

Passivitetsrätten vid skatteutredningar

Den misstänktes rätt att tåga och att i övrigt vara passiv i en förundersökning är numera en självklarhet i de flesta civiliserade länder. Genom amerikanska polisfilmer får de flesta lära sig hur man i USA omedelbart delger misstänkta deras *Miranda*-rights ("You have the right to remain silent..." etc.), enligt ett prejudikat av amerikanska högsta domstolen. Även i Sverige har vi ett antal regler som leder till ungefärligen samma rättigheter.

När förundersökningen kommit så långt att någon skäligen kan misstänkas för brottet skall han, *då han hörs*, underrättas om misstanken (23 kap. 18 § RB). Den misstänkte har rätt till försvarare (21 kap. 3 § RB), ofta en s.k. offentlig försvarare (21 kap. 3 a § RB). Försvararen får närvara vid förhör och kan bevaka den misstänktes rätt genom att begära ytterligare utredning m.m.

Under förundersökningen får förhör hållas med envar (23 kap. 6 § RB), men varken åklagaren eller polismyndigheten förfogar över några tvångsmedel mot den som vägrar att yttra sig. I sådana fall kan vittnesförhör äga rum inför rätten (23 kap. 13 § och 36 kap. 19 § RB), varvid ansvar för mened (15 kap. 1 § BrB) eller, om vittnet vägrar att yttra sig, vite eller häktning aktualiseras (36 kap. 21 § RB). Den som är misstänkt för brott får emellertid inte höras som vittne och kan således inte tvingas att framlägga bevis emot sig själv. *Misstänkts rätt att tåga* gäller därför även i svensk rätt.

Vidare kan den misstänkte inte i något annat hänseende tvingas att producera bevis mot sig själv. Förundersökningsledaren har straffprocessuella tvångsmedel till sitt förfogande, såsom anhållande och häktning (24 kap. RB), beslag (27 kap. RB) och husrannsakan m.m. (28 kap. RB). Dessa fordrar emellertid inte medverkan av den enskilde.

Vid en förundersökning avseende skattebrott gäller naturligtvis samma regler. Rättssäkerhetsproblemet aktualiseras först när man här till lägger skattemyndigheternas utredningsbefogenheter. Skatteutredning och förundersökning avseende misstänke om skattebrott kan bedrivas parallellt, ja t.o.m. skall bedrivas parallellt enligt de nya strävandena att bekämpa ekobrotten. Oftast föregår dock skatteutredningen förundersökningen.

Flertalet skatteutredningar aktualiserar inte ansvar för skattebrott, men i vissa fall

Frågan om den enskildes rätt att vara passiv i skatteutredningen när misstänke om skattebrott föreligger har, i den mån den över huvud taget uppmärksamats, tidigare betraktats som ett teoretiskt problem utan praktiskt värde. Några remissinstanser påtalade problemet i samband med ett utredningsbetänkande av USS (SOU 1986:39), där det bl.a. fanns ett förslag om skatteintendenter som skulle vara förundersökningsledare och ha vida utredningsbefogenheter. Rättssäkerhetskommittén uppmärksammade problemet i sitt betänkande SOU 1993:62 (sid. 225) och ansåg att det borde utredas vidare. I tilläggsdirektiven (dir. 1993:112) fick kommittén följaktligen till uppgift att utreda skattemyndigheternas roll och befogenheter samt den enskildes ställning i skatteutredningar när misstänke om brott finns. Det framhölls särskilt att kommittén skulle behandla konflikten mellan den enskildes skyldighet att medverka i skatteutredningen och hans rättigheter att förhålla sig passiv i brottsutredningen.

Problemet relaterades inte i första hand till konventionsförpliktelserna, utan till den ordning vi redan har vid brottsutredningar enligt rättegångsbalken. Några domar från europadomstolen under 1993 och 1994 har emellertid tillfört ytterligare material till frågan.

Utredningsarbetet var långt framskridet och skulle redovisas i ett betänkande före utgången av maj månad i år. Den 9 februari i år kom emellertid beskedet att regeringen den 26 januari beslutat att lägga ned Rättssäkerhetskommittén. Någon förklaring till åtgärden gavs aldrig. Uppdraget att utreda den här aktuella frågan har nu gått till en särskild utredare som i huvudsak har att företa en översyn av lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Utredaren skall redovisa sina överväganden före utgången av 1996 (se dir. 1995:12). Samtidigt skall en kommitté ompröva hela rättssäkerhetsreformen med syfte att prioritera en effektiv kontroll (se dir. 1995:11).

I kommittén fanns sakkunniga från skatteförvaltningen, advokat kåren, näringslivet, justitie- resp. finansdepartementen och förvaltningsdomstolarna. Kommittén diskuterade sina överväganden med bl.a. Riksskatteverket, åklagare, 1993 års skattebrottsutredning (vars betänkande nu publicerats, SOU 1995:10). Synpunkterna i det följande är mina egna, men de har naturligtvis sin grund i kommitténs arbete.

Aktuellt

Av Anders Hultqvist
juris doktor i finansrätt,
universitetslektor vid Stockholms
universitet, f.d. sekreterare och
expert i Rättssäkerhetskommittén

kan misstänke om brott uppstå efter en tids utredande av skattemyndigheterna. Enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) skall förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att

anta att brott enligt skattebrottslagen har begåtts; jfr. 22 § taxeringsförordningen (1990:1236). Undantag härifrån görs för det fall att det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt skattebrottslagen eller om anmälan av annat skäl inte behövs. Förundersökning skall inledas så snart det på grund av angivelse eller av annat skäl finns anledning att anta att ett brott som hör under allmänt åtal har förövats, utom i vissa undantagsfall (23 kap. 1 § RB). Anmälningsskyldigheten anknyter således till förutsättningarna för att förundersökning skall inledas.¹

En viktig begränsning i anmälningsskyldigheten utgörs av de beloppsgränser som uppställts i rättspraxis och av Riksåklagaren och Riksskatteverket. Det torde heller inte vara ovanligt att skatteutredningen först görs färdig hos skattemyndigheten innan anmälan sker, även om den tämligen låga tröskeln för att inleda förundersökning redan passerats. Det förefaller ha skett en viss glidning i praxis.

Skatteutredning kan således bedrivas, trots att misstänke om brott föreligger, både före och efter det att en åtalsanmälan har gjorts. Det föreligger heller inget hinder mot att använda skatterättsliga tvångsmedel när misstänke om skattebrott föreligger. Arbetet med att samordna skatte-, polis- och åklagarmyndigheternas utredningsresurser vid skattebrottsutredningar har gjort problemet uppenbart.

Under en skatteutredning är den enskilde skyldig att lämna upplysningar, överlämna handlingar, medverka vid revision m.m. (se 3 kap. taxeringslagen). Skattemyndigheterna har både viteshot och en omfattande tvångsåtgärdslag till sitt förfogande mot tredskande personer. Lämnas oriktiga uppgifter drabbas den enskilde av skattetillägg och i värsta fall straffrättsliga sanktioner. Underrättelse om misstänke om skattebrott lämnas inte under skatteutredningen.

Skulle däremot förhör enligt rättegångsbalken hållas eller en husrannsakan genomföras får han en sådan underrättelse. Även vid husrannsakan äger således den hos vilken husrannsakan sker rätt att erhålla uppgift om det brott misstanken avser (28 kap. 9 § RB).

Sekretessen i skatteärendet gäller inte i förhållande till förundersökningen som bedrivs av polis- och åklagarmyndigheterna. De uppgifter som lämnas i skatteärendet kan och kommer sannolikt att även ingå i förundersökningsmaterialet, varför det således kan uppstå en konflikt mellan de båda regelsystemen. I och med att skatteutredning och skattebrottsutredning har ett mycket nära samband kan den enskilde under skatteutredningen tvingas producera bevis som kan användas emot honom i skattebrottmålet, utan att de garantier som

gäller vid brottsutredningar i allmänhet tillämpas. Skatteförordningen riskerar därmed att komma i konflikt med rättssäkerhetsgarantierna i rättegångsbalken samt med artikel 6 i den europeiska konventionen den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (i det följande benämnd *Europakonventionen*). Den senare har nu även inkorporerats som svensk lag enligt beslut av riksdagen 1994.

Europakonventionens betydelse

Sverige är sedan 1950-talet ansluten till Europakonventionen. Den har nyligen även inkorporerats i svensk rätt genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna². Lagen trädde i kraft 1 januari 1995 och den skall numera tillämpas parallellt med vår övriga lagstiftning.

Vid frågans behandling i riksdagen våren 1994 framhöll konstitutionsutskottet att det även efter en inkorporering av Europakonventionen, liksom hittills, ankommer på lagstiftaren att se till att den svenska rätten stämmer överens med konventionens bestämmelser³. I och med att konventionen är lag kan en konflikt mellan denna lag och andra lagbestämmelser uppkomma. Det diskuterades därför hur en sådan konflikt skall lösas.

En första princip härvidlag är att våra författningar är förenliga med våra internationella åtaganden, varför lagarna skall tolkas i fördragsvänlig anda, s.k. *fördragskonform tolkning*. Den innebär att man skall analysera den svenska lagregeln och söka en tolkning som innebär att någon motstridighet inte uppstår. Skulle det visa sig att en verklig lagkonflikt föreligger skall lagtolkaren göra ett val, dvs. vilket av de två hierarkiskt sidordnade lagrummen han skall lägga till grund för sitt avgörande. Han har därvid främst två allmänt kända principer att utgå ifrån.

För det fall att den svenska lagregeln utfärdats före inkorporeringslagen kan han tillämpa *lex posterior*-principen, som innebär att yngre lag går före äldre lag. Det leder då till att konventionsbestämmelsen skall läggas till grund för avgörandet. Rättstillämparen har emellertid också att samtidigt överväga om det finns skäl att tillämpa den delvis konkurrerande principen om *lex specialis*, dvs. att en specialregel går före en allmänt hållen bestämmelse, oavsett bestämmelsernas inbördes ålder. Detta kan enligt KU få den konsekvensen att en inhemsk konventionsstridig lagregel ges företräde efter det att en konflikt med konventionen kommit att förbises vid lagstiftningsärendet.

Härutöver har Högsta domstolens ledamöter påpekat att en tredje princip skulle kunna vägas in i en konfliktsituation, nämligen att en konvention om mänskliga rätt-

tigheter, även om den i den inhemska laghierarkin inte har högre rang än vanlig lag, ändå bör på grund av sin *speciella karaktär* ges en särskild vikt i fall av konflikt med inhemska lagbestämmelser⁴.

Sammanfattningsvis kan sägas att konventionsförpliktelserna har beaktats vid lagstiftningsarbetet sedan Sverige ratificerade konventionen och alljämt skall beaktas. Härutöver skall konventionen från och med 1 januari 1995 även beaktas vid rättstillämpningen, varvid inhemska lagregler dels skall tolkas i fördragsvänlig anda (fördragskonform tolkning), dels kan få ge vika till förmån för konventionsbestämmelserna.

Passivitetsrätten i Europakonventionen

I artikel 6 i Europakonventionen stadgas rätten till en opartisk och offentlig rättegång avseende prövningen av var och ens civila rättigheter och skyldigheter samt vid anklagelse om brott (ofta kallad "right to a fair trial"). I samma artikel (2) återfinns den s.k. oskuldspresumtionen. Intill 1993 var det okänt huruvida denna konventionsbestämmelse även avsåg rätten att tåga och att vara passiv under en utredning. I en dom från EG-domstolen, *Orkem v. Commission* (1989),⁵ framhöll domstolen följande:

*"As far as article 6 of the European Convention is concerned, although it may be relied upon by an undertaking subject to an investigation relating to competition law, it must be observed that neither the wording of that article nor the decisions of the European Court of Human Rights indicate that it upholds the right not to give evidence against oneself."*⁶

Den 25 februari 1993 kom emellertid en dom från den europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna i Strasbourg (European Court of Human Rights, i det följande *Europadomstolen*) i *Funk v. France*.⁷ Fallet har beskrivits av både Sjölin och RSV.⁸ I korthet avsåg frågan om de franska tullmyndigheterna genom vitesföreläggande kunde tvinga Funke att överlämna handlingar avseende banktillgodohavande hos ett antal specificerade utländska banker. Europadomstolen fann dock att han hade rätt att "remain silent and not to contribute to incriminating himself".

Diskussion uppkom huruvida denna rätt även hade betydelse för skatteutredningar. I Europadomstolens dom 24 februari 1994 avseende målet *Bendenoun v. France*⁹ fann domstolen att artikel 6 (1) även omfattar mål angående administrativa skattesanktioner. En komplicerande omständighet vid tolkningen av Bendenoun-fallet är att domstolen ställde upp fyra kriterier, mot vilken den prövade de franska administrativa skattesanktionerna för att fastställa om de utgjorde "charged with a criminal offence" - ett begrepp som är autonomt i konventionen (dvs. har en egen konventionsbunden mening). Härav har Riksskatteverket dragit

slutsatsen att domen inte innebär att också svenska skattetillägg skall anses omfattas av artikel 6. Man hänger upp detta resonemang på att det fordrades ond tro och att sanktionen kunde omvandlas till fängelse. RSV underlåter emellertid att nämna fallet *Özturk v. Germany*¹⁰ samt svenska statens förlikning i *von Sydow*-målet, som medförde att rätten till muntlig förhandling i ärendet om skattetillägg utvidgades (en argumentation baserad på artikel 6). I likhet med Sjölin finner jag det högst sannolikt att även de svenska skattetilläggen ryms inom begreppet "charged with a criminal offence".¹¹ Det innebär i så fall att artikel 6 gör sig gällande även vid utredningen avseende skattetillägg. Frågan är bara hur.

Passivitetsrätten vid skatteutredningar

En slutsats som dragits av fallen är att artikel 6 (1) ger den för skattebrott eller skatteadministrativa avgifter misstänkte rätt att tåga och rätt att inte behöva producera bevis emot sig själv.¹² Huruvida detta även innebär en *skyldighet* för skattemyndigheterna att informera den enskilde om rätten att tåga och att få vara passiv är inte helt klarlagt.¹³ Inom Rättssäkerhetskommittén fann vi det emellertid rimligt att en regel även bör innefatta en sådan skyldighet att informera den enskilde innan hans medverkan begärs, vilket bäst harmonierar med de regler vi redan har i rättegångsbalken. En första slutsats är således att den enskilde inte kan tvingas att medverka via vitesförelägganden eller dylikt i dessa fall. Ej heller bör man begära uppgifter eller annan medverkan utan att först informera om rätten att vara passiv i utredningen. Därefter är det den enskildes eget val om han vill medverka eller ej.

Både Sjölin och RSV har dragit slutsatsen att passivitetsrätten även omfattar skatteutredningen när misstanke om brott föreligger. RSV har sedan valt att knyta passivitetsrätten till tidpunkten för åtalsanmälan, medan Sjölin går längre.

Vad först angår skatteutredningar där misstanke om brott uppkommer måste det rimligen vara misstanken i sig som är avgörande, inte huruvida anmälan faktiskt har gjorts eller inte. Som nämnts ovan förefaller man av praktiska skäl vänta längre med anmälan än vad rekvisitet anger. Från konventionens synvinkel spelar de svenska inre reglerna om anmälningsskyldighet och uppdelning på flera myndigheter sannolikt ingen roll. (I flera andra länder handhas skattebrottsutredningen av skattemyndigheterna.)

När det sedan gäller frågan om möjligheten att göra en åtskillnad mellan "vanliga" skatteutredningar och skattetilläggsutredningar, vilket torde förutsätta att även RSV utgår från att artikel 6 gäller i sistnämnda fall, brottades Rättssäkerhetskommittén en hel del med problemet. Påförande av skatt enligt deklaration eller högre skatt än vad

som följer av uppgifterna i deklarationen kan knappast inrymmas under "charged with a criminal offence". I Holland, där konventionen är grundlag och diskussionen om dessa frågor mycket uppmärksam, har Högsta domstolen (Hoge Raad) funnit att artikel 6 inte kan åberopas mot skyldigheten att inge självdeklaration, oaktat att detta, om uppgifterna är felaktiga, kan leda till sanktioner. Artikel 6 torde heller inte vara tillämplig när uppgifter i deklarationen som sådana skall kontrolleras. Problemet uppkommer när undersökningen kan leda fram till en *sanktion* avseende något fel den skattskyldige gjort.

I t.ex. Funke-fallet talar domstolen om att myndigheterna "attempted to compel the applicant himself to provide the evidence of offences he had allegedly committed".

Man skulle därför kunna göra en uppdelning mellan "vanliga" skatteutredningar och skattetillägsutredningar om det vore så att de senare kunde separeras från de förra. Problemet med de svenska skattetillägen är att vi av två skäl inte kan göra en sådan separation. Det ena är att skattetillägg nästan alltid kan uttas vid en taxeringsändring, eftersom det utgår så fort det föreligger en oriktig uppgift (i objektiv mening). Det andra är att vi inte har några möjligheter att skilja på bevis insamlade i den ena utredningen från den andra. I Holland har man emellertid löst problemet på det sättet att bevis som samlas in utan att misstanke om brott respektive skatteadministrativa sanktionsavgifter delges, inte får användas i ett brottmål eller ärende om sanktionsavgifter. I praktiken innebär det att man får välja om man skall kunna påföra sanktioner, varvid underrättelse måste ske, respektive om man endast har för avsikt att få till stånd en riktig (höjd) taxering.

Det föreligger således uppenbara svårigheter att skilja ut "skattetilläggsutredningen" från skatteutredningen, varför distinktionen i praktiken knappast kan upprätthållas. Sett ur ett konventionsperspektiv torde den enskilde ha rätt att vägra medverka så fort utredningen kan föranleda någon sanktion. Avser skatteutredningen upptaxering på grund av "oriktig uppgift", vilket är det grundläggande rekvisitet för skattetillägg, bör passivitetsrätten inträda. Det bör noteras att detta rekvisit även lig-

ger till grund för eftertaxering, varför passivitetsrätten sannolikt bör omfatta alla eftertaxeringsutredningar.

Eftersom syftet med skatteutredningar är att kontrollera att uppgifterna i självdeklaration och kontrolluppgifter är korrekta, så att rätt skatt skall kunna fastställas, aktualiseras rättigheterna i artikel 6 normalt inte under det ordinarie granskningsarbetet. När misstanke om oriktig uppgift har uppstått är emellertid konflikten ett faktum, eftersom utredningen då också tjänar syftet att kunna påföra skattetillägg eller t.o.m. ådöma ansvar för skattebrott.

Detta var en av de två svåra frågor som Rättssäkerhetskommittén identifierade. En annan är hur man hanterar uppgifter som skall lämnas från företag. Brottspåföljd aktualiseras oftast avseende viss person på ett företag, medan föreläggandet att medverka riktas mot företaget. I små företag torde den som skall lämna uppgifter och den som kan misstänkas för ett skattebrott normalt vara samma person. I större företag är problemet mer komplext. Konsekvenserna av resonemanget angående skattetilläggen, vilka riktas mot företaget, kan emellertid leda till att även företaget har rätt att vara passiv när skattetillägg kan komma att utgå, vilket i praktiken torde gälla vid varje revision, så fort misstanke om oriktig uppgift utreds. Tanken är intressant och fordrar ytterligare analys (jfr. Sjölin om företagens rättigheter enligt artikel 6).

Slutord

När nu regeringen valde att inte låta Rättssäkerhetskommittén slutföra sitt arbete har man fått den effekten att de nödvändiga lagändringarna avseende skatteutredningar försenats ytterligare cirka två år. Det är främst i två avseenden som klagande regler behövs, nämligen dels när skyldigheten att medverka vid skatteutredningen upphör, dels i vad mån den enskilde skall underrättas om sådan misstanke. Europakonventionen är dock lag i Sverige och skall enligt i stort sett samtliga normkollisionsprinciper tillämpas före taxeringslagen (se ovan). Ansvar för Europakonventionens tillämpning åvilar därför under tiden som utredning pågår i högsta grad Riksskatteverket. Det är bra att Sjölin uppmärksammat frågan och pekat på en rad besvärliga, men viktiga konsekvenser av Europakonventionen. Den promemoria

som skickats ut till landets skattemyndigheter är otillräcklig och RSV bör lägga ned betydligt större arbete på att utreda konsekvenserna för de svenska skatteutredningarnas del (t.ex. ta kontakt med kollegorna i Holland och ta del av deras erfarenheter).

En fråga som aktualiseras med hänsyn till de ovan behandlade konsekvenserna av Europakonventionens artikel 6 är om man inte bör se över de svenska skattetilläggen och införa beloppsgränser så att de endast påförs vid väsentliga felaktigheter.

Till sist: De flesta åklagare och poliser upplever inget större hinder i sitt arbete på grund av motsvarande rättssäkerhetsgarantier under förundersökningen, utan ser dem som ett uttryck för "fair play".

Även om de ovan nämnda konsekvenserna vid en första bekantskap förefaller dramatiska tror jag inte att de blir särskilt negativa för skatteutredningarna från effektivitetssynpunkt på sikt. Vad som fordras är klara regler och nya rutiner.

1. Se prop. 1982/83:134 s. 40 och SOU 1995:10 s. 223.

2. Se prop. 1993/94:117, 1993/94:KU24 och rskr. 1993/94:246.

3. Se 1993/94:KU24 s. 17 ff.

4. Se prop. 1993/94:117 s. 74 och 1993/94:KU24 s. 20.

5. Se Court of Justice of the European Communities, Reports of Cases before the Court, 1989 s. 3283 ff. (Case 374/87).

6. Se s. 3350.

7. Se European Human Rights Report 1993 s. 297 ff.

8. Se Claes Sjölin, Om rätten att hålla tyst, Advokaten 1994 s. 242 ff. och RSV:s skrivelse 1995-02-01, Europakonventionens konsekvenser vid skatteutredningar, Dnr. 595-95/900.

9. Se European Human Rights Report 1994 s. 54 ff.

10. Se European Human Rights Report 1984 s. 409 ff.

11. Jfr. Josef Zila, I stället för straff – Sanktionsavgifter som kriminalpolitiskt medel mot bagatellbrottlighet, 1992 s. 197 och Sjölin ovan.

12. Se Stefan N. Frommel, The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: Can it be invoked by taxpayers?, Tax Notes International, November 15, 1993, s. 1268 samt densamme, Fair trial extended to tax penalties, International Tax Review, June 1994, s. 41. Jfr. Sjölin ovan som återger huvuddragen av Frommels ståndpunkter.

13. Frommel påstår dock att så är fallet (se föregående not). □



Ledande inom professionell diktering

Philips erbjuder marknadens bredaste program av professionell dikteringsutrustning. Från små smidiga fickminnen till utskriftsmaskiner. Hos Carl Lamm hittar du just de modeller som passar för dina behov.

PHILIPS



Carl LAMM

Tel: 08-621 29 00, Fax: 08-760 67 25