla handlingar som behövs för kontroll av uppgiftsskyldighetens fullgörande, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning, kvitto etc.

Lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar (AUL)

I 18 § AUL finns vissa bestämmelser om hur uppdragsgivare som är bokföringsskyldig skall ordna sin bokföring. Av denna skall således framgå uppdragstagarens namn och postadress, personnummer, organisationsnummer eller registreringsnummer till mervärdesskatt samt utbetald ersättning. Har skatteavdrag gjorts på ersättningen, skall också det avdragna beloppet framgå.

Uppdragsgivare som inte är bokföringsskyldig skall föra motsvarande anteckningar.

6.5 Våra överväganden

6.5.1 En bestämmelse som ålägger importören att bevara underlaget för lämnade uppgifter

I vårt tidigare betänkande (SOU 1990:37) Författningsreglering av nya importrutiner m.m. konstaterade vi bl.a. att TDS innebär en väsentlig lättnad i det att en näringsidkare som lämnar tulldeklaration och andra uppgifter till tullmyndigheten i elektroniska dokument som regel inte skall behöva lämna styrkande handlingar annat än när tullen begär det. Utgångspunkten för det elektroniska förfarandet är att de uppgifter som den tullskyldige importören lämnar angående en vara initialt skall godtas på samma sätt som i dag gäller vid export. För att den nuvarande kontrollnivån (omfattning och djup) då skall kunna upprätthållas fordras det en övergång till en mer frekvent efterkontroll av lämnade uppgifter mot styrkande handlingar. För att inte kvalitén på kontrollerna skall riskeras sättas ned fordrar övergången till elektroniskt uppgiftslämnande att uppgiftslämnaren bevarar handlingarna.

Det förhållandet att ombud används i tullprocedurerna skiljer sig från de förfaranden som gäller inom skatteområdet i övrigt. I det nuvarande förfarandet med tillståndsgivning för elektroniskt uppgiftslämnande med villkor om arkiveringsskyldighet innebär just ombudsförfarandet problem. Ett ombud har som regel styrkande handlingar från ett stort antal huvudmän och samband saknas mellan ombudets bokföring och ifrågavarande handlingar. En tullskyldig kan också för sin verksamhet anlita ett flertal ombud vilket medför att hans styrkande handlingar då sprids ut. Från kontrollsynpunkt framstår en sådan situation som olämplig. En tänkbar möjlighet är att låta ombuden förvara handlingarna under viss begränsad tid för att sedan sända dem till den tullskyldige. Ett sådant förfarande skulle kunna föreskrivas i samband med att GTS ger tillstånd till att tulldeklaration och andra uppgifter får lämnas elektroniskt. Alternativets begränsning ligger i att förfarandet endast skulle kunna omfatta de tullskyldiga som har tillstånd att lämna uppgifter elektroniskt.

I princip kan fyra fall urskiljas, 1) den tullskyldige lämnar själv uppgifterna elektroniskt, 2) den tullskyldiges ombud lämnar uppgifterna elektroniskt samtidigt som den tullskyldige har tillstånd till sådant uppgiftslämnande, 3) den tullskyldiges ombud lämnar uppgifterna elektroniskt medan den tullskyldige saknar sådant tillstånd samt 4) den tullskyldiges ombud lämnar uppgifterna på papper samtidigt som den tullskyldige har tillstånd att lämna uppgifterna elektroniskt. Alternativen 1 och 2 går att förena med grundtanken i TDS, dvs. att inte några styrkande handlingar skall överlämnas till tullverket utan att den tullskyldige skall åläggas att arkivera handlingarna. Alternativ 3 innebär att tullmyndigheten måste arkivera handlingarna. Alternativ 4 innebär att handlingarna måste lämnas i samband med förtullningsanmälan men att den tullskyldige kan åläggas att arkivera dem. En lösning bör sökas som innebär en minimering av tullverkets pappershantering.

Enligt de bestämmelser som nu gäller kan alltså en tullskyldig som får tillstånd att lämna uppgifter elektroniskt åläggas att förvara styrkande handlingar under viss tid. En tullskyldig som lämnar motsvarande uppgifter på papper kan däremot inte åläggas någon motsvarande skyldighet.

Eftersom det inte finns några rationella skäl för att behandla uppgiftslämnarna olika i detta avseende bör en sådan reglering eftersträvas som likställer dem. En sådan reglering skulle dessutom kunna medverka till en ytterligare minskning — utöver TDSs effekter — av hanteringen av pappersdokument inom tullverket i framtiden. Huvudregeln vid anmälan

till förtullning är att den enskilde är förpliktad att lämna skriftliga uppgifter och samtidigt ge in styrkande handlingar. Det framstår därför inte som möjligt att ge tullmyndigheten rätt att i ett enskilt fall i samband med en förtullningsanmälan befria uppgiftslämnaren från att lämna in sådana handlingar och samtidigt ställa som villkor att anmälaren skall bevara de handlingarna för en eventuell senare kontroll. För det fall ett ombud lämnar uppgifterna elektroniskt är det varken lämpligt eller ens möjligt att villkora dennes tillstånd med individuella föreskrifter om arkiveringsskyldighet vare sig för honom eller hans huvudman. Det framstår därför som nödvändigt att lämna förfarandet med villkorade tillstånd. Vi anser att föreskrifter som ålägger den enskilde att bevara vissa handlingar för kontroll i efterhand i stället bör komma till uttryck i lag.

Sedan systemet med officialtulltaxering avskaffades har utvecklingen inom tullområdet i ökad utsträckning kommit att bygga på den enskildes medverkan. Utan en sådan medverkan skulle tullens verksamhet i praktiken inte kunna genomföras, i varje fall inte utan en mycket omfattande förstärkning av resurser för gränsövervakning och godsundersökning. Utvecklingen har således inneburit att ett stort antal uppgifter som tidigare ombesörjdes av tullmyndigheten i stället ombesörjes av den enskilde. En regel som föreskriver att den enskilde, när han lämnar uppgifter om en vara till tullmyndigheten, skall bevara de handlingar som visar att hans uppgifter är riktiga i stället för att ge in dessa till tullmyndigheten, är också ett steg i denna utveckling.

Med styrkande handlingar avses sådana handlingar som visar att de uppgifter om en vara som har lämnats i en tulldeklaration är riktiga. Det är i första hand faktura eller motsvarande handling, frakt- och försäkringshandlingar samt andra handlingar som avser köpet eller införseln av varan. Saknar fakturan uppgift om kolli hänförs även packsedel till sådana handlingar. Det är alltså fråga om handlingar som har upprättats av annan än den tullskyldige. Det förekommer emellertid att den tullskyldige i vissa fall avkrävs handlingar som han har upprättat själv. Ett exempel på en sådan handling är värdeförsäkran som skall lämnas bl.a. när avtalat pris inte kan läggas till grund för tullvärdet. Andra exempel på sådana handlingar är returintyg, användningsuppgift m.fl. intyg samt försäkringar som skall lämnas enligt tullfrihetskungörelsens bestämmelser. Ytterligare exempel på styrkande handlingar är varucertifikat och exportörsdeklarationer som utfärdas av myndighet eller exportör i exportlandet. För vissa slag av import fordras dessutom

importlicens eller importtillstånd. Sådana handlingar utfärdas av svensk myndighet.

När det gäller handlingar som utfärdas av svensk myndighet föreligger inte något behov av att ålägga importören att bevara dessa. Dessa handlingar kan ju som regel den tullskyldige alltid rekvirera från myndigheten vid kontrolltillfället. Genom TDS skall tullen dessutom erhålla uppgifter på datamedium från vissa andra register, såsom uppgifter om import- och exportlicenser. När det gäller handlingar som utfärdas av utländsk myndighet eller av exportören, t.ex. EUR-certifikat och exportörsdeklaration, är emellertid arkiveringstiden för utfärdaren begränsad till två år enligt villkoren i protokoll 3 till avtalet mellan Sverige och EG eller bilaga B till EFTA-konventionen. För det fall en importkontroll skall genomföras efter den tiden föreligger således ett behov av att ålägga importören att bevara dessa handlingar. Ett motsvarande behov föreligger givetvis även beträffande fakturor och motsvarande handlingar som utfärdas av exportören, speditören och försäkringsgivaren.

Arkiveringsregeln innebär dock inte att sådana fakturor som enligt bokföringslagen får bevaras på ADB-medium behöver sparas också på papper, jfr bokföringsnämndens rekommendation BFN R3.

Utredningen har i delbetänkandet (SOU 1989:20) Tullregisterlag m.m. när det gäller det elektroniska dokumentet i tullagen föreslagit en metod, numera lagreglerad, för elektronisk lagring där motsvarande bevisvärde som vid pappersbaserad lagring normalt uppnås av en riktig tillämpning av de tekniska rutinerna. Dessa rutiner bör även på detta område vid tillämpningen av den i detta betänkande föreslagna 16 a § kunna tas till vara för en rationell uppgiftshantering hos företagen.

För det fall nu nämnda handlingar ändå skall arkiveras enligt föreskrifter i annan lagstiftning föreligger givetvis inte skäl att meddela motsvarande föreskrifter i tullagen. De tullskyldiga för vilka det i TDS inledningsskede kan bli aktuellt att lämna uppgifter elektroniskt till tullen kan antas driva sådan näringsverksamhet för vilken bokföringsskyldighet föreligger enligt någon av bokföringslagarna.

Enligt bokföringslagens bestämmelser skall samtliga affärshändelser bokföras. Affärshändelser är alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Som affärshändelse räknas också den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat (4 §). Bokföringen skall för varje sådan händelse grundas på handling

som härrör från affärshändelsen (verifikation). Någon exemplifiering av vilka handlingar som därmed avses lämnas inte i bokföringslagen. Det framgår dock att det skall vara fråga om sådana handlingar som bekräftar förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning (5 §). Vad som vanligtvis avses är i första hand fakturor, kvitton o.dyl. Men även andra handlingar utgör verifikationer om t.ex. en faktura inte uppfyller det i 5 § angivna uppgiftskravet (när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen m.m.).

Från arkiveringssynpunkt är enligt bokföringslagen även avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden räkenskapsmaterial (22 §).

Bokföringslagen ger således inte fullständiga garantier för att de handlingar som tullmyndigheten fordrar vid kontroll bevaras. Faktura eller motsvarande handling samt frakt- och försäkringshandlingar och andra handlingar som avser köpet omfattas som regel av bokföringslagens bestämmelser. Andra handlingar däremot såsom packsedel, värdeförsäkran, returintyg, användningsuppgifter m.fl. intyg och försäkringar samt varucertifikat, exportörsdeklaration och ursprungscertifikat omfattas inte. Även importlicenser och importtillstånd faller utanför. Mot denna bakgrund framstår en särreglering i tullagen som motiverad.

Det kan vidare förekomma att tullskyldiga, som inte är bokföringsskyldiga, lämnar uppgifter elektroniskt genom ombud som har tillstånd därtill. Det kan inte heller uteslutas att i en framtid en mindre grupp tullskyldiga lämnar uppgifter elektroniskt till tullen utan att samtidigt vara bokföringsskyldiga.

I såväl mervärdeskattelagen som lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter föreskrivs en arkiveringsskyldighet för att möta skattemyndighetens kontrollintresse. Även här gäller att en övervägande majoritet av de skattskyldiga är bokföringsskyldiga. En enskild person kan dock utan att vara bokföringsskyldig vara skyldig att redovisa såväl mervärdesskatt som punktskatt eller prisregleringsavgift.

Det framstår därför även mot denna bakgrund som motiverat att ta in särskilda föreskrifter i tullagen om arkiveringsskyldighet.

6.5.2 En regel motsvarande den i 4 kap. 1 § LSK?

Hur bör då en sådan regel vara utformad? Syftet med en sådan regel är att få tillgång till ett underlag som möjliggör kontroll av att samtliga varor som införts blivit tulldeklarerade, att uppgifterna i tulldeklarationen är fullständiga och riktiga samt slutligen att licens- och införselbestämmelser har iakttagits. De nuvarande villkoren som tullmyndigheten tillämpar i fråga om hemtagare innebär bl.a. att den tullskyldige skall förvara tulltaxeringsbeslutet på ett sådant sätt att en avstämning mellan utländska fakturor och tullsedlar underlättas. När det gäller tillstånd för förenklade förfaranden enligt frihandelsförordningen fordras att företagets bokföring är så ordnad att den möjliggör kontroll av certifikatens riktighet. Det innebär inte bara att "bevismaterial" som styrker riktigheten av utfärdade ursprungsintyg skall bevaras utan också att det lätt skall kunna återfinnas vid kontroll.

En fråga som här uppkommer är om föreskriften skall ges en sådan utformning att den öppnar en möjlighet för tullmyndigheten att föreskriva hur den uppgiftsskyldige skall ha kontrollmaterialet ordnat. En motsvarande fråga behandlades i prop. 1987/88:65 s. 48 när skattemyndigheterna skulle ges befogenhet att företa ADB-revisioner. Från skattemyndigheternas sida framhölls bl.a. vikten av att den granskade hade sin ADB-bokföring ordnad på visst sätt för att underlätta skattemyndighetens granskning, dvs. så att den underordnades kontrollintresset. Departementschefen underkände ett sådant krav bl.a. med hänvisning till den reglering som förekom i bokföringslagen och att "dubbla system" inte borde förekomma. Skattemyndigheternas intresse var redan väl tillgodosedda i bokföringslagen.

Bokföringslagens regler har emellertid inte kommit till för att tillgodose tullens kontrollintressen. I den del bokföringslagen omfattar samma material som tullmyndigheten riktar sitt intresse mot bör inte särskilda föreskrifter meddelas om hur materialet bör bevaras. För det fall det är fråga om annat material synes däremot inte några invändningar kunna resas mot en sådan reglering.

I det här sammanhanget kan även nämnas regleringen i uppbördslagen och lagen om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar. I båda dessa lagar finns bestämmelser om hur arbetsgivare och uppdragsgivare som är bokföringsskyldiga skall ha sin bokföring ordnad. Bestämmelserna gäller även den arbetsgivare eller uppdragsgivare som inte är bokföringsskyldig. Bestämmelserna innebär bl.a. att

anteckningar skall föras om arbetstagarens födelsetid etc.

I den nuvarande tullagen är deklarationsskyldigheten utformad enligt samma principer som gäller för skatte- och avgiftsområdet i övrigt. För att kunna fullgöra deklarationsskyldigheten behöver givetvis den enskilde i samband med att deklarationen upprättas ett godtagbart underlag. Saknar han det innebär ju deklarationen endast skönsmässiga uppskattningar från hans sida. Deklarationsskyldigheten får därför anses innefatta även en skyldighet att hålla reda på underlaget till de uppgifter som skall lämnas vid införsel även om någon uttrycklig bestämmelse för närvarande inte finns i tullagen. Det författningsförslag GTS lämnat till utredningen motsvarar innehållsmässigt vad som föreskrivs i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, mervärdeskattelagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter angående skyldigheten att sörja för att underlag finns för kontroll av om föreskriven uppgifts- och deklarationsskyldighet har fullgjorts. Vi menar att en motsvarande föreskrift bör tas in i tullagen, men med tillägg för att skyldigheten även innefattar anteckningar. Härigenom inte bara inskärpes denna skyldighet utan ges även en grund — för det fall underlag saknas eller är bristfälligt — för skönstulltaxering enligt nuvarande 24 § TL.

En föreskrift om arkiveringsskyldighet bör vidare mot bakgrund av vad vi ovan sagt om kretsen uppgiftslämnare vara generell, dvs. gälla oavsett om bokföringsskyldighet föreligger enligt bokföringslagarna eller inte. Enligt 3 § BFL gäller dock, för det fall bestämmelse meddelats i eller med stöd av annan lag som avviker från bokföringslagen, den bestämmelsen och i anslutning därtill meddelade verkställighetsföreskrifter. Särregler tar alltså över bokföringslagens bestämmelser. För att inte begränsa tillämpningen av bokföringslagens bestämmelser om arkiveringstidens längd måste, för det fall arkiveringstiden enligt tullagens föreskrifter begränsas i förhållande till bokföringslagen, samtidigt anges att materialet för den händelse det omfattas av bokföringslagen, enligt bokföringslagens bestämmelser ändå måste bevaras i tio år. En sådan bestämmelse kan utformas antingen efter förebild från lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, mervärdeskattelagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter eller från t.ex. tullregisterlagen.

6.5.3 Importören bör åläggas arkiveringsskyldigheten

Enligt nuvarande bestämmelser är den som anmäler en vara till förtullning tullskyldig för varan. Det innebär i vissa fall att Posten blir

tullskyldig. Det kan även förekomma att speditionsföretag, som normalt uppträder som ombud, åtar sig att i eget namn anmäla en vara till förtullning. Det framstår därför som olämpligt att föreskriva att den som är tullskyldig för varan skall åläggas att bevara nödvändigt underlag. Genom att använda uttrycket "den för vars räkning en vara införts", ett uttryck som för övrigt används i 75 § TL, undviks att någon annan än importören blir skyldig att bevara underlaget.

Som vi tidigare sagt kompliceras bilden av att ombud används vid förtullningsförfarandet. Eftersom ombudet upprättar förtullningsanmälan innehar han även med nödvändighet dess underlag. Från GTS sida har framförts ett förslag om att ombud skall omfattas av arkiveringsskyldighet under en tid av 30 dagar. Därefter skall denna skyldighet åligga den tullskyldige. I den moderna affärsredovisningen är det emellertid relativt vanligt att bokföringsmaterial förvaras hos tredje man såväl under som efter räkenskapsåret. Den bokföringsskyldige har möjlighet att avtala med annan om att denne skall sköta arkiveringen. Ett sådant avtal befriar emellertid inte den bokföringsskyldige från ansvaret för arkiveringen, se bokföringsnämndens rekommendation BFN R 3. Det förekommer också att den bokföringsskyldige anlitar en bokförings- eller redovisningsbyrå för hela eller delar av redovisningen. Vanligast är dock att den bokföringsskyldige själv för dagbok eller kassabok och att byrån sedan i varierande utsträckning eftergranskar denna, ombesörjer kontering och huvudbokföring samt upprättar bokslut, deklarationer m.m. En sådan situation utesluter inte enligt vad bokföringsnämnden har uttalat att den bokföringsskyldige exempelvis en gång per månad sänder in sina verifikationer för grundbokföring till byrån, se bokföringsnämndens cirkulär C 15/5. En bokföringsskyldig kan således ha hela sin verksamhet förlagd till en viss ort samtidigt som den löpande bokföring och arkiveringen sköts av en bokförings- eller revisionsbyrå på en helt annan ort. Det förhållandet, att hela eller delar av kontrollmaterialet är hos tredje man, hindrar emellertid inte t.ex. genomförandet av en taxeringsrevision eftersom den granskade alltid är skyldig att för granskning tillhandahålla skattemyndigheten allt räkenskapsmaterial och alla handlingar som har samband med verksamheten. För det fall han inte fullgör sin skyldighet får beslut om beslag fattas med stöd av 4 § bevissäkringslagen. Med stöd av den bestämmelsen får beslag ske även hos tredje man. Förhållandet med ombud vid tullförfarandet liknar den här situationen. Bevissäkringslagen är också tillämplig vid revision eller annan granskning för fastställande av tull. Det behövs därför inte i tullagen särskilda föreskrifter för ombuden.

6.5.4 Arkiveringstidens längd

När det gäller att gå till tidigare tulltaxeringar vid granskning av räkenskapsmaterial sätter en bestämmelse om att sörja för att underlaget finns och bevara detta under en viss tid och bestämmelser om den tid inom vilken eftertulltaxering får ske i praktiken en gräns för den tidsmässiga omfattningen av en granskning med stöd av 75 § TL.

Även bestämmelser om hur länge deklarations- och annat material skall förvaras hos tullmyndigheten innan det förstörs innebär av praktiska skäl en liknande gräns.

Oavsett om den som är tullskyldig har lämnat en felaktig uppgift eller underlåtit att lämna uppgift preskriberas det allmännas anspråk på undanhållen tull, skatt och avgifter efter en viss tid.

Eftertulltaxering får enligt 21 § TL inte ske senare än fem år efter den dag då varan anmäldes till förtullning, såvida inte den tullskyldige samtyckt till att eftertulltaxering sker.

Eftertulltaxering av en avliden tullskyldig skall påföras hans dödsbo. Beslut om eftertulltaxering får i sådant fall enligt 22 § TL inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår då bouppteckningen efter den tullskyldige lämnades in för registrering. Femårsfristen enligt huvudregeln i 21 § TL får inte överskridas.

Lagen (1960:418) om straff för varusmuggling innebär för de grövre brotten en preskriptionstid som överstiger den ovan nämnda femårstiden som normalt gäller för eftertulltaxering. Det har ansetts riktigt att eftertulltaxering skall kunna ske även i de fall då tullskyldig blir dömd för varusmugglingsbrott efter utgången av den tiden. En regel om denna möjlighet har tagits in i 23 § TL.

Slutligen kan enligt 82 § TL påföring av tull och annan skatt även ske om någon infört eller låtit införa en vara utan att den angetts till förtullning eller annan tullklarering. En sådan prövning får inte ske senare än fem år efter utgången av den månad, under vilken varan infördes eller det olovliga förfogandet ägde rum.

I 8 § tullregisterlagen föreskrivs att uppgifter som hör till ett tullärende skall gallras ut ur tullregistret sex år efter utgången av det kalenderår då uppgiften lämnades.

Vi har inte funnit någon saklig grund för att överföra den i dag för tullmyndigheten föreskrivna ariveringstiden på sex år till att omfatta även företagens arkivhantering av styrkande handlingar. I stället talar vad som nu redovisats för att bevarandetiden bör bestämmas till fem år.

För att inte begränsa tillämpningen av bokföringslagens regler om arkiveringstidens längd måste, såsom vi sagt i avsnittet 6.5.2., den nu föreslagna regeln om arkivering kompletteras med en bestämmelse om att materialet för den händelse det omfattas av bokföringslagen, enligt bokföringslagens bestämmelser ändå måste bevaras.

6.5.5 Sveriges internationella åtaganden utgör en begränsning

Det förekommer att vissa handlingar enligt internationella överenskommelser som Sverige har åtagit sig att följa måste företes för den svenska tullmyndigheten. Det viktigaste exemplet på sådana handlingar är ursprungsintyg enligt frihandelsavtalen. Dessa avtal har genom förordning, frihandelsförordningen (1987:1185), införlivats med svensk rätt. Förordningen gäller varuutbytet med EG jämte dess medlemsstater samt EFTA-länder. Omkring 70 procent av Sveriges handelsutbyte, såväl export som import, sker med dessa länder. Det innebär att ett elektroniskt uppgiftslämnande mellan företagen och tullen, som tänkt, inte fullt ut kan ersätta de pappersbaserade rutinerna.

GTS har i en skrivelse till TDL-utredningen pekat på detta problem. GTS har även i en annan skrivelse till utrikesdepartementet tagit upp problemet.

I skrivelsen till utredningen har GTS hänfört problemet till ordalydelsen i 11 § frihandelsförordningen när det gäller ursprungsintyg för förmånsbehandling enligt EG-avtalet och EFTA-konventionen. I paragrafen föreskrivs att ursprungsintyg skall ges in i samband med förtullning.

Den aktuella bestämmelsen i förordningen bygger på artiklarna 8 och 12 i EG-avtalet. Enligt artikel 8 skall ursprungsvaror vid import till EG eller till Sverige åtnjuta förmånsbehandling mot avlämnande av vissa certifikat eller intyg. Enligt samma artikel skall varor som understiger vissa värden åtnjuta förmånsbehandling utan att något av de dokument som ovan nämnts behöver företes. I artikel 12 behandlas sådana frågor som när ett dokument eller intyg skall ges in, när det skall anses ogiltigt, vem som skall bevara det m.m. I artikeln anges t.ex. att dokumentet skall ges in inom fyra månader, räknat från den dag då det utfärdats av tullmyndigheten i exportlandet, till tullanstalten i importlandet där varorna anmäles enligt där gällande bestämmelser.

GTS har framhållit att frågan på svenskt initiativ har diskuterats med representanter från tullmyndigheterna i de nordiska länderna och med övriga EFTA-länder. Så gott som samtliga tillfrågade länder anser att föreskrifterna i frihandelsavtalen inte utgör något hinder att införa sådana rutiner som innebär att ursprungsintyg endast behöver företes efter tullmyndighetens begäran. Norge, som har infört ett system som motsvarar TDS, har som motiv för sitt ställningstagande pekat på föreskriften i artikel 12. Enligt artikeln skall ursprungsintyget ges in till, respektive bevaras av, tullmyndigheten i importlandet "enligt de regler som gäller där". Det innebär alltså enligt det norska ställningstagandet att varje avtalspart äger rätt att själv bestämma om ursprungsintyg behöver företes eller inte för att varorna skall förmånsbehandlas.

Den norska tolkningen kan enligt vår mening ifrågasättas på den grunden att artikel 12 behandlar frågan om när ett intyg senast skall ges in, inte om ett intyg skall ges in. Den senare frågan behandlas i artikel 8. Det framstår därför inte som försvarligt att föreslå en ändring i frihandelsförordningen av innebörd att ursprungsintyg inte behöver företes för tullmyndigheten. En naturlig lösning synes däremot vara, såsom GTS skrivelse till utrikesdepartementet också ger uttryck för, att antingen förhandla om avtalet med EG eller nå en tolkningsöverenskommelse med berörda länder.

För närvarande pågår inom EG och EFTA-länderna ett arbete som syfter till en sådan överenskommelse. Vid ett informellt s.k. 18-landsmöte mellan EG och EFTA-länderna den 24 januari 1992 om ursprungsreglerna i EG-avtalet har bl.a. frågan om företeende av ursprungsintyg i samband med ADB-deklarationer vid import behandlats. Enligt en därvid träffad preliminär överenskommelse ankommer det, i de fall en tulldeklaration överförs elektroniskt till tullmyndigheten i importlandet, på importlandets myndigheter att bestämma om och i vilken utsträckning handlingar som innefattar uppgifter om en varas ursprung skall företes. Ett sådant beslut får fattas inom ramen för och i överensstämmelse med den tullagstiftning som tillämpas i importlandet.

Överenskommelsen kan formaliseras tidigast vid EG och EFTA-ländernas tullkommittémöte vid månadsskiftet maj-juni 1992.

Mot denna bakgrund bedömer vi att frågan inte fordrar något ställningstagande från vår sida.

7 TULLVERKETS KONTROLLVERKSAMHET

7.1 Inledning

Frågan om tullverkets befogenheter att granska företagens ADB-baserade räkenskaper aktualiseras i och med införandet av TDS. Tyngdpunkten i kontrollsystemet kommer att förskjutas från den nuvarande initial- eller förkontrollen i samband med gränspassagen till en mer frekvent efterkontroll. Tanken med TDS är att så många företag som möjligt skall meddela sig med tullverket uteslutande på elektronisk väg. Det nuvarande pappersbaserade granskningsunderlagen i form av arkiverade fakturaakter och tullsedlar hos tullen och kunderna kommer inte längre att finnas kvar i samma omfattning som hittills.

Den granskning tullmyndigheten i dag gör av företagens räkenskaper sker med stöd av 75 § TL. Enligt den bestämmelsen är den som granskas skyldig att tillhandahålla tullmyndigheten räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör hans verksamhet. Den granskades skyldighet är härvidlag i och för sig inte beroende av på vilket sätt ifrågavarande handlingar förs, dvs. om de förs på papper eller på medium för ADB. Någon skyldighet för den som granskas att låta tullmyndigheten använda dennes terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av datoriserade räkenskaper m.m. eller att tillhandahålla myndigheten dessa på medium för ADB föreligger emellertid inte.

Behovet av att få granska ADB-baserade räkenskaper m.m. motiveras enligt tullverket främst av företagens ökade datorisering. De flesta företag använder numera datorer för redovisning, antingen hela redovisningen eller delar av den. Denna faktor ensam medför detta granskningsbehov oavsett om TDS hade införts eller inte. TDS har accentuerat behovet genom att tyngdpunkten för kontrollverksamheten förskjuts i riktning mot efterkontroll.

En befogenhet att granska företagens ADB-baserade räkenskaper m.m. kan utformas på olika sätt. Från tullverkets sida har bl.a. sagts att tullen

bör få en granskningsbefogenhet som motsvarar de befogenheter som skattemyndigheterna numera har enligt taxeringslagens bestämmelser om taxeringsrevision. Bestämmelserna föreskriver t.ex. skyldighet för den reviderade att ge revisorn tillfälle att själv använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som kan uppfattas endast med sådant hjälpmedel (3:12).

Taxeringslagens och tullagens bestämmelser om kontrollbefogenheter när det gäller tillgång till ADB-baserad information utgör varandras motpoler; taxeringslagens bestämmelser ger skattemyndigheten i stort sett obegränsad tillgång till sådan information medan tullagen över huvud taget inte lämnar myndigheten någon sådan rätt (dvs. att få ta del av informationen i ADB-lagrat skick). De nuvarande bestämmelserna i tullagen innebär att tullens tillgång till information i sin kontrollverksamhet är beroende av på vilket sätt denna information finns lagrad. I motiven[1] till 1988 års ändring av taxeringslagen, genom vilken skattemyndigheternas befogenheter att granska ADB-baserade räkenskaper reglerades, sades bl.a. att utgångspunkten är att det skall vara möjligt för skattemyndigheten att ta del av informationen oavsett på vilket sätt den är lagrad.

En befogenhet att få granska företagens ADB-baserade räkenskaper behöver nödvändigtvis inte utformas enligt nu beskrivna alternativ. En grundläggande princip är givetvis att tullens tillgång till information i sin kontrollverksamhet inte skall vara beroende av på vilket sätt denna information finns lagrad hos företag. Härav följer att det granskade företaget inte ensidigt bör kunna bestämma i vilken form materialet skall tillhandahållas tullen.

Vårt uppdrag innebär i korthet att vi skall se över utnyttjandet av ADB-teknik i tullmyndigheternas räkenskapsgranskning och övrig kontrollverksamhet. Av en sådan översyn följer givetvis att frågan om en avgränsning mellan tullens befogenheter och den kontrollerades skyldigheter får aktualitet.

[1] Prop. 1987/88:65 s. 43-44.

7.2 Tullverkets förvaltningsuppgift

Tullverkets uppgifter är fastställda i förordningen (1991:1524) med instruktion för tullverket. Med utgångspunkt i dessa uppgifter har regeringen formulerat följande *överordnade mål för tullverksamheten*:

* att effektivt uppbära tullar, mervärdesskatt och andra skatter samt avgifter så att en riktig uppbörd kan fastställas.
* att samla in och bearbeta uppgifter för utrikeshandelsstatistiken så att ett underlag av god kvalitet kan inges.
* att övervaka och kontrollera trafiken till och från utlandet så att bestämmelser om in- och utförsel av varor efterlevs, varvid bekämpningen av narkotikasmuggling ges högsta prioritet.

GTS har den 20 augusti 1991 fattat beslut om riktlinjer för tullverkets kontrollstrategi. Utgångspunkten i riktlinjerna är att majoriteten av importörer, exportörer, resande m.fl. är laglydiga och normalt inte har någon avsikt att bryta mot gällande regler, men att regelbrott ändå sker på grund av att man inte vet vad som gäller. När det gäller den grupp som medvetet begår regelbrott är utgångspunkten att det sker av ekonomiska skäl. Mot denna bakgrund har man sagt att risken för medvetna regelbrott är en funktion av den ekonomiska vinningen och risken för upptäckt.

I riktlinjerna anges att det *övergripande målet* för kontrollverksamheten är att den skall vara *ett skydd för samhället och den enskilde*. För de tre huvudområdena — uppbörd, handelsstatistik och skydd — anges i nu nämnd ordning följande inriktning:

— säkerställa rätt debitering och uppbörd,
— stoppa smugglingen av högbeskattade varor,
— skydda näringslivet från otillåten konkurrens,
— stoppa tullbrottsligt förfarande i övrigt som syftar till ekonomisk vinning,
— säkerställa rätt underlag för handelsstatistiken,
— stoppa narkotikasmugglingen,
— stoppa spridningen av växt- och djursjukdomar,
— stoppa otillåtna varor som hotar liv, hälsa och miljö,
— stoppa otillåten handel med restriktionsbelagda varor,
— medverka i landgränsövervakningen.

För att nå målen har tullverket bl.a. tillgång till en kontrollverksamhet dels för att undersöka om gällande tullprocedur fungerar på avsett vis, dels för att bidra till ökad lojalitet mot procedurreglerna, vilket innebär att en preventiv effekt eftersträvas.

Som *huvudprinciper för kontrollarbetet* skall gälla målinriktade kontroller baserade på underrättelser och erfarenheter. När det gäller ekonomiska brott i vid bemärkelse sägs i riktlinjerna att dessa bekämpas effektivast genom *efterkontroller* hos importörer, exportörer, speditörer och andra aktörer. Bland de åtgärder och insatser som anges som särskilt angelägna att utveckla och genomföra nämns *fler och djupare kontrollbesök.*

När det gäller *kontrollverksamhetens inriktning* sägs bl.a. i riktlinjerna att särskild hög prioritering gäller för tullverkets uppgifter på beskattningsområdet, där undandragande av skatter och avgifter kan röra sig om stora belopp, liksom i fråga om den organiserade ekonomiska brottsligheten.

När det gäller kontrollverksamhetens omfattning gäller att samtliga varor som förs in eller ut från Sverige av resursskäl inte kan underkastas ingående kontroll. Enligt riktlinjerna bör emellertid vissa *miniminivåer på kontrollfrekvenser* inte underskridas för att en god preventiv effekt skall kunna upprätthållas. När det gäller tulltaxeringsområdet säga att efterkontrollerna — kontroll- och revisionsbesök — måste öka på bekostnad av sakgranskningen. Sakgranskningen skall prioriteras till riskområden avseende importrestriktioner samt i beskattnings- och statistikavseende. Lägsta frekvensen sakgranskning för hemtagna varor anges till 4 - 8 procent. För s.k. direktförtullade varor anges den till 8 - 15 procent. Kontroll- och revisionsbesök bör göras hos de största företagen minst en gång vart annat år. Övriga företag bör besökas vart 4 - 5 år. Inget av dessa företag bör vara utan kontroll- eller revisionsbesök under en tioårsperiod.

I riktlinjerna framhålls avslutningsvis att kontrollverksamheten är starkt beroende av tillgång på tekniskt material. Som exempel på viktig *teknikutveckling* nämns röntgen och andra tekniska metoder för att undersöka slutna kollin. I det sammanhanget nämns också användandet av hundekipage för att upptäcka narkotika. När det gäller *datorstöd* sägs det vara väsentligt såväl i underrättelse- som revisionssammanhang.

7.2.1 Räkenskapskontroll m.m.

Allmänt om kontrollbefogenheterna

Tullmyndigheternas verksamhet bygger på att såväl importörer som exportörer samt förare eller befälhavare på transportmedel lämnar fullständiga och riktiga uppgifter om oförtullade varor och varor som anmälts till utförsel. För att säkerställa att så sker har föreskrivits en omfattande anmälnings- och uppgiftsskyldighet för nämnda personer. De grundläggande reglerna om tullens kontrollbefogenheter och rätten att använda tvångsmedel finns intagna i tullagen under avsnittet "Tullverkets kontrollverksamhet", 61-79 §§. Grundläggande regler finns också intagna i avsnitten "Tulldeklarationer m.m. och "Utförsel", 16 och 42 §§. Bestämmelser om vite finns intagna i 97 §.

Tullmyndigheten har på motsvarande sätt som skattemyndigheten olika medel till förfogande att utreda oklarheter och kontrollera att lämnade uppgifter rörande en vara är riktiga samt att föreskriven anmälningsskyldighet fullgjorts. Uppgifts- och anmälningsskyldigheten skall enligt huvudregeln fullgöras genom användande av det s.k. enhetsdokumentet eller ett motsvarande elektroniskt dokument, som allt efter omständigheterna tjänar som tulldeklaration eller in- eller utförselanmälan. I undantagsfall får skyldigheten fullgöras på annat sätt.

De under sanningsplikt lämnade tulldokumenten har en central betydelse som underlag för tullmyndighetens beslut. Tullmyndigheten har inte i samma utsträckning som skattemyndigheten tillgång till kontrolluppgifter. Men som regel skall till tulldokumenten bifogas vissa handlingar, såsom fakturor, intyg m.m. som visar att de lämnade uppgifterna är riktiga. Efter det att TDS har tagits i bruk kommer dock tulldokumentens relativa betydelse att öka eftersom några styrkande handlingar inte skall bifogas dem. Tulldokumenten utgör då det enda material myndigheten har att utgå ifrån vid såväl beslut som kontroll i efterhand. När det gäller det pappersbaserade dokumentet skall dess uppgifter registreras manuellt i TDS av en tulltjänsteman. Det innebär när TDS är i full drift att hela beslutsunderlaget kommer att vara lagrat på ADB-medium. Det pappersbaserade dokumentet kommer dock att arkiveras som vanligt hos tullen och kunna tas fram (normalt sker gallring efter sex år).

Vid en förtullning enligt grundmodellen, dvs. då något förenklat förfarande inte kommer till användning, skall alla led i förfarandet klaras av innan varan lämnas ut. Varan finns således tillgänglig för *fysisk*

kontroll under hela förfarandet. Oförtullade varor och transportmedel står under tullens överinseende (tullkontroll). Det är emellertid i praktiken en för tullen omöjlig uppgift att kontrollera samtliga varor som passerar gränsen och fysisk kontroll behöver inte heller faktiskt företas. Den fysiska kontrollen är därför begränsad till punktvisa insatser. En fysisk kontroll kan utföras efter ett slumpmässigt urval, på grund av att uppgifterna i en deklaration väcker misstankar om att felaktigheter föreligger eller i anledning av att misstankar mot en viss försändelse uppkommit, t.ex. genom tullens underrättelseverksamhet.

Vid ett elektroniskt uppgiftslämnande och hanterande av uppgifterna försvinner delvis den kontakt med uppgifterna som tullpersonalen idag har och som kan utlösa en fysisk kontroll av godset. I TDS har därför byggts in ett spärrsystem som till en del kan ersätta tulltjänstemännens funktion i detta avseende. Spärrsystemet kan ge utslag enligt ett slumpmässigt urval, eller på vissa inprogrammerade kombinationer av uppgifter. På så sätt kan systemet ge en indikation till en tulltjänsteman att skäl till kontroll kan föreligga.

Tullkontrollen är konstruerad som dels en grundkontroll, dels en fördjupad kontroll. Grundkontroll genomförs i samband med att godset passerar gränsen (initialkontroll) och innebär huvudsakligen kontroll av att anmälningar och deklarationer lämnas. Någon egentlig kontroll av gods och lämnade uppgifter eller annan utredning sker normalt inte. Grundkontroll innebär manuell granskning av anmälan eller deklaration mot andra bifogade handlingar såsom fakturor m.m. samt kontroll av att obligatoriska uppgifter lämnats. Vid det elektroniska förfarandet är grundkontrollen maskinell och rutinmässig och helt utan inslag av utredning.

Den fördjupade kontrollen kan som tidigare nämnts vara slumpvis, styrd eller bero av att fel upptäcks vid grundkontrollen. De medel som då står till tullmyndighetens förfogande att utreda oklarheter och kontrollera riktigheten av lämnade uppgifter är *fysisk undersökning* av gods, transportmedel, vissa områden och där befintliga lokaler samt personer, *förelägganden* att lämna kompletterande uppgifter samt att för granskning tillhandahålla räkenskaper, anteckningar och andra handlingar. Ett föreläggande kan förenas med *vite*. Ingenting hindrar emellertid tullmyndigheten från att använda sig av formlösa medel vid en utredning.

Granskning av räkenskaper och andra handlingar efter föreläggande

Paragraferna 75 - 79 behandlar den s.k. räkenskapskontrollen (efterkontrollen). Bestämmelserna motsvarar 35 § förutvarande tullagen men har gjorts något utförligare. Ledning har hämtats från motsvarande bestämmelser om skatterevision i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, 3 kap. 7 - 15 §§ LPP. Någon ändring i sak i förhållande till då gällande lag och praxis avsågs inte. Förebild för bestämmelserna i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter var dåvarande taxeringslagens bestämmelser om revision. En reglering av skattemyndigheternas befogenheter att granska ADB-baserade räkenskaper har emellertid ägt rum i taxeringslagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter sedan bestämmelserna infördes i tullagen.

Tillämpningsområdet i sak för *föreläggande* att för granskning tillhandahålla tullmyndigheten handlingar i 75 § är noga preciserat. Föreläggandet får avse endast "räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör hans verksamhet". Andra handlingar än sådana som rör den granskades verksamhet får således inte omfattas av föreläggandet. Härigenom ges ett skydd för den granskades personliga integritet. Föreläggandet begränsas vidare av att det endast får användas i syfte att kontrollera att anmälnings- och uppgiftsskyldighet enligt lagen fullgjorts riktigt och fullständigt.

Föreläggandet får rikta sig till "den som är uppgiftsskyldig". Tullmyndigheten har dock med stöd av denna bestämmelse möjlighet att förelägga även annan. Sålunda kan myndigheten förelägga "den för vars räkning en vara införts eller utförts" och "annan som bedriver verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgift som är av betydelse för kontrollen kan hämtas ur anteckningar eller andra handlingar som rör verksamheten" att tillhandahålla myndigheten sådana handlingar. Någon begränsning till räkenskaper har här inte gjorts. Däremot begränsas befogenheten till att avse endast sådana handlingar som behövs för kontrollen.

När det gäller personkretsen avses med "annan" t.ex. ombud som godkänts av GTS, handelsagent och bank.

Ett föreläggande med stöd av 75 § kan i princip användas vid kontroll av samtliga uppgifter som skall lämnas vid all tullklarering av varor och transportmedel och i övrigt på grund av tullagen och dess följdföreskrifter. Föreläggandet kan användas även för kontroll av om uppgift skulle eller borde ha avgivits. Föreläggandet är således inte begränsat till enbart kontroll av tulldeklarationer och andra dokument, det vill säga för

traditionell räkenskapsgranskning eller tullrevision. Ingenting hindrar heller tullen från att tillämpa bestämmelsen i samband med kontroll vid gränspassagen.

I ett beslut om granskning enligt 75 § skall tullmyndigheten förordna en eller flera tjänstemän att verkställa granskningen. Tullmyndigheten bestämmer tid och plats för granskningen (76 §).

Om det är möjligt skall granskningen ske på ett sådant sätt och på en sådan tid att den inte hindrar verksamheten för den vars handlingar är föremål för granskning. Om räkenskaper och andra handlingar skall granskas på någon annan plats än där de förvaras, skall de mot kvitto överlämnas till den som skall verkställa granskningen. Handlingarna skall lämnas tillbaka så snart som möjligt (77 §).

Den som verkställer granskningen får ta del av handlingar som är av betydelse för denna även om den, vars handlingar är föremål för granskningen, är skyldig att iaktta tystnad om deras innehåll. Föreligger sådan skyldighet eller anser den vars handlingar skall granskas att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom, får länsrätten på talan av honom besluta att handlingen skall undantas från granskningen, om synnerliga skäl motiverar detta. Länsrättens beslut får inte överklagas (78 §).

Den vars handlingar är föremål för granskning skall lämna upplysningar och på annat sätt lämna det biträde som krävs för att granskningen skall kunna verkställas. Tullmyndigheten skall snarast meddela resultatet av granskningen till den hos vilken granskningen skett och, om det behövs, lämna denna tillfälle att yttra sig (79 §).

Föreläggande att lämna uppgifter

Det finns emellertid i tullagen ytterligare två paragrafer, 16 och 42 §§, som ger tullmyndigheten befogenhet att meddela förelägganden. Enligt de bestämmelserna kan en tullmyndighet förelägga den som är tullskyldig respektive den som är exportör att lämna de ytterligare uppgifter som behövs för kontroll av tulldeklaration respektive anmälan om utförsel. Föreläggandet får användas även för kontroll av andra uppgifter om en vara. Befogenheten begränsas av att den endast får avse de uppgifter som behövs för kontrollen.

Vite m.m.

Ett föreläggande för den som är tullskyldig eller annan får förenas med vite (97 §).

7.2.2 Nuvarande kontrollnivå

Under år 1990 avsattes omkring 1,5 miljoner timmar för kontrollverksamhet. Det motsvarar ungefär en tredjedel av tullverkets totala personalresurser. Den kontrollinsatsen motsvarar omkring 1.000 årsarbetskrafter. När det gäller kontroll av räkenskaper och andra handlingar har resurserna fördelats enligt följande.

Under året avsattes 190.698 timmar för *dokumentkontroll*. Det motsvarar 119 årsarbetskrafter och utgör 12 procent av kontrollresurserna. Dokumentkontroll avser åtgärderna sakgranskning — i samband med direktförtullning, datadeklarationer och förtullning efter hemtagning — previsionsbesök[2], kontrollbesök och fördjupad kontrollverksamhet. För sakgranskningen avsattes sammanlagt 76 årsarbetskrafter. Med denna resursinsats granskades något mer än 420.000 av sammanlagt 2,9 miljoner tulldeklarationer. Kontrollfrekvensen var 19 procent vid direktförtullning, 6 procent vid datadeklarationer och 13 procent vid förtullning efter hemtagning.

För *kontrollbesök* avsattes 31 årsarbetskrafter. Sammanlagt utfördes 1.830 kontrollbesök. Eftersom uppgift saknas om tillgängliga besöksobjekt går det inte att bestämma kontrollfrekvensen. Utgår man från antalet hemtagare kan kontrollfrekvensen beräknas till 15 procent. Kontrollbesöken riktar sig emellertid även mot andra importörer än hemtagare samt mot exportörer och speditörer. Kontrollfrekvensen är därför i praktiken betydligt lägre än 15 procent.

För *fördjupad kontrollverksamhet* avsattes 10 årsarbetskrafter. En sådan verksamhet omfattar verifikationsförfrågningar och ett mera ingående och/eller omfattande granskings- och utredningsarbete som inte kan hänföras till tullkriminalverksamhet eller kontrollbesök.

Kontrollresurserna i övrigt avsåg kontroll av transportmedel, resenärer och gods.

[2] S.k. "previsionsbesök" är besök som tullmyndigheten företar i syfte att ge information, vägledning etc. i tullfrågor till företag för att minska antalet felaktiga uppgifter m.m.

7.2.3 Kontrollverksamhetens resultat

När det gäller resultatet av sakgranskningen av tulldeklarationer finns uppgifter för åtta veckor under år 1990. Antalet noterade avvikelser uppgår för dessa veckor till 8.809. Avvikelser i debiterat belopp uppgår till drygt 97 miljoner kroner. Om veckorna är representativa för ett år motsvarar detta 57.000 avvikelser och 630 miljoner kronor för år räknat. Av beloppet utgör 275 miljoner kronor tilläggsdebiteringar. Resterande del, 255 miljoner kronor, utgör återbetalningar. Antalet påförda tulltillägg uppgick till något fler än 24.000 med ett sammanlagt belopp på drygt 67 miljoner kronor. Antalet rapporterade statnummerfel var drygt 50.000.

Kontrollbesöken föranledde drygt 2.200 avvikelser. Avvikelser i debiterat belopp uppgick till sammanlagt 76,5 miljoner kronor, varav merparten utgjordes av underdeklarationer och föranledde tilläggsdebiteringar. Kontrollbesöken resulterade även i 1.156 tulltillägg med ett sammanlagt belopp på nästan tre miljoner kronor. Antalet rapporterade statnummerfel uppgick till 757.

Den fördjupade kontrollverksamheten föranledde drygt 1.000 avvikelser. Avvikelserna i debiterat belopp uppgick till 15,5 miljoner kronor och utgjordes nästan uteslutande av underdeklarationer.

7.2.4 Problem och försvårande faktorer vid räkenskapsgranskningen

Bakgrund

Av den föregående framställningen framgår att de beskrivna kontrollåtgärderna är inriktade på flera olika kontrollområden. En kontrollåtgärd, t.ex. en varuundersökning innebär inte bara ett fastställande av varans art och mängd. Genom en sådan åtgärd säkerställer man också rätt statistik och en korrekt beskattning samtidigt som man kontrollerar att varan verkligen får föras in under de angivna omständigheterna. Detsamma gäller givetvis även vid åtgärderna lastkontroll, godskontroll, deklarationsgranskning och efterkontroll/revision (räkenskapsgranskning).

Ändamålet med åtgärderna är att kontrollera

att in- och utförda varor överhuvud taget har deklarerats,
att in- och utförd kvantitet överensstämmer med deklarerad kvantitet,
att rätta transaktionsvärden och rätta beskattningsvärden har deklarerats,
att rätta stat.nr. har tillämpats,
att rätta avgifter av olika slag har debiterats,
att förutsättning för tullfrihet eller tullnedsättning förelegat i aktuella fall,
att licens- och andra in- och utförselbestämmelser har iakttagits,
att eventuellt förfogandeförbud har följts samt
att företagen har rättat sig efter tidigare lämnad information och följt träffade överenskommelser.

När det gäller tullrevisionsarbetet eller räkenskapsgranskningen kan det delas in i tre faser. Den inledande fasen utgörs av informationsinsamling. Därefter följer en riskanalys och sist själva genomförandefasen.

Valet av kontrollobjekt sker utifrån följande faktorer:

* sannolikheten för fel,
* farligheten i en överträdelse samt
* storleken av de skatter och avgifter som respektive företag hanterar

Faktorer som man måste ta särskild hänsyn till vid kontroll

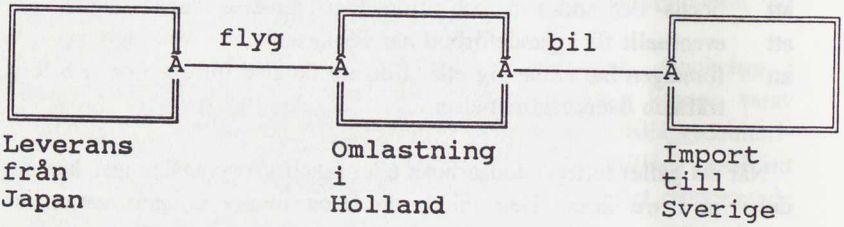
Som exempel kan följande nämnas:

* preliminära à-priser som justeras i efterhand genom tilläggs- eller kreditnotor,
* förskottsbetalningar,
* delfrakter,
* konsignationsgods,
* "sammansatta" varor samt
* annan "faktura" än betalningsfakturan ligger till grund för deklarationen.

Exempel på olika förfaranden som leder till underdeklaration

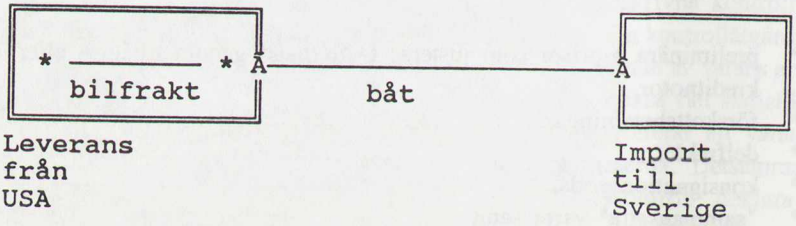
Någon uttömmande redovisning av sådana förfaranden går av naturliga skäl inte att lämna. Från tullen har följande typiska exempel lämnats på förfaranden som förekommer. Exemplen avser dels frakt- och speditionskostnader som skall ingå i det tullpliktiga värdet, och dels varu- och fakturaflöden. Tull tas normalt ut i procent av ett värde, som skall inkludera fraktkostnader.

Exempel 1



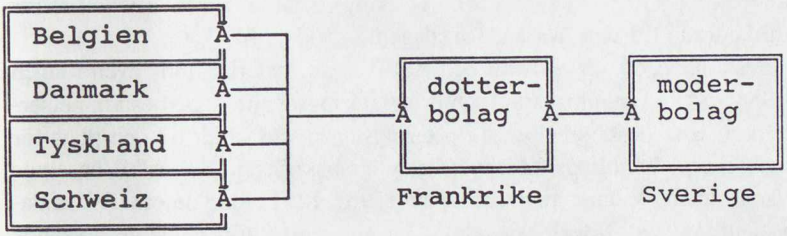
I det här fallet får hemtagaren i Sverige dels en fraktfaktura från speditören som avser frakten från Holland till Sverige, dels em fraktfaktura som avser flygfrakten. Den senare fakturan får han antingen från Japan eller Holland. När det gäller speditörsfakturan deklareras den som regel av hemtagaren. Så är inte alltid fallet med den andra fakturan.

Exempel 2



I det här fallet förekommer en omlastning från bil till båt i USA. Hemtagaren i Sverige får en "inland freigt"-faktura från sin leverantör eller speditör i USA. Som regel deklareras sjöfrakten, men som i exemplet ovan förekommer i en sådan här situation att den inledande fraktkostnaden inte omfattas av det deklarerade värdet.

Exempel 3



Från företag i nämnda länder levereras varor till ett företag i Frankrike. Företaget i Frankrike ingår i en koncern med moderbolag i Sverige. Av den tillverkning som sker i dotterbolaget levereras viss del till moderbolaget. Fakturor från leverantörer i Belgien, Danmark, Tyskland och Schweiz för de varuleveranser till dotterbolaget i Frankrike och som använts för tillverkning för moderbolagets räkning sänds inte till tillverkningsbolaget i Frankrike utan direkt till moderbolaget i Sverige. Fakturan från dotterbolaget till moderbolaget upptar dotterbolagets tillverkningskostnad och kostnaden för de komponenter eller delar som dotterbolaget tillhandhåller. Till grund för tulldeklarationen läggs endast fakturan från dotterbolaget. De övriga fakturorna deklareras inte.

7.3 Särskilda bestämmelser för ADB-lagrat material

7.3.1 En orientering om aktuella författningar

Som vi inledningsvis har angivit innehåller bestämmelserna om taxeringsrevision särskilda föreskrifter för sådant material som är lagrat på ADB-medium. Genom ändringar i taxeringslagen den 1 januari 1988 reglerades skattemyndigheternas befogenheter att granska ADB-baserade

räkenskaper. Samtidigt infördes regler som begränsade möjligheten att företa revision hos andra personer än bokföringsskyldiga och juridiska personer. Vidare infördes vissa restriktioner i fråga om var och när en revision får verkställas. Ändringar företogs också i bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen. Ändringarna syftade till att stärka skyddet för den enskildes personliga integritet.

Taxeringslagen har nyligen upphävts och ersatts av två lagar; en taxeringslag (1990:324) och en lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Reglerna om taxeringsrevision har i sak överförts oförändrade till den nya taxeringslagen.

Bestämmelser om revision och ADB-lagrat material finns även i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. De bestämmelserna motsvarar bestämmelserna i taxeringslagen vad gäller tid och plats för revisionen, handlingsbegreppet och granskningen av ADB-baserade räkenskaper. Vidare finns i lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. regler för revision avseende skatter och socialavgifter som innefattar automatisk databehandling av personuppgifter enligt datalagen (1973:289).

Bestämmelserna om revision i taxeringslagen gäller också för revision enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt, uppbördslagen (1953:272), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare m.fl. författningar.

Riksskatteverket har utfärdat föreskrifter om taxeringsrevision (RSFS 1988:17) och information om förfarandet vid taxeringsrevision (RSV Dt 1988:13). Nya föreskrifter om skatterevision (RSFS 1991:10) har trätt i kraft den 1 juli 1991. De nya föreskrifterna gäller också moms-, uppbörds- och punktskatterevisioner.

Datainspektionen har i DIFS 1988:2 meddelat föreskrifter om granskning av personregister med hjälp av ADB vid taxeringsrevision. En kommentar till föreskrifterna finns publicerad i DIs informationsserie nr 5, Taxeringsrevision av personregister. Ändring i föreskrifterna har skett den 4 april 1991 och gäller från och med den 1 juli 1991 (DIFS 1991:1).

RSVs föreskrifter omfattar granskning av samtliga uppgifter som är lagrade på ADB-medium. DIs föreskrifter avser endast granskningen av personuppgifter.

Bestämmelser om ADB-lagrat material finns slutligen i bokföringslagen (1976:125).

7.3.2 Bestämmelser i taxeringslagen

Från och med år 1988 ändrades taxeringslagens bestämmelser om taxeringsrevision så att skattemyndigheten skulle kunna granska en handling oavsett hur uppgiften lagrades (3:11). Samtidigt infördes en bestämmelse om att revisorn på begäran själv skulle få använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av upptagning som endast kunde uppfattas med sådant hjälpmedel (3:12).

Handlingsbegreppet i taxeringslagen

I motiven till 1988 års lagändring rörande taxeringrevision m.m. anförde departementschefen beträffande de ovan redovisade bestämmelserna i huvudsak följande (prop. 1987/88:65 s. 29, 43-44): En viktig förändring som ägt rum under senare år är att företagen i allt större utsträckning lagt över sina räkenskaper på ADB. För en effektiv skattekontroll krävs därför att granskningen också får avse bokföring som förs med hjälp av ADB, dvs. att allt det material som den skattskyldige har rörande verksamheten får granskas. Det är angeläget att det kommer till klart uttryck i lagstiftningen. Enligt de nuvarande bestämmelserna (56 § taxeringslagen) omfattar granskningsrätten också alla berörda handlingar, alltså inte bara räkenskapshandlingar i egentlig mening utan även t.ex. korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten. Det torde inte råda någon tvekan om att det i bestämmelserna använda uttrycket handling bör ges samma innebörd som det har i tryckfrihetsförordningen. Regleringen i tryckfrihetsförordningen har i det här avseendet ett syfte som har sin motsvarighet i bestämmelserna om taxeringsrevision. Utgångspunkten i båda fallen är att det skall vara möjligt att ta del av information oavsett på vilket sätt den är lagrad.

Beträffande frågan om bestämmelserna om taxeringsrevision skulle knyta an till uppgifter eller handlingar fortsatte departementschefen (prop. s. 44): Bestämmelserna bör även i fortsättningen knyta an till begreppet handling. Om bestämmelserna uttryckligen skulle ange att granskningen avser uppgifter och att den som revisionen görs hos skall tillhandahålla uppgifter, skulle de kunna uppfattas som en skyldighet för den skattskyldige att själv ta fram efterfrågade uppgifter, vilket inte är meningen. För den skattskyldige gäller det nämligen i stort sett bara att ställa berört material till granskarens förfogande. Denne har att själv ta fram de uppgifter som är av intresse.

Rätt att använda de tekniska hjälpmedel som behövs för att göra ADB-lagrad information läsbar

Den fråga som här inställde sig var vem som skulle förfoga över de tekniska hjälpmedel som behövdes för att göra den ADB-lagrade informationen visuellt läsbar. Enligt *ett förslag* (USS) var skattemyndigheten hänvisad till *att få utskrifter som den granskade själv framställde efter skattemyndighetens anvisning*.

Departementschefen anförde huvudsakligen följande (prop. s. 47): Vid en taxeringsrevison måste skattemyndigheterna ha befogenhet att granska den egentliga bokföringen, inte bara utskrifter vilkas överenstämmelse med grundmaterialet inte går att bekräfta. I annat fall skulle kontrollförfarandet när det gäller ADB-räkenskaper i princip stanna vid en okontrollerbar uppgiftsskyldighet. Ett syfte med revisionsinstitutet är ju att skattemyndigheterna skall kunna kontrollera att uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt och det låter sig inte göra med mindre än att underlaget för uppgifterna får granskas. Ibland förhåller det sig även så att den enda möjligheten att ta del av ett ADB-material är att utnyttja den tekniska utrustning som den skattskyldige själv har. Vissa informationsbärare kan således rent tekniskt inte avlägsnas från den dator de är knutna till.

7.3.3 Bestämmelser i RSVs författningar

Med anledning av den nya lagstiftningen och som komplement till DIs föreskrifter (se 7.3.5) har RSV utfärdat föreskrifter om taxeringsrevision. Syftet med dessa är att närmare reglera taxeringsrevision och i viss mån den vidare hanteringen av uppgifter som därvid framkommer.

Med ADB-register avses enligt föreskrifterna uppgifter på ADB-medium som förs för den reviderades verksamhet. Det är fråga om personuppgifter och andra uppgifter som är lagrade på medium för ADB. Begreppet ADB-register är ett vidare begrepp än det i datalagen definierade begreppet personregister. Definitionen ansluter till taxeringslagens definition av vad som får granskas vid revision.

Med granskning av ADB-register avses att den reviderade på revisorns begäran tar fram uppgifter ur ADB-registret, eller att revisorn själv tar fram uppgifterna genom att använda den reviderades eller egna tekniska hjälpmedel (7 §).

Granskning av ADB-register genom att revisorn själv tar fram uppgifterna får utföras endast om särskilt förordnande har utfärdats av

den som beslutar om revision. Ett sådant förordnande får utfärdas endast för den som har kunskapen som behövs för uppdraget, ADB-kompetens. Något sådant förordnande behövs dock inte om revisorn, efter medgivande av den reviderade, själv tar fram uppgifterna genom att använda dennes terminal och åtkomsten är begränsad på så sätt att revisorn inte kan påverka innehållet i registret (8 §). Den situation som avses är den då ADB-granskningen endast innebär att man använder ett frågeprogram eller dylikt som utesluter att man ändrar i registret. Bedömningen av om frågeprogrammet är av sådan ofarlig beskaffenhet att det inte fordrar speciell kompetens för att använda det får i första hand åligga den reviderade, som har kännedom om systemet.

Revisor som själv använder tekniska hjälpmedel för att granska ADB-register får endast använda kopior av de ADB-register som skall granskas. Detta gäller dock inte om sådana förhållanden föreligger att särskilt förordnande inte krävs enligt 8 § (9 §). Revisorn skall vidare iaktta att uppgifterna i de granskade ADB-registren skyddas mot oavsiktlig eller otillåten förstörelse och mot otillåten ändring eller spridning (12 §).

Det som kommer fram vid granskningen och som inte skall förstöras skall i första hand förvaras i utskrift. Endast i den mån uppgifterna kan antas behöva presenteras eller på annat sätt användas direkt från ADB-medium i den fortsatta handläggningen får också kopia av ADB-registret förvaras hos myndigheten efter det att revisionen har avslutats (10 §).

Vid sådan granskning som kräver särskilt förordnande enligt 8 § skall behandlingshistorik upprättas över den tekniska utrustning som har använts, de program och filer som har använts samt de bearbetningar som har gjorts, vem som har utfört den automatiska databehandlingen samt var och när den automatiska databehandlingen har utförts (11 §).

Granskningen får inte ske genom terminaluppkoppling från skattemyndigheten till den reviderade (13 §).

7.3.4 Lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.

Som komplettering till reglerna i taxeringslagen om ADB-användning har införts en särskild lag om ADB vid taxeringsrevision. Lagen gäller vid myndighets revision avseende skatter och socialavgifter som innefattar automatisk databehandling av personuppgifter i personregister enligt datalagen (1973:289) (1 §). Eftersom tull är en skatt skulle kunna

hävdas att lagen i formellt hänseende även är tillämplig vid tullmyndighetens kontroll/revision avseende tullavgifter. Lagens rubrik talar emellertid om taxeringsrevision. I tullagen förekommer inte bestämmelser om sådan revision. Av motiven (prop. 1987/88:65) till lagen framgår också att den endast avser revision enligt taxeringslagens bestämmelser.

Lagens syfte är att förstärka persondataskyddet vid granskningen med hjälp av ADB. Enligt lagen får granskningen av personregister inte leda till otillbörligt intrång i registrerads personliga integritet (2 §). För att säkerställa att så inte sker utövar DI tillsyn över sådan granskning och den som verkställer revisionen skall lämna DI de uppgifter om ADB som inspektionen begär för sin tillsyn (3 §). I den mån det behövs för att förhindra risk för otillbörligt integritetsintrång får DI meddela föreskrifter. Sådana föreskrifter får meddelas om utförandet av den automatiska databehandlingen, den tekniska utrustningen, de bearbetningar av personuppgifter som får göras, de personuppgifter som får göras tillgängliga, utlämnande och annan användning av personuppgifter samt om kontroll och säkerhet (4 §).

När det gäller tredjemansrevision, dvs. taxeringsrevision som företas som en förberedande åtgärd för kontroll av andra än den hos vilken revisionen sker, får skattemyndigheten inte fatta beslut om en sådan revision utan att först höra DI, om revisionen kan antas omfatta insamling av uppgifter i personregister enligt datalagen (5 §).

7.3.5 Datainspektionens föreskrifter om granskning av personregister (DIFS 1988:2 och 1991:1)

Med stöd av en särskild förordning (1987:1232) har datainspektionen utfärdat föreskrifter om verkställigheten av lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevison m.m. I de allmänna bestämmelserna har inledningsvis föreskrivits samma krav på kompetens hos den som skall granska personregister som RSV föreskrivit för granskning av ADB-register (2 a §). Granskning av personregister får inte ske genom terminaluppkoppling från skattemyndigheten till den registeransvarige (3 §). Vidare föreskrivs att av ett beslut om revision avseende skatter och socialavgifter med hjälp av ADB skall framgå för vilket ändamål revisionen sker (5 §) och att den följande granskningen av personregister skall stå i överensstämmelse med det ändamål som har bestämts för revisonen (6 §).

I syfte att förebygga risk för att granskningen skall medföra otillbörligt intrång i personlig integritet hos den som finns med i registret har ett samrådsförfarande införts. Förfarandet får undvaras endast om annat följer av sekretesslagen (1980:100). Enligt huvudregeln skall således granskaren samråda med den registeransvarige i fråga om

- var granskningen skall utföras,
- vilken teknisk utrustning och programvara hos den registeransvarige som skall användas,
- vilka personregister som skall granskas,
- vilka bearbetningar av personuppgifter som skall göras, samt
- vem som skall ta fram personuppgifterna med hjälp av ADB (7 § 1 st).

Den registeransvarige skall dessutom, om det är förenligt med revisionens ändamål, ges tillfälle att själv ta fram personuppgifterna (7 § 2 st).

I samrådsförfarandet ingår även en skyldighet, om inte annat följer av sekretesslagen, att bereda den registeransvarige tillfälle att yttra sig över resultatet av sådana urvalsdragningar och sammanställningar som inte överensstämmer med dem som han själv gör i sin verksamhet (8 §).

DIs föreskrifter innefattar även bestämmelser om användning och bevarande av personuppgifter samt säkerhet avseende ADB.

I de bestämmelserna ges bl.a. föreskrifter om begränsningar när det gäller användningen av tekniska hjälpmedel, program och sökbegrepp, likaså beträffande de personuppgifter som kommer fram vid granskningen. Användningen måste enligt föreskrifterna ske i överensstämmelse med revisionens ändamål (9 och 10 §§).

När det gäller ADB-säkerhet skall enligt huvudregeln granskaren, när denne själv tar fran uppgifterna och använder tekniska hjälpmedel (den registeransvariges eller egna), i första hand använda kopior av de personregister som granskas (14 §). Regeln är till för att eliminera riskerna för intrång i de registrerades personliga integritet genom att granskningen kan leda till oavsiktlig eller otillåten förstörelse eller ändring av det granskade personregistret.

7.3.6 Bevissäkring av ADB-baserade räkenskaper m.m.

Bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen är tillämplig såväl vid revision som annan granskning.

I motiven till lagen understryks att de åtgärder som syftar till att säkra bevisning vid taxering bör ha en väsentligt annan utformning än tvångsmedlen inom straffprocessen, eftersom det är en väsentlig skillnad mellan sådana omständigheter som medför att material för skattekontroll begärs och skälen för att tillgripa tvångsmedel för att säkra bevisning i brottmål. I de fall bevissäkringslagen tillämpas finns ofta inte grund för misstanke om brott.

Tvångsmedlen enligt bevissäkringslagen är *eftersökning* samt *beslag* och *försegling*.

ADB-baserade räkenskaper m.m.

Regleringen i bevissäkringslagen bygger på uttrycket "bevismedel", vilket definieras som räkenskapsmaterial, varuprov och dylikt, som enligt vad som är särskilt föreskrivet skall tillhandahållas för granskning. Av 3 kap. 11 § andra stycket taxeringslagen framgår att ADB-baserade upptagningar innefattas i det uttrycket.

I motiven till 1988 års lagändringar rörande taxeringsrevision m.m. gjordes en genomgång av tillämpningen av bevissäkringslagen i ADB-miljö och datorlagrade uppgifter.

Utgångspunkten för den tolkning departetementschefen gav bestämmelserna i bevissäkringslagen var, att sådana tvångsåtgärder som vidtogs för att t.ex. en taxeringsrevision skulle kunna genomföras medförde att den efterföljande granskningen måste hållas inom ramen för revisionsbestämmelserna. Enligt honom torde därför med eftersökning bara kunna förstås själva uppletandet av vissa bevismedel, däremot inte någon mera ingående analys av deras innehåll. Informationsbearbetning med användande av den skattskyldiges egen terminal ansåg han därför falla utanför det begreppet.

I formellt hänseende ansåg han att bevissäkringslagens regler gav stöd för att eftersöka och beslagta allt som skulle tillhandahållas för granskning vid en taxeringsrevision och i det inbegreps enligt honom också ADB-upptagningar.

I det här sammanhanget tolkade departementschefen bestämmelserna om besvissäkring på ett sådant sätt att det fanns anledning att göra skillnad mellan större och mindre ADB-anläggningar.

När det gällde mindre, portabla ADB-anläggningar ansåg han det rimligt att dessa skulle kunna medföras för granskning hos skattemyndigheten. I fråga om större ADB-anläggningar ansåg han att det på motsvarande sätt borde vara möjligt att eftersöka och beslagta vissa portabla tillbehör, t.ex. magnetband och programbeskrivningar. När det gällde ADB-lagrad information anförde han att det är svårt att av yttre kännetecken kunna dra några slutsatser om dess innehåll, men att man borde, på samma sätt som när det gällde vanliga pappersdokument, med hjälp av t.ex. register och beteckningar på databäraren kunna göra en grovsortering och begränsa sig till att ta med det som synbarligen innehöll räkenskapsmaterial. Eftersökning och beslag borde enligt departementschefen i dessa fall kunna ske i princip på samma sätt som när det gällde vanliga handlingar.

Beträffande bevismedel i större ADB-anläggningar, t.ex. sådana med informationsbärare som inte kunde avlägsnas ur datorn, kunde tvångsmedlen inte tillämpas enligt honom. Han menade att en dator knappast kunde jämställas med ett sådant förvar eller utrymme i vilket eftersökning fick ske. Det innebar att bevissäkringslagen inte erbjöd någon möjlighet att tvångsvis säkra bevismedel om det förutsattes att man på platsen begagnade sig av den skattskyldiges egen fasta ADB-utrustning. Med det synsättet torde det, enligt honom, inte heller vara möjligt att genom kopiering på platsen få fram ett material som kunde beslagtas.

Departementschefen förklarade att det kunde uppfattas som en brist att skattemyndigheterna inte från början får möjlighet att tillgripa säkringsåtgärder som fullt ut motsvarar deras befogenheter enligt taxeringslagen. Han framhöll därvid att möjligheten att genom vitesföreläggande utverka den skattskyldiges medverkan många gånger var det mest ändamålsenliga sättet att få tillgång till informationen i sådana större ADB-anläggningar som inte är åtkomliga för bevissäkring i form av eftersökning och beslag. Det kunde enligt honom inte heller uteslutas att man med stöd av gällande regler i vissa fall kan tillgripa säkringsåtgärden försegling.

7.4 ADB-revision i praktiken sett utifrån skattemyndigheternas perspektiv[3]

7.4.1 Innebörd

ADB-revision innebär kontroll av ett företags ADB-baserade ekonomisystem. Kontrollen indelas i två olika faser, systemgranskning och datorstödd granskning.

Systemgranskning innebär en kartläggning av ekonomisystemet, i första hand den ADB-baserade delen men kan också innefatta manuella delar. Huvudsyftet med granskningen är att undersöka vilken information som finns i systemet, hur man kommer åt den samt bedöma dess tillförlitlighet.

Datorstödd granskning innebär att företagets ADB-register bearbetas för kontroll av ett visst granskningsområde. Huvudsyftet är att undersöka en viss del av informationen och att sammanställa resultatet på ett överskådligt sätt.

Skattemyndigheterna ser ADB-revisionen som ett normalt inslag vid revision hos större företag med komplexa ekonomisystem. ADB-revisionen gör kontrollen effektivare genom att tillförlitligheten i företagets ekonomisystemet bättre kan bedömas och inriktningen kan styras mot områden som uppfyller kriterierna på väsentlighet och risk. Med ADB-revision får skattemyndigheten en direkt och fullständig tillgång till alla registrerade uppgifter, samt en egen kontroll av att uppgifterna tas fram och sammanställs på ett för myndigheten riktigt sätt. Med ADB-revision kan dessutom den totala revisionstiden reduceras.

7.4.2 Arbetsmetoder

Den information som skattemyndigheterna behöver från ett företags olika ADB-register kan normalt inhämtas på något av följande sätt:

* Företagets personal gör själva alla bearbetningar efter ADB-revisorns begäran om vissa uppgifter.
* ADB-revisorn gör bearbetningarna på företagets dator.
* ADB-revisorn tar kopior av ADB-register och arbetar på myndighetens datorer.

[3] Uppgifterna i detta avsnitt är hämtade ur riksskatteverkets handledning i skatterevision, 1992.

Det sistnämnda arbetssättet är enligt skattemyndigheten att föredra med hänsyn till att såväl maskin- som programvara behärskas av revisorn. Vid det arbetssättet stör inte heller revisorn företagets egen databehandling.

Används företagets datorer kan det innebära att bearbetningar kan göras först när ledig maskinkapacitet finns. I annat fall störs den normala ADB-produktionen hos företaget. Ett sådant arbetssätt kan också, beroende på vilka uppgifter som begärs, medföra att program måste tas fram av företagets personal eller utomstående konsulter. Behärskar inte revisorn företagets programvara eller datorer tar det tid för honom att sätta sig in i arbetsmomenten.

Görs bearbetningarna av företagets personal går myndigheten till viss del miste om kontroll över att resultatet av bearbetningarna innehåller korrekta uppgifter.

7.4.3 Systemgranskning

Under denna fas skall bl.a ekonomisystemet kartläggas. När det gäller större företag är det inte möjligt att inom rimlig tid göra en systemgranskning av samtliga ADB-system. Revisorn måste få en överblick över helheten för att sedan välja ut ett eller flera system för en mera noggrann kartläggning. Det urvalet styrs av principerna för väsentlighet (beloppsmässigt) och risk (sannolikheten för fel) samt av revisionens inriktning.

Detta innebär en kartläggning av redovisningssystemet, försystemen och hur dessa samverkar (systemsamband). Underlaget för kartläggningen är i första hand företagets systemdokumentation som kan bestå av en redovisningshandbok eller annan dokumentation samt samtal med ansvariga på företaget.

Kartläggningen omfattar dels den bokföringsinriktade dokumentationen, dels den ADB-tekniska beskrivningen. Med kartläggningen som grund blir det möjligt att göra en värdering av ekonomisystemet.

7.4.4 S.k. BASkörningar

Syftet med s.k. BASkörningarna är att ge överblick över den stora mängden information och att få information om var granskningsresurserna bör sättas in. Vilka BASkörningar som kan genomföras är beroende av tillförlitligheten hos materialet och på vilka uppgifter som finns i systemet och som är bevarade på ADB-medium.

Exempel på BASkörningar är stratifieringar. Stratifiering innebär gruppering av data inom olika intervall efter ett bestämt kriterium, t.ex. kontonummer, kostnadsställe, period, leverantörer, kunder osv. Stratifiering kan bl.a. användas för att göra kund- och leverantörssammanställningar. Andra exempel på sådana körningar är olika slag av urval, sekvensanalyser och tidsanalyser.

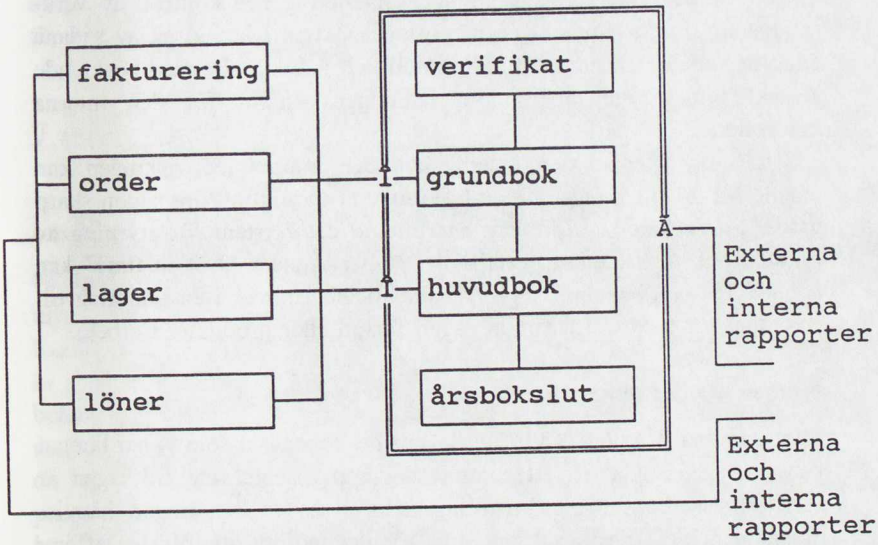
7.4.5 Datorstödd granskning

Den datorstödda granskningens syfte är dels att ta fram uppgifter om fel/brister som bör utredas närmare vid en manuell kontroll, dels kontrollera omfattningen av vissa fel/brister som kommit fram under revisionen och slutligen att ta fram listor, sammanställningar m.m. för att underlätta övriga revisorers kontroll av respektive granskningsområde. En grundförutsättning för en sådan granskning är att eftersökta uppgifter finns på ADB-medium. Detta är inte alltid fallet eftersom bokföringslagen inte ställer krav på arkivering i sådan form. Vad som är möjligt att göra i en enskild revision kan inte avgöras förrän man vet vilka uppgifter som finns bevarade på ADB-media. Som exempel på kontroller som kan göras för att få information om varuinköp m.m. om dessa finns på ett stort antal konton kan nämnas listning efter leverantör, beloppsmässig storlek på fakturor eller leverantörer, antal fakturor per leverantör och snittfakturering per leverantör.

7.5 Redovisningsystem

Redovisning är ett begrepp som ofta används som en gemensam beteckning för bokföring samt övrig sammanställning av uppgifter inom ett företag. Redovisning är därmed ett mer omfattande begrepp än bokföring och knyter också an till ADB-baserade redovisningssystem.

Tillsammans bildar försystem, redovisningssystem och eftersystem företagets ekonomisystem. Schematiskt kan systemet beskrivas med hjälp av följande figur.



Externa och interna intressenter

Syftet med redovisning är att tillgodose både interna och externa informations- och kontrollbehov. Redovisningsarbetet består i grunden av registrering av uppgifter, bearbetning av dessa och slutligen rapportering. Uppläggningen av ett företags redovisningssystem bestäms i första hand av de ekonomiska rapporter man vill ha ut av detta. Rapporterna skall som inledningsvis antyddes tillgodose såväl externa intressenters behov av information som företagets interna behov av bl.a. beslutsunderlag för styrning av verksamheten. Det viktigaste informationsbehovet avser naturligen de ekonomiska konsekvenserna av företagets verksamhet. Oavsett redovisningssystem utgör balans- och resultaträkning de grundläggande redovisningsrapporterna.

Redovisningen uppdelas vanligen i extern redovisning (affärsredovisning) och intern redovisning (kostnadsredovisning eller driftsredovisning).

Den externa redovisningen avser att visa det totala resultatet för företaget och dess förmögenhetsställning i resultaträkning respektive balansräkning. De krav som ställs på den externa redovisningen anges i första hand av reglerna i bokföringslagen och därtill anslutande bestämmelser om bokföring samt skattelagstiftningen, se avsnitt 6. Den interna redovisningen används för företagsledningens planering och kontroll av verksamheten. Hur den redovisningen utformas styrs i huvudsak av sådana faktorer som företagets storlek, bransch och ledningssätt med beaktande av aktiebolagslagens regler om ledningens ansvar för den interna kontrollen.

Sambanden mellan den externa och den interna redovisningen kan emellertid ibland vara så nära, att det inte är möjligt att dra någon skarp gräns. Så är fallet när företag har interna datorsystem för styrning av produktions- och/eller materialflöde. Volvos system "Just in time" kan nämnas som ett exempel. Från sådana system lämnas även underlag till bokslutet för t.ex. värdering av lager, förråd eller produkter i arbete.

Försystem eller sidosystem

Av vår redovisning om bokföringslagens bestämmelser som vi har lämnat i avsnitt 6 framgår att ett centralt begrepp i anslutning till lagen är verifieringskedjan. Med verifieringskedja avses de handlingar, hänvisningar och identifieringstecken som gör det möjligt att följa en affärstransaktion från verifikation via grundbokföring till huvudbok och årsbokslut eller omvänt.

Den löpande redovisningen är emellertid inte begränsad till registreringar i grundbok eller huvudbok. En affärshändelse registreras ofta först i s.k. försystem eller sidosystem, som t.ex. lönesystem, order- och faktureringssystem, lagersystem samt leverantörs- och kundreskontra m.m.

BAS-kontoplanen

Enligt 7 § bokföringslagen skall, om det behövs för att ge en överblick över tillämpat bokföringssystem, upprättas en beskrivning över bokföringens organisation och uppbyggnad. I manuella redovisningssystem kallas översikten samlingsplan. Systematiseringen av affärshändelserna sker med hjälp av en sådan plan, dvs. en systematisk uppställning över de konton ett företag använder i sin bokföring.

BAS-kontoplanen kan betecknas som en generell, systematisk katalog med ett stort antal konton från vilken varje företag kan välja ut de konton som det behöver för just sin redovisning (se avsnitt 4.8.2).

I 2 kap. 19 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter har företagens uppgiftsskyldighet för taxering anpassats till det redovisningssystemet. Uppgiftslämnandet avser i praktiken numera utdrag ur företagens räkenskaper, se prop. 1990/91:5 s. 83.

7.6 Begreppen räkenskaper, anteckningar och andra handlingar

I tullagen

Föreskrifterna i 75 § TL som under vissa förutsättningar ger tullmyndigheten rätt att granska räkenskaper, anteckningar och andra handlingar fick sin nuvarande avfattning i samband med 1988 års reform av tullagen. Paragrafen är en av de paragrafer i tullagen (75-79 §§) som behandlar den s.k. efterkontrollen. Av förarbetena framgår att bestämmelserna om efterkontroll motsvarar förutvarande 35 § tullagen, men att de har gjorts något utförligare (se Ds UD 1985:4, del 1, s. 154 och prop. 1986/87:166 s. 101). Ledning har därvid hämtats från motsvarande bestämmelser om skatterevision i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (3 kap. 7-15 §§). Någon ändring i sak i förhållande till då gällande lag och praxis avsågs inte.

Tulltaxeringsförordningen (1960:391) gällde intill 1973 års utgång. Till kontroll av de uppgifter som lämnades för tulltaxeringen var enligt 2 § uppgiftslämnaren skyldig att på anfordran för granskning tillhandahålla tullen handelsböcker, affärskorrespondens och övriga för nämnda ändamål erforderliga handlingar, härunder inbegripna handlingar rörande försäljningen av den införda varan. En motsvarande skyldighet åläg också annan, som bedrev verksamhet av sådan beskaffenhet att uppgifter för kontrollen kunde hämtas ur anteckningar eller andra handlingar, som fördes vid verksamhetens bedrivande.

Granskningsbefogenheten var enligt tulltaxeringsförordningen begränsad till kontroll av uppgifter som lämnades för tulltaxeringen och inte för kontroll av uppgifter som lämnades vid andra tullklareringsformer vid import eller vid export. Först i samband med 1988 års reform av tullagen

kom befogenheten att omfatta kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldigheten överhuvud taget hade uppfyllts.

Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter

Av förarbetena till lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (prop. 1983/84:71 s. 107) framgår att skattekontrollen enligt lagen har byggts upp efter de principer som gällde enligt taxeringslagen och mervärdeskattelagen. Det innebar bl.a. att kontrollen delades upp i en del som avsåg deklarationsgranskning och en del som avsåg skatterevision. För skatterevisionen innebar det att taxeringslagens regler i huvudsak följdes. I 3 kap. 11 § första meningen föreskrevs därefter att, vid skatterevision får granskning ske av räkenskaper, anteckningar och andra handlingar som rör verksamheten. Någon närmare redogörelse för vad som avsågs med nämnda uttryck än en hänvisning till motsvarande regel i taxeringslagen lämnades inte.

Taxeringslagen

I taxeringsförordningen (1928:379) saknades bestämmelser om skyldighet för den som var skattskyldig att föra räkenskaper eller anteckningar om inkomster och utgifter. Det förutsattes emellertid att skattskyldiga, på vilka 1929 års bokföringslag eller förordningen om skyldighet för vissa jordbrukare att föra räkenskaper var tillämpliga, hade sina räkenskaper ordnade i överensstämmelse med vad som föreskrevs i nämnda författningar. Däremot fanns bestämmelser om revision. För sådana granskningsåtgärder användes uttrycket bokföringsgranskning. Möjligheten att använda denna form av kontroll var emellertid enligt reglerna i den dåvarande förordningen tämligen snävt begränsade. Granskningen fick endast avse själva bokföringen eller därmed jämförliga anteckningar.

1950 års skattelagssakkunniga föreslog i betänkandet (SOU 1954:24 s. 93 och 134) Effektivare taxering att uttrycket taxeringsrevision skulle införas för att bättre ange arten av ifrågavarande kontrollåtgärder. Bakgrunden härtill var att de sakkunniga kunde konstatera att granskningsåtgärderna ofta måste förbindas med mera ingående och omfattande undersökningar än som täcktes av uttrycket bokföringsgranskning. Förslaget innebar att granskningsmannen skulle få ta del inte bara av bokföringen med därtill hörande verifikationer utan även korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten.

Departementschefen ansåg att en utvidgning av granskningsbefogenheten till korrespondens m.m. var väl grundad. Han anförde följande: "En alltmer allmän iakttagelse från kontrollarbetet är att själva bokföringen ofta nog inte ger underlag för ingripanden, medan andra affärshandlingar kan ge anledning till undersökning huruvida affärstransaktioner vid sidan av bokföringen har ifrågakommit. Det är i själva verket i sistnämnda hänseende, som kontroll är särskilt angelägen. För att nå resultat vid granskningen räcker det således inte att gå igenom själva räkenskaperna och därtill hörande handlingar". Bestämmelsen togs in i 57 c § taxeringsförordningen.

De sakkunniga föreslog samtidigt efter förebild av den dåvarande bokföringslagen att en anteckningsskyldighet omfattande dagliga anteckningar om inkomster och utgifter skulle åläggas de skattskyldiga (prop. s. 35).

Departementschefen ansåg förslaget i denna del som alltför omfattande. Han ansåg i stället att man borde knyta an till den skyldighet att hålla reda på inkomster och avdragsgilla utgifter som i realiteten redan förelåg, och genom uttryckliga bestämmelser inskärpa och något vidga densamma. Sålunda borde fastslås, att de skattskyldiga skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns. Det innebar bl.a. att en skattskyldig genom förvaring av verifikationer och därmed jämförliga handlingar eller på annat lämpligt sätt skall sörja för ett tillfredsställande underlag för deklarationen (prop. s. 100-101).

Bestämmelsen togs in i 57 a § taxeringsförordningen. Bestämmelsen om anteckningsskyldighet i 57 a § har inte ändrats. Bestämmelsen om taxeringsrevision i 57 c § har däremot ändrats efter prop. 1972:145. Rekvisitet "i den omfattning, som finnes erforderlig" togs då bort. I övrigt är bestämmelsens avfattning än i dag oförändrad.

Taxeringskontrollutredningens betänkande (SOU 1960:36) med förslag till bättre taxeringkontroll innebar inte att den ovan redovisade bestämmelsen om taxeringsrevision ändrades. Med anledning av vårt intresse för begreppsbestämningen kan de uttalanden som lämnades i prop. 1961:100 s. 276-295 under rubriken Taxeringsrevision ge vägledning. I propositionen talas ömsom om räkenskaper och räkenskapsmaterial. Som exempel på sådana uttalanden kan nämnas "den vars räkenskaper skall granskas" och "en fullständig genomgång av hela räkenskapsmaterialet". Även uttrycket "bokföringsmaterial" används för att beskriva granskningsobjektet. Departementschefen brukar uttrycken "böcker och andra handlingar" och "räkenskaper och andra handlingar".

Bokföringslagen

I bokföringslagen används inte begreppet räkenskaper. Enligt lagen är en näringsidkare inte skyldig att föra räkenskaper. Enligt lagens terminologi är han skyldig att bokföra. Det material han är skyldig att arkivera kallas dock inte för bokföringsmaterial. Det benämns i stället för räkenskapsmaterial. Som jämförelse kan nämnas att i jordbruksbokföringslagen — som har bokföringslagen som förebild — talas inte om en skyldighet att bokföra utan om en skyldighet att föra räkenskaper. Enligt jordbruksbokföringslagen är en enskild jordbrukare inte bokföringsskyldig utan redovisningsskyldig.

I begreppet räkenskapsmaterial enligt bokföringslagen innefattas liksom i jordbruksbokföringslagen verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial. Verifikationer är handlingar som beskriver och bekräftar affärshändelser, t.ex. fakturor, kvitton m.m. Bokföringsböcker är alla i ett bokföringssystem ingående kort, lösblad, böcker, datamedia eller andra hjälpmedel för grundbokföring och huvudbokföring inklusive hjälpbokföring (sidoordnad) samt för årsboken. I vissa fall kan även följesedlar o.dyl. samt tidsbeställningslistor utgöra räkenskapsmaterial. Ur arkiveringssynpunkt skall avtal, ansvarförbindelser, företagsanteckningar samt andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden behandlas som räkenskapsmaterial.

7.7 Våra överväganden

En befogenhet för tullen att granska ADB-upptagningar

De granskningsbefogenheter som tillkommer tullen med stöd av 75 § TL avser enligt förarbetena inte någon ändring av tidigare rättsläge (prop. 1986/87:166 s. 101). Med räkenskaper, anteckningar och andra handlingar avses således inget annat än vad som föreskrevs i förutvarande 35 § tullagen. Det var handelsböcker, affärskorrespondens och övriga för kontrolländamålet nödvändiga handlingar samt anteckningar eller andra handlingar som rörde verksamheten.

Av den redovisning som lämnats i avsnittet om tullens kontrollverksamhet framgår att de kontrollbefogenheter tullmyndigheten tillagts är omfattande i fråga om kontrollobjekt och ingripande för den enskilde. De tvångsmedel som tullmyndigheten förfogar över motsvarar de medel som står skattemyndigheterna till buds men även sådana medel som kommer

till användning vid samhällets brottsbekämpning. Befogenheterna kan för det fall den enskilde motsätter sig kontroll i vissa fall genomdrivas med tvång. Tullen behöver emellertid inte alltid göra en fullständig utredning. På motsvarande sätt som för skatteområdet i övrigt finns en möjlighet till en skönsmässig bedömning när den som för in eller ut en vara inte medverkar till den utredning som behövs. Tvångsmedel behöver som regel endast i undantagsfall användas.

De gällande bestämmelserna om tullkontroll tar sikte på räkenskaper, anteckningar och andra handlingar och det är oklart om ADB-lagrat material omfattas av tullagens handlingsbegrepp. Frågan har inte behandlats i lagmotiven. Utvecklingen har nu gått så långt att i stort sett alla som driver näringsverksamhet använder sig av ADB. För att tullmyndigheterna skall kunna fullgöra sina uppgifter när det gäller kontroll av att föreskriven anmälnings- och uppgiftsskyldighet har fullgjorts kan enligt vår mening inte myndigheternas rätt till granskning av uppgifter i räkenskaper och andra handlingar vara beroende av på vilket sätt dessa lagrats.

När motsvarande frågor aktualiserades beträffande lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP), som tidigare fungerat som förebild för den s.k. räkenskapskontrollen i 75 - 79 §§ TL, infördes samma reglering som för taxeringsrevision enligt taxeringslagen. Taxeringslagens regler innebär att myndigheten, oberoende av hur uppgifterna lagrats, skall kunna få tillgång till de handlingar som rör verksamheten. Lagtekniskt löstes detta genom att tryckfrihetsförordningens definition av begreppet handling fördes in i LPP. Samtidigt gavs den som verkställer revisionen rätt att själv använda den granskades terminal eller annat tekniskt hjälpmedel medan det, till skydd för den granskade, infördes en bestämmelse om att vissa handlingar får undantas från granskningen.

För att en tillfredsställande kontroll skall kunna utövas med stöd av 75 § TL är det givetvis nödvändigt att allt det material som den uppgifts- eller anmälningsskyldige har rörande import- eller exportverksamheten får granskas. Såsom bestämmelsen nu är utformad omfattar granskningsrätten alla berörda handlingar, dvs. inte bara räkenskaper utan även anteckningar och andra handlingar som rör verksamheten.

Tullens kontroll berör som regel endast en mindre del av den näringsverksamhet som den granskade bedriver, i vart fall vid en jämförelse med skattemyndigheternas taxeringskontroll. Det är endast förhållanden med anknytning till det gränsöverskridande varuflödet som berörs. I första hand är det därvid räkenskaper som behöver granskas. Även andra

handlingar, som inte utgör räkenskaper, kan dock innehålla uppgifter av betydelse för tullverkets kontroll.

Fråga är då om den som skall granskas skall vara skyldig att tillhandahålla på ADB-medium tullen samtliga handlingar som rör verksamheten och som är upptagna på sådant medium, dvs. inte bara räkenskaper utan även andra handlingar.

En särbehandling av anteckningar och andra handlingar kan framstå som befogad. Dels kan här finnas uppgifter om affärsförhållanden och annan för företaget och dess anställda känslig information utan att uppgifterna för den skull är betydelsefulla eller av omedelbart intresse för tullmyndigheternas granskningsverksamhet. Dels, och kanske framför allt, torde dessa handlingar vara av sådant slag att tullmyndigheterna inte har någon direkt fördel av att de tillhandahålls på ADB-medium jämfört med om de tillhandahålls i form av utskrift. Det är främst i fråga om räkenskaper som tullen har behov av att de tillhandahålls på ADB-medium, eftersom detta möjliggör en effektiv granskning av handlingarna med tullens egna tekniska hjälpmedel. När det gäller anteckningar och andra handlingar måste ändå en manuell granskning av dokumenten ske. Det kan t.ex. gälla sådana handlingar som produktblad som visar en varas sammansättning, vilket är av betydelse för att bestämma rätt tullsats för varan och för kontroll av efterlevnaden av import- och exportrestriktioner.

För den händelse andra handlingar som rör verksamheten än räkenskaper bevaras på ADB-medium hos företaget föreligger givetvis skyldighet för den granskade att ändå tillhandahålla dem på begäran av tullmyndigheten. Men det är då, till följd av vårt förslag, den granskade som väljer på vilket medium som handlingarna skall överlämnas till tullens granskare. Vi har inte föreslagit något nytt stadgande i anslutning härtill eftersom detta får anses följa redan av nuvarande regler i 75 § TL (jfr för övrigt bestämmelsen i 79 § TL som ålägger den granskade att medverka så att kontrollen kan genomföras).

En särbehandling av anteckningar och andra handlingar i förhållande till räkenskaper får emellertid inte leda till att effektiviteten i kontrollen sätts ned. Som vi tidigare sagt är det viktigt att tullmyndigheten får möjlighet att bedöma tillförlitligheten av tillhandahållet material. En begränsning till begreppet räkenskaper får därför inte innebära att systemdokumentation, behandlingshistorik m.m. för datorbaserad redovisning, som enligt 7 § bokföringslagen innefattas i begreppet räkenskapsmaterial, faller utanför begreppet räkenskaper i tullagen.

Vidare får en särbehandling inte heller leda till att olika försystem, s.k. sidoordnad bokföring som ofta förs med hjälp av ADB och som bl.a omfattar order, leverantörsreskontra m.m., faller utanför begreppet.

Vid utformningen av den nu gällande betämmelsen i 75 § TL har ledning hämtats från motsvarande bestämmelser om skatterevision i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Den senare lagens bestämmelser har i sin tur taxeringslagens och mervärdeskattelagens principer som förebild.

Begreppen räkenskaper och anteckningar i taxeringslagen har samma innebörd. Begreppet anteckningar infördes i samband med lagstiftning år 1955, då skattskyldiga, som inte var skyldiga att föra räkenskaper enligt 1929 års bokföringslag eller förordningen om skyldighet för vissa jordbrukare att föra räkenskaper, ålades en anteckningsskyldighet. Vad som skulle antecknas var inkomster och utgifter. Författningsmässigt löstes det så, att den som var skattskyldig skulle i skälig omfattning genom räkenskaper eller anteckningar sörja för att underlag fanns för kontroll. Som alternativ angavs även att skyldigheten kunde fullgöras "på annat lämpligt sätt".

Begreppet "andra handlingar" i taxeringslagens bestämmelser om taxeringsrevision har exemplifierats i författningstexten. Begreppet innefattar korrespondens och protokoll o.dyl. rörande verksamheten. I prop. 1955:160 kallade departementschefen sådana handlingar för affärshandlingar. Genom exemplifieringen framgår också indirekt att räkenskaper utgörs av bokföringen med därtill hörande verifikationer. Begreppet "andra handlingar" synes i det här sammanhanget inte ha samma betydelse som det ovan nämnda uttrycket "på annat lämpligt sätt". Det senare tar ju sikte endast på inkomster och utgifter.

Hur förhåller sig då begreppen räkenskaper och räkenskapsmaterial till varandra? I skattelagstiftningen talas om räkenskaper och i bokföringslagen om räkenskapsmaterial. I bokföringslagen används inte begreppet räkenskaper. I jordbruksbokföringslagen däremot, som enbart syftar till att tillgodose ett bra underlag för beskattningen, används begreppet räkenskaper. Någon skillnad synes ändå inte föreligga mellan bokföringslagens uttryck "bokföringsskyldig" och jordbruksbokföringslagens uttryck "skyldig föra räkenskaper". I samband med att taxeringslagens revisionsbestämmelser sågs över år 1961 användes nu nämnda begrepp utan att närmare definieras i prop. 1961:100. I propositionen talas ömsom om räkenskaper och räkenskapsmaterial som om begreppen vore synonyma. Även begreppet bokföringsmaterial användes i sammanhanget

och likaså uttryck som "böcker och andra handlingar" och "räkenskaper och andra handlingar". Det kan här nämnas att 1950 års skattelagssakkunniga hade föreslagit att vid en taxeringsrevision skulle granskning få ske av bokföring, räkenskaper etc. Begreppet bokföring togs emellertid bort i propositionen. Begreppen bokföring och räkenskaper synes här ha samma innebörd.

Den nuvarande bokföringslagen har tillkommit efter nu berörda bestämmelser i taxeringslagen. I bokföringslagen görs skillnad mellan sådant räkenskapsmaterial som verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial som anges i 2 och 7 §§ och sådant material som ur arkiveringssynpunkt skall behandlas som räkenskapsmaterial som anges i 22 §. Verifikationer, bokföringsmedia och annat bokföringsmaterial är sådana handlingar som närmast motsvarar skattelagstiftningens begrepp räkenskaper, medan sådant material som ur arkiveringssynpunkt skall behandlas som räkenskapsmaterial motsvarar skattelagstiftningens uttryck "korrespondens, protokoll och andra handlingar". Den tolkningen har stöd i förarbetena till taxeringslagen. En begränsning av tullens befogenhet till räkenskaper på ADB-medium innebär alltså att sådant för ADB-kontrollen viktigt material på ADB-medium som t.ex. systemdokumentation och behandlingshistorik ändå omfattas av befogenheten.

När det sedan gäller tillgången till den sidoordnade bokföringen eller försystemen, t.ex. leverantörsreskontran, kan konstateras att någon skyldighet att föra sådan inte föreligger enligt bokföringslagen, i vart fall inte sedan grundbokföring skett. Oavsett om den förs med hjälp av ADB eller inte uppkommer frågan om den är en del av företagets räkenskaper eller hör till anteckningar och andra handlingar. Som vi tidigare sagt utgör affärskorrespondens och protokoll exempel på vad som avses med andra handlingar. Leverantörsreskontran har inte nämnts bland exemplen och av förarbetena till taxeringslagen framgår inte heller på något ställe att så skulle vara fallet. Med anteckningar avses anteckningar om inkomster och utgifter. Inte heller under det begreppet synes reskontran kunna falla. Den skall således innefattas i begreppet räkenskaper. Oavsett om skyldighet föreligger eller inte enligt bokföringslagen att föra reskontra hör den till räkenskaper och skall, om den förs på medium för ADB, utlämnas på sådant medium för granskning även med de begränsade befogenheter som vi har övervägt. Bokföringslagens bestämmelser om bokföringsskyldighetens omfattning kan alltså inte begränsa vad som får granskas vid en revision. En kommitté har nyligen tillkallats för att se över redovisningslagstiftningen, se dir. 1991:71.

Uppgifter som finns i redovisningssystemets s.k. försystem ligger i vissa fall till grund för såväl den externa som den interna redovisningen. I de fallen är sambandet mellan den externa och den interna redovisningen så nära, att det inte går att dra någon klar gräns. Som exempel på sådana försystem kan nämnas system för värdering av lager, förråd och pågående arbeten som lämnar underlag inte bara till framtagning av interna rapporter för företagets styrning av produktion och materialflöden utan också till externa rapporter som bokslut vid värdering av lager m.m. I ett sådant fall bör också tullmyndigheten kunna få del av de ADB-baserade försystemen trots att här är fråga om uppgiftssammanställningar som används för internt bruk. I de fall det är fråga om uppgiftssammanställningar för enbart internt bruk bör dock någon befogenhet inte föreligga för tullmyndigheten att få ut sådana uppgifter på ADB-medium av företaget. En annan sak är att dessa uppgifter och sammanställningar av uppgifter mycket väl kan omfattas av den granskningsrätt som i övrigt följer av 75 § TL.

Sammanfattningsvis innebär vårt förslag att tullmyndigheten ges befogenhet att få ut på ADB-medium försystemen till bokföringen, inklusive order, leverantörsförteckningar samt kundförhållanden i övrigt i den mån uppgifterna kan hänföras till räkenskaper och tillgodoser externa informations- och kontrollbehov. Det innebär vidare att tullmyndigheten givetvis får rätt att få ut den egentliga bokföringen med verifikationer på ADB-medium i den mån företaget för dessa uppgifter med hjälp av ADB.

Företagets personaladministrativa verksamhet avser också vissa uppgifter som måste betecknas som räkenskaper. Den verksamheten består av bl.a. försystem till löner och andra förmåner samt av lönesystemet. Systemen ligger till grund för såväl intern som extern redovisning och skulle mot bakgrund av vad vi tidigare sagt i princip omfattas av tullmyndighetens ADB-befogenhet. Tillämpningsområdet i sak för 75 § TL är emellertid begränsad till kontroll av den anmälnings- och uppgiftsskyldighet som följer av tullagen och dess följdförfattningar. Ifrågavarande uppgifter är inte ägnade att styrka att nämnda skyldigheter fullgjorts riktigt och fullständigt. Även om delar av den personaladministrativa verksamheten omfattas av begreppet räkenskaper och tjänar som underlag för företagets externa redovisning omfattas dess system inte av tullmyndighetens granskningsrätt.

Vad slutligen gäller avtal, kontrakt, licenser och motsvarande handlingar omfattas de inte av begreppet räkenskaper. Det innebär således att den

befogenhet vi nu föreslår för tullmyndigheten inte omfattar sådana uppgifter även om företaget registrerar dem på ADB-medium.

Med en sådan justering av 75 § TL som vi föreslår kommer bevissäkringslagens definition av bevismedel att omfatta även räkenskaper som är ADB-baserade. Formellt sett öppnas därmed en möjlighet för tullmyndigheten i de fall den granskade vägrar medverka vid granskningen att tillgripa bevissäkringslagens tvångsmedel eftersökning och beslag när det gäller ADB-lagrat material. I praktiken innebär det dock inte någon större förändring mot vad som nu gäller. Enligt prop. 1987/88:65 s. 60 torde med eftersökning bara kunna förstås själva uppletandet av vissa bevismedel, däremot inte någon mera ingående analys av deras innehåll. Det skulle alltså innebära, för det fall datorn inte kan jämställas med ett förvar (ett rum o.dyl.), att någon närmare undersökning av vilka uppgifter som förvaras i datorn inte blir möjlig att genomföra. Frågan är för närvarande under behandling i datastraffrättsutredningen (Ju 1989:54).

Med beaktande av den jämförelsevis begränsade inriktningen vid tullkontroll till förhållanden som rör in- och utförsel av varor och av möjligheterna att begränsa en enskilds tillstånd att använda sig av förenklade förfaranden föreslår vi således att tullens befogenheter såvitt avser ADB-baserade räkenskaper begränsas till en rätt att få ut sådana räkenskaper i form av en utskrift eller på ADB-medium i maskinläsbar form. Tullen bör få välja i vilken form materialet därvid skall lämnas ut.

Vid övervägande av frågan om tullens granskare bör få rätt att själv använda den granskades tekniska utrustning bör följande beaktas. För det första de restriktioner som en sådan arbetsmetod när det gäller taxeringsrevision kringgärdats av genom riksskatteverkets och datainspektionens föreskrifter. För det andra den försiktighet med vilken metoden i praktiken synes användas av skattemyndigheterna.

När vi nu föreslår att tullens befogenheter till ADB-revision skall lagregleras, föreslår vi därför att befogenheterna begränsas till vad som i praktiken är det vanliga förfarandet vid taxeringsrevision. Den metod som skattemyndigheterna vanligen brukar är inte att myndighetens ADB-revisor använder sig av den granskades tekniska utrustning för att ta fram materialet, utan att den granskade efter ADB-revisorns begäran tar kopior av ADB-register. Vi föreslår därför att tullen inte ges befogenhet att själv ta fram ADB-lagrat material genom att använda den granskades eller egna tekniska hjälpmedel. Så bör endast få ske om den granskade medger det. En sådan begränsning av befogenheten innebär således att det är den granskade som på tullens begäran skall ta fram uppgifterna ur ADB-registret.

För att tullmyndigheten skall kunna "läsa" tillhandahållna kopior av ADB-register måste givetvis informationen från teknisk synpunkt (format, numeriska fält m.m.) vara ordnad och kunna överlämnas i en läsbar form. Det får anses ligga i sakens natur att den granskade inte bara är skyldig att efterkomma en beställning av de ADB-register som avses utan också efterkomma ställda skäliga krav på hur data skall vara beskaffad ur teknisk synpunkt.

Ett sådant krav är nödvändigt för att tullmyndigheten skall ges en möjlighet att tillgodogöra sig den erhållna informationen. Som exempel kan nämnas, om informationen "packas" i en s.k. säkerhetskopia kan som regel informationen inte sedan "packas upp" så att den går att läsa. Ur teknisk synpunkt måste därför myndigheten anses ha rätt att få informationen överförd på en s.k. arbetskopia befriad från eventuella i programmet inlagda styrkoder m.m. som omöjliggör "läsning". Av en sådan rätt följer emellertid inte att myndigheten äger föreskriva vilken maskin- och/eller programvara det granskade företaget skall ha för att underlätta myndighetens kontrollarbete. Ställda tekniska krav m.m. får alltså inte innebära att det granskade företaget åsamkas annat än obetydliga kostnader m.m. för att tillgodose kontrollbehovet.

Följande exempel som gäller taxeringslagens tillämpningsområde kan lämnas som illustration till det nu sagda.

Om ett företag byter ADB-anläggning, såväl maskin- som programvara, kan det få till följd att tidigare års räkenskaper m.m. lagrade på ADB-medium på grund av avsaknaden av konverteringsutrustning inte längre kan tas fram av företaget i läsbart skick. Enligt bokföringslagen är emellertid företaget skyldigt att under föreskriven arkiveringstid kunna tillhandahålla räkenskapsmaterialet för extern kontroll. Har företaget överfört de ADB-lagrade räkenskaperna på papper får dock skyldigheten enligt bokföringslagen anses fullgjord. Vid en eventuell revision för berörda år underlättas självklart kontrollarbetet om kontrollen kan ske med utgångspunkt i det ADB-lagrade räkenskapsmaterialet. I ett sådant fall kan ändå inte myndigheten, om den saknar nödvändig utrustning för att kunna bearbeta det ADB-lagrade materialet, fordra att det granskade företaget, om inte kostnaderna är obetydliga, tillhandahåller sådan utrustning.

I det här sammanhanget förtjänar för övrigt att nämnas den i 79 § första stycket TL intagna bestämmelsen, vilken föreskriver att den vars handlingar är föremål för granskning skall lämna upplysningar och på annat sätt lämna det biträde som krävs för att granskningen skall kunna

verkställas. Förebild för bestämmelsen är en motsvarande bestämmelse om skatterevision i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter, vilken i sin tur har som förebild taxeringslagens bestämmelser om taxeringsrevision. Enligt 3 kap. 12 § taxeringslagen är den som revideras bl.a. skyldig att ge revisorn den hjälp som behövs för granskningen av handlingar m.m. Med "hjälp som behövs för granskningen" avses sådan hjälp som behövs för att revisionen skall kunna genomföras. Däremot torde med uttrycket inte kunna förstås ett aktivt deltagande i granskningsarbetet, t.ex. i form av motläsning av siffror och kontrollsummeringar[4].

Tullens befogenhet enligt vårt förslag innebär alltså att tullens granskning kan genomföras på i huvudsak samma sätt som vid skattemyndigheternas ADB-revisioner.

Som en yttersta kontroll av att det material som tillhandahålls på detta sätt är riktigt och fullständigt har skattemyndigheterna tillagts en befogenhet att själva använda terminal eller annat tekniskt hjälpmedel för att ta del av den granskades ADB-upptagningar. Det finns emellertid andra medel för skattemyndigheterna att kontrollera tillförlitligheten i det tillhandhållna materialet. Enligt bokföringslagen skall för varje räkenskapsår den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut som består av resultaträkning och balansräkning. Årsboksluten är officiella. Genom att begära en utskrift av den granskades ekonomisystem kan revisorn själv upprätta ett årsbokslut som han sedan kan jämföra med företagets officiella årsbokslutet. Föreligger ingen skillnad mellan årsboksluten bör han också kunna lita på de uppgifter företaget lämnat honom. En sådan kontroll kan dock inte göras under löpande räkenskapsår eftersom något årsbokslut då inte finns.

För att tullen i de fall granskningen avser uppgifter under löpande räkenskapsår inte skall berövas möjligheten att kontrollera att det material myndigheten får på ADB-medium överensstämmer med det grundmaterial som lagras hos den granskade bör dock tullen, liksom vid revision av pappersbaserat material, genom besök hos den granskade kunna förvissa sig om att en korrekt framtagningsrutin använts. Myndigheten får emellertid inte annat än när den granskade frivilligt godtar ett sådant förfarande själv använda den granskades tekniska utrustning. För det fall den granskade vägrar medverka i kontrollen har tullen möjlighet att vitesföreläggа denne med stöd av tullagen eller bruka de tvångsmedel

[4] Wennergren, Taxering, s. 62.

som står till förfogande enligt bevissäkringslagen eller med stöd av reglerna om förundersökning i rättegångbalken eller varusmugglingslagen.

Skyddet för uppgifter

En sådan åtkomst till ADB-information som skattemyndigheterna har medför såsom inledningsvis antytts att informationen bör skyddas inte bara med hänsyn till den personliga integriteten utan också mot röjande av affärshemligheter o.d. I fråga om taxeringsrevision har behovet av skydd tillgodosetts dels genom den tidigare nämnda lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, dels genom datainspektionens och riksskatteverkets föreskrifter på området. Information som innehåller företagshemligheter skyddas hos tullmyndigheten genom sekretesslagens bestämmelser.

Med hänsyn till att användningen av ADB-tekniken medför särskilda risker för otillbörligt intrång i den personliga integriteten bör enligt vår mening inte införas några särskilda bestämmmelser om rätt för tullen att granska anteckningar och andra handlingar lagrade på ADB-medium eller att använda den granskades terminal och annan ADB-utrustning. Denna bedömning grundar sig alltså på en intresseavvägning av skyddet för den personliga integriteten och effektiviteten i kontrollförfarandet. Vi har därvid inte funnit tullens behov av sådana bestämmelser vara tillräckligt stort.

Med vårt förslag till bestämmelser om ADB-revision på tullområdet är behovet av särskilda bestämmelser till skydd för den registrerade mindre än när det gäller taxeringsrevision. Kvar står dock att det ADB-baserade räkenskapsmaterial som tullen enligt vårt förslag kan få ut från den granskade, med eller utan föreläggande, kan innehålla personuppgifter, dvs. sådana uppgifter som åtnjuter ett särskilt skydd enligt datalagen. När det gäller tullens behov av uppgifter torde det röra sig om ett fåtal uppgifter som normalt begränsar sig till namn, personnummer och adress, dvs. inte särskilt känsliga uppgifter. Mot denna bakgrund framstår behovet av skydd för de registrerade som mindre än vid taxeringsrevision. Detta innebär dock inte att särskilda bestämmelser till skydd för den personliga integriteten kan undvaras.

När det gäller den rättsliga regleringen av integritetsskyddet vid ADB-registrering kan konstateras att datalagen i huvudsak endast reglerar den registeransvariges skyldigheter. I fråga om taxeringsrevision har de

bearbetningar som granskaren utfört med registret vanligtvis inte medfört att han eller skattemyndigheten ansetts som registeransvarig för det personregister som granskas. Det var mot den bakgrunden som bl.a. den särskilda lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision m.m. infördes.

Inte heller tullen torde med nuvarande praxis bli registeransvarig, såvida det inte är fråga om sambearbetning av personuppgifter. Vid sambearbetning anses nämligen ett nytt register uppkomma för vilket den som gör bearbetningen blir registeransvarig.

I detta sammanhang skall emellertid nämnas att utredningen (Ju 1989:02) om en översyn av datalagen i sitt delbetänkande Vissa särskilda frågor beträffande integritetsskyddet på ADB-området (SOU 1991:62 s.76) diskuterat frågan om registeransvar vid tillsynsmyndigheters granskning av personregister. Enligt utredningen bör ansvar för registret följa för den undersökande myndigheten redan genom att ändamålet är ett annat hos den granskande än hos den vars verksamhet är föremål för granskningen.

I ett slutbetänkande som beräknas vara klart vid årsskiftet 1992/93 skall datalagsutredningen lämna förslag till lagteknisk utformning av en ny datalag. Utredningen kommer i det sammanhanget att närmare behandla frågan om vem som skall vara registeransvarig för ett personregister.

I de fall tullen får ut räkenskapsmaterial som innehåller personuppgifter på ADB-medium uppstår frågan vilka befogenheter tullen har beträffande materialet. Det kan t.ex. ifrågasättas om och i så fall vilka begränsningar som bör gälla för granskningsmyndigheten i fråga om bearbetningar, urvalsdragningar och sammanställningar av uppgifter ur registret. En annan fråga är t.ex. vad som skall gälla i fråga om bevarande och gallring av personuppgifter som finns på ADB-medium.

När det gäller taxeringsrevision har dessa situationer, som tidigare sagts, reglerats genom den särskilda lagen om ADB vid taxeringsrevision samt datainspektionens och riksskatteverkets föreskrifter på området. Beträffande tullens kontrollverksamhet finns av naturliga skäl ännu inga särskilda föreskrifter i dessa avseenden. Även om som tidigare konstaterats behovet av skydd för personuppgifter är mindre vid tullens ADB-revision än när det gäller skattemyndigheternas taxeringsrevision bör ändå inte frågan om integritetsskyddet lämnas oreglerad. Den lösning som ligger närmast till hands när det gäller att reglera skyddet för personuppgifter i tullsammanhang är enligt vår mening att låta 1-4 §§ och

6 § lagen om ADB vid taxeringsrevision samt den särskilda förordningen (1987:1232) som ger datainspektionen rätt att utfärda föreskrifter om verkställighet av ADB-lagen omfatta även tullens verksamhet.

Det finns en regel i tullagen, 78 §, som möjliggör för länsrätten att, på framställning av den granskade, besluta att en handling skall undantas från granskning. Tullagens handlingsbegrepp avser emellertid inte ADB-upptagningar. Genom att tullmyndigheten nu får befogenhet att besluta att den granskade skall tillhandahålla myndigheten räkenskaper på ADB-medium bör även länsrättens befogenhet avse sådan upptagning. Länsrättens möjlighet att undanta vissa handlingar gäller oavsett om handlingen innehåller uppgifter av personligt eller ekonomiskt slag. Länsrätten bör därför ges befogenhet att besluta om sådana begränsningar i rätten att bearbeta upptagningen som behövs för att nämnda uppgifter inte skall bli tillgängliga för den som verkställer granskningen.

Tid och plats för granskningen

Enligt 76 § TL får tullmyndigheten bestämma tid och plats för granskningen när det behövs. Tullmyndigheten skall se till att granskningen sker på sådant sätt och under sådan tid att den inte hindrar verksamheten för den granskade (77 §). Denne skall därvid lämna granskningsmannen tillträde till de lokaler och andra utrymmen som används i verksamheten (69 §).

Dessa bestämmelser ger således tullmyndigheten rätt att bestämma när och var en granskning skall genomföras. I fråga om platsen för granskningen är dock den granskade i princip inte skyldig att lämna granskningsmannen tillträde till andra utrymmen än de som används i verksamheten.

För det fall den som skall granskas motsätter sig ett beslut om tid och plats för granskning kan emellertid en granskning inte genomföras med stöd av bestämmelserna i tullagen. Ett sådant beslut kan då genomföras med stöd av bevissäkringslagen.

Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i såväl taxeringslagen som lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. I samband med 1988 års ändringar av taxeringslagen infördes särskilda restriktioner i fråga om tidpunkten för taxeringsrevision och revisorns tillträde till bostadsutrymmen.

I prop. 1987/88:65 s. 37 anförde departementschefen att regler som ger den enskilde ett bättre integritetsskydd är berättigade i taxeringslagen

även om revisionsförfarandet i sig inte utgjorde ett tvångsmedel. Han framhöll därvid att eftersom här var fråga om en ensidig beslutanderätt för skattemyndigheten var vissa restriktioner på sin plats. Han ansåg därför att en regel av innebörd att revisioner generellt inte borde få verkställas hos enskilda mellan kl. 19.00 och kl. 08.00 skulle införas. Han ansåg vidare att det var motiverat med en uttrycklig bestämmelse om att revision i bostadsutrymmen och andra utrymmen som inte hör till verksamheten får ske endast med den berördes medgivande. Som skäl anförde han att avsaknanden av klara regler kunde ha den effekten att den skattskyldige fick svårare att hävda sin rätt till en privat sfär.

På samma sätt som vid taxeringsrevision kommer som regel den som utför en tullgranskning överens med den granskade om tid och plats för granskningen. En sådan granskning som tullen gör liknar dessutom den granskning som äger rum vid taxeringsrevision. Den som kan bli föremål för en tullgranskning kan också bli föremål för taxeringsrevision. Det är i och för sig inte vanligt i tullsammanhang att granskning av räkenskaper och andra handlingar sker i den anmälnings- eller uppgiftsskyldiges privatutrymmen. Det förekommer dock att mindre import- och export-verksamhet drivs från kontor i utrymmen som också används för bostadsändamål.

Vi föreslår därför efter taxeringslagens förebild att granskning hos enskild inte utan särskilda skäl får verkställas mellan kl. 19.00 och kl. 08.00. Endast om det föreligger särskilda skäl kan en granskning göras under annan tid. Härigenom ges möjlighet att verkställa granskning hos de företag som bedriver sin verksamhet under annan tid än vanlig kontorstid.

Vi föreslår vidare att en uttrycklig bestämmelse tas in i tullagen om att granskning med stöd av 75 § i bostadsutrymmen och andra utrymmen som inte hör till verksamheten får ske endast med den granskades medgivande.

EG-anpassning

Som vi tidigare antytt medför EES-avtalet inte någon förändring för svenskt vidkommande när det gäller kontroll i efterhand av ett företags handlingar eller räkenskaper i syfte att se huruvida lämnade uppgifter i en tulldeklaration eller annan tullhandling är riktiga och fullständiga. Enligt vad EG-kommissionen uttalat innebär emellertid en tullunion bl.a. ändrade arbetsförhållanden när det gäller kontroll. Kommissionen ser här

ett ökat bruk av efterkontroller av företagens räkenskaper och av ADB-granskning. I det förslag till EG-tullag som föreligger saknas uttryckliga regler motsvarande t.ex. taxeringslagens regler om ADB-revision. I förslaget till en gemensam tullag sägs att tullmyndigheten i syfte att kontrollera riktigheten av uppgifterna i en tulldeklaration får undersöka kommersiella dokument och uppgifter (data) hänförliga till import- och exportåtgärder med avseende på berörda varor eller till senare vidtagna kommersiella åtgärder avseende dessa varor. Det framgår således inte klart hur omfattande kontrollbefogenheter myndigheterna får när det gäller kommersiella dokument och uppgifter som har registrerats på ADB-medium. Fråga är då om denna osäkerhet är tillräcklig för att Sverige skall avstå från lagstiftningsåtgärder på området. I avsnitt 3.5 har vi gjort den bedömningen att lagstiftningsåtgärder som i ett kortare perspektiv framstår som nödvändiga ändå bör genomföras. Vi menar att den kontrollbefogenhet vi föreslår skall tillkomma tullmyndigheten är av den karaktären.

När det gäller utvecklingen av informationsteknologi inom EG har vi bedömt att den innebär ett ökat bruk av elektronisk överföring och lagring av uppgifter registrerade på ADB-medium. Det förslag vi lagt rörande omfattningen av tullmyndighetens befogenhet att kontrollera elektroniskt registrerade uppgifter anser vi vara förenligt med den utvecklingen EGs tullagstiftning kan antas leda till.

Från svensk sida blir det dock i detta perspektiv om vårt förslag genomförs viktigt att följa utveckling av EG-kommissionens arbete med en för gemenskapens medlemsländer gemensam tullag. Vid ett svenskt EG-medlemskap kommer vår nuvarande tullag att ersättas av EGs tullag.

8 BREVÖPPNING M.M.

Vi föreslår att tullverkets nuvarande befogenhet att undersöka brev och andra postförsändelser ges ett klarare stöd i tullagen. Vi föreslår därför en regel som uttryckligen ger tullverket en sådan befogenhet i de fall det finns anledning anta att försändelsen innehåller en vara.

Vi föreslår samtidigt att man lagfäster de begränsningar i kontrollbefogenheterna som skyddet av brevhemligheten påkallar. Den undersökning tullmyndigheten gör av brev och liknande försändelser för kontroll av anmälnings- och uppgiftsskyldigheten får inte vara mer ingående än vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med undersökningen. En sådan försändelse får öppnas endast hos sådan tullmyndighet där sådana försändelser tullklareras. Beslut om öppnande får fattas endast av chefen vid myndigheten eller den tjänsteman som särskilt förordnats att göra det. Över undersökningen skall föras protokoll. Av protokollet skall framgå ändamålet med undersökningen och vad som därvid förekommit. Har ett brev eller en liknande försändelse öppnats skall adressaten underrättas så snart som möjligt om inte särskilda skäl föranleder annat. Detsamma gäller avsändaren om denne är känd.

S.k. kurirpaket föreslås inte omfattade av denna särskilda ordning.

8.1 Inledning

Enligt våra direktiv har vi, som tidigare nämnts, även att se över en annan kontrollfråga som enligt uttalande av lagrådet i ett tidigare lagstiftningsärende (prop. 1986/87:166 s. 92 och 232) kräver översyn. Det gäller tullmyndigheternas rätt att öppna brev och andra förtroliga försändelser för tullkontroll.

I detta avsnitt behandlar vi denna fråga. I anslutning härtill behandlar vi också frågan om hur s.k. kurirpaket bör behandlas. Vi nämner också problemet om i vilket skede Postens skyldighet att medverka i tullkontrollen av en viss postförsändelse kan anses upphöra. Den saken (omfattningen av s.k. postspärr) är nu föremål för behandling hos regeringen.

8.2 Gällande rätt

Enligt 63 § första stycket 1. TL får tullmyndigheten — för kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldighet enligt lagen eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av den fullgjorts riktigt och fullständigt — undersöka bl.a. "lådor och andra utrymmen" där varor kan förvaras vid införsel till eller utförsel från tullområdet. Det citerade uttrycket har i förarbetena sagts vara avsett att omfatta även paket, brev och andra försändelser.

Av motiven till bestämmelsen framgår att de befogenheter det här är fråga om får användas enbart för det syfte som anges i paragrafen, dvs. för kontroll av att den anmälnings- eller uppgiftsskyldighet som enligt lag eller författning föreligger gentemot tullmyndigheterna har fullgjorts riktigt och fullständigt. I fråga om meddelanden i brev eller andra försändelser föreligger inte någon sådan anmälnings- eller uppgiftsskyldighet, men det kan förekomma att varor som rätteligen skulle ha anmälts till tullmyndigheterna skickas i brev liksom i försändelser av andra slag. Det kan vara fråga om tull- och skattepliktiga varor men också om införselförbjudna varor eller varor som får införas endast under vissa förutsättningar. För att tullmyndigheterna skall kunna upprätthålla kontroll över varor som förs in och ut ur landet måste de ha vissa kontrollbefogenheter även när det gäller brev och liknande försändelser. Kontrollen får naturligtvis inte göras mera långtgående än vad som är erforderligt för att uppnå syftet med den. Det innebär att tullmyndigheterna enligt bestämmelsen inte får ta del av innehållet i förtroliga meddelanden och liknande som finns i brev och andra försändelser (prop. 1986/87:166 s. 232).

Lagrådet framhöll i sitt yttrande vid tillkomsten av 63 § TL att nämnda kontroll är av sådan art, att den kan göra intrång i rättigheter som åtnjuter grundlagsskydd enligt 2 kap. 6 § regeringsformen (RF) och att vissa förutsättningar har uppställts i 12 § samma kapitel för att sådana

rättigheter skall få begränsas. Lagrådet gjorde därvid inte gällande, att rimliga kontrollåtgärder närmast av stickprovskaraktär från tullverkets sida stod i strid mot dessa förutsättningar. Enligt lagrådets mening torde redan det allmänna intresset av att i möjligaste mån förhindra, att exempelvis narkotika smugglas in i landet, motivera en viss kontrollverksamhet även när det gäller paket och andra försändelser. Lagrådet framhöll emellertid att här var fråga om kontrollbefogenheter av så långtgående art, att de bör ges ett klarare stöd i tullagen än den föreslagna lagtexten till 63 § innebär. Enligt lagrådet borde, såvitt avser brev och andra förtroliga meddelanden, övervägas att lagfästa de begränsningar i kontrollbefogenheterna som skyddet av brevhemligheten påkallar. En sådan mera specificerad reglering kunde dock, anförde lagrådet, knappast ske utan närmare utredning. I avbidan på en sådan utredning godtog lagrådet den föreslagna utformningen av paragrafen som ett provisorium.

8.3 Tullens kontroll av postförsändelser m.m.

8.3.1 Omfattning

Ett av de grundläggande målen för tullverkets arbete är att genom kontroll av utrikestrafiken skydda hälsa, miljö och allmän säkerhet. Av de områden som skall prioriteras framhålls bl.a. kampen mot narkotikabrottslighet och annan grövre smuggling. När det gäller narkotikabekämpningen prioriteras en effektiv underrättelseverksamhet. Som ett led i en sådan verksamhet betonas ett bra samarbete med polisen och goda internationella kontakter. De kontroller som företas är antingen bestämda på förhand eller slumpmässiga och styrda mot de erfarenhetsmässigt mest utsatta områdena. Ett av dessa områden är postgods eller postförsändelser.

Under år 1990 avsattes, som vi tidigare angett i avsnitt 7.2.2, omkring 1,5 miljoner timmar för kontrollverksamhet. För kontroll av gods avsattes totalt omkring 83.000 timmar. Det motsvarar omkring 51 årsarbetskrafter och utgör omkring 5 procent av tullens totala kontrollresurser. Därav avsattes för kontroll av postgods omkring nio årsarbetskrafter.

Kontrollen av gods under år 1990 resulterade i 151 narkotikabeslag. Samtliga narkotikabeslag gjordes i samband med kontroll av postgods. Antalet övriga beslag uppgick till 197, varav 124 gjordes i samband med kontroll av postgods.

8.3.2 Det praktiska förfarandet vid undersökningen

Postens medverkan

Enligt 73 § andra stycket TL är Posten skyldig att medverka i tullkontrollen av varor som befordras med post. Posten får emellertid inte självständigt öppna en försändelse för tullkontroll. Bestämmelsen i 63 § TL medger endast tullmyndigheten en sådan rätt. I praktiken innebär Postens medverkan vanligen inte mer än att en posttjänsteman efter de anvisningar tullen har meddelat överlämnar försändelser till tullen för kontroll. Det förekommer också att postpersonal under tullpersonals direkta överinseende öppnar sådana försändelser.

Posten kan emellertid behöva öppna en försändelse av andra skäl. Posten får t.ex. öppna dels en försändelse för att kontrollera om villkoren för postbefordran av trycksaker är uppfyllda (prop. 1975/76:209 s. 148), dels obeställbara postförsändelser för att utröna adressatens eller avsändarens namn och adress, 3 § lagen (1990:291) om obeställbara postförsändelser.

Enligt 80 § TL är Posten sedan den 1 januari 1992 (se prop. 1990/91:71 s. 34) tullskyldig för sådana försändelser som Posten förmedlar om försändelsen inte anmäls till tullklarering av någon annan. Det innebär att Postens rutiner blir beroende av de handlingar som behövs för att upprätta tulldeklarationer. Enligt Londonkonventionen från år 1929 skall en s.k. postal tulldeklaration fästas utanpå försändelsen eller "inläggas i densamma". Det förekommer alltså att postala tulldeklarationer och andra handlingar som skall bifogas en tulldeklaration, såsom fakturor o.dyl. finns i tillslutna försändelser. Även i de fallen behöver alltså Posten öppna en försändelse. Enligt konventionen får Posten alltid öppna brev och paket som är försedda med s.k. grön etikett eller motsvarande anteckning, dvs. ett medgivande från avsändaren att försändelsen får öppnas[1].

Med tillämpning av 14 § varusmugglingslagen (Vsl) får även Posten i samband med föreskriven skyldighet att övervaka att brott inte begås mot lagen föranstalta om undersökning av postpaket. Någon rätt att undersöka brevförsändelser föreligger dock inte med stöd av den bestämmelsen.

Det nu sagda innebär att när en brevförsändelse, som inte har försetts med något medgivande om öppning och som inte heller åtföljs av någon

[1] Fördrag vid världspostkongressen i London år 1929, artikel 10 och formulär C 1. På etiketten (formulär C 1) finns texten "får öppnas av vederbörande myndighet".

tulldeklaration, kan antas innehålla en vara är Posten hänvisad till att ta kontakt med adressaten (eller avsändaren) för att få tillstånd att öppna försändelsen. Visar det sig vid en sådan undersökning — efter det att tillstånd inhämtats — att innehållet är tullfritt och införseltillåtet, lämnas brevet ut till adressaten. I annat fall tillställs det posttullanstalten för granskning eller granskas eventuellt i samband med klarering. Ett annat alternativ är att begära in den nödvändiga dokumentationen. Om Posten inte får medgivande eller begärd dokumentationen återställs försändelsen normalt till avsändaren och lämnas alltså inte till posttullen.

Tullens undersökning

Det tidigare nämnda lagstiftningsärendet från 1987 rörande tullmyndighetens rätt att undersöka brev och andra förtroliga försändelser för tullkontroll medförde en ändring av praxis. Tidigare meddelades förordnande om öppning av brevförsändelser undantagslöst med stöd av beslagsbestämmelsen i 27 kap. 12 § rättegångsbalken (RB). Tullen ändrade nu sina rutiner och öppnar numera brev och liknande försändelser från utlandet med stöd enbart av 63 § TL.

Om en försändelse visar sig innehålla en tullpliktig eller införselförbjuden vara och smugglingsbrott bedöms föreligga, kan varan tas i beslag med stöd av 15 § Vsl. En utredning om brott enligt varusmugglingslagen inleds då. Enligt 13 § Vsl får förundersökningen inledas av tullmyndigheten. Tullmyndigheten har därvid samma befogenheter som tillkommer undersökningsledare enligt RB. Förhållandet mellan åklagare och tullmyndighet med avseende på förundersökningen har reglerats i enlighet med de grundsatser som kommit till uttryck i 23 kap. 3 § RB rörande motsvarande förhållande mellan åklagare och polismyndighet. Det innebär att tullmyndigheten likställs med polismyndigheten och en tulltjänsteman med en polisman. Enligt bestämmelserna i 14 § Vsl åligger det tulltjänsteman att noggrant övervaka att brott som avses i varusmugglingslagen inte äger rum. Han har därvid samma rätt som enligt rättegångsbalken tillkommer polisman att gripa den som misstänks för brott enligt varusmugglingslagen samt ta med till förhör den som befinner sig på den plats där brottet förövats.

Om det inte finns grund för att ta en vara i beslag, vilket förutsätter misstanke om brott, får tullmyndigheten med stöd av 48 § TL ändå ta hand om en oförtullad vara för tillfällig förvaring om det behövs för tullkontrollen.

Hur behandlas skriftliga meddelanden som finns i undersökta försändelser?

För det fall inget smugglingsbrott misstänks, återförsluts försändelsen sedan varan, med stöd av 48 § TL omhändertagits för tullklarering och återförs omedelbart till postproceduren. Adressaten underrättas om öppnandet genom en anteckning på försändelsen (påstämpling). Detta förfarande tillämpas oavsett om försändelsen innehåller ett skriftligt meddelande eller inte.

Om misstanke om smuggling föreligger, tillställs adressaten det skriftliga meddelandet sedan varan tagits i beslag med stöd av varusmugglingslagen. Det kan då gå till på det sätt som ovan beskrivits, dvs. att försändelsen så snart det är möjligt återförs till postproceduren, eller genom att tullpersonal överlämnar försändelsen till adressaten i samband med förhör angående det misstänkta smugglingsförsöket.

Det kan emellertid förhålla sig så att även det skriftliga meddelandet såsom bevis bör omfattas av beslaget. Med stöd av 13 § Vsl har tullverkets förundersökningsledare i princip befogenhet att meddela ett sådant beslut. Enligt riktlinjer som GTS har meddelat överlämnas emellertid den frågan regelmässigt till allmän åklagare.

Hur försändelser väljs ut för närmare undersökning

Postförsändelser tullklareras vid särskilda tullanstalter som kallas posttullanstalter. Dessa finns i Stockholm, Göteborg, Malmö, Trelleborg, Umeå, Haparanda, Östersund och Narvik (för Kirunas räkning).

De praktiska rutinerna beträffande postförsändelser inleds (*steg 1*) med att brev och paket som omedelbart bedöms kunna undantas från tullklarering sorteras ut av postpersonalen. Det kan vara postförsändelser som skall sändas genom tullområdet i oöppnat skick (transiteras) eller återutföras. Det kan även vara försändelser som inte innehåller några varor eller innehåller endast tull- och skattefria varor, som inte är underkastade importrestriktioner och som inte skall redovisas i handelsstatistiken.

För detta sorteringsarbete har anvisningar meddelats. Enligt anvisningarna skall berörd postpersonal för närmare granskning avskilja försändelser som är försedda med grön tulletikett, eller med anteckning om att de innehåller en vara, eller är åtföljda av postal tulldeklaration, varucertifikat eller annat ursprungsintyg, eller är belagda med postförskott, eller på grund av utseendet eller av annat skäl kan antas innehålla en vara.

I ett andra steg (*steg 2*) skall de sålunda avskilda försändelserna genomgå en ytterligare granskning av postpersonalen. Vid denna utsortering skall enligt anvisningarna vissa försändelser undantas från tullgranskning. Det är bl.a. gåvor till privatpersoner och vissa andra varor beroende på värdet. Vidare omfattas vissa trycksaker till importörer med särskilt hemtagningstillstånd av undantaget. Som exempel på varor som alltid skall tullgranskas har i anvisningarna angetts vapen, läkemedel, kemikalier, köttvaror, växter, tobak, sprit, gifter, injektionssprutor, fröer m.fl. införselreglerade varor. Vid denna utsortering förekommer även att tullen särskilt föreskrivit för berörd postpersonal att samtliga försändelser under viss tid till angiven person eller från viss avsändare skall tas ut för tullgranskning. Försändelserna som på detta sätt tagits ut för granskning samlas efter hand i stora vagnar som förses med en handskriven lapp om att de skall öppnas för tullkontroll. Så anmäls alltså de eventuella varor som försändelserna innehåller till tullklarering genom utväxlingspostkontorets försorg hos tullanstalt (12 kap. 2 § TO).

De försändelser som tagits ut för granskning öppnas sedan av tull- och postpersonal (*steg 3*). Postpersonalen öppnar försändelserna på anmaning av tullen och under tullens överinseende. Det går till så att en tulltjänsteman och en posttjänsteman sitter på var sin sida om ett bord och öppnar försändelserna.

Utgångspunkten för det beskrivna urvalsförfarandet är att samtliga försändelser som kan innesluta en vara också ses som en möjlig bärare av en vara. En sådan ståndpunkt innefattar i princip minsta brevförsändelse. Urvalet avser i första hand att fånga in samtliga försändelser som innehåller narkotika, men även andra införselreglerade eller tull- och avgiftspliktiga varor. Urvalet sker emellertid inte slumpmässigt. Med hänsyn till den stora mängd försändelser det rör sig om framstår slumpmetoder som i stort sett meningslösa. Metoden med ett styrt urval innebär att en försändelse öppnas för tullkontroll endast när tullen har fått en indikation — mer eller mindre stark — på att försändelsen innehåller en vara. En sådan indikation kan fås t.ex. med hjälp av narkotikahund eller genom röntgen. Andra indikationer är erfarenhetsmässigt traditionella riskflöden (försändelser från vissa länder eller orter) eller försändelser med visst utseende och form (tidningsrullar). Andra sätt i urvalsarbetet är att tulltjänstemannen eller posttjänstemannen utan att öppna försändelsen med fingarna undersöker om den kan innehålla en vara.

Kontroll med hjälp av hund går till på så sätt att tullens hundförare och hund under en begränsad tid (3 tim.) kontrollerar postsäckarna på en posttullavdelning. Tulltjänstemannen väljer mer eller mindre slumpmässigt de säckar han önskar kontrollera. Som regel görs en sådan insats med utgångspunkt från försändelseland eller region. Han tömmer sedan ut försändelserna över golvet och släpper hunden. Hunden söker och markerar. Efter markeringen vidtas manuell kontroll av aktuella försändelser, dvs. försändelserna öppnas för efterforskning av innehåll.

Kontroll med röntgen innebär att försändelsen genomlyses. Ett sådant förfarande ger inte tulltjänstemannen någon möjlighet att ta del av ett eventuellt skriftligt meddelande.

8.3.3 Postspärr

Bakgrunden till förfarandet med postspärr är följande. Tullen kan genom tips (ring 90 000 etc.) eller gjorda beslag få en mer eller mindre stark indikation på att t.ex. narkotika förekommer eller kommer att förekomma i ett visst flöde av försändelser. Vi har i det föregående avsnittet beskrivit hur urvalet av de försändelser som skall kontrolleras går till. På grund av den stora mängd försändelser som passerar genom utväxlingspostkontoren är det förenat med stora svårigheter att vid denna kontroll hitta t.ex. samtliga försändelser som härrör från en viss avsändare eller som är adresserade till en viss mottagare. Andra omständigheter som försvårar eftersökningen kan vara att avsändaren i detta syfte låter försändelsen gå över en "neutral" adress i ett tredjeland innan den vidaresänds till Sverige. Det är däremot tämligen enkelt att fånga upp en sådan försändelse när den kommer till mottagarens lokala adresspostkontor. Förfarandet kallas postspärr.

Postspärr har sedan länge tillämpats. Posten har bl.a. med hänsyn till bestämmelserna i 14 § Vsl inte ansett formella hinder föreligga för ett postkontor att underrätta tullmyndigheten när post från utlandet ankommer till viss av tullen namngiven person och misstanke om smuggling av narkotika föreligger.

Tulldirektionen i Stockholm har den 16 april 1991 hos Postverket begärt att sådana åtgärder vidtas av Posten att vissa försändelser från utlandet till två namngivna personer underkastas vederbörlig tullklarering.

I beslut, som kom in till tulldirektionen den 29 april 1991, har Postverket avslagit direktionens begäran.

I Postverkets avslagsbeslut hänvisas till en skrivelse den 13 mars 1991 i vilken Posten i ett annat omprövningsärende meddelat GTS att Posten forsättningsvis inte accepterar tullmyndighets begäran om kvarhållande av post. Av skrivelsen framgår att Postens ställningstagande grundas på en diskussion som fördes i mars 1990 mellan JO och Posten. Bakgrunden synes vara att förfarandet möjligen tidigare varit acceptabelt men att det inte längre kunde bedömas vara det efter ändringen av 14 kap. 2 och 3 §§ sekretesslagen (SFS 1985:656).

Posten anser att uttrycket "vid införsel till tullområdet" anger att tullkontrollen är avsedd att ske vid gränser, flygplatser, hamnar etc. Att tullkontroll skall kunna ske vid adresspostkontor och dessutom avse postförsändelser till namngiven personer är enligt Posten en alltför extensiv tolkning av tullens befogenheter. Posten har som jämförelse hänvisat till bestämmelserna i rättegångsbalken om kvarhållande av post, som enligt de bestämmelserna kan ske endast efter beslut av domstol. Att tullen skulle ha en rätt att utan motsvarande beslut av domstolen kunna begära kvarhållande av post är inte riktigt enligt Postens uppfattning.

GTS menar å sin sida att försändelsen står under tullkontroll tills Posten har lämnat ut den till adressaten (över disk eller i brevlåda) och att Posten därför är skyldig att biträda i tullproceduren.

Tulldirektionen har den 17 september 1991 begärt att Postverket omprövar beslutet. Postverket har utan egen omprövning överlämnat frågan till regeringen den 3 januari 1992. Något regeringsbeslut föreligger ännu inte.

8.4 Försändelsernas slag

8.4.1 Brev och andra postförsändelser

Ordet brev kommer av latinets breve (scriptum) och betyder (något) kortfattat (skrivet).

Postalt sett är ett brev en försändelse som mot avgift befordras till adressaten genom Postverkets försorg. Att befordra och distribuera brev och paket ingår enligt förordningen (1988:79) med instruktion för postverket i huvuduppgiften poströrelse. I 1 § allmänna poststadgan (AP) sägs att den egentliga poströrelsen omfattar distribution av försändelser.

Från och med den 1 januari 1992 finns följande slag av försändelser i inrikes posttrafik: Brev, Ekonomibrev, ESS-Brev, Postens Gruppreklam, blindskriftsförsändelser, Ekonomipaket, Företagspaket och Företagspaket Express. I utrikestrafiken finns följande slag av försändelser: Brev, Ekonomibrev, Euroletter, blindskriftsförsändelser, M-säckar (trycksaksförsändelser i samlingssäckar), ytpaket, flygpaket, Europapaket, EMS, BluePAC och GreenPAC.

I den inrikes posttrafiken finns således tre olika typer av brev: Brev, Ekonomibrev och ESS-Brev. Det är i första hand snabbheten i befordran som skiljer de olika typerna av brevförsändelser från varandra. I utrikestrafiken finns likaledes tre olika typer av brev: Brev, Ekonomibrev och Euroletter. Även här är det snabbheten i befordran som skiljer de olika typerna av brevförsändelser från varandra.

Till affärsområdet brev hör även gruppreklam. Det är en försändelse utan personlig adress till vissa grupper adressater. Hit hör även blindskriftsförsändelser.

Vad skiljer paket från brev enligt postverkets föreskrifter?

I förordningen (1981:193) om vissa postavgifter, som upphävdes den 1 januari 1992, angavs högsta vikten vid befordran för brev till 1 000 gram. För brev tjockare än 3 cm eller vars kortaste sida var längre än 25 cm, dvs. för skrymmande brev, tog Posten ut en tilläggsavgift. En inrikesförsändelse som vägde mer än 1 000 gram räknades inte enligt denna förordning till brev.

I de föreskrifter som gäller från den 1 januari 1992 har högsta vikt för brevförsändelserna brev, ekonomibrev, ESS-brev och ESS-brev REK behållits, d.v.s. 1 000 gram. För ESS-brev VÄRDE gäller en högsta vikt av 20 kilo. De måttgränser som numera gäller för brevförsändelserna brev, ekonomibrev och ESS-brev REK är följande: minimimått 90x140 mm (plan yta) och maximimått längd 600 mm, tjocklek 100 mm,

bredd + längd + tjocklek 900 mm. Dessa slag av försändelser kan även ha rullform. Följande måttgränser gäller då: minimimått längd 100 mm, längd + dubbla diametern 170 mm och maximimått längd 900 mm, diameter 100 mm, längd + dubbla diametern 1040 mm. Maximimått för ESS-brev är 250x600x30 mm och för ESS-brev VÄRDE längden + omkretsen 2 m. Som skrymmande taxeras brev och ekonomibrev med större kortsida än 250 mm eller större tjocklek/diameter än 30 mm. Försändelser över ett kilo benämns paket.

I postverkets kungörelse (SFS 1966:120) angående postverkets ansvarighet för försändelser och medel används begreppen assurerade och rekommenderade försändelser och oassurerade paket samt vanliga brev. Vanliga brev är brev som inte har varit assurerade eller rekommenderade. Begreppet försändelse omfattar här begreppen brev och paket.

I instruktionen för postverket ges inte någon definition av begreppen brev och paket. I förordningen sägs endast att postverket har till sin huvuduppgift att befordra och distribuera brev och paket.

Genom kungörelsen (1947:175) angående postverkets ensamrätt till brevbefordran m.m. regleras det s.k. postmonopolet. Kungörelsen trädde i kraft den 1 juli 1947, då kungörelsen den 21 december 1888 (nr 80) beträffande postverkets rätt i fråga om befordran av brev och brevkort, ävensom angående postsändning å järnvägar, med ångfartyg och med diligenser upphörde att gälla. Den nya kungörelsen innefattar emellertid inte någon förändring av postmonopolets innehåll utan är en formell omarbetning av 1888 års kungörelse i ämnet.

Av motiven till 1947 års kungörelse framgår att domstolarna hade tolkat postverkets ensamrätt enligt 1888 års kungörelse så, att ensamrätten ansågs innefatta regelbunden befordran mot avgift av alla skriftliga meddelanden, som hade egenskap av verklig och personlig skriftväxling, oberoende av om dessa meddelanden befordrades öppna eller slutna.

Enligt 1 § i 1947 års kungörelse äger postverket ensamrätt till regelbunden befordran mot avgift av slutna brev samt öppna försändelser innehållande helt eller delvis skrivna meddelanden.

I förarbetena (prop. 1947:180 s. 12) till bestämmelsen slogs fast att det inte finns någon allmängiltig definition rörande vad som skall förstås med brev. I motiven fördes därefter en diskussion om inte poststadgans bestämmelser om försändelseslag (brev, brevkort och korsband) skulle få avgöra omfattningen av ensamrätten. Av olika skäl, bl.a. mängden bestämmelser och att de var synnerligen detaljerade samt att de ofta kunde bli ändrade, fann lagstiftaren det riktigare att såsom monopolets

innehåll ange den generella bestämning, som enligt poststadgan karakteriserar brev och brevkort, nämligen meddelanden, som har egenskapen av verklig och personlig skriftväxling.

Sammanfattningsvis innebär postverkets bestämmelser rörande försändelseslag att försändelser som inte väger mer än ett kg är att anse som brev. I normalfallet är en sådan försändelses form sådan att den inte är mindre än 90 x 140 mm eller längre än 600 mm och med en största tjocklek av 100 mm och med inte större kortsida än högst 250 mm. Väger försändelsen mer än ett kg är den att anse som paket (om det inte är fråga om ESS-brev VÄRDE). Taxe- och hanteringsmässiga skäl ligger bakom en sådan definition av brev och paket. Huruvida försändelserna innehåller skriftliga meddelanden eller inte saknar betydelse för tillämpningen av dessa bestämmelser. — När det gäller omfattningen av postens brevmonopol är däremot det skriftliga och det personliga i meddelandet avgörande för gränsdragningen.

8.4.2 Brevmonopolets framtid

Brevmonopolet har nyligen utretts dels utifrån de förutsättningar som kan komma att gälla inom EG, dels utifrån förändringar av marknaden. Resultatet av utredningen har redovisats i departementspromemorian (Ds 1991:44) Postens konkurrensförutsättningar. Flertalet remissinstanser anser att brevmonopolet bör avskaffas och att konkurrens i stället bör uppmuntras.

I budgetpropositionen (prop. 1991/92:100 Bil. 7 s. 154-155) uttalar emellertid departementschefen sammanfattningsvis följande. Postverkets ensamrätt till brevbefordran bör inte avskaffas innan det finns instrument i form av lagstiftning varigenom staten kan försäkra sig om att den regionala och sociala servicen fungerar. Inom EG går utvecklingen mot en avreglerad marknad. Där finns förslag om att en tillsynsmyndighet inrättas i varje land med uppgift att övervaka prissättning, marknaden och de olika aktörerna. Även för svensk del bör en sådan myndighetsfunktion inrättas med uppgift att överta postverkets myndighetsfunktioner och att tjäna som tillsyns- och övervakningsorgan. En särskild postlagsutredning kommer därför att tillsättas med uppgift bl.a. att föreslå den lagreglering som behövs i en ny konkurrenssituation och hur de nuvarande myndighetsuppgifterna bör hanteras vid en avreglering. Enligt departementschefen kan ett avskaffande av brevmonopolet och ombildande av postverket till bolag bli aktuellt först när postlagsutredningen

slutfört sitt arbete. Ambitionen är att en bolagisering skall kunna ske per den 1 januari 1993.

Bakgrunden till bolagiseringen och avskaffandet av monopolet är den konkurrenssituation Posten har hamnat i. Av den ovan nämnda departementspromemorian framgår att Posten har en mycket stark ställning på huvuddelen av brevbefordran men är konkurrensutsatt på ca 30 % av omsättningen i affärsområdet brev. Konkurrensen är mest märkbar på brev som sänds från stora bolag och organisationer (telefax, datoröverföring och direkt konkurrens på traditionell brevbefordran genom olika befordringsföretag som t.ex. City Mail m.fl.).

8.4.3 Kurirpaket m.m.

De internationella kurirföretagen

När det gäller den internationella verksamheten har det svenska postverket tillsammans med de nationella postverken i Tyskland, Frankrike, Holland och Kanada bildat ett samriskföretag med det australiensiska privata kurirföretaget TNT. Postkontoren i berörda länder skall fungera som inlämningsställen för kurirpaket som distribueras av TNT. Företaget skall ersätta Postens nuvarande europeiska kurirservice, EMS. EG-kommissionen har godkänt företaget. Avtalet innebär emellertid inte att de speciella rättigheter, t.ex. speciella tullprocedurer som postverken har i de olika länderna skall komma det privata TNT till godo.

Kurirpost i traditionell mening

GTS har meddelat föreskrifter om behandling av viss kurirpost med anledning av bestämmelserna om kurirpost i Wienkonventionerna om diplomatiska och konsulära förbindelser. Med diplomatisk kurirförsändelse avses en förseglad väska eller säck, som medförs av kurir försedd med officiell handling vari hans ställning intygas eller paket, låda eller annat dylikt kolli, som förseglats. Enligt definitionen kan en bil eller en container inte utgöra en diplomatisk kurirförsändelse. Enligt konventionerna får kurirförsändelser innehålla endast handlingar eller föremål för tjänstebruk. Försändelserna får inte innehålla vapen.

Diplomatiska kurirförsändelser får inte underkastas närmare undersökning. Annan tullklarering än transitering får därför ske endast på vissa angivna orter. Om det finns väl grundad anledning anta att en sådan

försändelse innehåller vapen eller andra föremål, som är förbjudna enligt konventionsbestämmelserna, får tullmyndigheten (lägst bevakningsledare) besluta om besiktning med hjälp av mekanisk detektoranordning och/eller hund. Besiktningen skall ske i närvaro av representant för den sändande staten. Om misstanke kvarstår efter besiktningen skall utrikesdepartementet underrättas. Departementet underrättar sedan den sändande staten och anhåller om att försändelsen antingen öppnas för kontroll av innehållet eller återtas av den sändande staten. Vid kontroll skall en representant för vederbörande stat beredas tillfälle att närvara.

Annan kurirpost

I 3 kap. 2 § andra stycket TO finns en bestämmelse som rör försändelser som medförs av företrädare för s.k. kurir- eller expressföretag. För sådana försändelser gäller, om de har tagits upp i manifest för skatte- och avgiftsfritt gods och inte är underkastade importrestriktioner, att skriftlig förtullningsanmälan inte behöver lämnas.

8.5 Grundlagsskyddet i 2 kap. 6 § regeringsformen mot undersökning av brev och andra förtroliga försändelser

Enligt 2 kap. 6 § regeringsformen (RF) är varje medborgare gentemot det allmänna skyddad — förutom mot vissa kroppsliga bestraffningar — mot kroppsvisitation, husrannsakan och liknande intrång samt mot undersökning av brev eller annan förtrolig försändelse och mot hemlig avlyssning eller upptagning av telefonsamtal eller annat förtroligt meddelande.

En gräns upprätthålls mellan begreppen undersökning och intrång i brevförbindelsen. I motiven (prop. 1975/76:209 s. 123) framhöll nämligen departementschefen att en åtgärd, som innebär att postförbindelser försvåras eller avbryts men som inte innefattar undersökning t.ex. av brev, varken enligt gällande rätt eller enligt förslaget skall uppfattas som ett ingrepp i skyddet för förtrolig kommunikation utan i stället ses som en begränsning av yttrande- och informationsfriheterna.

När det gäller rätten till förtrolig kommunikation avfattades bestämmelsen i enlighet med det förslag JK lämnade i sitt remissyttrande. Enligt departementschefen angav JKs förslag klarare än utredningens förslag,

att det uppställda undersökningsförbudet endast avser sådana försändelser som är att betrakta som förtroliga. Enligt förslaget omfattar skyddet för förtrolig kommunikation meddelanden som sänds med posten eller på annat sätt som brev, telegram, bandinspelningar osv. Fotografering av skriftliga handlingar är en typ av upptagning som avses i bestämmelsen. Också genomlysning av brev så att de kan läsas faller under denna (prop. s. 147-148).

Bestämmelsen hindrar emellertid inte att postverket undersöker t.ex. om villkoren för postbefordran av trycksak är uppfyllda. Enligt motiven får postverkets undersökning i ett sådant fall inte sträcka sig längre än som oundgängligen krävs med hänsyn till sådant syfte (prop. s. 148).

Som nyss angivits kom JKs yttrande att läggas till grund för avfattningen av bestämmelsen. Vad JK i sitt yttrande över utredningens förslag bl.a. vände sig mot var antagandet att brev, post och andra försändelser alltid utgjorde förtroliga meddelanden och att endast sådana meddelanden som plakat eller affischer inte kunde utgöra det. JK ställde också frågan huruvida endast privata meddelanden men däremot inte affärskorrespondens borde omfattas av begreppet förtrolig kommunikation. Vidare menade JK, att av de använda begreppen i förslaget var endast begreppet brev entydigt. Begreppet post kunde innefatta vitt skilda saker, såsom brev, brevkort, postanvisningar, masskorsband och paket. Försändelser kunde enligt JK vara vad som helst. Mot den bakgrunden ansåg sig JK böra prestera ett alternativ. Utgångspunkten i JKs alternativ var att förtroliga meddelanden skall skyddas mot undersökning eller avlyssning. För det fall en exemplifiering av begreppet förtroliga meddelanden anses nödvändig, bör i första hand brev eller liknande försändelser samt telefonsamtal nämnas, ansåg JK. JK menade att sådana meddelanden, även affärsbrev o.d., i regel kan antas vara förtroliga. Att närmare ange vad som är förtroliga meddelanden torde inte vara möjligt, avslutade JK (prop. s. 286-287).

Sammanfattningsvis avser regeringsformens skydd meddelanden som kan anses som förtroliga. Brev och liknande försändelser nämns i den aktuella bestämmelsen för att exemplifiera begreppet förtroliga meddelanden, eftersom sådana meddelanden som regel kan antas vara förtroliga.

8.6 Skyddet enligt brottsbalken

Rätten till förtrolig kommunikation såvitt avser skriftliga meddelanden regleras främst genom brottsbalkens (BrB) ansvarsbestämmelser om brytande av post- eller telehemlighet i 4 kap. 8 § och om intrång i förvar i 4 kap. 9 §.

När det gäller brottet brytande av posthemlighet beskrivs den brottsliga gärningen såvitt här är aktuellt så, att någon olovligen bereder sig tillgång till meddelande, vilket såsom postförsändelse är under befordran genom allmän befordringsanstalt. Uttrycket "bereder sig tillgång till" innefattar inte krav på att gärningsmannen tar del av meddelandets innehåll; det är tillräckligt att han tillgriper handlingen. Gärningsbeskrivningen omfattar således både sådana fall då ett brev eller annan postförsändelse definitivt avhändes adressaten och fall då gärningsmannen tar del av försändelsen och därefter vidarebefordrar denna. En förutsättning för straffbarhet är att gärningen sker olovligen. Fri från ansvar kan gärningen bli genom samtycke från den som äger förfoga över meddelandet. I vissa fall blir gärningen fri från ansvar även utan särskilt samtycke. Utanför det straffbara området faller således beslag av brev eller annan försändelse som finns i postverkets vård under förutsättning att åtgärden sker i överensstämmelse med de regler som i sådant hänseende meddelats i rättegångsbalken om beslag (27 kap. RB) eller i särskild tvångsmedelslagstiftning. Sådana åtgärder som vidtas av postverkets personal för att kontrollera befordringsvillkoren är således inte straffbara.

För brottet intrång i förvar straffas den som olovligen bryter brev eller telegram eller eljest bereder sig tillgång till något som förvaras förseglat eller under lås eller eljest tillslutet. Det innebär bl.a. att handlingar som ligger framme på ett skrivbord eller i en olåst låda faller under bestämmelsen endast under förutsättning att de på något sätt är tillslutna, t.ex. genom att de förvaras i ett förseglat kuvert eller genom att dörren till lokalen är låst.

För att ansvar skall inträda enligt dessa båda bestämmelser fordras således att gärningsmannen har handlat olovligen. Det finns emellertid bestämmelser som begränsar rätten till förtrolig kommunikation, dvs. som tillåter brytande av posthemlighet och intrång i förvar. I den följande framställningen (avsnitt 8.7) lämnas en översikt av de bestämmelser som tillåter att något organ för det allmänna undersöker förtroliga meddelanden. Utgångspunkten för sådana begränsningsregler är stadgandet i 2 kap. 12 § RF (se 8.7.1).

8.7 Föreskrifter som inskränker eller begränsar skyddet

8.7.1 2 kap. 12 § regeringsformen

Skyddet mot undersökning av brev och andra förtroliga försändelser som avses 2 kap. 6 § regeringsformen (RF) kan begränsas enligt reglerna i 12 § samma kapitel.

Enligt 2 kap. 12 § första stycket RF får det skydd som bl.a. 6 § samma kapitel ger medborgarna gentemot det allmänna under vissa närmare angivna förutsättningar begränsas genom lag. Någon möjlighet för riksdagen att delegera normgivningskompetensen i denna del till regeringen föreligger inte.

Enligt 12 § andra stycket får en begränsning av rätten till förtrolig kommunikation göras endast för att tillgodose ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle. Begränsningen får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett den och ej heller sträcka sig så långt att den utgör ett hot mot den fria åsiktsbildningen såsom en av folkstyrelsens grundvalar.

Bestämmelsens andra stycke innehåller således de allmänna ramarna för det begränsningsbara. Utöver dessa ramar ges vissa styrande regler om begränsningar av opinionsfriheterna i 13 och 14 §§ samma kapitel. Till dessa regler kommer diskrimineringsförbuden i 15 och 16 §§ nämnda kapitel. Enligt förarbetena skall "lagstiftaren, när en fri- och rättighetsinskränkande lag beslutas, noga redovisa sina syften" (SOU 1975:75 s. 101 och 202, prop. 1975/76:209 s. 153).

Bestämmelsen i 12 § tredje stycket innehåller ett formkrav för antagande av rättighetsbegränsande lagar. Dessa regler är tillämpliga inte bara på lagar som innebär begränsningar utan också på lagar som minskar eller avskaffar rådande begränsningar eller som innebär "neutrala" ändringar. Formkravet innebär att minst fem sjättedelar av de röstande riksdagsmännen måste förena sig om beslutet för att riksdagen skall kunna anta en sådan ändring. I annat fall måste förslaget, om det inte förkastas av riksdagen, på yrkande av lägst tio av dess ledamöter vila i minst tolv månader från det att det första utskottsyttrandet över förslaget anmäldes i riksdagens kammare.

I 12 § fjärde stycket stadgas vissa undantag från formkravet. Bland undantagen nämns under punkten 2 förslag till lag som enbart angår husrannsakan eller liknande intrång. Undersökning av brev eller annan

förtrolig försändelse nämns däremot inte. Det kan därför redan här framhållas att en ändring av tullagen i enlighet med utredningens direktiv vad gäller att på ett klarare sätt lagfästa de begränsningar i kontrollbefogenheterna som skyddet av brevhemligheten påkallar medför att formkravet i tredje stycket måste iakttas.

8.7.2 Artikel 8 i europakonventionen angående mänskliga rättigheter

Den europeiska konventionen den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna innehåller bestämmelser till skydd för den enskildes korrespondens. I artikel 8 föreskrivs att envar har rätt till skydd för bl.a. sin korrespondens. Av artikelns andra stycke framgår att rättigheten får underkastas inskränkningar. Stycket har följande lydelse.

Offentlig myndighet må inte störa åtnjutandet av denna rättighet med undantag från vad som är stadgat i lag och i ett demokratiskt samhälle är nödvändigt med hänsyn till landets yttre säkerhet, den allmänna säkerheten, landets ekonomiska välstånd, förebyggande av oordning eller brott, hälsovården, skyddandet av sedligheten eller av andra personers fri- och rättigheter.

Frågor om ingrepp i rätten till korrespondens har ofta uppkommit i fråga om personer som avtjänar frihetsstraff eller av annan anledning varit berövade friheten. Kontroll av fångars korrespondens har av den europeiska kommissionen ansetts vara en naturlig konsekvens av själva frihetsstraffet. Kontroll av korrespondens har också ansetts tillåten i fråga om den som hålls i förvar i avbidan på utvisning. I fråga om omhändertagande av lösdrivare har kommissionen uttalat sig mot kontroll av deras korrespondens, men den europeiska domstolen accepterade inte detta synsätt utan ansåg att sådan kontroll kunde motiveras med nödvändigheten att förebygga oordning eller brott samt att skydda hälsa och moral och andras fri- och rättigheter. — Kommissionens och domstolens praxis rör alltså korrespondens inom en stats gränser.

8.7.3 Lagen (1990:291) om obeställbara postförsändelser

Postverket kan i vissa fall behöva öppna brev och andra försändelser som är tillslutna inte för att kontrollera om befordringsvillkoren är uppfyllda utan för att utröna adressatens namn och adress eller avsändarens namn och adress.

Lagen reglerar postverkets behandling av obeställbara postförsändelser, dvs. försändelser som verket inte kunnat dela ut till adressaten. Sådana försändelser har sedan gammalt utan stöd i lag öppnats hos postverket om de saknat uppgift om avsändaren. Numera har postverkets rätt reglerats i lag med hänsyn till bestämmelserna i 2 kap. 6 och 12 §§ RF. Syftet med detta förfarande har varit och är alltjämt att söka garantera en snabb och säker postbefordran.

I lagen ges inte någon definition av uttrycket "postförsändelse". Av specialmotiveringen till 1 § framgår att med postförsändelse avses alla försändelser som postverket befordrar, dvs. dels brev eller annan förtrolig försändelse som avses i 2 kap. 6 § RF, dels andra brev samt paket, reklam, postkort, vykort och trycksaker (prop. 1989/90:67 s. 10).

Regleringen innebär att tillslutna försändelser som är obeställbara får öppnas av postverket, om kuvertet eller omslaget saknar sådana uppgifter om avsändaren att försändelsen kan återställas till denne (3 §). Försändelserna skall i så fall öppnas hos en särskild enhet hos postverket (5 §). Med tillslutna försändelser avses enligt motiven sådana postförsändelser som är igenklistrade, igentejpade eller på annat sätt tillslutna. Reklamblad, postkort, vykort och trycksaker faller utanför såvida de inte skickats i tillslutna försändelser. Skälet till att bestämmelserna omfattar alla tillslutna försändelser är att man först genom själva öppnandet säkert får veta om försändelsen innehåller något förtroligt meddelande. Brev som inte är igenklistrade utan endast tillslutna omfattas därför också av bestämmelsen.

I lagen föreskrivs vidare att en öppnad försändelse inte får undersökas närmare än som behövs för att den skall kunna återställas till avsändaren eller delas ut till adressaten (4 §). Innebörden av bestämmelsen är att undersökningen skall begränsas till vad som behövs för att få fram sådana uppgifter att försändelsen kan återställas eller delas ut. Så snart sådana uppgifter erhållits skall undersökningen avslutas. Undersökning av öppnade försändelser bör inskränka sig till eftersökande av uppgifter om avsändaren, samt adressatens namn och adress. I motiven uttalas vidare att postverket bör vänta något med att öppna försändelsen för att ge avsändaren eller mottagaren tillfälle att höra av sig.

8.7.4 Rättegångsbalkens bestämmelser om beslag av skriftlig handling

Av störst betydelse som inskränkningar i skyddet för skriftliga meddelanden är de straffprocessuella tvångsmedlen i rättegångsbalken (RB). Föremål som skäligen kan antas ha betydelse för utredning om brott eller som avhänts någon genom brott eller som kan komma att förverkas får tas i beslag (27:1). Till föremål räknas enligt bestämmelsen också skriftliga handlingar. I princip kan ett föremål beslagtas hos vem som helst, dvs. inte bara hos den misstänkte, samt oavsett brottets grovhet och om misstankarna riktar sig mot någon bestämd person. Det behöver inte heller föreligga någon sabotagerisk.

Ett beslag kan således ske för att säkra domsverkställighet eller för att säkra bevis. Dessutom gäller enligt sista stycket nämnda bestämmelse att skälen för åtgärden måste uppväga det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär. Den bestämmelsen, som knyter an till innehållet i 2 kap. 12 § RF, är ett uttryck för behovs- och proportionalitetsprinciperna. Bestämmelsen infördes genom lagstiftning år 1989 (SFS 1989:650). Enligt föredragande statsrådets uttalanden i propositionen ansågs det vara till fördel om principerna för tvångsmedelsanvändningen såvitt möjligt kom till uttryck i lagstiftningen. Härigenom får de som skall tillämpa tvångsmedelsbestämmelserna sin uppmärksamhet riktad på dessa frågor på ett annat sätt än genom hänvisning till mer eller mindre underförstådda rättsgrundsatser (prop. 1988/89:124 s. 27).

Beslag får inte läggas på alla typer av skriftliga handlingar. Om den skriftliga handlingens innehåll kan antas vara sådant att befattningshavare eller annan som avses i 36 kap. 5 § RB inte får höras som vittne därom, och handlingen innehas av honom eller av den, till vars förmån tystnadspliketen gäller, får beslag inte läggas på handlingen. Från beslag undantas vidare skriftliga meddelanden mellan sådana närstående, som avses i 36 kap. 3 § RB, om inte brottet är så allvarligt att minimistraffet är två års fängelse (27:2).

När det gäller brev eller annan försändelse som finns i postverkets vård får en sådan handling tas i beslag endast om för brottet är stadgat fängelse i ett år eller däröver samt försändelsen hos mottagaren skulle vara underkastad beslag (27:3). Sist nämnda förutsättning avser bl.a. det förhållandet att tystnadsplikt föreligger för vissa befattningshavare enligt bestämmelserna i 36 kap. 5 § RB och närstående enligt 36 kap. 3 § RB.

Vem som helst får dock inte lägga beslag på föremål. Det får i första hand den göra som med laga rätt griper eller anhåller misstänkt eller verkställer häktning, husrannsakan eller kroppsvisitation. Han får lägga beslag på föremål som då påträffas. Föremål som påträffas i andra sammanhang, t.ex försändelser i postverkets vård får beslagtas endast efter beslut av undersökningsledare eller åklagare. För det fall fara är i dröjsmål får även polisman fatta beslut om beslag i andra sammanhang. Polismannens befogenheter omfattar dock inte försändelser i postverkets vård (27:4). Även domstolen får förordna om beslag. Det är i fråga om föremål som företes vid domstolen eller eljest är tillgängliga för beslag (27:5). Om ett beslut om beslag — t.ex. vid husrannsakan — fattas utan domstolens förordnande, kan den som drabbas av beslaget begära att domstolen överprövar beslutet. Har beslag gjorts gäller som huvudregel vissa frister för åtals väckande (27:7). Domstolens beslut om beslag kan överklagas särskilt genom besvär (49:4). Domstolen skall då målet avgörs pröva om beslaget skall bestå (27:8).

En särskild reglering finns för situationen när försändelser som får tas i beslag, väntas komma in till en befordringsanstalt. Det kan förekomma att man under en polisundersökning har anledning anta att en försändelse som får tas i beslag skall komma in till en postanstalt. En undersökningsledare eller åklagare har då möjlighet att begära hos rätten att försändelsen skall hållas kvar till dess frågan om beslag har blivit avgjord. Det är endast rätten som får förordna om kvarhållande. Förordnandet får gälla högst en månad från den dag det delgavs postanstaltens föreståndare. När försändelsen kvarhållits skall föreståndaren utan dröjsmål göra anmälan hos den som begärt förordnandet. Denne har att omedelbart pröva om beslag skall ske (27:9).

Rättegångsbalken kräver inte att den, hos vilken beslag sker, skall vara närvarande då åtgärden vidtas. Är han inte närvarande skall han utan dröjsmål underrättas om beslaget. Undantag gäller ifråga om försändelser hos posten eller annan befordringsanstalt. I de fallen skall givetvis mottagaren underrättas. Är avsändaren känd, skall även denne underrättas. Underrättelse behöver dock inte ske utan dröjsmål utan skall ske så snart som möjligt, dvs. så snart underrättelsen inte skadar utredningen (27:11).

En postförsändelse och vissa andra handlingar som tas i beslag får inte undersökas närmare av annan än rätten, undersökningsledaren eller åklagaren. Det innebär att brev eller annan sluten handling inte får öppnas av någon annan myndighet eller person än nu nämnda. Om den

som verkställer beslaget inte får undersöka handlingen, skall han genast försegla den (27:12). Till dessa bestämmelser hänvisar 28 kap. 8 §, som föreskriver att sådan handling som avses i 27 kap. 12 § första stycket inte får närmare undersökas eller öppnas vid husrannsakan i annan ordning än som där sägs.

Ett beslag skall dokumenteras i protokoll. I protokollet skall ändamålet med beslaget och vad som därvid förekommit anges samt beslagtaget föremål noga beskrivas. Den som drabbats av beslag har rätt att på begäran få bevis om beslaget, av vilket skall framgå vilket brott misstanken avser (27:13).

8.7.5 Varusmugglingslagens bestämmelser om undersökning av postförsändelser

Till bestämmelserna i rättegångsbalken om beslag hänvisar 15 § varusmugglingslagen (Vsl). Enligt den bestämmelsen får posttjänsteman i samband med att han utövar tillsynen verkställa beslag av egendom som kan antas vara förverkad enligt lagen.

Enligt 14 § Vsl har tulltjänsteman, tjänsteman vid lots- eller fyrstaten, posttjänsteman och tjänsteman vid statens järnvägar befogenhet att vid tillsyn av att brott mot lagen inte äger rum undersöka postpaket, som lämnats in för befordran till utrikes ort eller ankommer till riket.

Rätten att föranstalta om undersökning av postpaket är alltså begränsad till varusmugglingsbrott. Rätten omfattar inte övriga brott som avses i varusmugglingslagen, t.ex. olovlig befattning med smuggelgods. Redan det särskilda skydd som i allmänhet bereds försändelser hos postverket — t.ex. enligt 27 kap. RB — motiverar enligt motiven en sådan begränsning såvitt avser undersökning av postpaket.

Vad menas med postpaket enligt varusmugglingslagen?

Förebilden för bestämmelsen är 9 § i förutvarande varuutförsellagen. Det kan samtidigt nämnas att någon motsvarande bestämmelse inte fanns i då gällande varuinförsellag. Enligt varuutförsellagen förelåg bl.a. rätt för posttjänsteman att föranstalta om undersökning av postpaket, som vid postanstalt i riket lämnats för befordran till utrikes ort. Någon närmare bestämning av uttrycket postpaket lämnades inte i förarbetena till varusmugglingslagen.

I 1986 års varusmugglingsutrednings betänkande (SOU 1991:84) Smuggling och tullbedrägeri föreslås inte någon motsvarighet till dessa bestämmelser i utredningens förslag till lag om straff för smuggling m.m.

8.7.6 Lagen om valutareglering (1990:749)

Även 13 § valutaregleringslagen hänvisar till nämnda bestämmelser i varusmugglingslagen.

Valutaregleringslagen som är en ren beredskapslag trädde i kraft den 1 juli 1990. Genom lagen upphävdes valutalagen (1939:350). Med stöd av den nya lagen får regeringen bl.a. förordna om valutareglering, om landet befinner sig i krig eller krigsfara eller det råder utomordentliga förhållanden som är föranledda av krig eller krigsfara som landet har befunnit sig i (1 § första stycket). I ett sådant fall får regeringen även förordna att riksbanken eller posttjänstemän som riksbanken utser har rätt att öppna och granska de brev och andra försändelser till eller från utlandet som finns inom postverket (12 §).

Bestämmelsen om brevöppning har en motsvarighet i den tidigare gällande valutalagen (5 §). I propositionen uttalade departementschefen, att utvecklingen mot hantering på elektronisk väg av valutor och värdepapper m.m. får antas ha minskat behovet av brevöppning och likartade åtgärder, men att åtgärderna ändå har ett berättigande i en beredskapslag (prop. 1989/90:135 s. 29). Han sade vidare, att rätten till förtroliga försändelser är en av de grundläggande fri- och rättigheterna (2 kap. 6 § RF), och att brevöppning är en starkt integritetskränkande åtgärd. Han ansåg därför att möjligheterna att använda brevöppning m.m. måste begränsas till krig och krigsnära situationer.

8.7.7 Lagen (1991:272) om särskild utlänningskontroll

Lagen, som har trätt i kraft den 1 juli 1991, har ersatt lagen (1989:530) om åtgärder för att förebygga våldsdåd med internationell bakgrund (terroristlagen).

Enligt terroristlagens bestämmelser fick polismyndigheten under vissa närmare angivna förhållanden undersöka, öppna eller granska postförsändelse, brev eller annan sluten handling eller paket som ställts till eller avsänts till sådan utlänning som avses i lagen. Befogenheten begränsades inte av att försändelsen fanns hos postanstalt. Befogenheten fordrade dock tillstånd av domstol, i det här fallet av Stockholms tingsrätt. Tillstånd fick bara ges om synnerliga skäl förelåg. I ett sådant tillstånd kunde domstolen förordna att viss försändelse som ankommer till postanstalt skall kvarhållas tills den närmare undersökts, öppnats eller granskats (20 §).

I 20 § i den nya lagen har en motsvarande bestämmelse tagits in med den ändringen att tillstånd att använda de tvångsmedel som avses i lagrummet kan meddelas förutom av en polismyndighet även av rikspolisstyrelsen.

8.7.8 Lagen (1974:203) om kriminalvård i anstalt

I lagen ges bestämmelser inte bara om granskning av brev för undersökning av om de innehåller något otillåtet föremål utan också om de innehåller något visst meddelande.

I lagen har meddelats närmare bestämmelser om vården i anstalt. Enligt dessa bestämmelser får en intagen inneha personliga tillhörigheter samt skaffa sig eller mottaga böcker, tidskrifter, tidningar och annat som kan bereda honom sysselsättning under fritiden. I övrigt får en intagen inneha pengar och skaffa sig eller mottaga varor eller annat enligt särskilda bestämmelser. För att hindra att otillåtna varor förs in i anstalten, får föreskrivas att de intagna ej utan särskilt medgivande får mottaga försändelser av annat slag än brev eller annan skriftlig handling (24 §).

När det gäller brev mellan intagen och svensk myndighet eller advokat skall de enligt huvudregeln vidarebefordras utan granskning. Om man misstänker att uppgiften om att brevet är avsänt från svensk myndighet eller advokat är oriktig får brevet granskas. Det får dock inte ske vid varje slag av misstanke utan måste grundas på omständigheter av viss styrka. I lagtexten har det uttryckts med lokutionen "kan skäligen misstänkas". Brevet får inte heller granskas om förhållandena kan klarläggas på annat sätt (25 §). Från och med den 1 januari 1992 omfattar de nu redovisade bestämmelserna även brev mellan intagen och internationellt organ som har av Sverige erkänd behörighet att ta emot klagomål (SFS 1991:1133).

I övrigt gäller beträffande brev och andra försändelser till eller från den som är intagen i sluten riksanstalt att de skall granskas för undersökning av om de innehåller något otillåtet föremål. Det behövs alltså inte någon misstanke om att försändelsen innehåller något sådant föremål. Det behövs det däremot om det är fråga om en försändelse till eller från den som är intagen på annan anstalt. Då krävs det dessutom för undersökning att den är påkallad av säkerhetsskäl (26 § första stycket).

Beträffande den som är intagen på specialavdelning skall granskningen inte bara syfta till om försändelsen innehåller något otillåtet föremål, utan

också om den innehåller något meddelande om planläggning av brottslig verksamhet, avvikande o.dyl. Inte heller här behövs någon särskild misstanke för att få genomföra undersökningen. En granskning i detta syfte får även ske beträffande intagna i allmänhet, men den måste då vara påkallad av säkerhetsskäl och får bara ske stickprovsvis. I fråga om den som är intagen i sluten anstalt får en sådan granskning göras, om det är nödvändigt med hänsyn till hans särskilda förhållanden (26 § andra stycket).

När en försändelse öppnas bör den intagne vara närvarande (27 § andra stycket).

Brev eller andra försändelser som granskats får kvarhållas, om det är påkallat av säkerhetsskäl. Den intagne skall i så fall genast underrättas om åtgärden. Är det fråga om försändelser till den intagne skall han i den utsträckning det är lämpligt få kännedom om innehållet. En försändelse som har hållits kvar skall lämnas ut till den intagne så snart det kan ske och senast när anstaltsvården upphör, om inte särskilda skäl talar mot ett utlämnande (27 § tredje stycket).

Om det är påkallat med hänsyn till rikets säkerhet eller till risken för att den intagne under verkställigheten i anstalt medverkar till brott som innefattar användande av våld, hot eller tvång för politiska syften, får regeringen beträffande en viss intagen besluta om avvikelse från de bestämmelser som nyss redovisats (31 §).

Av kungörelsen (1974:248) med vissa föreskrifter rörande tillämpningen av lagen framgår av 39 b § att egendom som tas om hand i samband med undersökning skall förtecknas. Förteckningen skall skrivas under av den som har verkställt omhändertagandet.

8.7.9 Lagen (1976:371) om behandling av häktade och anhållna m.fl.

I lagen finns bestämmelser om vad en häktad får inneha. De motsvarar i stort de bestämmelser som gäller för den som är intagen i anstalt.

Enligt bestämmelserna skall brev från häktad till svensk myndighet eller hans offentlige försvarare vidarebefordras utan föregående granskning. Även i övrigt får häktad avsända och mottaga brev, om det kan ske utan fara från säkerhetssynpunkt. I fråga om den som är häktad på grund av misstanke om brott gäller dock den begränsningen att det kan ske utan fara för att bevis undanröjs eller utredningen försvåras (9 § första och andra styckena). Från och med den 1 januari 1992 omfattar de nu

redovisade bestämmelserna även brev från häktad till internationellt organ som har av Sverige erkänd behörighet att ta emot klagomål från enskilda (SFS 1992:1135).

Om den häktade vägras avsända eller mottaga brev utan föregående granskning av dess innehåll, skall brevet hållas kvar. Det får inte öppnas utan den häktades medgivande (9 § tredje stycket).

Av 8 § förordningen (1976:376) om behandling av häktade och anhållna m.fl. framgår att den intagne skall underrättas om ett brev hålls kvar. Det är endast om särskilda skäl föreligger som en underrättelse får underlåtas. Om den intagne medger att försändelsens innehåll granskas, får den intagne inte vägras att avsända eller mottaga försändelsen annat än då det av granskningen framgår att det finns risk för att utredningen försvåras eller ordningen i häktet äventyras.

8.7.10 Lagen (1991:1128) om psykiatrisk tvångsvård

Lagen om psykiatrisk tvångsvård har ersatt 1966 års lag om sluten psykiatrisk vård i vissa fall (LSPV). Den nya lagen har trätt i kraft den 1 januari 1992.

I LSPV gavs vissa bestämmelser om befogenhet att granska och kvarhålla en patients korrespondens m.m. (15 §).

Den regleringen innebar att överläkaren, eller den han hade bemyndigat, fick om det fanns särskilda skäl ta del av innehållet i ett brev eller en annan handling som kom till en patient eller som en patient önskade avsända. För att handlingen skulle kunna hållas kvar fordrades att det förelåg ordnings-, säkerhets- eller vårdskäl eller att handlingen kunde föranleda betydande olägenhet för patienten eller någon annan person. Sedan den 1 januari 1983 fattades beslut om kvarhållande av utskrivningsnämnden efter framställning av överläkaren. I avvaktan på nämndens beslut fick överläkaren ta hand om handlingen.

En handling som var ställd till utskrivningsnämnden, psykiatriska nämnden, socialstyrelsen, hälso- och sjukvårdens ansvarsnämnd, förtroendenämnden, justitiekanslern eller någon av riksdagens ombudsmän fick dock inte granskas eller i övrigt hållas kvar. Det gällde även en handling som var ställd till offentlig försvarare för patienten. En handling som var ställd till annan myndighet och som rörde mål eller ärende, vari patienten själv fick föra talan, fick dock granskas men inte kvarhållas. Det gällde även en handling som var avsedd för en advokat som inte var offentlig försvarare eller någon som var biträde enligt rättshjälpslagen.

Enligt tillämpningskungörelsen (1966:585) till lagen fick överläkaren eller den han hade bemyndigat kvittera en försändelse till en patient som ett led i korrespondenskontrollen. Vidare gällde enligt kungörelsen att överläkaren skulle se till att sjukjournalen innehöll uppgift om bl.a. granskning och kvarhållande av brev eller annan handling.

I förarbetena till LSPV (prop. 1966:53 s. 188) anförde föredragande statsrådet angående brevcensuren att principiella skäl visserligen talade mot brevcensur, men att patienten inte lämpligen borde få del av brev som skulle kunna oroa honom eller försämra hans tillstånd. Som exempel angavs bl.a. att narkotikaförsändelser borde kunna stoppas innan de nådde adressaten.

I den nya lagen om psykiatrisk tvångsvård m.m. har bestämmelserna om brevcensur ändrats. Bestämmelserna om censur finns intagna i 22 §. Ändringen innebär beträffande försändelser från en patient att brevcensur inte längre är tillåten. När det gäller försändelser till en patient gäller emellertid andra förutsättningar. En sådan försändelse kan t.ex. innehålla narkotika, alkohol eller andra berusningsmedel. Vidare kan försändelsen innehålla vapen eller annat som kan användas för att skada patienten själv eller andra. Ett brev eller annan försändelse till en patient får därför öppnas och granskas för kontroll av att det inte innehåller sådan skadlig egendom. Granskningen får med hänsyn till patientens integritet inte omfatta det skriftliga innehållet. Befogenheten att besluta i fråga om granskningen har lagts på lednings- eller specialistläkarnivå. Enligt bestämmelsen är det chefsöverläkaren som skall besluta om granskning.

8.7.11 Lagen (1991:1129) om rättspsykiatrisk vård

I lagen ges föreskrifter för den psykiatriska tvångsvården av lagöverträdare.

Vid sådan tvångsvård gäller beträffande brevcensuren i tillämpliga delar bestämmelserna i lagen om psykiatrisk tvångsvård (8 § första stycket).

Beträffande den som är anhållen, häktad eller intagen i eller skall förpassas till kriminalvårdsanstalt får kriminalvårdsstyrelsen i särskilda fall, om det är påkallat från ordnings- eller säkerhetssynpunkt, besluta om särskilda inskränkningar i rätten att bl.a. ta emot eller skicka försändelser (8 § andra stycket första meningen).

Brev som avses i 9 § första stycket första meningen lagen (1976:371) om behandlingen av häktade och anhållna m.fl. från den som är häktad

eller anhållen liksom brev som avses i 25 § första stycket första meningen lagen (1974:203) om kriminalvård i anstalt från den som är intagen skall dock vidarebefordras utan föregående granskning (8 § andra stycket andra meningen). Vad som här avses är brev till svensk myndighet eller till internationellt organ som har av Sverige erkänd behörighet att ta emot klagomål från enskilda eller till hans offentliga försvarare.

Beträffande den som ges rättspsykiatrisk vård efter beslut av domstol eller den som är intagen i kriminalvårdsanstalt får regeringen i särskilda fall, om det är påkallat med hänsyn till rikets säkerhet eller till risken för att denne under vistelsen på sjukvårdsinrättningen medverkar till brott som innefattar användande av våld, hot eller tvång för politiska syften, besluta om särskilda inskränkningar i rätten att bl.a. ta emot eller skicka försändelser (8 § tredje stycket).

8.7.12 Lagen (1991:1137) om rättspsykiatrisk undersökning

Lagen om rättspsykiatrisk undersökning har ersatt lagen (1966:301) om rättspsykiatrisk undersökning i brottmål. Den nya lagen har trätt i kraft den 1 januari 1992.

Enligt 9 a § gamla lagen hade chefen för en rättspsykiatrisk klinik möjlighet att hålla kvar brev eller handlingar av annat slag från den som var häktad och intagen på kliniken för rättspsykiatrisk undersökning. Bestämmelserna i paragrafen infördes år 1976 som en motsvarighet till föreskrifterna i 15 § LSPV (se prop. 1975/76:90).

I den nya lagen har däremot inte tagits in några särskilda bestämmelser om kontroll m.m. av korrespondens. I 8 § tredje stycket har i stället föreskrivits att motsvarande bestämmelser i lagen (1976:371) om behandlingen av häktade och anhållna m.fl. och i lagen (1991:1129) om rättspsykiatrisk vård skall tillämpas.

8.8 Förfarandet i vissa andra länder

8.8.1 Norge

Enligt 12 § tulloven ges tullväsendet rätt att företa en fysisk kontroll av brev för att klarlägga om det innehåller varor som står under tullväsendets kontroll. Den fysiska kontrollen av brevet kan ske genom röntgen (genomlysning), en yttre undersökning eller om det anses nödvändigt, genom att ett mycket litet hål görs i brevet, t.ex. i ett hörn, för att se om det rinner ut något pulver eller liknande.

Är brevet i postverkets vård stoppar tullverkets kontroll här. Om man anser att det föreligger behov av ytterligare kontrollåtgärder, får brevet hållas kvar så att åklagarmyndigheten i enlighet med 211 - 212 §§ straffprocesslagen kan fortsätta undersökningen. I det fallet skall tullmyndigheten lägga brevet i ett särskilt kuvert som förseglas innan det överlämnas till polisen.

Paketpost anses inte som brevpost och får öppnas av tullen för kontroll.

8.8.2 Danmark

Enligt postlagen och postväsendets tillämpningsföreskrifter får med hänsyn till brevhemligheten brev inte öppnas för tullkontroll med mindre brevet är försett med ett öppningsmedgivande. Brev med förmodat tull- och/eller avgiftspliktigt innehåll och som inte har försetts med öppningsmedgivande godsregistreras och mottagaren anmodas uppge brevets innehåll. Brev som antas innehålla narkotika överlämnas till polisen som skall förete brevet inför domstol för tillstånd att öppna det.

8.8.3 Storbritannien

I kapitel 159 och 161 i Custom and management act från år 1979 regleras bl.a. tullens befogenheter vad avser brevförsändelser. Grundläggande förutsättning för dessa befogenheter är att misstanke föreligger att brevförsändelsen innehåller vara som kan bli föremål för beslag.

Enligt artikel 159 (1) får en tulltjänsteman undersöka och ta i beslag varje vara som har importerats, eller förvaras på tullupplag, eller har lastats på fartyg eller luftfartyg var som helst i Storbritannien, eller är anmäld till export m.m. För att kunna genomföra detta får han begära att varje förvar skall öppnas eller packas upp.

Enligt artikel 161 får en tulltjänsteman, som har ett särskilt förordnande, när det finns anledning att misstänka att något som kan bli föremål för förverkande enligt lagen förvaras eller hålls dolt i någon byggnad eller på någon plats (a) när som helst tillträde dit, dag som natt, för att leta efter, lägga beslag på, kvarhålla eller flytta ett sådant föremål; (b) och om det är försvarligt med hänsyn till syftet med tillträdet, leta efter, beslagta, kvarhålla eller flytta, bryta upp varje dörr, fönster eller förvar och övervinna eller avlägsna varje annat hinder eller spärr.

Ett sådant förordnande meddelas av domstol och gäller som längst sex månader (artikel 161 p. 3 och 6).

8.8.4 Tyskland

I de bestämmelser som intagits i 6 § (2) i den allmänna tullagen (Allgemeines Zollrecht) har särskilt angetts att försändelser m.m. som finns hos postverket inte utgör tullgods. I bestämmelsen anges vilka försändelser som avses. Under punkten 1 anges brev och värdebrev, som endast innehåller meddelanden, värdepapper, akter, urkunder, manuskript eller andra skrivelser, korrektur eller bokhandelsvaror (dock ej antikviteter). Under punkten 2 anges paket, som endast innehåller akter, urkunder, manuskript eller andra skrifter, korrektur eller bokhandelsvaror (dock ej antikviteter). Punkten 3 gäller inte längre och under punkten 4 anges postkort.

Enligt (4) i samma paragraf blir emellertid en vara eller försändelse som angetts under punkterna 1 och 2 tullgods om det föreligger tvivel om förutsättningar för att varan eller försändelsen skall få föras in som fri vara är uppfyllda.

I (7) samma paragraf föreskrivs, såvitt postverket är anmälningsskyldigt, att brev- och posthemligheten i artikel 10 i grundlagen begränsas i förhållande till bestämmelserna i den allmänna tullagen om tullbehandling av varor.

I 7 § föreskrivs att genom granskning kan prövas om tullgods har förts in och om anmält tullgods har anmälts fullständigt. Står inte erforderliga resurser till förfogande på tjänstestället, kan annan lämplig plats för granskningen bestämmas.

Innebörden av de redovisade bestämmelserna är att det behöver inte finnas en konkret misstanke om brott enligt tyska straffbestämmelser för att en försändelse skall byta karaktär från att var "nicht Zollgut" till "Zollgut". Så snart en posttjänsteman har anledning misstänka att förutsättningarna inte är uppfyllda, t.ex. att ett brev innehåller inte endast "meddelanden, akter, urkunder o.s.v.", kan han låta försändelsen gå vidare till tullen för bedömning. Om man där kommer till samma slutsats, alltså att försändelsen är "Zollgut", kan denna öppnas. Även om öppningen rent fysiskt utförs av postens tjänstemän, är tullens bedömning avgörande för huruvida detta är möjligt eller inte.

8.8.5 Nederländerna

Bestämmelser för tullhantering av postförsändelser som förmedlas av postverket PTT (Nederland) NV finns upptagna i två författningar. Dessa är:

1) Besluit Douane en Accijnzen (Stb 1971, 531), (senast ändrad genom Kungligt Beslut av den 23 december 1991, Stb 755)
2) Beschikking (förordning) aangiften (deklarationer) en documenten douane en accizjen (senast ändrad den 14 augusti 1990).

Författningarna ger postverkets tjänstemän rätt att utöva tullkontroll under överinseende av de tulltjänstemän som är placerade vid de platser där posten förvarar postgods. Med hänsyn till det stora antalet försändelser som hanteras sker det i form av stickprovskontroller. Stickprovskontrollerna får göras utan beslut av undersökningsdomare (åklagare), om det finns anledning anta att försändelsen innehåller en förbjuden vara.

Har en försändelse öppnats för tullkontroll underrättas adressaten genom att ett meddelande med följande text biläggs försändelsen:

"Vi har valt att öppna det här brevet som ett led i vår rutinmässiga kontroll av droger eller andra förbjudna varor som ibland är inneslutna i brevpost.

Det är enda skälet till att vi har öppnat försändelsen och vi försäkrar er att rätten till förtrolig korrespondens har respekterats.

Lagen fordrar att samtliga postpaket, inklusive brev, förebringas oss och, om nödvändigt, öppnas av postkontoret. Bemyndigandet härför finns i Regulations 11 och 12 i Postal Packets (Coustoms and Excise) Regulations 1986".

Det nederländska postverket har nyligen bolagiserats. Den nederländska staten äger 100 procent av aktierna i PTT. Bolagiseringen av postverket har emellertid inte medfört någon ändring av rutinerna för tullkontroll av postförsändelser. Det innebär att posttjänstemännen i PTT samarbetar med tullmyndigheterna på samma sätt som tidigare.

8.9 Våra överväganden

Den nuvarande bestämmelsen i 63 § TL har tolkats så att den ger tullmyndigheten rätt att undersöka samtliga försändelser som Posten förmedlar till och från landet. En sådan undersökningsrätt omfattar inte bara paket utan även brev och andra försändelser som erfarenhetsmässigt har ett förtroligt innehåll.

Att undersökningsbefogenheten har en sådan omfattning framgår emellertid inte klart av bestämmelsens ordalydelse. Av bestämmelsen

framgår däremot att befogenheten endast får utnyttjas för kontroll av att anmälnings- eller uppgiftsskyldighet som föreligger enligt tullagen eller enligt föreskrifter som meddelats med stöd av lagen fullgjorts riktigt och fullständigt. Någon annan begränsning har inte ställts upp i bestämmelsen. En naturlig begränsning av undersökningsbefogenheten när det gäller försändelser som kan innehålla förtroliga meddelanden vore annars att sådana försändelser får undersökas endast under förutsättning att det finns anledning anta att de även innehåller varor. En sådan begränsning skulle ha som mål att försändelser som endast innehåller meddelanden inte utsätts för någon undersökning.

Det föreligger inte i fråga om meddelanden någon anmälnings- eller uppgiftsskyldighet gentemot tullmyndigheten. Anmälnings- och uppgiftsskyldigheten avser endast varor. Syftet med tullmyndighetens undersökning av brev och andra försändelser får således enligt gällande rätt aldrig ta sikte på själva meddelandet som sådant utan endast på förekomsten av en vara som lagts i försändelsen tillsammans med meddelandet.

Postens huvuduppgift är att driva poströrelse. Distribution av brev och paket ingår som en del i den rörelsen. Enligt de föreskrifter som Posten har meddelat beträffande befordringstaxor för försändelser och hantering av försändelser är vikt och volym avgörande för om försändelsen är att betrakta som brev eller paket. Dessa bestämmelser tar dock inte sikte på försändelsens innehåll i något annat avseende. Att en försändelse befordras som brevförsändelse behöver alltså inte innebära att den innehåller något skriftligt meddelande, än mindre ett personligt sådant. Å andra sidan kan sägas att en försändelse som befordras som paket lika väl kan innehålla enbart meddelanden.

Enligt 1947 års kungörelse angående Postens ensamrätt till brevbefordran m.m. bygger emellertid inte brevmonopolet på sådana taxe- och hanteringsmässiga skäl som nyss redovisats. I motiven till kungörelsen slogs i stället fast, att det inte finns någon allmängiltig definition rörande vad som skall förstås med brev. Ensamrätten sades därför omfatta meddelanden, som har egenskapen av verklig och personlig skriftväxling. Enligt motiven gav en sådan generell bestämning uttryck för vad som karaktäriserar brev.

I samband med att den nuvarande bestämmelsen i 2 kap. 6 § RF tillkom fördes en liknande diskussion när det gällde att ange vad bestämmelsen skulle skydda. 1973 års fri- och rättighetsutredning hade i sitt förslag givit uttryck för uppfattningen att "brev, post och andra försändelser" alltid utgjorde förtroliga meddelanden. Mot denna

uppfattning vände sig JK, vars invändningar sedan kom att läggas som grund för bestämmelsens avfattning. JK argumenterade med utgångspunkten att begreppen försändelse och post var mångtydiga. Post innefattade bl.a. brev och post, medan brev i sin tur innefattades av begreppet försändelse. Utgångspunkten i JKs alternativ till utredningens var att det förtroliga meddelandet skulle skyddas mot undersökning. Som exempel på sådana meddelanden nämnde JK brev och liknande försändelser, eftersom sådana försändelser i regel kan antas vara förtroliga.

Vi har övervägt att för de här aktuella kontrolländamålen föreslå, att tullmyndigheternas behov får tillgodoses endast med en reglering i anslutning till rättegångsbalkens beslagsregler och varusmugglingslagens regler om undersökning av postpaket och att någon undersökningsrätt enligt tullagen inte skulle finnas kvar. När adressaten medger ett öppnande och en undersökning av postförsändelsen skulle dock undersökning kunna ske.

Vid den nödvändiga avvägningen mellan rättssäkerhets- och effektivitetsintressena som här aktualiseras har vi dock stannat för att föreslå en reglering av frågan i administrativ ordning med sin placering i tullagen. Skälen härför är följande.

Öppning och undersökning av brev och andra försändelser motiveras i särskilt hög grad av det starka samhällsintresset av att begränsa narkotikabrottsligheten. Häremot står rättssäkerhetsintresset att skydda den enskildes integritet och rätt till förtrolig kommunikation. Om samhället likväl kan ges tillgång till ett snabbt och enkelt förfarande utan att rättssäkerhetsintressena träds för när är mycket vunnet i arbetet med att bekämpa främst narkotikabrottsligheten. De krav på konkret brottsmisstanke m.m. som uppställs i rättegångsbalkens regler om beslag kan här leda till ett väl snävt tillämpningsområde och försvåra bl.a. kampen mot narkotikabrottsligheten. En undersökning bör kunna göras redan på något svagare kriterier, annars blir detta viktiga samhälleliga brottsskyddsintresse för svagt.

Ett liknande administrativt kontrollförfarande för brevöppning som det som nu tillämpats i Sverige under några år synes också vara i bruk i Tyskland och Nederländerna.

Vi har mot denna bakgrund inriktat vårt arbete på att finna en utformning av tullens undersökningsrätt genom en bestämmelse i tullagen som uppfyller de konstitutionella kraven när det gäller skyddet för förtrolig kommunikation.

Enligt såväl regeringsformen som den europeiska konventionen angående mänskliga rättigheter får det skydd som dessa ger medborgarna under vissa närmare angivna förutsättningar begränsas. Enligt regeringsformen skall begränsningarna ske genom lag.

Enligt regeringsformen får en begränsning av rätten till förtrolig kommunikation göras endast för att tillgodose ändamål som är godtagbart i ett demokratiskt samhälle och får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett begränsningen och inte heller sträcka sig så långt att den utgör ett hot mot den fria åsiktsbildningen. Enligt konventionen får sådana begränsningar göras som är nödvändiga i ett demokratiskt samhälle med hänsyn till bl.a. landets ekonomiska välstånd, hälsovården samt förebyggande av oordning eller brott.

Ändamålet med en begränsning är i det här fallet att tullmyndigheten skall kunna upprätthålla kontroll över varor som förs in i och ut ur landet. I brev och andra postförsändelser kan förekomma varor som rätteligen skulle ha anmälts till tullmyndigheten. Det kan vara fråga om tull- och skattepliktiga varor, införselförbjudna varor och varor som får föras in endast under vissa förutsättningar.

I fråga om paket och större postförsändelser är det en naturlig utgångspunkt att anta att försändelsen innehåller en vara. Rätten till undersökning bör dock även här regleras närmare än i den nuvarande lydelsen av 63 § TL.

Av vår tidigare redovisning framgår att ett stort problem är att det i brev och liknande försändelser kan finnas införselförbjudna varor såsom narkotika eller annat. Även dessa försändelser måste alltså rimligen omfattas av en undersökningsrätt.

De kontrollåtgärder tullmyndigheten i dag genomför när det gäller brev och andra försändelser har bedömts nödvändiga för att exempelvis förhindra att narkotika förs in i landet. Hur omfattande dessa åtgärder är i förhållande till mängden brev har inte närmare kunnat anges. Det torde emellertid inte röra sig om mer än någon eller några promille som kontrolleras i detta flöde. Man kan i detta sammanhang tala om kontroller i ett stickprovsvis gjort urval styrt av vissa kriterier. Kontrollerna är emellertid inte av sådan karaktär att brev öppnas slumpvis mer eller mindre på måfå. Brev öppnas endast sedan någon sorts indikation framkommit om att de innehåller en vara. Här finns alltså vissa redan nu etablerade rutiner som bygger på tämligen konkreta indikationer eller urvalsgrunder (se redogörelsen i avsnitt 8.3.2).

Vår bedömning är att en väl avgränsad rätt för tullen att undersöka brev och andra förtroliga försändelser och ett närmare reglerat förfarande för detta bör anses vara förenlig med bestämmelserna i 2 kap. 12 § RF. En sådan väl avgränsad kontrollbefogenhet i ett administrativt förfarande bedömer vi inte heller strida mot Sveriges åtaganden enligt konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna — varken såvitt gäller rätten för skydd för korrespondens eller rätten till domstolsprövning.

Grundlagsskyddet mot undersökning avser förtroligheten och tar inte i första hand sikte på om försändelsen befordras som brev eller paket. För att täcka de sätt för postbefordran som förekommer anser vi att begreppet postförsändelse kan användas för att klargöra omfattningen av den yttre ramen för en undersökningsbefogenhet för tullen. Kriteriet för denna befogenhet anser vi bör vara att det kan antas att postförsändelser innehåller en vara. I 63 § TL föreslås att en sådan regel införs. Såvitt gäller brev och andra sådana postförsändelser som kan antas innehålla förtroliga meddelanden föreslås att undersökningsbefogenheten kringgärdas med vissa skyddsregler.

Vi vill framhålla att ett sådant förfarande inte behöver tillämpas i de fall s.k. öppningsmedgivande (grön etikett) lämnats av avsändaren eller om adressaten lämnat ett sådant medgivande. Öppnandet kan då ske inom ramen för den vanliga tullkontrollen av postförsändelser.

Skyddet av brevhemligheten påkallar som sagt begränsningar i kontrollbefogenheterna som nu bör lagfästas. Vi föreslår mot bakgrund av bestämmelsen i 2 kap. 12 § RF och efter förebild i rättegångsbalkens regler om beslag (27:1), lagen om kriminalvård i anstalt (27 §) och lagen om obeställbara postförsändelser (4 §) att en motsvarande begränsningsbestämmelse tas in i en ny paragraf, 63 b TL. I paragrafen bör således föreskrivas att en sådan undersökning inte får vara mer ingående än som behövs med hänsyn till ändamålet med undersökningen (proportionalitetsprincipen).

Vilka ytterligare begränsningar i kontrollbefogenheterna påkallar skyddet av brevhemligheten? I rättegångsbalken finns bestämmelser bl.a. om underrättelseskyldighet och skyldighet att föra protokoll över beslag. Vi anser att motsvarande regler bör tas in i tullagen, eftersom det för den enskilde är fråga om lika ingripande åtgärder som vid beslag. Vi föreslår sådana bestämmelser i två nya paragrafer, 63 c och d §§ TL.

Öppnande och undersökning av brevförsändelser får endast genomföras hos tullmyndigheten där postförsändelser tullklareras. Befogenheten

att besluta i fråga om granskningen bör i princip ligga på myndighetschefen men kunna delegeras till en särskild tjänsteman. Bestämmelser härom har tagits in i en ny paragraf, 63 a § TL.

Kurirpaket m.m.

Begreppet postförsändelse omfattar inte kurirpaket m.m. Dessa försändelseformer som nu snabbt tillkommer på den privata marknaden ligger utanför det fortfarande gällande brevmonopolet för Posten. Befordringssättet är snabbt och bedöms enligt företagen ge en säker befordran av bl.a. känsligt material. Vi syftar här främst på sådana s.k. kurirpaket som befordras av privata fraktföretag och som anmäls direkt hos tullen och där ges en snabb behandling. Detta är dock något som ligger utanför den nu föreslagna regleringen. För dessa försändelser bör även fortsättningsvis enligt vår mening bestämmelserna i 63 § första stycket 1. TL tillämpas.

Skälen för detta är följande. Om Posten bolagiseras och brevmonopolet upphör kommer med all säkerhet den verksamhet som rör traditionell brevbefordran m.m. att fortsättningsvis ombesörjas endast av befordringsföretag som har fått särskilt tillstånd. Den aviserade utredningen om en särskild poströrelselag talar för att detta blir resultatet. Ambitionen har angivits vara att förändringarna skall kunna ske redan per den 1 januari 1993.

I ett sådant perspektiv framstår en enhetlig reglering när det gäller tullkontroll av alla typer av försändelser som vanligtvis innehåller förtroliga meddelanden som naturlig.

För närvarande bör dock regleringen enbart ta sikte på försändelser som finns hos Posten. Det medför visserligen en konkurrensolikhet, men det ligger ändå i linje t.ex. med villkoren för det nyligen ingångna samarbetet i samriskföretaget med TNT. Enligt det avtalet skall ju inte de särskilda förmånerna som tillkommer de nationella postverken i Sverige, Tyskland m.fl. länder tillkomma TNT. Med hänsyn till att den framtida utvecklingen av Postens privatisering åtminstone tidsmässigt är osäker bör en reglering i dagsläget endast ta sikte på Postens försändelser.

Det är alltså fullt möjligt att hela frågan om "brevkontroll" snart får en ny dimension. Det utredningsbehov av de rättsliga frågorna som uppkommer i anslutning till en sådan utveckling är dock av generell karaktär bl.a. ifråga om rättegångsbalkens och brottsbalkens regler på

området och bör inte föregripas genom några förslag från vår sida. Våra förslag måste därmed i viss mån sägas fortfarande ha en provisorisk karaktär.

Frågan om s.k. postspärr m.m.

Den inledningsvis och i avsnittet 8.3.3 nämnda frågan om postspärr gäller problemet när en postförsändelse inte längre kan anses stå under tullkontroll. Så länge tullkontroll föreligger äger i princip endast tullen rätt att förfoga över varan/försändelsen. Enligt 7 § sista stycket TL får regeringen föreskriva att tull- och skattefria varor inte behöver anmälas till förtullning, om det kan ske utan risk för att föreskrifter som gäller för införseln eftersätts. Av motiven (prop. 1986/87:166 s. 67) till bestämmelsen framgår att den avser varor som medförs av resande eller som kommer i postförsändelser. Enligt 73 § TL är postverket skyldigt att medverka i kontrollverksamheten. Postverket utövar självständigt tullkontroll för tullverkets räkning (prop. s. 98).

Frågan om var gränsen går för tullens befogenheter har emellertid Posten nu begärt att regeringen skall pröva.

Vi har i frågans nuvarande läge inte funnit att skäl föreligger för att föreslå någon särskild regel som anger när tullkontrollen för postförsändelser upphör.

Ett skäl till denna bedömning är att vi ansett att det vore en olämplig lösning att utsträcka den här aktuella kontrollbefogenheten med brevöppning utanför utväxlingspostkontoren och tullen. För förfarandet därefter får reglerna om beslag i rättegångsbalken anses fylla föreliggande kontrollbehov.

9 SANKTIONER

Vi anser inte att den som underlåter att iaktta en sådan allmänt hållen bestämmelse om anteckningsskyldighet m.m. som vi föreslagit i avsnitt 6 skall kunna drabbas av straffansvar. En straffbestämmelse grundad på en så allmänt hållen regel skulle stå i strid mot det sanktionssystem som annars gäller på beskattningens område.

9.1 Inledning

I avsnitt 6 "Styrkande handlingar" har vi föreslagit att den som importerar en vara skall vara skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra anmälnings- och tulldeklarationsskyldigheten och för kontroll av den. Fråga uppkommer då om föreskriften bör straffsanktioneras eller om det nuvarande administrativa sanktionssystemet i tullagen med tull- och avgiftstillägg kan anses vara tillräckligt.

GTS har föreslagit att en föreskriven skyldighet att föra räkenskaper skall straffsanktioneras i tullagen efter förebild av 10 § skattebrottslagen (1971:69) som avser brottet *försvårande av skattekontroll*.

GTS författningsförslag lyder:

93 a § TL

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs i 60 a §, och därigenom allvarligt försvårar tullmyndighetens kontrollverksamhet enligt 75 § dömes för *försvårande av tullmyndighets kontroll* till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.
Ansvar enligt första stycket inträder ej, om ansvar för gärningen kan ådömas enligt brottsbalken.

Eftersom GTS författningsförslag har som förebild brottet försvårande av skattekontroll behandlar vi först den bestämmelsen. Därefter behandlar vi de sanktionsbestämmelser som förekommer på beskattningsområdet, i första hand de sanktioner som under åren har kopplats till bestämmelsen om räkenskapsföring och anteckningsskyldighet m.m. i 4 kap. 1 § LSK. Det förslag till reglering som vi har lämnat i avsnitt 6 angående importörers skyldighet att föra räkenskaper m.m. har ju sin förebild i sist nämnda bestämmelse.

9.2 Skattebrottslagen (1971:69)

Allmänt

Skattebrottslagen (SBL) är inte tillämplig på skatter och avgifter, som fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull. Det innebär bl.a. att oriktiga uppgifter i samband med införsel, som leder till t.ex. för låg mervärdesskatt, bestraffas enligt varusmugglingslagen (Vsl)[1].

Med en särskild lag för skattebrott har lagstiftaren velat poängtera att det är de svårare fallen som skall bestraffas enligt denna lag, medan den straffrättsliga påföljden beträffande övriga gärningar - främst då inte uppsåtliga eller inte grovt oaktsamma förseelser - ersätts av en administrativ sanktion, skattetillägg eller avgiftstillägg. Syftet är att åstadkomma en effektivare och jämnare rättstillämpning. Det åstadkoms med en ny typ, s.k. skatte- eller avgiftstillägg och förseningsavgift, som beslutas i administrativ ordning. Det innebär dock inte att brott enligt skattebrottslagen inte kan beivras samtidigt som den administrativa sanktionen utgår.

[1] NJA 1985 s. 281.

Försvårande av skattekontroll (10 §)

Bestämmelsen har följande lydelse.

> Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift döms för *försvårande av skattekontroll* till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.
>
> I ringa fall döms ej till ansvar enligt första stycket.
>
> Ansvar enligt första stycket inträder ej, om ansvar för gärningen kan ådömas enligt brottsbalken.

Bestämmelser om bokföringsskyldighet finns i flera olika författningar, se avsnitt 6 om "Styrkande handlingar"

Försummelse av bokföringsskyldighet kan föranleda straff enligt 19 kap. 1 § aktiebolagslagen och 16 kap. 1 § lagen om ekonomiska föreningar. Underlåtenhet att iaktta bokföringslagens regler utgör vidare bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB. Försummelse mot de allmänna bestämmelserna på beskattningens område kan däremot inte föranleda straff enligt skatteförfattningarna[2].

Stadgandet om försvårande av skattekontroll avser *dels* underlåtenhet av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen, jordbruksbokföringslagen och de särskilda lagarna om juridiska personer, som inte kan åtalas som bokföringsbrott enligt brottsbalken, *dels* brott mot specialreglerna i uppbördslagen och punktskatteförfattningarna.

Skattskyldig, som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen och inte träffas av de speciella föreskrifter som nyss nämnts, kan inte drabbas av ansvar för försvårande av skattekontroll. Enligt ett uttalande av departementschefen i samband med stadgandets tillkomst (prop. 1971:10 s. 260) avser gärningsbeskrivningen inte den allmänna skyldigheten att "i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt" sörja för att underlag finns för uppgiftsskyldighetens fullgörande, som vid den tiden föreskrevs t.ex. i 20 § taxeringsförordningen, 24 § mervärdeskatteförordningen och 4 § 1959 års förordning om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. I praktiken innebär detta

[2] Straffbestämmelsen i 121 § taxeringslagen upphörde att gälla efter 1971 års taxering, likaså den motsvarande bestämmelsen i 67 § mervärdeskattelagen.

enligt departementschefen bl.a. att en löntagare eller annan skattskyldig, som inte tillhör en yrkeskategori med speciella föreskrifter om räkenskapsskyldighet, inte kan fällas till ansvar för försvårande av skattekontroll för att han inte har fört minnesanteckningar om sina ekonomiska förhållanden.

Brott mot de allmänna bestämmelserna på beskattningsområdet straffbelades tidigare i dessa författningar. Som exempel kan nämnas 121 § taxeringslagen och 67 § andra stycket mervärdeskattelagen. I och med skattebrottslagens ikraftträdande upphörde dessa bestämmelser att gälla.

9.3 Straffbestämmelser inom beskattningslagstiftningens område

121 § första stycket taxeringslagen, som gällde t.o.m. 1971 års taxering, stadgade följande.

> Har någon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt skyldigheten enligt 20 § första och andra styckena att sörja för och bevara underlag och har han därigenom omöjliggjort eller allvarligt försvårat fullgörande av deklarations- eller uppgiftsskyldighet eller kontroll därav, dömes till dagsböter. Föreligger vid uppsåtligt brott synnerligen försvårande omständigheter, må till fängelse i högst sex månader dömas.

En motsvarande bestämmelse fanns intagen i 67 § andra stycket mervärdeskattelagen. Bestämmelsen, som upphävdes genom SFS 1971:71, stadgade följande.

> Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet enligt 24 § att sörja för och bevara underlag och därigenom omöjliggör eller allvarligt försvårar fullgörande av deklarationsskyldighet eller kontroll därav dömes till böter. Föreligger vid uppsåtligt brott synnerligen försvårande omständigheter, dömes till fängelse i högst sex månader.

Bakgrunden till straffbestämmelsen i 121 §§ taxeringslagen

1950 års skattelagssakkunniga föreslog i betänkandet (SOU 1954:54) Förslag till effektivare taxering olika åtgärder i syfte att bl.a. främja ett riktigare fullgörande av deklarationsplikten. Den då gällande taxeringsförordningen innehöll inte några föreskrifter som tog sikte på bokföringsskyldighet eller annan anteckningsskyldighet eller skyldighet att förvara handlingar.

Det förslag som lämnades innebar sammanfattningsvis ett krav på en obligatorisk fortlöpande anteckningsskyldighet där skönstaxering ställdes upp såsom sanktion för uppsåtligt eller oaktsamt åsidosättande av bokförings- eller anteckningsskyldighet eller skyldighet att förvara handlingar. I det sammanhanget diskuterades också möjligheten att införa en straffpåföljd. Utredningen ansåg emellertid att det förelåg stora svårigheter att med tillräcklig noggrannhet precisera hur en sådan skyldighet skulle fullgöras, likaså med att övervaka skyldighetens fullgörande. Utredningen ansåg därför i stället att en skönsmässig uppskattning av inkomsten skulle ske, om räkenskaper av tillfredsställande beskaffenhet saknades.

Departementschefen delade i förslaget till 1956 års taxeringslag inte utredningens bedömning att det var möjligt att ålägga de skattskyldiga en så vidsträckt anteckningsskyldighet som hade föreslagits. Den skulle för vissa grupper inbjuda till oriktiga anteckningar och framstå som meningslös för andra, bl.a. flertalet löntagare. Han delade inte heller utredningens bedömning att det var möjligt att i en författningsbestämmelse urskilja de motiverade fallen. Även med ett utförligt stadgande skulle det enligt hans mening för många ingalunda stå klart huruvida de var underkastade en sådan skyldighet eller ej. Han ansåg att man i stället borde knyta an till den skyldighet att hålla reda på inkomster och avdragsgilla utgifter, som redan i realiteten förelåg och genom uttryckliga bestämmelser (20 § taxeringslagen) inskärpa och något vidga densamma. Härigenom, fortsatte han, inskärpes, att den i skattestrafflagen straffsanktionerade skyldigheten att med tillbörlig omsorg fullgöra deklarationsplikten även innefattar att upprätta och bevara ett godtagbart underlag för deklarationen. Stadgandet får även, enligt honom, betydelse på så sätt att en skattskyldig som har iakttagit bestämmelsen, får en gynnsammare ställning gentemot taxeringsmyndigheterna än den som underlåtit att göra detta.

Med denna utformning av bestämmelsen om anteckningsskyldighet kom enligt departementschefen frågan om skönstaxering i ett annat läge än vad utredningen hade föreslagit. Departementschefen delade i och för sig utredningens bedömning att en uttrycklig bestämmelse om skönstaxering (21 § taxeringslagen) borde införas, men syftet fick enligt honom inte vara annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga taxeringsresultatet, prop. 1955:160 s. 100-102.

I 1956 års taxeringslag togs således inte in någon sanktionsregel, vare sig straff i vanlig bemärkelse eller skönstaxering för det fall en skattskyldig åsidosatte föreskriven bokförings-, anteckning- eller arkiveringsskyldighet.

Nästa steg mot införandet av en straffbestämmelse i taxeringslagen var taxeringskontrollutredningens betänkande (SOU 1960:36) Förbättrad taxeringskontroll. Där lämnades olika förslag i syfte att bättre bekämpa skattefusket. Utredningens författningsförslag innebar dels en utvidgning av den krets av personer som då var skyldiga att föra och bevara räkenskaper och andra anteckningar, dels en precisering av skyldigheten, dels att sådana handlingar skulle bevaras under minst sex år och slutligen att straff (förslaget till 121 § taxeringslagen) skulle ådömas den som gjorde sig skyldig till allvarligare försummelser beträffande dessa skyldigheter. När det gällde sanktionsfrågan framhöll utredningen att, om en underlåtenhet inte kunde medföra straffansvar blev föreskriften en död bokstav. Enligt utredningen borde straffansvaret knyta an till en enligt lag eller med stöd av lag föreskriven bokföringsskyldighet. Från ansvar utesluts då alla de fall, då deklarations- eller uppgiftsskyldig, som inte är bokföringsskyldig enligt lag eller med stöd av lag utfärdade föreskrifter, försummar den i 20 § taxeringslagen stadgade skyldigheten.

Utredningen menade att den dåvarande bokföringslagstiftningens uppgift inte var att tillgodose det allmännas intresse av kontrollmöjligheter i beskattningshänseende. Kontrollintresset måste därför tillgodoses genom bestämmelsen i 20 § taxeringslagen. Enligt utredningen måste ur beskattningssynpunkt bestämda krav ställas i fråga om det sätt på vilket bokföring och redovisning skall ske. Bestämmelsen i 20 § är avsiktligt mycket allmänt formulerad. I bestämmelsen preciseras inte närmare - utom för de som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen eller jordbruksbokföringslagens föreskrifter - hur de övriga skall ha sitt underlag ordnat och det anges inte heller när kravet får anses vara räkenskaper eller när det får anses vara tillfyllest med enbart anteckningar eller andra handlingar. För utredningen framstod det därför inte

som helt främmande att föreslå en särskild bokföringslag med giltighet endast i fråga om taxering. Utredningen föreslog emellertid att 20 § skulle kvarstå oförändrad och att man i stället skulle vidga kretsen av de personer som är skyldiga att föra räkenskaper (dvs. kretsen bokföringsskyldiga). De som avsågs var bl.a. kreatursh andlare, tandläkare, läkare, veterinärer m.fl. fria yrkesutövare. Enligt utredningen borde Kungl. Maj:t ges generell fullmakt att utfärda föreskrifter för denna krets om skyldighet att föra räkenskaper på närmare angivet sätt. Bestämmelserna borde utformas så att de gällde även för dem som var bokföringsskyldiga enlig bokföringslagen m.m.

När det gällde förhållandet till den då gällande bokföringslagen betonade departementschefen i propositionen i anledning av utredningens förslag (prop. 1961:100) vikten av att man inte för samma kategorier deklarations- och uppgiftsskyldiga får emot varandra stridande regler i bokföringslagen och i föreskrifter av det här aktuella slaget. Mera komplicerade regler för bokföringen borde inte komma i fråga. Som exempel på regler som kunde godtas angavs föreskrifter om vissa räkenskaper eller anteckningar, som från taxeringsmässiga utgångspunkter framstår som ett nödvändigt minimum för att inte i onödan betunga de skattskyldiga. De exempel som nämndes var någon form av kassabok eller annan dagbok samt anteckningar rörande utbetalda löneförmåner. Därjämte kunde t.ex. komma i fråga att närmare ange i vilken utsträckning utgiftsverifikationer bör anskaffas och bevaras.

Vad slutligen gäller den föreslagna straffbestämmelsen i 121 § delade departementschefen utredningens bedömning att en inskränkning av det straffbara området till mera kvalificerade fall var befogad, men däremot inte att det var nödvändigt att begränsa bestämmelsens giltighet endast till de kategorier skattskyldiga på vilka bokföringslagen m.m. är tillämpliga.

Till följd av lagstiftningsärendet infördes de inledningsvis redovisade straffbestämmelserna i taxeringslagen och mervärdeskattelagen.

Som tidigare nämnts trädde skattebrottslagen i kraft år 1972. I och med det upphörde straffbestämmelsen i taxeringslagen och motsvarande bestämmelse i mervärdeskattelagen att gälla.

9.4 Våra överväganden

GTS förslag innebär att en straffsanktionerad föreskrift om att "i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt" sörja för uppgiftsskyldighetens fullgörande skall införas i tullagen. Motsvarande bestämmelser om räkenskapsföring och anteckningsskyldighet m.m. finns för närvarande i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, mervärdeskattelagen och lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. Sistnämnda bestämmelser var fram till år 1971 straffsanktionerade i såväl taxeringslagen (121 §) som mervärdeskattelagen (67 §). I samband med skattebrottslagens införande år 1972 infördes i stället en administrativ sanktion (skattetillägg) med en annan uppbyggnad.

Straffbestämmelsen i 121 § taxeringslagen innebar att den felande kunde bestraffas med fängelse i högst sex månader eller dagsböter. Från och med 1972 års taxering drabbar straffpåföljden endast den som är bokföringsskyldig eller för vilken särskilda föreskrifter meddelats angående skyldighet att föra eller bevara räkenskaper. På den direkta beskattningens område fanns sådana särskilda föreskrifter för vissa yrkeskategorier, exempelvis i förordningen (1951:793) om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering och förordningen (1966:138) om skyldighet för tandläkare att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering. Andra exempel på sådana yrkeskategorier är kreaturshandlare, pälsdjursuppfödare, droskägare m.fl. Dessa särskilda föreskrifter upphörde i och med införandet av 1976 års bokföringslag. Numera omfattas dessa yrkeskategorier av bokföringsskyldigheten enligt någon av bokföringslagarna. Införandet av skattebrottslagen innebar för den gruppen skattskyldiga, som tidigare hade omfattats av straffbestämmelsen i 121 § taxeringslagen, en avsevärd straffskärpning.

Bestämmelsen i 10 § skattebrottslagen är således inte tillämplig på sådana försummelser som innebär ett åsidosättande av bestämmelserna i 4 kap. 1 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, 24 § mervärdeskattelagen och 2 kap. 11 § lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter. I 10 § skattebrottslagen finns i stället en särskild bestämmelse till skydd för skattekontrollen mot allvarligare åsidosättanden av anteckningsskyldigheten m.m. Vad som därmed avses är i första hand åsidosättande av bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagarna och i andra hand brott mot specialreglerna i uppbördslagen och vissa

punktskatteförfattningar. I detta sammanhang kan också nämnas att det i den sär-skilda förfarandelagen om punktskatter och prisregleringsavgifter inte finns någon straffbestämmelse intagen för det fall den allmänt hållna bestämmelsen om räkenskapsföring och anteckningsskyldighet m.m. inte iakttas.

Vi har föreslagit att det tas in en regel i tullagen (16 a §) om räkenskapsföring och anteckningsskyldighet m.m. som har 4 kap. 1 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter som förebild. Det är alltså fråga om en motsvarighet till en sådan allmän skyldighet som inte täcks av gärningsbeskrivningen i 10 § skattebrottslagen.

GTS nämnda förslag om en straffsanktionerad bestämmelse i tullagen med 10 § skattebrottslagen som förebild kan mot den bakgrund som här har tecknats ifrågasättas. För att införa en sådan straffbestämmelse måste den i så fall framstå som alldeles nödvändig för att få importörerna att iaktta föreskriven skyldighet att bevara underlag för kontroll av anmälnings- och uppgiftsskyldigheten.

Eftersom det tidigare inte har funnits någon motsvarande regel i tullagen om skyldighet att bevara handlingar o.dyl. för kontroll, saknas inom detta område omedelbar erfarenhet av hur efterlevnaden av en sådan regel kan förväntas bli. I avsnitt 7 "Tullverkets kontrollverksamhet" har vi redovisat vissa delar av Kontrollstrategiutredningens rapport, Tullkontroll på 90-talet, mål och strategi. Den resultatredovisning som lämnas i rapporten rörande dokumentkontroll är här av intresse. Dokumentkontrollen avser dels en ren sakgranskning av tulldeklarationer, dels kontrollbesök företrädesvis hos hemtagare och dels s.k. fördjupad kontrollverksamhet. Resultatet av sakgranskning och fördjupad kontroll har vi redovisat i avsnitt 7.2.3. Av redovisningen framgår bl.a. att den fördjupade kontrollen leder till att fler fel uppdagas och att de uppdagade felen som regel visar att den tullskyldige undertaxerats. Det framgår däremot inte av redovisningen att underlag i form av s.k. styrkande handlingar har saknats för att kunna genomföra kontrollen och upptaxeringen.

Under år 1991 har införts en rätt för kontrolltullanstalterna att för viss hemtagare dels medge undantag från föreskrifterna i 3 kap. TO att samtidigt med tulldeklarationen ge in vissa handlingar, dels medge att sådana intyg, användningsuppgifter och försäkringar som enligt tullfrihetskungörelsen skall lämnas för åtnjutande av tullfrihet och tullnedsättning endast behöver företes på begäran (8 kap. 20 §). I samband med att tillstånd ges föreskriver kontrolltullanstalten hur nämnda handlingar skall bevaras av tillståndshavaren för att myndighetens kontrollbehov skall tillgodoses.

Ett sådant förfarande har i och för sig redan tidigare tillämpats för vissa importörer, men undantag har då medgivits av GTS. Någon utvärdering av det förfarande som införts har inte skett eftersom alltför kort tid gått. Erfarenheterna av de tillstånd GTS tidigare meddelade har emellertid inte givit anledning anta att missbruk kommer att ske. I så fall borde givetvis kontrolltullanstalterna inte ha fått en motsvarande befogenhet att medge undantag från kravet att i samband med tullklareringen förete de styrkande handlingarna.

Enligt vår bedömning bör därför på samma sätt som inom beskattningsområdet i övrigt en regel av förevarande slag endast sanktioneras på indirekt väg, dvs. i administrativ ordning genom tulltillägg. Det kan ske i samband med beslut om skönstulltaxering eller eftertulltaxering.

Enligt nuvarande bestämmelser i 24 § TL får eftertulltaxering ske efter skön. Bestämmelsen är så utformad att skönstulltaxering kan ske även på den grunden att tillförlitligt underlag saknas för avgiven tulldeklaration eller annan uppgift. Det innebär t.ex. att en importör som erhållit tullbefrielse eller tullnedsättning på grund av de uppgifter han lämnat i tulldeklarationen om varans ursprung och som vid efterkontroll inte genom ursprungscertifikat o.dyl. kan visa varans ursprung går miste om befrielsen eller nedsättningen och eftertulltaxeras. Saknas samtidigt tillförlitliga uppgifter om varans tullvärde i importörens underlag eller framstår hans underlag i övrigt som så bristfälligt att det inte kan läggas till grund för bestämmande av detta värde får värdet i stället uppskattas efter skön. För det fall uppgiften i tulldeklarationen om varans ursprung inte är att anse som ett oriktigt yrkande utan som en oriktig uppgift påförs han i anslutning till en höjning av taxeringen också tulltillägg. Huruvida den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen eller på grund av vårdslöshet är i detta sammanhang utan betydelse. Detta är däremot som regel av betydelse vid tillämpningen av straffbestämmelserna i varusmugglingslagen. Det förfarande som här beskrivits kan för det fall det sker uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bestraffas som varusmuggling (1 och 5 §§ varusmugglingslagen).

På grund härav och mot bakgrund av den principiella inställning som vi redovisat i frågan om straffsanktionering av en allmänt hållen bestämmelse om anteckningsskyldighet bör den föreslagna bestämmelsen i 16 a § TL inte förenas med någon straffsanktion.

10 SPECIALMOTIVERING

10.1 Förslaget till lag om ändring i tullagen

11 a §

I bestämmelsen i dess nu gällande lydelse behandlas GTS befogenhet att besluta om tillstånd till att tulldeklaration och andra uppgifter som skall avges enligt tullagen eller enligt lagen om tullfrihet m.m. får lämnas genom ett elektroniskt dokument till TDS. Det är här inte fråga om delegation av normgivningskompetens utan om en befogenhet för GTS att besluta om tillstånd i det enskilda fallet. De villkor GTS beslutar i det enskilda tillståndet, stöder sig på bestämmelser meddelade på grund av dels bemyndiganden i TL och TF såvitt gäller eventuella föreskrifter inom det primära lagområdet och regeringens restkompetens, dels 84 § TF såvitt gäller verkställighetsföreskrifter.

Området för elektronisk överföring av uppgifter är under teknisk utveckling. Det är ett skäl till valet av ett flexibelt system med tillståndsgivning med villkor. TDS har emellertid nu varit i drift under drygt ett år och GTS har haft tillfälle att utvärdera de för systemet nödvändiga villkoren som i allt väsentligt bygger på två av UN/EDIFACT standardiserade meddelandetyper för elektronisk datautväxling, CUSDEC (Customs declaration) och CUSRES (Customs response). Dessutom finns ett antal tekniska villkor i samband med kommunikation etc. som måste följas. Därmed torde det numera vara lämpligt att söka reglera de generella lösningarna av det tekniska förfarandet och vad därtill hör genom normgivning. Det bör emellertid även fortsättningsvis finnas en möjlighet för GTS att kunna ta hänsyn till den enskilde uppgiftslämnarens förhållanden och intressen. Sådana förfaranderegler kan meddelas på förordningsnivå och efter bemyndigande genom myndighets föreskrifter.

Vi föreslår därför att regeringen bemyndigas att meddela föreskrifter om det tekniska förfarandet för uppgiftslämnandet och om förfarandet i övrigt och att denna befogenhet får delegeras till GTS (jfr förslaget till ändring i 115 §). GTS befogenhet att förena ett tillstånd med villkor om

såväl det tekniska förfarandet för uppgiftslämnandet som för förfarandet i övrigt behålls men bör därmed kunna användas i mindre utsträckning och mera inriktat på behoven i det särskilda fallet.

16 a §

I den nuvarande tullagen saknas föreskrifter om skyldighet för den för vars räkning en vara införts att sörja för att underlag finns för fullgörande av deklarationsskyldigheten och för kontroll av tulldeklarationen. I det grundläggande förtullningsförfarandet som hittills tillämpats har en sådan föreskrift ansetts överflödig på grund av att underlaget bifogats deklarationen. I de fall GTS utnyttjat sin befogenhet att ge en importör tillstånd till att inte bifoga sådant material, har i stället tillståndet villkorats med föreskrift om skyldighet att bevara underlaget i det enskilda fallet. För det fall villkoret inte har följts har tillståndet kunnat återkallas.

Huvudregeln vid elektroniskt uppgiftslämnande skall vara att sådant underlag inte skall sändas in till tullmyndigheten. Tanken är att merparten av samtliga deklarationer och andra uppgifter skall lämnas elektroniskt. För de fall ett ombud lämnar uppgifterna elektroniskt är det varken lämpligt eller ens möjligt att villkora dennes tillstånd med individuella föreskrifter om arkiveringsskyldighet vare sig för honom eller hans huvudman, dvs för den för vars räkning varan införs. Det framstår därför som nödvändigt att lämna förfarandet med villkorade tillstånd när nu TDS byggs ut.

En generell föreskrift om arkiveringsskyldighet i tullagen bör vara så utformad att den gäller även i det undantagsfall då bokföringsskyldighet inte föreligger. Det föreslås att en bestämmelse motsvarande 4 kap. 1 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter tas in i tullagen.

Enligt nuvarande 10 § TL är den som anmäler en vara till förtullning tullskyldig för varan. Det innebär att Posten blir tullskyldig. Det kan även förekomma att speditionsföretag som normalt uppträder som ombud åtar sig att i eget namn anmäla en vara till förtullning. Det framstår därför som olämpligt att föreskriva att den som är tullskyldig för varan skall åläggas bevara nödvändigt underlag. Genom att använda uttrycket "den för vars räkning en vara införts" (se 41 §) undviks att någon annan än importören blir skyldig att bevara underlaget.

Bevarandetiden föreslås till fem år efter den dag varan anmäldes till förtullning. Tiden har bestämts med hänsyn till under vilken period eftertulltaxering kan företas. För det fall ifrågavarande material även

omfatts av bokföringslagens bestämmelser har i sista stycket gjorts en hänvisning till att det finns särskilda föreskrifter om skyldigheten att föra räkenskaper. Härigenom begränsar regeln inte bokföringslagens bestämmelser om arkiveringstidens längd, som där är tio år.

63 §

Den nuvarande bestämmelsen i 63 § TL anses ge tullmyndigheten rätt att vid en undersökning bl.a. öppna paket, brev och andra försändelser som kan innehålla förtroliga meddelanden för kontroll av att anmälnings- och uppgiftsskyldigheten enligt lagen eller enligt de föreskrifter som meddelats med stöd av den fullgjorts riktigt och fullständigt. Av bestämmelsens ordalydelse framgår dock inte uttryckligen att tullmyndigheten har den befogenheten när det gäller t.ex. brev och liknande försändelser. En befogenhet av förevarande slag är emellertid av sådan art att den i vissa fall kan göra intrång i den av grundlagen skyddade brevhemligheten (2 kap. 6 § RF, jfr 12 § samma kapitel). En kontrollbefogenhet av så långtgående art bör, såsom lagrådet underströk i samband med bestämmelsens tillkomst, ges ett klarare stöd i TL än den nuvarande lagtexten till 63 § innebär.

Bestämmelsen i den nu föreslagna nya punkten 4 till 63 § avser enbart tullens kontroll av postförsändelser. Andra försändelser än försändelser som befordras av Posten, t.ex. s.k. kurirförsändelser omfattas således inte och för det fall en sådan försändelse skall undersökas får undersökningen ske — som hittills — med stöd av nuvarande regler i 63 § 1. TL.

Begreppen brev och paket som Posten använder vid hanteringen av försändelser tar inte sikte på om försändelsen innehåller meddelanden av förtroligt slag eller av varor. Man kan alltså inte från dessa begrepp utgå från att brevförsändelser alltid innehåller förtroliga meddelanden eller att paketförsändelser alltid innehåller endast varor. En naturlig utgångspunkt måste ändå vara att paket och större försändelser som regel kan antas innehålla endast varor. På grund av den oklarhet som här råder bör ändå rätten till undersökning regleras närmare än i den nuvarande lydelsen av 63 § TL. Det innebär att undersökning av postförsändelser får göras först när man kan anta att försändelsen innehåller en vara. Det är alltså inte tillräckligt att försändelsen teoretiskt sett kan rymma eller var bärare av en vara för att en undersökning skall få göras.

63 a §

Bestämmelsen avser försändelser som erfarenhetsmässigt innehåller förtroliga meddelanden. Som regel befordras dessa som brevförsändelser enligt de postala bestämmelserna. Undantagsvis kan givetvis sådana meddelanden förekomma i andra sorts försändelser.

Med uttrycket "öppnande och undersökning" avses att på ett naturligt sätt klargöra det förhållandet att det är fråga om en djupare eller mer ingående undersökning sedan försändelsen brutits. Utrycket "öppnande" har alltså formellt sett ingen självständig funktion utanför begreppet "undersökning".

63 b §

Bestämmelsen avser att lyfta fram den s.k. proportionalitetsprincipen för den som granskar en försändelse som antas innehålla ett förtroligt meddelande. Förebild för bestämmelsen är bl.a. en motsvarande bestämmelse om beslag i 27 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken. (Jfr 6 a § bevissäkringslagen).

63 c §

Enligt bestämmelsen skall en företagen undersökning dokumenteras för att den enskilde i efterhand skall kunna kontrollera att den inte har inneburit ett oförsvarligt ingrepp i brevhemligheten. Bestämmelsen har sin förebild i rättegångsbalkens bestämmelser om beslag, se närmare 27 kap. 13 §.

63 d §

För att den enskildes möjlighet till kontroll inte skall vara illusorisk fordras att han så snart som möjligt får kännedom om att ett öppnande skett. För det fall tullens undersökning av försändelsen leder till misstanke om brott bör det dock, för att brottsutredningen skall kunna genomföras effektivt, finnas möjlighet att underlåta en sådan underrättelse. Förebild för bestämmelsen är motsvarande regel i 27 kap. 11 § rättegångsbalken.

75 §

Bestämmelsen har behandlats utförligt i den allmänna motiveringen (avsnitt 7.6). Ändringen innebär att tullens befogenheter i fråga om ADB-baserade räkenskaper utvidgas till att omfatta rätten att få ut sådana räkenskaper, förutom i form av utskrift, på ADB-medium i maskinläsbar form. Det är tullen som väljer i vilken form som materialet skall lämnas ut. Anteckningar och andra handlingar som den granskade för i och för sin verksamhet omfattas däremot inte av den nu föreslagna befogenheten. För sådant material gäller som tidigare att det skall tillhandahållas myndigheten i utskrift.

I 79 § TL anges de grundläggande krav som får ställas på den som granskningen sker hos för att granskaren skall kunna genomföra sin uppgift. Av den bestämmelsen följer att den granskade är skyldig att aktivt medverka för att granskningen skall kunna verkställas. Det innebär bl.a. att granskaren - utom annat - skall få tillgång också till programvara och övrigt material rörande den granskades ADB-verksamhet, exempelvis sådan beskrivning och dokumentation som avses i 7 § bokföringslagen och 16 § jordbruksbokföringslagen. Vi menar emellertid som framgår av allmänmotiveringen att den dokumentationen m.m. omfattas av begreppet räkenskaper och alltså även på den grunden skall tillhandahållas granskaren.

76 §

Till bestämmelsen har efter taxeringslagens förebild fogats en regel som klart markerar vilka utrymmen som den enskilde är skyldig att lämna tillträde till i samband med granskningen.

77 §

Bestämmelsen har efter taxeringslagens förebild kompletterats med en regel om att granskningen inte utan särskilda skäl får verkställas hos enskild mellan kl. 19 och kl. 8. Undantag från den regeln bör få göras bl.a. om granskningen avser en verksamhet som med hänsyn till sin karaktär lämpligen inte kan granskas på dagtid.

78 §

Tullmyndighetens befogenhet att få ut ADB-lagrade uppgifter i maskinläsbar form är enligt vårt författningsförlag mer begränsad i än skatte-

myndigheternas. Det kan emellertid ändå finnas ett behov av att kunna undanta visst ADB-lagrat räkenskapsmaterial från tullmyndighetens granskning. Vi har därför föreslagit att de nuvarande bestämmelserna i 78 § TL kompletteras med en regel som tar sikte på uppgifter som registrerats på medium för automatisk databehandling. På samma sätt som vid taxeringsrevision enligt taxeringslagen innebär bestämmelsen att det blir möjligt för länsrätten att t.ex. förbjuda sökning i en viss datafil eller att använda vissa sökbegrepp. Bestämmelsen, liksom den i 75 §, bygger på tryckfrihetsförordningens handlingsbegrepp som innefattar ADB-upptagning.

115 §

I paragrafen anges de fall där föreskriftsrätt, som riksdagen bemyndigat regeringen att utöva, kan delegeras vidare till GTS. Här föreslås ett förslag till ändring i 11 a § tredje stycket.

10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.

När det gäller taxeringsrevision har de bearbetningar som granskaren utfört med ADB-baserade register (uppgiftssamlingar) vanligtvis inte medfört att han eller skattemyndigheten ansetts som registeransvarig för det personregister som granskas. Mot den bakgrunden har den särskilda lagen om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m. införts. Den befogenhet vi nu föreslagit skall tillkomma tullmyndigheten vad gäller ADB-baserade räkenskaper medför — även om såväl inslaget av personuppgifter inte bedöms vara omfattande i det materialet — att skyddsbestämmelserna mot otillbörligt intrång i personlig integritet i den särskilda lagen om ADB-behandling vid taxeringsrevision bör omfatta även tullens granskning av ADB-baserade räkenskaper.

Det kan uppnås genom att låta 1-4 §§ och 6 § lagen om ADB vid taxeringsrevision samt den särskilda förordningen (1987:1232) som ger datainspektionen rätt att utfärda föreskrifter om verkställighet av ADB-lagen omfatta även tullens verksamhet. När det gäller ovan nämnda paragrafer är det för att uppnå syftet tillräckligt att föreskriva i 1, 3 och 6 §§ att bestämmelserna omfattar även sådan granskning som sker med stöd av 75 § TL. Lagens rubrik behöver därvid inte ändras.

Till följd av de föreslagna ändringarna i "ADB-lagen" kommer även förordningen som ger datainspektionen rätt att utfärda föreskrifter om verkställighet av nämnda lag att omfatta även tullens granskningsverksamhet av ADB-baserade räkenskaper.

10.3 Förslag till ändring i tullregisterlagen (1990:137)

7 §

Bestämmelsen behandlar utlämnande av uppgifter ur tullregistret på medium för automatisk databehandling till svenska myndigheter.

Mot bakgrund av att det i flera tullsamarbetsavtal har tagits in bestämmelser om utlämnade av uppgifter på ADB-medium föreslår vi att bestämmelsen kompletteras med en regel om att sådan utlämningsrätt enligt tullregisterlagen skall vara möjlig inte bara till svenska myndigheter utan också till utländsk myndighet och mellanfolklig organisation om det följer av lag eller förordning.

För att skyddet mot otillbörligt intrång i personlig integritet inte skall äventyras fordras för ett utlämnande av uppgifter att datainspektionen har medgett det. Endast i de fall uppgifterna i registret skall användas för automatisk databehandling i en stat som anslutit sig till dataskyddskonventionen fordras inte något medgivande. Regeln i andra stycket andra meningen skall tillämpas oavsett om uppgifterna lämnas ut på ADB-medium eller på papper. Skälet härtill är att den tekniska utvecklingen för informationsbehandling numera nått ett sådant stadium att någon klar gräns inte längre framstår som meningsfull att upprätthålla i fråga om de uppgifter som kommer att ingå i ett ADB-register mellan utlämnade uppgifter som är baserade på papper respektive sådana som är baserade på ADB-medium.

Det nu föreslagna andra stycket till 7 § avses inte att träda i stället för bestämmelserna om statsmaktsregister i 2 a § datalagen. Bestämmelsen innehåller inte något normgivningsbemyndigande i sak. I stället avser en prövning en form av förvaltningsbeslut i enskilda fall eller grupper av fall där tillämpningen av avtalens rekommendationer om utlämnande av uppgifter på ADB-medium aktualiseras och där Sverige enligt avtalen har en valmöjlighet i fråga om på vilket medium uppgifterna skall lämnas ut.

SÄRSKILT YTTRANDE

av experterna Anne Wigart och Kjell Mühlenbock

ADB-REVISION

Vi delar inte TDL-utredningens bedömning vad gäller frågan om tullmyndigheternas kontroll av uppgifter som företag registrerat på medium för automatisk databehandling (ADB), utan anser att lagförslag härom inte bör läggas fram nu.

Frågan om en myndighets rätt att ta del av företagens ADB-baserade material är av central betydelse för svenskt näringsliv. Den är också konstitutionellt viktig. TDL-utredningen föreslår nu att tullverket i sin kontrollverksamhet ges befogenhet att granska företags ADB-baserade räkenskaper och att sådana räkenskaper efter tullmyndighetens bestämmande skall tillhandahållas i utskrift eller på ADB-medium. Enligt vår uppfattning talar starka skäl mot detta.

Utredningen om straffrättsliga och processrättsliga frågor med anknytning till data- och teleteknikens utveckling m.m. har enligt sina direktiv i uppdrag att utreda och föreslå lagändringar i frågan om vilka befogenheter som skattemyndigheterna bör ha vad gäller utnyttjande av ADB-tekniken i sin kontrollverksamhet. TDL-utredningens förslag har sin förebild i skattemyndigheternas skatterevision. En rätt till ADB-revision för tullverket kan därför inte införas innan resultatet av detta utredningsarbete föreligger.

Ett svenskt medlemskap i EG kommer att innebära att EGs blivande tullag blir direkt bindande för Sverige. Behovet och utformningen av nationell lagstiftning på tullområdet måste givetvis bedömas med utgångspunkt häri. Det är inte acceptabelt att nu införa regler om rätt till ADB-revision för tullmyndigheter, regler som kan komma att behöva ändras vid ett EG-medlemskap. Även av detta skäl bör lagstiftning härom vänta till dess klarhet vunnits i hur EGs regler om tullkontroll kommer att utformas. Kontrollen kan komma att utformas annorlunda än i dag med hänsyn till de skillnader i kontrollkultur som finns mellan Sverige och gemenskapens länder och i skillnaden mellan kontrollen enligt IntraStat och den yttre EG-gränsens kontroll. EG-rätten vilar i många avseenden på en i förhållande till svensk rätt annorlunda rättstillämpning, t.ex. i fråga om ett konstitutionellt författningsskydd.

För det fall tullmyndigheterna ändå nu skall ges en rätt till ADB-revision bör en sådan revision endast få avse företagets externa redovisning, t.ex. ADB- räkenskaper enligt BAS-kontoplanens kontogruppering med i förekommande fall angivna verifikationer. Räkenskapsbegreppet har i TDL-utredningens förslag fått en för vid utsträckning och en sammanblandning har skett mellan intern och extern redovisning.

Utredningen om en översyn av datalagen har i sitt delbetänkande Vissa särskilda frågor beträffande integritetsskyddet på ADB-området (SOU 1991:62) föreslagit att den myndighet som företar revision eller annan granskning blir registeransvarig för de register som myndigheten granskar. Vi delar datalagsutredningens bedömning (s. 76) när den anser att tullmyndigheten "redan genom att ändamålet är annat än hos den vars verksamhet är föremål för granskning" har ett registeransvar vid ADB-revision. Med en sådan reglering, om den genomförs, behövs inte de av TDL-utredningen föreslagna ändringarna i lagen (1987:1231) om automatisk databehandling vid taxeringsrevision, m.m.

Företagen måste, enligt TDL-utredningen, anpassa den information som lämnas på ADB-medium så att informationen från teknisk synpunkt är beskaffad på ett sätt som passar till tullmyndighetens tekniska hjälpmedel. Ett sådant krav kan inte godtas. En sak är att företagen måste lämna information till tullmyndigheten i sådant skick att myndigheten kan "läsa" den. Att företag kan tvingas köpa konverteringsutrustning eller liknande för att kunna lämna informationen så att den passar till tullmyndighetens datorer kan däremot inte vara berättigat. Har företaget ett datasystem som inte "passar ihop med" tullmyndighetens, bör lösningen, enligt vår mening, vara att det är tillräckligt att företaget lämnar informationen i utskrift.

UPPGIFTSLÄMNANDET

Uppgiftslämnandet för svenska företag för gränsöverskridande handel inom och utom gemenskapen kommer i framtiden helt att styras av de regler som finns angivna i EGs förordning för enhetsdokumentet (som Sverige redan idag genom konvention är bunden till) och EGs förordning om IntraStat. De båda förordningarna kommer automatiskt att utgöra lag i Sverige. De nationella avvikelser som är möjliga kan då ske, inte genom ändringar i tullagen utan i föreskrifter som bör grunda sig på överenskommelser mellan tullen och näringslivet. TDL-utredningen vill f.n. inte lämna några förslag till förenklingar trots att möjligheter till förenklingar finns och borde tas till vara.

En kommande inkorporering av IntraStat med dess detaljerade regelverk för t.ex. med sig ett behov av nationella ställningstaganden om förenklingar. Vi förutsätter — i avvaktan på ett EG-inträde — att tullverket konstruktivt bidrar till att förenkla, liksom att SCB och GTS vid IntraStats inträde i Sverige organiserar uppgiftskraven så att de blir så enkla som möjligt för företagen. Likaså förutsätter vi att inga andra intressenter av utrikeshandelsstatistiken kräver mera uppgifter av företagen (t.ex. för tillsynsändamål) än de som följer av nu nämnda EG-regler. De statistiklagar vi redan genom EES-avtalet är skyldiga att följa är nämligen fullt tillräckliga för kompletterande statistik, t.ex. i fråga om transporter.

SÄRSKILT YTTRANDE

av experten Kjell Mühlenbock

EG OCH TDS SAMT FRÅGAN OM BREVÖPPNING

Sveriges närmande till Europagemenskapen innebär ett skifte av rättssystem i Sverige. Från en rättsprincip som till stor del bygger på Hägerstöms rättsfilosofi, d.v.s. en ändamålsenlig lagtolkningsprincip får vi nu en mera naturrättslig sådan. Detta för i praktiken med sig att det i många avseenden när det gäller EGs regelverk saknas förarbeten och andra uttalanden som grund för lagtolkning. Samtidigt är kontrollkulturen annorlunda inom gemenskapen, mycket beroende på det författningsskydd för den enskilde, som finns t.ex. genom författningsdomstolar.

Det mera statiska och sektoriella rättsystemet i EG har med kompletterande konstitutionella skyddsregler innebär enligt min personliga uppfattning att Sverige i nuvarande fas av lagstiftningsarbetet bör vara försiktig med nationella lagändringar. Den inkorporeringsmetod som t.ex. nu föreslås för EGs rättsakter genom EEA-avtalet innebär att EG-rätten med dess tolkningsprinciper införs i Sverige redan 1993.

Jag anser därför att det egentligen i nu föreliggande fall inte skulle behövas några ändringsförslag från tulldatautredningen. Risker finns att de nationella särlösningarna illa kommer att stämma överens med den nya rättsordningens grundläggande principer. Näringslivets gemensamma yttrande om ADB-revision visar t.ex. en del av svårigheterna. Det ökade författningsskyddet som utred i särskild ordning (Dir 1991:119) kommer att behandla flera viktiga frågor för den enskilde, t.ex. hur de som inte formellt sett varit med om att fatta beslut, s.k. normbeslut (såsom fallet är i fråga om tullformulär) kan överklaga eller få en granskning gjord av en författningsdomstol.

Som ett resultat av mitt mångåriga arbete med anpassningen av tullrutinerna till EGs rättskultur vill jag hävda att tulldatasystemets uppbyggnad och de två redan genomförda lagtekniska jämkningarna för med sig att Sverige ligger långt framme när såväl EEA-avtalet som ett EG-inträde är ett faktum. Sverige kommer vid ett inträde i EG att både för företag och myndigheter ha smidiga administrativa rutiner för att hantera de miljontals dokument som krävs vid handeln till och från EG liksom de månadsvisa statistikdeklarationerna som är en följd av IntraStat

(Réglement No 3330/91 du Conseil du 7 novembre 1991 relatif aux statistiques des échanges de biens entre États membres). Eftersom uppgiftskraven enligt enhetsdokumentet och IntraStat i stort sett är desamma klarar tulldatasystemet samtidigt Sveriges utrikeshandelsstatistik och åtagandet till EGs generaldirektorat EuroStat i Luxemburg.

De konstitutionella frågorna är betydelsefulla inom gemenskapen, mera än vad vi nu kan föreställa oss.

Utredaren tar upp och behandlar frågan om *brevöppning*. Även om jag som en huvudlinje har att det inte behövs något betänkande är det dock i denna fråga nödvändigt att justera den nuvarande tillämpningen av brevöppningen hos Posten.

Det är principiellt och konstitutionellt felaktigt att i *administrativ* ordning bryta en så central regel som att förtroliga meddelanden skall kunna överföras människor emellan utan insyn från någon myndighet. Även om gränsdragningsproblemen är svåra i fråga om vad som är brev och försändelser med varor i måste ett rättssamhälle som vårt upprätthålla ett klart skydd mot intrång i brevhemligheter. En utveckling som innebär att en myndighet i administrativ ordning får rätt att öppna brev är farlig, vilket historien väl känner. Det spelar därvid ingen roll vilka skyddsregler för den enskilde den administrativa rättsskipningen ställer upp. Vid misstanke om brott bör en brevöppning kunna få ske och därvid endast enligt de klara skyddsregler för den enskilde nuvarande straffrättsliga ordningen ställer upp.

Brevöppningen är ett avsteg från de mänskliga fri- och rättigheter vi är tillerkända. Jag kan personligen därför inte acceptera de regler utredaren föreslår, även om jag känner sympati för det skydd han försökt nå. Dessutom är jag — mot bakgrund av behovet av skydd för intrång — lätt förvånad över lagrådets bristande konstitutionella analys i ämnet. Den omständigheten att Posten redan idag öppnar brev kan inte ligga till grund för försök att bryta det konstitutionella skyddet.

Svensk lagstiftning har alltid varit i ett trångmål när det gäller förhållandet mellan rättsskipning och administration. Det förtjänar att erinras om de diskussioner som fanns redan 1820 (lagkommitténs och kommittéernas för styrelseverkens reglerande och de ekonomiska författningarnas gemensamma betänkande angående rättsfrågornas skiljande från de administrativa verken) och vid 1868 års riksdag (särskilda utskottets utlåtande no 1/1868 över en motion om förhållandet mellan jurisdiction och administration). Enligt min mening beror detta trångmål på att vi aldrigt haft och alltjämt saknar ett författningsskydd

av centraleuropeisk modell — ett författningsskydd som i Europa utvecklats kraftigt efter andra världskriget.

Brevöppning kan således inte tillåtas ske i administrativ ordning utan endast genom misstanke om brott och det skydd som en domstolsprövning innebär.

Uppgiftsskyldigheten i enhetsdokumentet

1 Allmänt

Enhetsdokumentet innehåller endast utrymme, inalles 56 fält, för de uppgifter som kan krävas av de fördragsslutande parterna. Utan att det påverkar tillämpningen av förenklade procedurer, kan för varje led i handeln mellan de fördragsslutande parterna maximalt följande fält behöva fyllas i, inklusive de som skall fyllas i endast om berört land så önskar:

- **exportformaliteterna**: fälten 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 15a, 15b, 16, 17, 17a, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34a, 35, 37, 38, 39, 40, 41, 44, 46, 47, 48, 49, 54;

- **transiteringsformaliteterna**: fälten 1 (med undantag av andra delfältet), 2, 3, 4, 5, 6, 8, 15, 17, 18, 19, 21, 25, 27, 31, 32, 33 (första delfältet), 35, 38, 40, 44, 50, 51, 52, 53, 55, 56 (fält med grönt tontryck);

- **importformaliteterna**: fälten 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 15a, 16, 17, 17a, 17b, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34a, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 54.

I det följande lämnas en redogörelse för de uppgifter som är frivilliga respektive obligatoriska enligt konventionen (dvs. på förordningsnivå) samt de uppgiftskrav GTS har föreskrivit för dess tillämpning (dvs. på myndighetsföreskriftsnivån). Det senare innebär således att uppgiftsskyldigheten har föreskrivits vara mer omfattande än de obligatoriska kraven enligt konventionen.

2 Frivilliga och obligatoriska uppgifter vid export, transitering och import enligt konventionen om enhetsdokumentet och transiteringskonventionen samt GTS föreskrifter i bilaga B till tullordningen

Fälten 1 till och med 54 avser formaliteter i exportlandet och bestämmelselandet. Fälten 55 och 56 avser endast formaliteter under transporten.

Fält 1: Deklaration

I *första delfältet* skall anges tillämplig kod enligt bilaga III till konventionen. Det innebär att symbolen "EU" skall användas för anmälan för export/import till/från annan fördragsslutande part. Denna uppgift är obligatorisk för de fördragsslutande parterna vid export och import.

GTS föreskrifter överensstämmer med konventionen. GTS föreskriver därutöver att exportör/importör skall använda symbolerna 'EX" och "IM" när fråga är om export/import från/till annan än fördragsslutande part.

Det *andra delfältet* avser typ av deklaration. Denna uppgift är frivillig för de fördragsslutande parterna. GTS föreskriver att importör som lämnar preliminär tulldeklaration skall ange symbolen "P" i delfältet.

Det *tredje delfältet* skall endast användas när transitering tillämpas. Tillämplig kod skall anges. Det innebär att symbolerna "T2", 'T1", "T" och "T2L" skall anges beroende på den transiteringsprocedur som tillämpas. Uppgiften är obligatorisk för de fördragsslutande parterna.

GTS föreskrifter överensstämmer med konventionen.

Fält 2: Avsändare/Exportör

I fältet skall anges fullständigt namn och adress för personen eller företaget i fråga. Beträffande identifikationsnumret kan uppgiften fyllas i av de fördragsslutande parterna (det identifikationsnummer som personen i fråga är registrerad under hos berörd myndighet för fiskala, statistiska eller andra ändamål). Beträffande samlastningssändningar kan de fördragsslutande parterna medge att ordet "diverse" anges och att en lista över avsändare bifogas deklarationen. Dessa uppgifter är obligatoriska för de fördragsslutande parterna vid export. För transiteringsändamål och import är detta fält frivilligt för de fördragsslutande parterna. För det fall part begär uppgift skall motsvarande uppgifter lämnas vid

transitering som vid export. Vid import skall däremot inte mer anges än fullständigt namn och adress för exportören eller säljaren av varan.

GTS föreskrifter vid export överensstämmer med konventionen vad avser skyldigheten att i detta fält lämna uppgift om exportörens fullständiga namn. Beträffande identifikationsnummer föreskriver GTS att exportören skall lämna uppgift om sitt organisations- eller personnummer. Om varan inte utförs i handelssyfte eller för yrkesmässig användning gäller detta dock endast om det sammanlagda värdet av sändningen överstiger 10 000 kronor. Om organisations- eller personnummer inte anges skall exportörens namn kompletteras med den fullständiga adressen. Anmäls varan till utförsel av en utländsk köpare, som hämtar varan med eget transportmedel, skall uppgiften om organisations- eller personnummer i stället avse den svenska säljaren.

Vid transitering föreskriver GTS att avsändarens/exportörens fullständiga namn och adress skall anges men att ordet "diverse" får anges vid samlastningar. Sedan den 1 juni 1990 gäller även att uppgift om identifikationsnummer skall lämnas.

Vid import föreskriver GTS att exportörens fullständiga namn och adress skall anges. För de fall anmälan omfattar varor från flera exportörer skall den anges som dominerar värdemässigt.

Fält 3: Blankett

I fältet skall anges setets löpnummer av det totala antalet blankettset och tilläggsblad som har använts. När deklarationen avser endast en varupost, skall ingenting anges i fältet, men i fält 5 skall då anges siffran 1. Detta fält är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna vid export, transitering och import.

GTS föreskrifter överensstämmer med konventionen.

Fält 4: Antal lastspecifikationer

I fältet skall med siffror anges antalet bifogade lastspecifikationer eller andra varulistor som är godkända av behörig myndighet. Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna vid export och import men obligatoriskt vid transitering.

GTS föreskrifter för transitering överensstämmer med konventionen. Vid export föreskriver däremot GTS att i fältet skall anges med siffror antalet bifogade kommersiella varulistor (exportör får efter godkännande av GTS använda sådana listor i stället för tilläggsblad som bilagor till

enhetsdokumentet vid export). Vid import har GTS inte föreskrivit att uppgift skall lämnas.

Fält 5: Varuposter

I fältet skall anges det sammanlagda antalet varuposter angivna av ifrågavarande person på samtliga använda grundblanketter och tilläggsblad (eller lastspecifikationer eller varulistor). Antalet varuposter skall överensstämma med antalet fält "Varuslag" som skall fyllas i (fält 31). Detta fält är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna vid export, transitering och import.

GTS föreskrifter överensstämmer med konventionen.

Fält 6: Kollital

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna vid såväl export, transitering som import. För det fall uppgift fordras skall anges det sammanlagda antalet kolli i den aktuella sändningen.

GTS föreskriver att det sammanlagda antalet kolli som hela sändningen består av skall anges. Om sändningen består av s.k. bulkvaror skall ordet "bulk" anges.

Fält 7: Referensnummer

Detta är en frivillig uppgift för användarna, avsende det referensnummer som sändningen i fråga erhållit av berörd person. Fältet avser endast export och import.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas, men upplyser användaren om att här kan anges t.ex. speditionsnummer, vagnsnummer för järnvägsgods och flygfraktsedelsnummer (AWB-nr) för flyggods.

Fält 8: Mottagare

I fältet skall anges fullständigt namn och adress för den person (de personer) eller det/de företag som varorna skall levereras till. Vid import kan, i händelse av samlastningsgods, de fördragsslutande parterna föreskriva att ordet "diverse" skall anges i detta fält, och att listan på mottagare bifogas deklarationen. Vad beträffar identifikationsnummer, kan uppgiften fyllas i av de fördragsslutande parterna (det nummer som personen i fråga är registrerad under hos berörd myndighet för fiskala, statistiska eller andra ändamål).

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna vid export men obligatoriskt vid transitering och import. Identifikationsnummer behöver inte uppges i detta led vid export och transitering.

GTS föreskriver vid såväl export som transitering att fullständigt namn och adress på varumottagaren skall anges. Uppgiften behöver dock inte lämnas för det fall värdet på de varor exportanmälan avser inte överstiger 10 000 kronor. Om anmälan avser oförtullade varor behöver uppgift inte heller lämnas.

Vid import föreskriver GTS att fullständigt namn och adress skall anges på den som är tullskyldig enligt 10 § TL (dvs. den som anmäler varan till förtullning). GTS föreskriver vidare att i förekommande fall skall den anges som skall inneha varan med temporär tullfrihet eller förvara den på tullager, att för annan än hemtagare skall anges organisations-/personnummer enligt bestämmelserna i 3 kap. 4 § TO eller bokstaven T om den tullskyldige saknar sådant nummer, och slutligen att telefonnummer och referens skall anges.

Fält 9: Person ansvarig för den ekonomiska uppgörelsen (ekonomiskt ansvarig)

Fältet är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast export och import. För det fall uppgift fordras skall här anges den person som är ansvarig antingen för överföringen eller återförandet av betalning i samband med transaktionen.

GTS föreskriver vid export att uppgift skall lämnas endast om förmån skall sökas. I så fall skall anges fullständigt namn och adress på exportör eller annan, som kan söka förmåner enligt fält 33 (t.ex. restitution).

GTS föreskriver vid import att uppgift skall lämnas här om ombudets fullständiga namn och adress, om det begärs att ombudet skall tillställas tulltaxeringsbeslutet. I annat fall tillställs beslutet den som uppgetts som mottagare i fält 8.

Fält 10: Första bestämmelselandet

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna enligt deras behov. Fältet avser endast export och import.

GTS föreskriver inte att någon uppgift skall lämnas.

Fält 11: Handelsland

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna enligt deras behov. Fältet avser endast export och import.

GTS föreskriver inte att någon uppgift skall lämnas.

Fält 12: Värdeuppgifter

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast import. För det fall uppgift fordras skall här anges sådana uppgifter som är nödvändiga för att bestämma avgiftspliktigt, statistiskt eller beskattningsbart värde.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas, men upplyser importören om att han här kan ange de kostnader och värden som utöver priset skall ingå i tullvärdet och hänvisar till förordningen (1980:749) om tullvärde.

Fält 13: JP

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast export och import. För det fallet uppgifter fordras avser de information angående gällande tillämpning av jordbrukspolitiken.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas.

Fält 14: Deklarant/ombud

I fältet skall anges fullständigt namn och adress för personen eller företaget i fråga enligt gällande bestämmelser. Om exportören/mottagaren deklarerar anges ordet "exportör/mottagare". Fältet avser endast export och import och uppgiften är obligatorisk för de fördragsslutande parterna.

Beträffande identifikationsnumret kan uppgiften fyllas i av de fördragsslutande parterna (det identifikationsnummer som personen ifråga är registrerad under hos berörd myndighet för fiskala, statistiska eller andra ändamål).

GTS föreskrifter överensstämmer med konventionen. Vad beträffar "Nr" föreskriver GTS att telefonnummer och referens skall anges.

Fält 15: Avsändnings/utförselland

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna beträffande export- och importformaliteterna men obligatoriskt vid transitering. I fältet skall anges namnet på landet från vilket varorna exporterats (avsänds/utförs).

I fält 15a skall anges landkoden. I fält 15b, som endast får användas vid export, skall det område från vilket varorna har exporterats anges. Fält 15a och 15b får inte användas för transiteringsändamål.

GTS föreskriver inte att någon uppgift om avsändningslandet skall lämnas vid export, men däremot — förutom vid transitering enligt konventionen — att uppgift skall lämnas vid import. Vad gäller importformaliteterna skall endast landkoden anges. GTS föreskriver vidare vad som skall förstås med avsändningsland.

Fält 16: Ursprungsland

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast export och import. För det fall uppgift fordras och deklarationen omfattar flera varuposter med olika ursprung, skall ordet "diverse" anges i fältet.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas.

Fält 17: Bestämmelseland

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna vid import men obligatoriskt vid export och transitering. I fältet skall namnet på landet ifråga anges. I fält 17a skall fastställd landkod anges. Fält 17b som avser uppgift om varornas bestämmelseregion behöver inte fyllas i vid detta led. Fälten 17a och 17b får inte användas för transiteringsändamål.

GTS föreskriver inte att någon uppgift behöver lämnas vid import. GTS föreskriver vid export att bestämmelselandet skall anges. Med bestämmelseland avses, enligt föreskrifterna, det vid exporttillfället sista kända land till vilket varan är destinerad, direkt eller via annat land utan mellankommande försäljning där. Även landkoden skall anges. Vid transitering föreskriver GTS kort och gott att namnet på landet ifråga skall anges.

Fält 18: Transportmedlets identitet och nationalitet vid avgången/ankomsten

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna beträffande export- och importformaliteterna, men obligatoriskt vid transitering. För det fall uppgift krävs skall här anges identiteten, t.ex. registreringsnummer eller namn på transportmedel (lastbil, fartyg, järnvägsvagn, luftfartyg) på vilket varorna är direkt lastade vid uppvisandet för den tullanstalt där export- eller transiterings- eller importformaliteterna uppfylls, följt av

nationalitetsbeteckning för transportmedlet (eller för det fordon som framför de andra, om det är flera transportmedel) enligt koder fastställda för detta ändamål. T.ex. om det används ett dragfordon och en släpvagn med olika registreringsnummer, skall numret både för dragfordonet och släpvagnen samt nationalitetsbeteckningen för dragfordonet anges.

Vid postförsändelse eller transport med fast installation skall ingenting anges beträffande registreringsnummer eller nationalitet i detta fält. Vid järnvägstransport skall inte uppgift om nationalitet anges. I övriga fall (vid export och transitering) är uppgiften om nationalitet frivillig för de fördragsslutande parterna.

GTS föreskriver att uppgifter om transportmedlets identitet och nationalitet skall lämnas, inte bara vid transitering, utan även vid export och import. GTS föreskrifter beträffande uppgiftsskyldighetens omfattning överensstämmer i övrigt med konventionen. Fältet behöver inte fyllas i efter hemtagning.

Fält 19: Container (Cont)

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna vid transitering men obligatoriskt vid export och import. Vid export och för det fall uppgift krävs vid transitering skall koderna enligt bilaga III till konventionen anges för det förmodade förhållandet vid gränspassagen, enligt vad som är känt vid uppfyllandet av export- och transiteringsformaliteterna. Vid import skall de nödvändiga koderna enligt bilaga III anges.

GTS föreskriver vid export att siffran 1 skall anges om godset skall vara lastat i container vid gränspassagen och siffran 0 i övriga fall. För det fall det inte är känt när uppgiften fylls i föreskriver GTS att det förmodade förhållande skall anges. GTS föreskrifter vid import överensstämmer med vad som nu angivits utom såvitt avser möjligheten att få ange det förmodade förhållandet. GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas vid transitering.

Fält 20: Leveransvillkor

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast export och import. För det fall uppgift fordras skall den avse vissa villkor i det kommersiella avtalet.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas vid export och import men att användaren vid import, om han så önskar, kan ange leveransvillkor och att Inco- eller Combi-terms i så fall bör användas.

Fält 21: Aktiva transportmedlets identitet och nationalitet vid gränspassagen

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna vid export, transitering och import vad gäller identiteten men obligatoriskt vad gäller nationaliteten. Vid postförsändelse, järnvägstransport eller transport med fast installation skall emellertid ingenting anges beträffande registreringsnummer eller nationalitet.

I fältet skall anges slag (lastbil, fartyg, järnvägsvagn, luftfartyg), följt av identitetsbeteckning, t.ex. registreringsnummer eller namn på det aktiva transportmedlet (dvs. det framförande transportmedlet) som antas bli använt vid gränspassagen/som använts vid gränspassagen, följt av dess nationalitet, när den är känd vid uppfyllandet av export- eller transiteringsformaliteterna, med fastställd kod. — I händelse av kombinerad transport eller om det finns olika transportmedel, avses med det aktiva transportmedlet det som framför hela kombinationen. Om exempelvis lastbil fraktas med fartyg, är fartyget det aktiva transportmedlet, om det är fråga om dragfordon och släpvagn, är dragfordonet det aktiva transportmedlet.

GTS föreskriver att uppgift skall lämnas om såväl nationaliteten som identiteten. GTS föreskrifter om uppgiftsskyldighetens omfattning överensstämmer i övrigt med konventionen. För det fall motorfordon fraktas med fartyg och fordonets identitet angetts i fält 18 behöver — vid export och transitering —- enligt föreskrifterna fartygets identitet dock inte anges om det inte är känt. Fältet behöver inte fyllas i efter hemtagning.

Fält 22: Valutaslag och fakturabelopp

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast export och import. För det fall uppgift fordras skall den avse koden för valutan i vilken fakturan är utfärdad, följd av fakturerat totalbelopp för deklarerade varor.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas. För det fall användarna vid import önskar lämna uppgifter överensstämmer GTS föreskrifter med konventionen.

Fält 23: Valutakurs

Fältet är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast export och import. För det fall uppgift fordras skall den avse gällande kurs mellan fakturans valuta och valutan i berört land.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas. För det fall användarna vid import önskar lämna uppgifter föreskriver GTS att tillämplig omräkningskurs skall anges. GTS föreskriver vidare att bestämmelser om vilken omräkningskurs som skall tillämpas finns i GTS tillämpningsföreskrifter till förordningen (1980:749) om tullvärde.

Fält 24: Transaktionens slag

Fältet är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast export och import. För det fall uppgift krävs skall här anges speciella villkor i det kommersiella avtalet.

GTS föreskriver inte att någon uppgift skall lämnas.

Fält 25: Transportsätt vid gränsen

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna vid transitering men obligatoriskt vid export och import. I fältet skall anges transportsättskod enligt bilaga III till konventionen för det aktiva transportmedel som antas bli använt/som används vid utförseln från exportlandet (avsändnings-/utförsellandet) och/eller vid införseln till bestämmelselandet.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas vid transitering. GTS föreskrifter beträffande uppgiftsskyldigheten vid export och import överensstämmer med konventionen. Fältet behöver inte fyllas i efter hemtagning.

Fält 26: Inrikes transportsätt

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast export och import. För det fall uppgift fordras skall anges transportsättskod enligt bilaga III till konventionen för transport inom berört land.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas.

Fält 27: Lastningsplats

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser såväl export, transitering som import. För det fall uppgift fordras skall anges med lämpliga koder, då sådana fastställts, platsen för varornas lossning från det aktiva transportmedel på vilket de skall fraktas över exportlandets (avsändnings-/utförsellandets) gräns, (såsom det är känt vid uppfyllandet av avsändnings/export- eller transiteringsformaliteterna) och/eller de fraktats över bestämmelselandets gräns.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas.

Fält 28: Finansiella upplysningar och bankdata

Fältet är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avse endast export och import. För det fall uppgift fordras skall här lämnas upplysningar om finansiella formaliteter och procedurer samt bankreferenser.

GTS föreskriver vid export att här skall i enlighet med 6 kap. 5 § TO anges fakturanummer om värdet på de varor som utförselanmälan avser överstiger 10 000 kronor. Kan fakturanummer inte uppges vid exporttillfället skall i stället anges annat identifieringsbegrepp som binder sändningen till företagets ekonomiska bokföring (t.ex. ordernummer, skeppningsnummer eller sändningsnummer). Om anmälan avser utländska oförtullade varor behöver fältet inte fyllas i. Exportör som inte är bokföringsskyldig skall ange "Ej bokföringsskyldig".

Vad beträffar import föreskriver GTS att uppgift skall lämnas om nummer e.d. på de fakturor som upptar de varor som omfattas av förtullningsanmälan eller tulldeklaration.

Fält 29: Utpasserings-/införseltullanstalt

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser enbart export och import. För det fall uppgift begärs skall här anges den tullanstalt inom vilkens trafikområde varorna är avsedda att lämna berört land och/eller infördes till berört land.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas vid export. Vid import föreskriver GTS att gränskoden enligt bilaga 1 till tulltaxan skall anges. Gränskoden skall ange var en vara införts eller utförts från tullområdet. Gränskoden består av tre siffror, av vilka de två första betecknar transportområdet (t.ex. 64 = Varberg). Den tredje siffran betecknar hamn, hamndel, lagerplats e.d.

Fält 30: Godsets förvaringsplats

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser enbart export och import. För det fall uppgift krävs skall här anges den exakta platsen där varorna kan undersökas.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas vid export. Vid import föreskriver GTS att den exakta platsen där varorna kan undersökas skall anges. Fältet behöver inte fyllas i efter hemtagning.

Fält 31: Kolli och varuslag – godsmärkning – containernummer – antal och slag

I fältet skall anges kollis märke, antal, kvantitet och slag eller, om det är fråga om oemballerade varor, mängden sådana varor som omfattas av deklarationen, eller ordet "bulk", om så är lämpligt, samt de uppgifter som är nödvändiga för identifiering av varorna. Med varuslag avses normal handelsbenämning så noggrant uttryckt att den medger varans identifiering och klassificering. Detta fält skall också innehålla nödvändiga upplysningar för eventuella specialregler (t.ex. punktskatter). Används container, skall även dennas identifieringsmärken anges. Dessa uppgifter är obligatoriska för de fördragsslutande parterna vid export, transitering och import.

För export och import föreskriver konventionen, när berörd person har angett ordet "diverse" i fält 16, (ursprungsland), att de fördragsslutande parterna kan begära att varornas ursprungsländer anges i detta fält.

GTS föreskriver vid export att kollis märke, antal och slag skall anges. Vidare föreskrivs att varuslag skall anges med handelsbenämning. Vid transitering föreskrivs att motsvarande uppgifter skall lämnas som vid export, men även uppgift om kvantitet. Om lastspecifikation bifogas vid transitering skall fältet inte fyllas i. GTS föreskriver vid import att motsvarande uppgifter skall lämnas som vid export. Om deklarationsplikt ej föreligger skall en kort beskrivning lämnas av varan. Om "diverse" angetts i fält 16 skall även varupostens ursprungsland anges.

Fält 32: Varupostnummer

I detta fält skall anges löpnumret för varuposten i förhållande till det totala antalet varuposter som angetts i fält 5. Detta fält är obligatoriskt för de fördragsslutande staterna vid export, transitering och import. När deklarationen omfattar endast en varupost, behöver de fördragsslutande

parterna inte begära denna uppgift eftersom siffran 1 har angetts i fält 5.

GTS föreskrifter överensstämmer med konventionen. För det fall lastspecifikation bifogas vid transitering skall enligt GTS föreskrifter fältet spärras.

Fält 33: Varukod (stat nr)

Detta fält (som består av fem delfält) är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna vid export och import men frivilligt vid transitering. I det första delfältet skall vid såväl export som import anges det statistiska numret för varuposten i fråga. I det andra och de följande delfälten kan de fördragsslutande parterna vid import föreskriva användning av en kodifiering för speciella ändamål.

GTS föreskriver vid export att i första och andra delfältet skall det statistiska numret anges genom att man skriver de sex första siffrorna längst till vänster i det första delfältet så att plats lämnas för ytterligare två siffror. Den sjunde siffran skall skrivas i det andra delfältet. I det femte delfältet skall anges en kod avseende information som vägleder exportkontrollen och styr handläggningen.

Vid transitering föreskriver GTS att fältet skall fyllas i endast på en T2-deklaration när föregående T2-dokument innehåller statistiskt nummer. Enligt föreskrifterna skall det numret anges oavsett om det är rätt eller ej. Om lastspecifikation bifogas skall fältet spärras.

GTS föreskrifter vid import motsvarar i huvudsak föreskrifterna för export vad gäller de två första delfälten. I det femte delfältet skall i förekommande fall anges en kod, som dels anger önskad tullnedsättning eller tullbefrielse enligt lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m., tullfrihetsförordningen (1987:1289) m.m., dels gör det möjligt att särskilja olika typer av import i handelsstatistiken.

Fält 34: Kod, ursprungsland

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser enbart export och import. I fält 34a skall koden anges för i fält 16 angivet land. När ordet "diverse" angetts i fält 16, skall koden anges för ursprungslandet för varuposten i fråga. Fält 34b (område för tillverkning av varorna i fråga) får inte användas vid import.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas vid export. Vid import föreskriver GTS att landkoden skall anges för varupostens ursprungsland och att koden skall anges med ISO landkoder vilka finns i bilaga 7 till

tulltaxan. Uppgiften skall lämnas i fält 34a. GTS föreskriver vidare att vad som förstås med ursprungsland framgår av 2 § förordningen (1084:59) om varors ursprung.

Fält 35: Bruttovikt

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna vid export och import men obligatoriskt vid transitering. I fältet skall anges bruttovikten uttryckt i kilogram för varan beskriven i motsvarande fält 31. Bruttovikten är enligt konventionen den totala vikten av varan inklusive allt emballage, men exklusive containrar och annan transportutrustning.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas vid export men vid transitering och import.

Fält 36: Förmåner

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast import. I fältet skall anges varje förmånsbehandling som åberopas.

GTS föreskriver att framställda yrkanden om tullförmån skall anges med kod.

Fält 37: Procedur

I fältet skall anges, enligt för detta ändamål fastställda koder, proceduren enligt vilken varorna anmälts till export/vid framkomsten. Fältet avser export och import och är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna.

GTS föreskriver vid export att typen av export skall anges i kodform. Enligt föreskrifterna skall framgå om fråga är om utförsel från tullkreditlager eller annan utförsel. Vidare skall framgå om det är reguljär export av svensk vara eller av importerad vara som förtullats eller varit upplagd på tullkreditlager. Det skall även framgå om fråga är om utförsel före/efter lönbearbetning, utställning, mässa o.d., reparation eller annan återutförsel.

GTS föreskriver vid import att varje anmälan endast får avse en procedur och att anmälan skall göras i kodform. Enligt föreskrifterna skall framgå om varan anmäls till förtullning eller annan tullklarering, t.ex. uppläggning på provianterings- eller tullkreditlager, förtullning från tullkreditlager och temporär tullfrihet. Om den tullskyldige yrkar betalningsuppskov enligt 24 § lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. eller fråga är om uppdebitering eller tilläggsdebitering skall även det anges i kodform.

Fält 38: Nettovikt

I fältet skall anges nettovikten uttryckt i kilogram för varan beskriven i motsvarande fält 31. Nettovikten är vikten av varan utan emballage. Detta fält är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna vid export och import men frivilligt vid transitering.

GTS föreskriver vid transitering att uppgift om nettovikt skall lämnas på en T2-deklaration om föregående T2-dokument innehållit en sådan uppgift. Om lastspecifikation bifogas skall fältet spärras. GTS föreskrifter vad gäller export och import motsvarar konventionen.

Fält 39: Kvoter

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser bara export och import. För det fall uppgifter fordras skall de avse uppgifter som är nödvändiga för tillämpning av kvoteringslagstiftning.

GTS föreskriver att i kodform skall anges om exportförbud/importförbud eller särskilda utförselvillkor/införselvillkor gäller eller ej samt om dessa är uppfyllda.

Fält 40 Summarisk deklaration/tidigare handlingar

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser såväl export, transitering som import. Vid export och transitering skall här lämnas uppgift om (hänvisning till) de handlingar angående den administrativa procedur som föregått export eller avsändning/utförsel till annat land. Vid import skall hänvisning ske till summarisk deklaration använd i bestämmelselandet eller handlingar angående någon tidigare administrativ procedur.

GTS föreskriver vid export att i fältet skall anges godsnummer vid utförsel från tullkredit- eller provianteringslager samt vid utförsel efter temporär tullfrihet. Det nummer som avses är det nummer som framgår av lagerhavarens bokföring respektive tullsedeln för temporär tullfrihet. Vidare föreskrivs att H-nummer (hemtagningsnummer) skall anges vid utförsel av varor som tagits om hand med tillämpning av ett förenklat förfarande för förtullning men där anmälan till förtullning återkallats.

Vid transitering föreskriver GTS att godsnummer skall anges för oförtullad vara (godsnumret återfinns i den godsjournal där varorna är bokförda). Vid inrikes transitering föreskrivs att gräns- och transportsättskoder skall anges till höger om godsnumret.

Vid import föreskriver GTS på motsvarande sätt att godsnummer skall anges men att endast ett sådant nummer får anges. Vidare föreskrivs att hemtagare skall fylla i H-nummer enligt fält 2 på hemtagningsanmälan följt av H-datum (hemtagningsdatum) enligt fält 25 på anmälan. Enligt föreskrifterna skall vidare H-numret fyllas i på visst sätt (i grupper om tre siffror). För det fall deklarationen omfattar varor på flera hemtagningsanmälningar skall en särskild nummerlista för aktuella H-nummer bifogas och ordet "nummerlista" anges. Om preliminär deklaration tidigare har lämnats skall bokstaven P skrivas omedelbart efter godsnummer/H-datum respektive "nummerlista".

Fält 41: Annan kvantitet

Fältet skall användas vid behov i enlighet med tulltaxan. Fältet avser bara export och import. I fältet skall anges kvantiteten för ifrågavarande varupost uttryckt i den enhet som är angiven i tulltaxan.

GTS föreskriver vid export och import att kvantiteten skall anges i den enhet som föreskrivs i tulltaxan för ifrågavarande statistiskt nummer. Enligt föreskrifterna behöver kvantiteten inte anges noggrannare än i heltal och enheten skall inte anges.

Fält 42: Varans pris

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser enbart import.

GTS föreskriver inte att någon uppgift skall lämnas.

Fält 43: Värdeberäkningsmetod

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser enbart import. Fältet avser uppgifter nödvändiga för bestämmande av avgiftspliktigt, statistiskt eller beskattningsbart värde.

GTS föreskriver inte att någon uppgift skall lämnas.

Fält 44: Särskilda upplysningar, bilagda handlingar, certifikat och tillstånd

I fältet skall vid export anges erforderliga uppgifter för varje speciell bestämmelse tillämplig i exportlandet samt hänvisning till handlingar utfärdade till stöd för deklarationen. Motsvarande föreskrifter lämnas även för transitering och import. Delfältet "Särskilda upplysningar,

(S.U.), kod" får endast användas vid transitering, men inte förrän ett datoriserat system för behandling av transiteringsrutiner har tagits i bruk. Fältet är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna. Omfattningen av den uppgiftsskyldighet som här kan komma i fråga framgår inte av konventionen.

GTS föreskrifter överensstämmer med konventionen.

Vid export föreskriver GTS i fråga om exportreglerad vara att uppgift skall ges i kodform om vilket slag av tillstånd eller licens som gäller, dels nummer på tillståndet/licensen. Om tillståndet/licensen inte bifogas skall uppgift lämnas om hos vilken myndighet den finns att tillgå. Vidare föreskrivs att redovisningsnummer skall anges för tullsedel för temporär tullfrihet samt tullmyndighet som utfärdat den.

Vid transitering föreskriver GTS att erforderliga uppgifter skall anges enligt varje särskild regel som tillämpas i avsändnings/utförsellandet samt referensnummer på handlingar som företetts med stöd för deklarationen. Som exempel nämns licens-/tillståndsnummer, uppgifter enligt veterinär- och växtskyddsbestämmelser, nummer på konossement etc. Om lastspecifikation bifogas skall fältet enligt föreskrifterna spärras när så är nödvändigt.

Vid import slutligen föreskriver GTS att bl.a. följande uppgifter skall anges i förekommande fall: svensk köpare om annan än tullskyldig, certifikatnummer (se fält 36), tillstånds- och licensnummer (se fält 39), förhandbesked enligt 55 § TL, temporär tullfrihet (se fält 37), anspråk på reducerad restitution, uppgifter om värde i vissa fall, registreringsnummer hos skattemyndigheten för skattskyldig enligt lagen om mervärdesskatt för det fall anmälan avser temporär tullfrihet, uppgift om registrering hos riksskatteverket för skatt eller avgift som skall erläggas dit, tillämpad faktor för höjning av fakturavärdet.

Fält 45: Justering

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser endast import. För det fall uppgift fordras skall den avse sådana uppgifter som är nödvändiga för bestämmande av avgiftspliktigt, statistiskt eller beskattningsbart värde.

GTS föreskriver inte att någon uppgift skall lämnas i detta fält.

Fält 46: Statistiskt värde

I detta fält skall anges statistiskt värde, uttryckt i av den fördragsslutande parten/bestämmelselandet fastställd valuta, i enlighet med gällande bestämmelser. Fältet avser enbart export och import. Fältet är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna.

GTS föreskriver att statistiskt värde skall anges i svenska kronor. I föreskrifterna anges vad som skall förstås med statistiskt värde vid export respektive import.

Fält 47 Avgiftsberäkning

Detta fält avser enbart export och import. De fördragsslutande parterna kan vid behov begära att följande uppgifter skall anges, på varje rad, med för detta ändamål fastställda koder: avgiftslag (export-/importavgifter), beskattningsgrund, tillämpad avgiftssats, den beräknade avgiften och valt betalningssätt (BS).

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas vid export. Vid import föreskriver GTS att i den första kolumnen skall anges avgiftskod enligt bilaga 1 till tulltaxan, i den andra beskattningsgrund — dvs. tullvärde om tull utgår efter värdet och vikt om tull utgår efter vikten, i den tredje tull-/skattesats m.m. och i den fjärde tullens eller skattens storlek. Om flera skatter eller avgifter utgår skall de skrivas under varandra med blankrad emellan. Vidare föreskrivs att ordningsföljden för olika belopp skall vara 1. tull, 2. jordbruksavgift, 3. övriga (mervärdesskatt bör stå sist). Slutligen föreskrivs att totalsumman skall anges på nedersta raden.

Fält 48: Uppskjuten betalning

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser enbart export och import. I fältet skall hänvisning göras till ifrågavarande tillstånd.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas vid export. Vid import föreskriver GTS att här skall anges registreringsnumret hos tullverket för den betalningsskyldige (tullskyldig eller ombud som åtar sig betalningsansvar).

Fält 49: Tullupplag/tullager m.fl. — identitet

Detta fält är frivilligt för de fördragsslutande parterna. Fältet avser enbart export och import.

GTS föreskriver inte att uppgift skall lämnas.

Fält 50: Huvudansvarig och befullmäktigat ombud, ort, datum och underskrift

Fältet avser endast transitering. I fältet skall anges den huvudansvariges fullständiga namn (person eller företag) och adress, samt eventuellt registreringsnummer hos behörig myndighet. Vid behov anges fullständigt namn (person eller företag) på det befullmäktigade ombudet som får skriva under på den huvudansvariges vägnar. — Med undantag av specialregler som kommer att fastställas för användning av datoriserade system, skall det exemplar som behålls av avgångstullanstalten förses med underskrift i original av berörd person. När denne är en juridisk person skall undertecknaren ange sitt fullständiga namn och ställning efter underskriften. Detta fält är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna och avser endast transitering.

GTS föreskriver att förutom uppgift om fullständigt namn och adress på den huvudansvarige, även dennes svenska organisations- eller personnummer anges. Den som medgetts undantag från kravet på underskrift skall enligt föreskrifterna istället ange "Befriad från underskrift".

Fält 51: Planerade transittullanstalter (och länder)

Fältet avser endast transitering och är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna. I fältet skall anges planerad införselort i varje land, vars område varan skall passera under transporten eller, när transporten skall passera genom annat område än de fördragsslutande parternas, utförselorten där transportmedlet lämnar de fördragsslutande parternas område. Transittullanstalterna finns i listan över tullanstalter godkända för transitering. Efter tullplatsens namn skall anges koden för landet ifråga. Detta fält avser endast transitering och är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna.

GTS föreskrifter överensstämmer med konventionen.

Fält 52: Säkerhet

I fältet skall anges slag av säkerhet som ställts för ifrågavarande sändning. Fältet avser endast transitering och är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna.

GTS föreskriver att den typ av säkerhet som ställts för transiteringen skall anges med kod. Koden anger slag av säkerhet som kan komma

ifråga. Vidare föreskrivs att andra nödvändiga uppgifter skall lämnas såsom garanticertifikatets nummer, garantitullanstaltens namn och garantikupongens nummer.

Fält 53: Bestämmelsetullanstalt (och land)

I fältet skall anges namnet på den tullanstalt dit varorna skall föras för att avsluta transiteringen. Bestämmelsetullanstalterna finns i listan över tullanstalter godkända för transitering. Efter tullanstaltens namn skall koden för landet ifråga anges. Fältet avser endast transitering och är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna.

GTS föreskrifter överensstämmer med konventionen.

Fält 54: Ort och datum, underskrift av och namn på deklaranten eller dennes ombud

Med förbehåll för specialregler som eventuellt kommer att fastställas för användandet av ett datoriserat system, skall det exemplar som behålls av avgångstullanstalten/bestämmelsetullanstalten förses med underskrift i original av berörd person samt med dennes fullständiga namn. När denne är en juridisk person, skall undertecknaren ange sin ställning efter underskriften och namnet, om de fördragsslutande parterna begär det. Detta fält avser export och import och är obligatoriskt för de fördragsslutande parterna.

GTS föreskriver att här skall anges ort, datum, exportörens/den tullskyldiges eller ombudets firma, underskrift i original samt namnförtydligande.

Fält 55: Omlastningar och fält 56: Övriga händelser under transporten

Fälten avser formaliteter under transporten. Under tiden från det att godset lämnar export- och/eller avgångstullanstalten tills det anländer till bestämmelsetullanstalten, är det möjligt att vissa uppgifter kan behöva läggas till på det exemplar av enhetsdokumentet som medför godset. Dessa uppgifter rör transporten och måste kompletteras av föraren av transportmedlet på vilket godset är lastat, när transporten äger rum. Dessa uppgifter kan tillföras läsbart för hand; i detta fall skall blanketten fyllas i med bläck och med stora tryckbokstäver. Fält 55 skall användas vid omlastning och fält 56 för övriga händelser under transporten.

Fält 55 (omlastningar)

Enligt konventionen skall de tre första raderna i fältet fyllas i av fraktföraren när godset under transporten omlastas från ett transportmedel till ett annat eller från en container till en annan. Fraktföraren måste vända sig till behörig myndighet när gods omlastas, särskilt när det visar sig vara nödvändigt att anbringa nya plomber, för att få transiteringshandlingarna attesterade. När tullmyndigheten har godkänt omlastning utan kontroll, måste fraktföraren anteckna detta på transiteringshandlingarna och, för att få dessa attesterade informera nästa tullanstalt där godset skall företes.

GTS föreskriver att fraktföraren skall ange plats och datum för omlastningen på första raden, identitet och nationalitet för det nya transportmedlet på andra raden och med kod om omlastningen skett till container följt av identitetsbeteckning för den nya containern på tredje raden.

Fält 56 (övriga händelser under transporten)

Fältet skall fyllas i enligt gällande transiteringsbestämmelser. När gods lastas på en släpvagn och endast dragfordonet byts under resan (utan att godset hanteras eller omlastas), anges dessutom i detta fält registreringsnummer och nationalitet för det nya dragfordonet. I dessa fall behövs ingen attestering av behöriga myndigheter.

GTS föreskrifter överensstämmer med konventionen.

3 Uppgiftsskyldigheten i tullagens reglering jämförd med i förordningen om enhetsdokumentet m.m.

I avsnitt 4.2 Normgivning enligt regeringsformen har vi bl.a. konstaterat att föreskrifter om skatt och införseltullar hör till lagområdet, men att riksdagen får delegera sin normgivningskompetens i fråga om tull men inte i fråga om annan skatt. Eftersom tullverket ansvarar för såväl uppbörd av tull som annan skatt (t.ex. mervärdesskatt) innebär det att de föreskrifter om uppgiftsskyldighet som är nödvändiga för skatteuppbörden måste förekomma på lagnivå. Nästan alla varor är, även om de inte är tullpliktiga, belagda med mervärdesskatt.

Enligt 14 § första stycket TL i dess lydelse enligt SFS 1990:157 skall den tulldeklaration som lämnas med förtullningsanmälan innehålla uppgifter om

1. varans nummer enligt tulltaxan i tulltaxelagen eller enligt statistisk varuförteckning, som utfärdats av GTS, och en kort varubeskrivning, om en sådan inte finns i de handlingar som bifogas deklarationen,
2. tullsats och annan skattesats,
3. varans tull- och skattepliktiga kvantitet samt värde, och slutligen
4. grund för nedsättning av eller frihet från tull eller annan skatt.

Enligt en övergångsbestämmelse skall tulldeklaration dessutom innehålla uppgift om belopp som skall betalas i tull och annan skatt, tills regeringen bestämmer att den nya lydelsen skall tillämpas i fråga om deklaration som inte överförs elektroniskt.

I paragrafens andra stycke har bl.a. föreskrivits att regeringen får föreskriva de ytterligare uppgifter som skall lämnas för tillämpningen av konventionen om enhetsdokumentet samt att uppgifterna skall lämnas i kodform i stället för i klartext.

Uppgifterna under punkt 1 motsvarar uppgifterna i fält 33 i enhetsdokumentet. Punkt 2 och 3 motsvarar uppgifterna i fält 47. Punkt 4 motsvarar uppgifterna i fält 36. Här föreligger alltså en dubbelreglering på lag- och förordningsnivå som i och för sig inte är konstitutionellt nödvändig ifråga om tull. Den uppgiftsskyldighet som föreskrivs i paragrafen är emellertid nödvändig för uppbörden av annan skatt.

I 10 § TF har GTS bemyndigats meddela motsvarande föreskrifter. Sådana föreskrifter som gäller tillämpningen av förordningen om enhetsdokumentet har, som tidigare angivits, meddelats i bilaga B till tullordningen.

Utöver de uppgifter som fordras enligt nämnda bilaga B föreskrivs i tullordningen att uppgift skall lämnas om införseltillstånd och andra uppgifter som behövs för att avgöra om en vara får införas (3:5). Uppgiftskravet motsvarar fälten 39 och 44 i enhetsdokumentet. Vidare skall den tullskyldige eller köparen lämna uppgift om sitt organisationsnummer eller personnummer (3:4). Uppgiften lämnas i fält 8.

I fråga om utförsel föreskrivs på lagnivå (41 § TL) att anmälan om utförsel skall innehålla uppgifter om

1. varans nummer enligt statistisk varuförteckning som utfärdats av GTS,

2. varans kvantitet och värde, samt
3. grund för återbetalning eller befrielse från tull eller annan skatt på grund av utförseln.

Ytterligare föreskrifter om uppgifter som skall lämnas vid utförsel meddelar regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer (42 § TL). Huruvida dessa föreskrifter även avser tillämpningen av konventionen om enhetsdokumentet har inte såsom vid införsel angivits. Uppgiftsskyldighetens omfattning enligt punkterna 1-3 motsvar fälten 33, 38 och 46 i enhetsdokumentet.

På förordningsnivå föreskrivs att uppgifter skall lämnas om varumottagare och fakturanummer eller annan beteckning, genom vilken varan kan identifieras i exportörens bokföring (19 § TF). Uppgifterna motsvaras av fält 2 i enhetsdokumentet.

På myndighetsföreskriftsnivån föreskrivs i tullordningen att uppgifter, beroende om det är fråga om kommersiell eller icke-kommersiell export samt beroende på sändningens värde skall lämnas om exportörens organisationsnummer eller personnummer, fakturanummer eller motsvarande beteckning och varumottagarens namn och adress. Är det fråga om en utländsk köpare som själv för ut varorna skall han lämna motsvarande uppgifter om den svenske säljaren (6:5). Dessa uppgifter motsvaras av fält 2. Vidare föreskrivs att uppgifter skall lämnas om utförseltillstånd och andra omständigheter som behövs för att avgöra om en vara får föras ut (6:8). Den uppgiften motsvaras av fält 44.

4 Nordiskt och europeiskt samarbete i syfte att harmonisera uppgiftskraven

Det har mellan de nordiska länderna pågått ett arbete som syftat till en harmonisering av uppgiftskraven i enhetsdokumentet. Arbetet har avsett de "frivilliga uppgifterna" i enhetsdokumentet.

I Nordiska tulladministrativa rådets arbetsutskott har en genomgång gjorts av uppgiftskraven i Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige vad avser de fält i enhetsdokumentet som enligt konventionen är frivilliga för de fördragsslutande parterna. Genomgången visar att de nordiska ländernas uppgiftskrav till stora delar sammanfaller.

Det fortsatta harmoniseringsarbetet skall ske i den gemensamma arbetsgruppen under den blandade kommittén för uppföljning av konventionen om enhetsdokumentet och transiteringskonventionen.

Från svensk sida är inställningen att förslag till förändringar i uppgiftskraven inte bör leda till krav på nya uppgifter även om uppgiften i fråga krävs av de övriga länderna. Vid genomgången har vissa uppgiftskrav ifrågasatts men även andra uppgiftskrav kan komma att ifrågasättas vid det fortsatta arbetet. När det gäller de fält i enhetsdokumentet som endast Sverige utnyttjar är avsikten att uppgiftskraven skall flyttas till andra fält för att Sverige på så sätt skall anpassa sig till de övriga länderna. Ett exempel härpå är fält 37, Procedur. Procedurkoderna vid både export och import kommer att omarbetas som ett resultat av detta.

Följande förändringar har aviserats.

Export

Fält 21: Aktiva transportmedlets identitet och nationalitet vid gränspassagen

Enligt konventionen är uppgift om nationalitet obligatorisk medan uppgift om identitet är frivillig. GTS föreskrifter innebär emellertid för svenskt vidkommande att även uppgift om identitet är obligatorisk. Uppgiften om identitet har nu ifrågasatts. Det innebär att uppgiften kan komma att begränsas till slag av transportmedel (bil, båt m.m.) och dess nationalitet.

Fält 39: Kvoter

Uppgiften flyttas till fält 37: Procedur.

Fält 40: Summarisk deklaration/tidigare handlingar

Uppgiften flyttas till fält 49: Tullupplag/tullager m.fl.

Import

Fält 9: Person ansvarig för den ekonomiska uppgörelsen (ekonomisk ansvarig)

Enligt GTS föreskrifter skall uppgift lämnas om ombudets fullständiga namn och adress om ombudet skall tillställas tulltaxeringsbeslutet. Uppgiftskravet har ifrågasatts på grund av att tulltaxeringsbeslut fortsättningsvis (i och med att TDS etapp 2 tas i drift) kommer att meddelas i tullräkning och inte som nu i tullsedel.

Fält 21

Samma förändring som vid export.

Fält 36: Förmåner

Uppgiften flyttas till fält 37.

Fält 39

Uppgiften flyttas till fält 37.

Fält 40

Uppgiften flyttas till fält 49.

Fält 47: Avgiftsberäkning

Uppgiftskraven minskar till följd av TDS.

När det gäller harmoniseringsarbetet inom EG framstår emellertid en harmonisering i vart fall som aktuell i samband med att den inte marknaden skall genomföras, dvs. den 1 januari 1993.

Skiss till förslag till Lag om ändring i tullagen (1987:1065)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (1987:1065)
dels att 3 a § skall betecknas 2 a §,
dels att 14 , 41 och 115 §§ skall ha följande lydelse,
dels att i lagen skall införas en ny bestämmelse, 3 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

2 a §

I verksamheten enligt denna lag använder tullmyndigheterna ett system för automatisk databehandling (tulldatasystemet). Närmare bestämmelser om register som ingår i systemet finns i tullregisterlagen (1990:137).

3 a §

Anmälan skall fullgöras med användande av det enhetsdokument som avses i konventionen om förenkling av formaliteterna vid handel med varor. Av 11 a § framgår att anmälan i vissa fall får ske med användande av ett elektroniskt dokument.

Regeringen får föreskriva undantag från kravet på att anmälan skall fullgöras med användande av enhetsdokumentet.

14§

En tulldeklaration skall innehålla
1. varans nummer *enligt tulltaxan i tulltaxelagen (1987:1068) eller enligt statistisk varuförteckning, som utfärdats av generaltullstyrelsen, och en kort varubeskrivning, om en sådan inte finns i de handlingar som bifogas deklarationen,*

En tulldeklaration skall innehålla *uppgifter om*
1. mottagaren,
2. avsändningslandet,
3. antalet varuposter,
4. kolli och varuslag, godsmärkning samt containernummer,
5. varans *statistiska* nummer,

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
2. tullsats och annan skattesats, 3. varans *tull- och skattepliktiga kvantitet samt* värde, *4. grund* för nedsättning av eller frihet från tull eller annan skatt.	*6. den procedur till vilken varan har anmälts vid framkomsten,* *7. grunden* för nedsättning av eller frihet från tull eller annan skatt, *8. varans nettovikt,* 9. varans värde, *10. fakturanummer eller motsvarande identifieringsbegrepp,* *11. grunden för beräkning av tull och annan skatt.*
Regeringen får föreskriva *1. att de ytterligare uppgifter som behövs för kontroll av uppgifter enligt första stycket och av att varan får införas skall lämnas i tulldeklarationen eller annan handling,*	Regeringen får föreskriva
2. att ytterligare uppgifter *för tillämpningen av* konventionen om förenkling av formaliteterna vid handel med varor skall lämnas i tulldeklarationen eller annan handling,	*1.* att *de* ytterligare uppgifter *som kan krävas enligt* konventionen om förenkling av formaliteterna vid handel med varor *och som är nödvändiga för dess tillämpning* skall lämnas i tulldeklarationen eller annan handling,
3. att uppgifterna i tulldeklarationen skall lämnas i kodform,	2. att uppgifterna i tulldeklarationen skall lämnas i kodform,
4. att uppgifter enligt första stycket inte behöver lämnas om varusändningens värde uppgår till högst 10.000 kr.	*3.* att uppgifter enligt första stycket inte behöver lämnas om varusändningens värde uppgår till högst 10.000 kr.
Tullmyndigheten kan medge undantag från skyldighet att lämna uppgifter som avse i första stycket, om tullmyndigheten finner att den tullskyldige har avsevärd svårighet att lämna uppgifterna. Innebär medgivandet att den tullskyldige inte behöver lämna uppgift om varans nummer enligt första stycket 1, kan tullmyndigheten bestämma att han skall lämna en	Tullmyndigheten kan medge undantag från skyldighet att lämna uppgifter som avses i första stycket, om tullmyndigheten finner att den tullskyldige har avsevärd svårighet att lämna uppgifterna. Innebär medgivandet att den tullskyldige inte behöver lämna uppgift om varans *statistiska* nummer enligt första stycket *5*, kan tullmyndigheten bestämma att han

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
sådan beskrivning av varan som behövs för varans förtullning.	skall lämna en sådan beskrivning av varan som behövs för varans förtullning.
41 §	
Den för var räkning en vara förs ut ur landet (exportör) skall göra en anmälan om utförseln till tullmyndighet. Anmälan skall innehålla uppgift om *1.* varans nummer *enligt statistisk varuförteckning som utfärdats av generaltullstyrelsen,* *2.* varans *kvantitet och* värde, *3. grund* för återbetalning av eller befrielse från tull eller annan skatt på grund av utförseln.	Den för vars räkning en vara förs ut ur landet (exportör) skall göra en anmälan om utförseln till tullmyndighet. *En* anmälan skall innehålla *uppgifter* om *1. avsändaren,* *2. bestämmelselandet,* *3. antalet varuposter,* *4. kolli och varuslag, godsmärkning samt containernummer,* *5.* varans *statistiska* nummer, *6. den procedur till vilken varan har anmälts vid utförseln,* *7. grunden* för återbetalning av eller befrielse från tull eller annan skatt på grund av utförseln, *8. varans nettovikt,* *9.* varans värde, *10. fakturanummer eller motsvarande identifieringsbegrepp.* *Regeringen får föreskriva att uppgifter enligt första stycket inte behöver lämnas om varusändningens värde uppgår till högst 10.000 kr.*
115 §	
Regeringen får bemyndiga generaltullstyrelsen att meddela föreskrifter i de ämnen som anges i 3 §, 5 § andra stycket 1, 7 § första stycket 1, 8 § första stycket 2 och andra stycket, 9 § första stycket, 11 a § fjärde stycket, 12 § tredje stycket, 14 § andra stycket, 15 § tredje	Regeringen får bemyndiga generaltullstyrelsen att meddela föreskrifter i de ämnen som anges i 3 §, *3 a § andra stycket,* 5 § andra stycket 1, 7 § första stycket 1, 8 § första stycket 2 och andra stycket, 9 § första stycket, 11 a § fjärde stycket, 12 § tredje stycket, 14 §

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
stycket, 16 § första stycket, 27, 34 a och 44 §§, 47 § första stycket andra meningen, 49 § första stycket, 52 § andra stycket, 72 §, 73 § tredje stycket och 110 - 113 §§.	andra stycket, 15 § tredje stycket, 16 § första stycket, 27 och 34 a §§, *41 § andra stycket*, 44 §, 47 § första stycket andra meningen, 49 § första stycket, 52 § andra stycket, 72 §, 73 § tredje stycket och 110 - 113 §§.

Denna lag träder i kraft den ...

Motiv till lagskiss

2 a §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 3 a §. Det är här fråga om endast en redaktionell ändring. Ändringen föreslås mot bakgrund av att bestämmelser som behandlar ett gemensamt ämne — i det här fallet anmälningsskyldigheten vid in- och utförsel av varor — också redaktionellt bör hålla samman.

3 a §

Grundläggande för tullmyndigheternas verksamhet i samband med in- och utförsel av varor är den i 3 § TL föreskrivna anmälningsskyldigheten. Det framgår emellertid inte av tullagens bestämmelser hur denna anmälningsskyldighet skall fullgöras. De bestämmlser som reglerar sättet för fullgörande av anmälningsskyldigheten finns nu intagna i förordningen om enhetsdokumentet och i GTS föreskrifter i tullordningen. Bestämmelser om hur denna skyldighet skall fullgöras bör — även om lagform inte fordras när det gäller föreskrifter om tull — med hänsyn till att det är fråga om ett åliggande för den enskilde men också till de rättsverkningar som följer om den enskilde brister i detta avseende, framgå av lag.

Den förslagna bestämmelsen har delvis sin förebild i 1 kap. 4 § TO och i förordningen om enhetsdokumentet.

I första stycket anges att anmälningsskyldigheten skall fullgöras med användande av det enhetsdokument som avses i konventionen om förenkling av formaliteterna vid handel med varor (konventionen om enhetsdokumentet). Det är det grundläggande förfaringssättet. För det fall tillstånd ges av GTS skall emellertid anmälningsskyldigheten kunna fullgöras även med användande av ett elektroniskt dokument.

Enligt andra stycket skall anmälningskyldigheten kunna fullgöras också på andra sätt än de i första stycket angivna. Vilka dessa sätt är anges inte i bestämmelsen. Vad som avses är i första hand en muntlig anmälan. En anmälan skall emellertid kunna göras även på annat sätt. När det gäller

resandetrafiken förekommer i dag ett anmälningsförfarande som möjliggör för en resenär att fullgöra sin skyldighet genom att han i samband med passerandet av ett s.k. tullfilter väljer röd eller grön fil. Även ett sådant förfarande omfattas av bestämmelsens andra stycke. Vi anser det inte nödvändigt att i lag genom en mer eller mindre fullständig uppräkning ange alternativa förfaranden till det skriftliga och det elektroniska förfarandet som angetts i första stycket.

Genom den i första stycket gjorda hänvisningen till 11 a § framgår att anmälan kan fullgöras med användande av ett elektroniskt dokument. I den paragrafen nämns visserligen inte anmälningsförfarandet vid in- och utförsel av varor, utan endast att tulldeklarationer och andra uppgifter kan få lämnas till tullmyndigheten genom att uppgifterna överförs elektroniskt. Paragrafen har emellertid sin placering under rubriken "Förtullning och annan tullklarering". Av de definitioner som lämnas i 4 § TL framgår att med tullklarering avses såväl tullmyndighetens åtgärder i samband med införsel som utförsel av varor. Med uttrycket "andra uppgifter" avses här även sådana uppgifter som skall lämnas vid föreskriven anmälningsskyldighet vid in- och utförsel av varor.

14 och 41 §§

I bestämmelserna föreslås en grundläggande ram för uppgiftsskyldighetens omfattning vid import och export. De uppgifter som räknas upp i betämmelserna avser att täcka tullmyndighetens grundläggande behov av information för kontroll av om en vara får föras in i eller ut ur landet och för att fastställa tull, skatt eller annan avgift för den.

Även om flera av de uppräknade uppgifterna används som underlag för handelsstatistiken, tillgodoses emellertid inte det statistiska informationsbehovet fullt ut av de i paragraferna gjorda uppräkningarna. De uppgifter som behövs för handelsstatistiken får därför, som nu, regleras särskilt med stöd av 45 § TL.

Den nuvarande bestämmelsen i 14 § andra stycket punkten 1, enligt vilken regeringen får föreskriva att de ytterligare uppgifter, som behövs för kontroll av de uppgifter som skall lämnas i en tulldeklaration och om att en vara får föras in, skall lämnas i tulldeklarationen eller annan handling, anser vi inte behövas. Enligt konventionen om enhetsdokumentet får inte andra uppgifter krävas vid användningen av enhetsdokumentet som klareringshandling än de uppgifter som omfattas av konventionen. Med stöd av de övergripande bestämmelserna om uppgiftsskyldighet i 16

och 42 §§ TL kan tullmyndigheten förelägga den som är tullskyldig eller exportör att lämna de ytterligare uppgifter som behövs för kontroll av att uppgifterna i en tulldeklaration eller i en anmälan om utförsel är riktiga.

Ändringen i 14 § tredje stycket följer av den föreslagna ändringen i första stycket samma paragraf.

Den föreslagna bestämmelsen i 41 § andra stycket korresponderar med en motsvarande bestämmelse om värdegräns i nuvarande lydelse av 14 § andra stycket 4.

115 §

I paragrafen anges de fall där föreskriftsrätt, som riksdagen bemyndigat regeringen att utöva, kan delegeras vidare till GTS.

Statens offentliga utredningar 1992

Kronologisk förteckning

1. Frihet – ansvar – kompetens. Grundutbildningens villkor i högskolan. U.
2. Regler för risker. Ett seminarium om varför vi tillåter mer föroreningar inne än ute. M.
3. Psykiskt störda situation i kommunerna –en probleminventering ur socialtjänstens perspektiv. S.
4. Psykiatrin i Norden –ett jämförande perspektiv. S.
5. Koncession för försäkringssammanslutningar. Fi.
6. Ny mervärdesskattelag.
   – Motiv. Del 1.
   – Författningstext och bilagor. Del 2. Fi.
7. Kompetensutveckling - en nationell strategi. A.
8. Fastighetstaxering m.m. – Bostadsrätter. Fi.
9. Ekonomi och rätt i kyrkan. C.
10. Ett nytt bolag för rundradiosändningar. Ku.
11. Fastighetsskatt. Fi.
12. Konstnärlig högskoleutbildning. U.
13. Bundna aktier. Ju.
14. Mindre kadmium i handelsgödsel. Jo.
15. Ledning och ledarskap i högskolan – några perspektiv och möjligheter. U.
16. Kroppen efter döden. S.
17. Den sista undersökningen – obduktionen i ett psykologiskt perspektiv. S.
18. Tvångsvård i socialtjänsten – ansvar och innehåll. S.
19. Långtidsutredningen 1992. Fi.
20. Statens hundskola. Ombildning från myndighet till aktiebolag. S.
21. Bostadsstöd till pensionärer. S.
22. EES-anpassning av kreditupplysningslagen. Ju.
23. Kontrollfrågor i tulldatoriseringen m.m. Fi.

Statens offentliga utredningar 1992

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Bundna aktier. [13]
EES-anpassning av kreditupplysningslagen. [22]

Socialdepartementet

Psykiskt störda situation i kommunerna
–en probleminventering ur socialtjänstens perspektiv. [3]
Psykiatrin i Norden – ett jämförande perspektiv. [4]
Kroppen efter döden. [16]
Den sista undersökningen – obduktionen i ett psykologiskt perspektiv. [17]
Tvångsvård i socialtjänsten – ansvar och innehåll. [18]
Statens hundskola. Ombildning från myndighet till aktiebolag. [20]
Bostadsstöd till pensionärer. [21]

Finansdepartementet

Koncession för försäkringssammanslutningar. [5]
Ny mervärdesskattelag.
– Motiv. Del 1.
– Författningstext och bilagor. Del 2. [6]
Fastighetstaxering m.m. – Bostadsrätter. [8]
Fastighetsskatt. [11]
Långtidsutredningen 1992. [19]
Kontrollfrågor i tulldatoriseringen m.m. [23]

Utbildningsdepartementet

Frihet – ansvar – kompetens. Grundutbildningens villkor i högskolan. [1]
Konstnärlig högskoleutbildning. [12]
Ledning och ledarskap i högskolan – några perspektiv och möjligheter. [15]

Jordbruksdepartementet

Mindre kadmium i handelsgödsel. [14]

Kulturdepartementet

Ett nytt bolag för rundradiosändningar. [10]

Arbetsmarknadsdepartementet

Kompetensutveckling - en nationell strategi. [7]

Civildepartementet

Ekonomi och rätt i kyrkan. [9]

Miljö- och naturresursdepartementet

Regler för risker. Ett seminarium om varför vi tillåter mer föroreningar inne än ute. [2]

KUNGL. BIBL.
1992-05-06
STOCKHOLM

KUNGL. BIBL.
1992-05-06
STOCKHOLM

KUNGL. BIBL.
1992-05-06
STOCKHOLM

ALLMÄNNA FÖRLAGET

BESTÄLLNINGAR: ALLMÄNNA FÖRLAGET, KUNDTJÄNST, 106 47 STOCKHOLM,
TEL: 08-739 96 30, FAX: 08-739 95 48.
INFORMATIONSBOKHANDELN, MALMTORGSGATAN 5 (VID BRUNKEBERGSTORG), STOCKHOLM.

ISBN 91-38-13006-8
ISSN 0375-250X