



UPPSALA
UNIVERSITET

Juridiska institutionen
Vårterminen 2014

Examensarbete i skatterätt
30 högskolepoäng

När får den skattskyldige vara tyst?

- Om tidpunkten för passivitetsrättens inträdande i
skatteförfarandet

Författare: Helene af Sandeberg

Handledare: Universitetslektor Jan Bjuvberg



Innehåll

1 Inledning	4
1.1 Syfte.....	5
1.2 Metod och material.....	6
1.3 Definitioner.....	6
1.4 Disposition.....	7
2 Bakgrund	8
2.1 Skattskyldiges uppgiftsskyldighet och Skatteverkets utredningsansvar	8
2.1.1 Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet	8
2.1.2 Skatteverkets utredningsansvar	9
2.1.3 Sammanfattning.....	12
2.2 Bakgrund till passivitetsrätten	12
2.3 Omfattningen av passivitetsrätten	15
2.3.1 Europakonventionens tillämplighet på skatteprocessen.....	15
2.3.2 Typ av uppgifter - tvångsåtgärder	16
2.3.3 Bevisning från förvaltningsrättsligt förfarande i straffrättegång.....	17
2.3.4 Bevisverkan av passivitet	17
2.3.5 Sammanfattning.....	18
3. Tidpunkt för passivitetsrättens inträdande	20
3.1.1 Praxis rörande passivitetsrätten	21
3.1.2 Praxis rörande rätt till rättegång inom skälig tid	29
3.1.3 Tolkningspraxis av Europadomstolens praxis	30
3.1.3 Sammanfattande slutsats	32
3.2 Tidpunkt för passivitetsrätten i svensk rätt.....	34
3.2.1 Anledning att anta.....	35
3.2.2 Skillnad mellan rekvisitet ”anledning att anta” skattebrott och skattetillägg	37
3.2.3 Sammanfattning.....	39
3.3 När bör passivitetsrätten inträda?	39
3.3.1 Skattekontrollutredningen: Skäligen misstänkt.....	40
3.3.2 Skattetilläggskommittén: På egen begäran.....	40
3.3.3 Sammanfattning.....	42
4. Sammanfattande analys	43
4.1 Tidpunkten för passivitetsrättens inträdande enligt Europakonventionen	44

4.2 När bör passivitetsrätten inträda i svensk rätt?	45
4.3 Övriga frågor de lege ferenda	47
4.4 Avslutande kommentar	48
5. Käll- och litteraturförteckning	49

”Guilt lies in the words spoken or deed done, not in silence; and neither your court nor any court in this world can hold me guilty of keeping silent.”

Sir Thomas More, åtalad i fallet Director of Serious Fraud Office v. Trachtenberg, London, 1993.¹

1 Inledning

Skatteprocessen och brottsprocessen är i svensk rätt två parallella system, som omfattas av olika regler och principer och där den enskilde har olika rättigheter. I vissa fall flyter dessa ihop, då Skatteverket tvingas använda straffrättsliga påföljder. Som en följd måste då Skatteverket och förvaltningsdomstol ta hänsyn till straffrättsliga principer i sin handläggning, principer som egentligen utvecklats inom ett annat system.²

En grundläggande princip inom straffrätten är att den anklagade inte ska kunna tvingas att lämna belastande uppgifter. Detta framkommer bl.a. i 36 kap. 1 § RB som stadgar att den tilltalade inte har en skyldighet att vittna mot sig själv. Rätten framkommer inte tydligt i Europakonventionen men Europadomstolen har i flera rättsfall uttalat att det av art. 6 följer att den enskilde har en ”right to remain silent and not to contribute to incriminating himself”.³

Samtidigt är en av grundprinciperna för det skatterättsliga förfarandet att den enskilde ska vara aktiv i processen.⁴ Varje medborgare är skyldig att medverka med upplysningar och underlag till grund för Skatteverkets och förvaltningsdomstols prövning, se exempelvis 30 kap. 1-4 §§ samt 31 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244, SFL). Om så inte sker har Skatteverket rätt att exempelvis förelägga den skattskyldige att inkomma med uppgifter, se 37 kap. 6-3 §§ SFL. När en oriktig uppgift lämnas kan straffande åtgärder aktualiseras, såsom åtal för skattebrott eller påförande av skattetillägg. Som en följd av Europadomstolens uttalanden om passivitetsrätten, är det numera enligt 44 kap. 3 § SFL inte möjligt att med vite förelägga den enskilde att

¹ Via Frommel, Intertax 1993, s. 549.

² Diesen m.fl., Bevis 3 Prövning av skattemål, s. 155.

³ Se exempelvis Funke v. France, judgement of 25 February, 1993, ECHR, application no. 30696/09, p. 44 och Serves v. France, judgement of 20 October, 1997, ECHR, application no.20225/92, p. 46.

⁴ Prop. 1997/98:10 s. 62.

inkomma med uppgifter om ”det finns anledning att anta” att denne kan komma att påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott.⁵

Europakonventionen har direkt genomslag och påverkan på det som utgör en straffprocess i konventionens mening, vilket innebär att det finns ett centralt behov av att konkretisera gränserna mellan skatteprocess och straffprocess. Gällande passivitetsrätten blir detta särskilt tydligt då rätten att förhålla sig passiv kommer i direkt konflikt med den uppgiftsskyldighet som präglar skatteprocessen.⁶

Passivitetsrätten i art. 6 aktualiseras när den enskilde ”is charged with a criminal offence”, alltså anklagad/misstänkt för brott i konventionens mening. Vad detta egentligen innebär är inte helt klarlagt.⁷ Vidare kan det diskuteras hur passivitetsrätten bör införas i svensk rätt. Frågan när skatteärendet övergår i en straffprocess enligt art. 6 är central eftersom det innebär att den enskilde från denna tidpunkt har en rätt att förhålla sig passiv och därmed inte kan påföras vite vid vägran att inkomma med uppgifter till grund för sin beskattning.

1.1 Syfte

Syftet med min uppsats är att utreda när passivitetsrätten inträder i det svenska skatteförfarandet. För att uppfylla detta syfte analyserar jag i första hand praxis från Europadomstolen. Som en del av mitt syfte utreder jag även passivitetsrätten utifrån dagens svenska lagstiftning, d.v.s. begreppet ”anledning att anta” enligt 44 kap. 3 § SFL. Detta ligger till grund för en diskussion de lege ferenda, med fokus på när passivitetsrätten bör inträda i svensk rätt.

⁵ Prop. 1997/98:10 s. 61.

⁶ Diesen m.fl., s. 163.

⁷ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s. 254.

1.2 Metod och material

I uppsatsen tillämpas klassisk rättsdogmatisk metod. Den rättsdogmatiska metoden innebär att det utifrån de befintliga rättskällorna förs ett resonemang de lege lata och de lege ferenda.⁸ För att fastställa när passivitetsrätten inträder enligt Europakonventionen analyseras i första hand praxis från Europadomstolen. De domar som behandlas i uppsatsen har valts ut eftersom de, enligt min bedömning, är de avgöranden från Europadomstolen som mest utförligt behandlar passivitetsrätten. Vid studiet av Europakonventionen tas även stöd av uttalanden i svensk och utländsk doktrin.

Gällande svensk rätt används i stor utsträckning uttalanden i förarbeten. Återkommande används uttalanden från Skattekontrollutredningen, SOU 1996:116, samt Skattetilläggskommittén, SOU 2001:25. Skattekontrollutredningen föregick införandet av vitesförbudet i nuvarande 44 kap. 3 § SFL gällande misstanke för skattebrott.⁹ Som en följd av Europadomstolens senare praxis presenterade Skattetilläggskommittén 2001 en utredning som fick till följd att vitesförbudet utvidgades till att även omfatta misstanke om påförande av skattetillägg.¹⁰ Förutom uttalanden i förarbeten används även i viss mån rättspraxis, samt doktrin i form av litteratur och artiklar. Utifrån mina slutsatser förs en diskussion de lege lata och de lege ferenda.

1.3 Definitioner

Europadomstolen har definierat passivitetsrätten som ”a right to remain silent and not to contribute to incriminating himself”.¹¹ Inom svensk doktrin översätts detta vanligen till ”en rätt att förhålla sig passiv” eller helt enkelt ”passivitetsrätten”.¹² För att variera mitt språk används båda dessa begrepp.

⁸ Lehrberg, Praktisk juridisk metod, s. 203- 204.

⁹ Prop. 1997/98:10 s. 75.

¹⁰ Prop. 2002/03:106 s. 9-10.

¹¹ Funke v. France, p. 44.

¹² Se exempelvis Höglund, s. 202.

Huruvida begreppet ”charged of a criminal offence”, bör översättas till ”anklagad” eller ”misstänkt” för brott kan diskuteras. Frommel har utrett frågan och menar att båda begreppen antagligen är tillämpliga, men han väljer själv att använda begreppet anklagad då detta är den term som används i det avgörande fallet Funke v. France samt då han menar att begreppet misstänkt innefattas i begreppet anklagad.¹³ Inom svensk doktrin använts båda begreppen.¹⁴ I svensk rätt är misstanke något som föregår en formell anklagelse, i uppsatsen används därför båda dessa begrepp, beroende på vilken situation som avses.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds i kapitel två med en allmän bakgrund till passivitetsrätten. Detta innefattar en genomgång av den enskildes uppgiftsskyldighet och Skatteverkets utredningsansvar. I denna del redogörs även för passivitetsrättens omfattning såsom den framkommer av Europadomstolens praxis. Den huvudsakliga delen av uppsatsen utgörs av kapitel tre där jag med utgångspunkt i Europadomstolens praxis utreder vid vilken tidpunkt den enskilde är att anse som anklagad för brott, och därmed har möjlighet att åberopa passivitetsrätten i art. 6. I kapitel tre utreds även begreppet ”anledning att anta” utifrån svenska rättskällor, med viss fokus på skillnaden när den enskilde riskerar att påföras skattetillägg och att åtalas för skattebrott. Vidare redogörs för övriga synpunkter angående när passivitetsrätten bör inträda i svensk rätt. Fortlöpande genom uppsatsen följer egna slutsatser och sammanfattande diskussioner. Slutligen följer en sammanfattande analys där jag för en vidare diskussion de lege ferenda.

¹³ Frommel, s. 538.

¹⁴ Se Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 169 som använder både ”anklagad” och ”misstänkt”.

2 Bakgrund

I detta avsnitt ges en grundläggande översikt över den enskildes skyldighet att lämna uppgifter och Skatteverkets möjligheter att införskaffa uppgifter till grund för en korrekt beskattning. Vidare redogörs för vad som omfattas av passivitetsrätten. På så sätt går det att få en bild av den grundläggande konflikt som finns inom skatteförfarandet, och vad passivitetsrätten innebär. Detta visar sammantaget varför det är viktigt att avgöra vid vilken tidpunkt passivitetsrätten inträder.

2.1 Skattskyldiges uppgiftsskyldighet och Skatteverkets utredningsansvar

Den enskilde har en långtgående uppgiftsskyldighet inom skatteförfarandet. Regeringen har anfört att det från beskattningssynpunkt är närmast självklart att en allmän skyldighet att medverka är en grundläggande del i beskattningssystemet.¹⁵ Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet kompletteras dock av Skatteverkets utredningsansvar som innebär att Skatteverket måste se till att varje ärende blir tillräckligt utrett, se exempelvis 40 kap. 1 § SFL. Syftet med uppgiftsskyldigheten och utredningsansvaret är ytterst att åstadkomma en effektiv och likformig beskattning.¹⁶

2.1.1 Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet

Det svenska systemet för beskattning bygger sedan början av seklet på uppgifter som den skattskyldige själv lämnar i sin deklaration.¹⁷ Skyldigheten att deklarerera infördes i samband med den första allmänna inkomstskatten år 1902.¹⁸ Idag har den skattskyldige en långtgående skyldighet att lämna uppgifter, exempelvis är samtliga skattskyldiga enligt 30 kap. 1-4 §§ samt 31 kap. 3 § SFL skyldiga att lämna in en deklaration och meddela de ytterligare uppgifter som kan vara av betydelse för beskattningen.

¹⁵ Prop. 1997/98:10 s. 62.

¹⁶ Prop. 1997/98:10 s. 57.

¹⁷ Prop. 1997/98:10 s. 57.

¹⁸ Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 754.

När deklarationen lämnats in har den skattskyldige en fortsatt uppgiftsskyldighet att medverka under en eventuell skatteutredning. Den skattskyldige måste då enligt 31 kap. 3 § SFL medverka i utredningen genom att inge handlingar och lämna uppgifter. Skyldigheten att medverka innefattar således även en skyldighet att ta fram skriftligt material.¹⁹ Av 14 kap. 1 § SFL följer att den skattskyldige genom krav på kontrolluppgifter även kan ha en skyldighet att lämna uppgift till grund för andras beskattning.

För uppgifter som lämnas till Skatteverket råder i praktiken sanningsplikt, då lämnande av oriktig uppgift kan leda till påförande av skattetillägg eller åtal för skattebrott.²⁰ I begreppet ”oriktig uppgift” ryms även att underlåta att lämna uppgifter, se 49 kap. 5 § SFL samt 2 § skattebrottslagen (1971:69, SkbrL). Denna sanningsplikt omfattar dock enligt 49 kap. 5 § SFL inte uppgifter som uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut, istället inträder då Skatteverkets utredningsskyldighet.²¹

Den skattskyldiges medverkan i utredningen är, trots Skatteverkets omfattande utredningsansvar, av stor betydelse för ett riktigt beskattningsbeslut då den skattskyldige har bäst kunskap om sina förhållanden.²² Enligt departementschefen utgör uppgiftsskyldigheten en grundläggande förutsättning för ett rättvist skattesystem.²³

2.1.2 Skatteverkets utredningsansvar

Den enskildes uppgiftsskyldighet kompletteras av Skatteverkets utredningsansvar.²⁴ Skatteverkets utredningsansvar regleras i första hand genom 40 kap. 1 § SFL, vilken stadgar att Skatteverket har en skyldighet att se till att alla ärenden blir tillräckligt utredda. Detta är en följd av den grundprincip inom skatteförfarandet som anger att ärenden ska utredas i första hand på myndighetsnivå, och att ett ärende som når domstol i princip ska vara färdigutrett.²⁵ Utredningsskyldigheten begränsas av vissa praktiska

¹⁹ SOU 2001:25 s. 185.

²⁰ Prop. 1997/98:10 s. 57.

²¹ Prop. 2002/03:106 s. 233.

²² SOU 1996:116 s. 133.

²³ Prop. 1997/98:10 s. 60.

²⁴ Prop. 2002/03:106 s. 233.

²⁵ Prop. 1989/90:74 s. 283.

faktorer. Exempelvis kan en utredning för att fastställa korrekt underlag bli så tidsödande att tiden framstår som en nackdel från rättssäkerhetssynpunkt. Utredningsskyldigheten bör därför enligt ett uttalande av departementschefen inte drivas hur långt som helst utan måste anpassas efter myndighetens resurser och praktiska möjligheter. Rättelse av mindre felaktigheter får också underlåtas. Vad som är tillräcklig utredning måste avgöras från fall till fall.²⁶ Höglund konstaterar att Skatteverket i de fall det är möjligt att inhämta information från externa aktörer i regel bör undvika att kräva sådana uppgifter direkt av den skattskyldige för att inte störa denne i onödan.²⁷ Myndighetens utredningsansvar regleras även genom mer allmänna bestämmelser i förvaltningslagen (1986:223, FL) och förvaltningsprocesslagen (1971:291, FPL). Exempelvis stadgar 7 § FL att alla ärenden ska handläggas så snabbt, enkelt och billigt som möjligt utan att rättssäkerheten eftersätts. Av 20 § FL framgår också att myndighetsbeslut ska motiveras. Genom 8 § FPL stadgas att förvaltningsdomstol ska se till att ett ärende blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Paragrafen ger uttryck för den så kallade officialprincipen och anses vara analogt tillämplig även för myndigheter.²⁸

Den enskilde har visserligen sanningsplikt eftersom oriktig uppgift kan leda till påförande av skattetillägg eller åtal för skattebrott. Det kan dock konstateras att som lämnande av oriktig uppgift räknas inte en uppgift som uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut, se 49 kap. 5 § SFL. Med detta avses uppgifter i deklARATIONEN som är så anmärkningsvärda att dessa måste anses ge upphov till en klar utredningsskyldighet för Skatteverket. I dessa fall aktualiseras alltså istället Skatteverkets utredningsskyldighet.²⁹

För att åstadkomma en effektiv och likformig beskattning krävs ändamålsenliga regler för kontroll av att de skattskyldiga uppfyller sin uppgiftsskyldighet och att skattelagarna efterlevs. Som en del i strävan efter att fastställa ett korrekt beskattningsunderlag har Skatteverket därför tillgång till olika medel för att få in uppgifter från den enskilde.³⁰ En skatteutredning inleds normalt med att Skatteverket skickar en förfrågan till den

²⁶ Prop. 1989/90:74 s. 284.

²⁷ Höglund, s. 44.

²⁸ Prop. 1985/86:80 s. 19.

²⁹ Prop. 2002/03:106 s. 233-234.

³⁰ Prop. 1997/98:10 s. 57.

enskilde.³¹ Om denne inte är villig att besvara frågorna, eller om det finns skäl att anta att de uppgifter som lämnas inte är korrekta, kan Skatteverket i första hand förelägga den skattskyldige att meddela kompletterande uppgifter enligt 37 kap. 6-7 §§ SFL. Ett sådant föreläggande kan under vissa förutsättningar förenas med vite, se 44 kap. 1-2 §§ SFL. I dessa fall kan dock passivitetsrätten aktualiseras, då vite enligt 44 kap. 3 § SFL inte får påföras om det finns anledning att anta den skattskyldige kan komma att påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott. Detta begränsar alltså Skatteverkets utredningsmöjligheter. Det kan dock noteras att Skatteverket inte har någon skyldighet att upplysa den enskilde om att denne kan ha en rätt att förhålla sig passiv, vilket kritiserats i doktrin.³² Det föreligger inte något hinder för Skatteverket att förelägga den skattskyldige att inkomma med uppgifter utan hot om vite, även om det finns anledning att anta att lämnandet av uppgiften leder till påförande av skattetillägg eller åtal för skattebrott.³³

Skatteverket har också möjlighet att genomföra revision enligt 41 kap. SFL, med eller utan den skattskyldiges medgivande, se tvångsrevision 45 kap. SFL. Vid en revision får Skatteverket enligt 41 kap. 7 § SFL granska i princip alla handlingar som rör verksamheten. Det finns dock en viss möjlighet för den skattskyldige att begära att vissa handlingar undantas, exempelvis handlingar som rör kommunikation med advokat eller läkare, eller sådana som har ett ”betydande skyddsintresse”, exempelvis råd i skatterättsliga angelägenheter, och vissa personliga meddelanden.³⁴ Det kan noteras att den skattskyldige inte har möjlighet att åberopa sin passivitetsrätt för att undanta handlingar som skulle vara belastande för denne. Detta beror på att passivitetsrätten enbart skyddar den enskildes rätt att inte själv behöva lämna ut uppgifter. Passivitetsrätten påverkar alltså inte, såsom är fallet vid revision, Skatteverkets möjlighet att använda olika tvångsmedel.³⁵ Skatteverket har således vida kontrollbefogenheter för att se till att reglerna efterföljs.³⁶

³¹ Lodin m.fl., s. 760.

³² Höglund, s. 255.

³³ Prop. 2002/03:106 s. 182.

³⁴ Lodin m.fl., s. 761-762.

³⁵ Se exempelvis Europadomstolens uttalande i *Saunders v. United Kingdom*, judgement of 17 December, 1996, ECHR, application no. 19187/91, p. 60.

³⁶ Prop. 1997/98:10 s. 57.

2.1.3 Sammanfattning

Den enskilde har inom skatteförfarande en omfattande skyldighet att bidra med korrekta uppgifter till grund för sin beskattning. Denna skyldighet utgör en grundläggande del av skattesystemet, och har så varit ända sedan införandet av en allmän beskattning. Den skattskyldige lämnar i praktiken uppgifter under sanningsplikt och kan föreläggas att inkomma med uppgifter, i vissa fall vid hot om vite.

Skatteverket har i sin tur ett omfattande ansvar för att se till att ett ärende blir tillräckligt utrett, både enligt SFL och allmänna förvaltningsrättsliga principer. För att säkra en korrekt beskattning har Skatteverket getts tämligen vida kontrollbefogenheter. Om den enskilde vägrar inkomma med uppgifter har Skatteverket olika medel för att säkra uppgifter. På så sätt ökar möjligheterna att fastställa ett korrekt beskattningsunderlag. Den enskildes uppgiftsskyldighet och Skatteverkets utredningsmöjligheter begränsas dock då det uppkommer någon form av misstanke om att den enskilde kan komma att påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott. Passivitetsrätten står alltså i konflikt med uppgiftsskyldigheten och utredningsansvaret inom skatteförfarandet.

2.2 Bakgrund till passivitetsrätten

Rätten att inte tvingas lämna belastande information mot sig själv är en viktig grundprincip inom straffrätten, som är erkänd både nationellt och internationellt. Syftet med principen kan ytterst sägas vara att förhindra att den enskilde tvingas lämna information mot dennes vilja.³⁷ Genom att den enskilde inte kan tvingas att lägga fram bevis, innebär passivitetsrätten i brottmål en garanti för att bevisbördan alltid ligger hos åklagaren.³⁸ Det förhindrar också att den enskilde ställs inför ett omöjligt val, att bidra med bevisning och eventuellt fällas för brott, eller att tåga och istället bestraffas för sin tystnad.³⁹

³⁷ Frommel, s. 522.

³⁸ Diesen, s. 163.

³⁹ Situationen belyses av Europadomstolen i bl.a. Saunders v. United Kingdom p. 68.

Mest välkänd är kanske passivitetsrätten från amerikansk rätt, där "the right to remain silent" har en mycket stark ställning, och sedan länge ansetts vara en självklar del av den amerikanska konstitutionen. I USA ses passivitetsrätten närmast som en nödvändig och självklar del i ett demokratiskt samhälle.⁴⁰ The United States Supreme Court har bl.a. i rättsfallet *Murphy v. Waterfront Commission of New York Harbor* uttalat om rätten att vara tyst att: "It reflects many of our fundamental values and most notable aspirations: our willingness to subject those suspected of crime to the cruel dilemma of self accusation, perjury or contempt".⁴¹ Rätten att förhålla sig passiv kan i USA dock inte åberopas av juridiska personer,⁴² till skillnad från art. 6 EKMR och 44 kap. 3 § SFL, som omfattar såväl juridiska som fysiska personer.⁴³

Passivitetsrätten har även befasts internationellt genom FN-konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter, där art. 14.3 stadgar att den som är anklagad för brott har rätt att inte tvingas vittna mot sig själv eller erkänna sig skyldig.

I Europakonventionen nämns inte passivitetsrätten uttryckligen som en särskild rättighet, och det var länge oklart om konventionen garanterar en rätt att förhålla sig passiv.⁴⁴ Så sent som år 1989 uttalade domstolen i fallet *Orkhem v. Commission* att konventionen inte innefattar en rätt att förhålla sig passiv.⁴⁵ År 1993 kom dock Europadomstolens dom i fallet *Funke v. France*, där domstolen fann att den tilltalade enligt art 6 har en ovillkorlig rätt att "remain silent and not to contribute to incriminating himself".⁴⁶ Europadomstolen har i senare domar klart uttalat att även om passivitetsrätten inte uttryckligen framgår av art. 6, råder det inget tvivel om att rätten att vara passiv och inte lämna belastande information är en internationellt erkänd rättighet som är en del av kärnan i rätten till en rättvis rättegång.⁴⁷

⁴⁰ Frommel, s. 459.

⁴¹ *Murphy v. Waterfront Commission of New York Harbor*, 378 U.S. 52 (1964), p. 55.

⁴² *Bellis v. United States*, 471 U.S. 85 (1974).

⁴³ Frommel, s. 531.

⁴⁴ Hultqvist, *Advokaten* 3/95, s. 10.

⁴⁵ *Orkhem v. Commission*, judgement of 18 October 1989, ECHR, application no. 374/ 87.

⁴⁶ *Funke v. France*, p. 44.

⁴⁷ Se exempelvis *Serves v. France*, p. 46. samt *Saunders v. the United Kingdom*, p. 68.

Genom att skydda den enskilde mot otillbörligt tvång från myndigheterna, bidrar passivitetsrätten till att förhindra att rättvisan missbrukas och säkras syftet med art 6.1,⁴⁸ att garantera var och en rätt till en rättvis och offentlig domstolsprövning av en anklagelse för brott.⁴⁹ I och med att passivitetsrätten syftar till att staten ska bevisa den tilltalades skuld utan att hänfälla åt bevis som erhållits genom tvång eller förtryck mot den tilltalades vilja, föreligger även en koppling till oskuldspresumtionen i art 6.2.⁵⁰

Även i svensk rätt har passivitetsrätten en stark förankring i det straffrättsliga förfarandet. Rätten framkommer tydligast genom 36 kap. 1 § samt 36 kap. 3 § RB som stadgar att den enskilde inte kan tvingas vittna mot sig själv eller närstående. Av 36 kap. 6 § RB följer att vittnen har en rätt att inte uttala sig om vissa belastande uppgifter, exempelvis sådana som skulle kunna röja att denne eller någon närstående begått ett brott. Den som är misstänkt har även rätt att inte medverka i förundersökningen, och om denne väljer att yttra sig omfattas inte yttrandet av någon sanningsplikt.⁵¹ Åklagare och förundersökningsledare har visserligen rätt att ställa frågor till den misstänkte, men har vid vägran inte tillgång till några tvångsmedel för att tvinga den misstänkte att yttra sig.⁵²

Det kan vidare konstateras att det inom både brottmål och civilmål visserligen finns en principiell skyldighet enligt 38 kap. 2 § RB ”för envar” att företa en skriftlig handling som denne innehar och som kan få betydelse som bevis. Detta gäller dock inte handlingar som kan komma att visa att den misstänkte eller någon närstående begått en brottslig handling. Samma regler gäller i tillämpliga delar även för vittnen och målsägande inom förvaltningsprocessen genom 20 och 25 §§ FPL. Det finns alltså ingen möjlighet för det allmänna att under några omständigheter tvinga den enskilde att lägga fram bevis mot sig själv.⁵³

⁴⁸ Se exempelvis *Serves v. France*, p. 46 samt *J.B. v. Switzerland*, judgement of 3 May, 2001, ECHR, application no. 31827/96, p. 64.

⁴⁹ Höglund, s. 33.

⁵⁰ *Heaney and McGuinness v. Ireland*, judgement of 21 December, 2000, ECHR, application no. 37420/97, p. 40.

⁵¹ SOU 1996:116 s. 148.

⁵² Hultqvist, s. 9.

⁵³ Hultqvist, s. 9.

Detta kan jämföras med skatteförfarandet där skattemyndigheten enligt 44 kap. 1-2 §§ har möjlighet att vid vite ålägga den skattskyldige att inkomma med uppgifter till grund för sin beskattning. En möjlighet som dock numera alltså begränsas av vitesförbudet i 44 kap. 3 § SFL.

2.3 Omfattningen av passivitetsrätten

I detta avsnitt redogörs med utgångspunkt i Europadomstolens praxis för passivitetsrättens omfattning, utan att närmare gå in på vid vilken tidpunkt passivitetsrätten inträder, rörande tidpunkten se kapitel 3. På så sätt ges en grundläggande bild av passivitetsrätten såsom den utformats genom Europadomstolens praxis.

2.3.1 Europakonventionens tillämplighet på skatteprocessen

Rättigheterna i art. 6 inträder enbart när den enskilde är misstänkt för ett brott i konventionens mening. Vidare omfattar konventionen endast rättigheter som rör straffrättsliga och civila skyldigheter, varför kommissionen regelmässigt har avvisat ärenden som gällt själva skatteanspråket.⁵⁴ Exempelvis konstaterar domstolen i *Janosevic v. Sweden* och *Västberga taxi and Vulic v. Sweden* att skatteprocessen i sig inte omfattas av Europakonventionen, dock omfattas skattetilläggsprocessen.⁵⁵

Den principiella uppgiftsskyldighet som åligger skattskyldiga i skatteutredningar kan därför inte anses stå i strid med passivitetsrätten enligt Europakonventionen, så länge det inte finns en risk att den skattskyldige kan komma att åtalas för skattebrott eller påföras skattetillägg.⁵⁶ Europadomstolen har därför varit tydlig med att dess bedömning avseende passivitetsrätten inte omfattar huruvida en stat kan ålägga en skattebetalare att inkomma med uppgifter enbart för att säkra en korrekt beskattning.⁵⁷ I den praxis som

⁵⁴ P. van Dijk, G.J.H van Hoof, *Theory and practice of the ECHR* s. 416.

⁵⁵ *Janosevic v. Sweden*, judgement of 23 July, 2002, ECHR, application no. 34619/97, *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*, judgement of 23 July, 2003, application no. 36985/97, p. 28.

⁵⁶ Prop. 2002/03:106 s. 178.

⁵⁷ Se *J.B. v. Switzerland* p. 63.

finns på området, är underlåtenheten att inkomma med uppgifter i samtliga fall också kopplad till någon form av misstanke om brott, se vidare kapitel 3. Inom doktrin råder det stor enighet om att den principiella uppgiftsskyldighet som åligger skattskyldiga i skatteutredningar knappast kan anses stå i strid med Europakonventionen, så länge uppgiftsskyldigheten inte är kopplad till något tvång eller straffansvar vid underlåtenhet att lämna uppgifter.⁵⁸ I samband med införandet av passivitetsrätten yttrade departementschefen att en skatteutredning syftar till att fastställa ett korrekt beskattningsunderlag, det är alltså ingen brottsutredning och förfarandet i sig är inte underkastat Europakonventionen. Enligt regeringens uppfattning är det inte oförenligt med Europakonventionen att skatteförfattningar utgår från att den skattskyldige har en allmän skyldighet att lämna uppgifter. Rätten att förhålla sig passiv hindrar alltså inte Skatteverket från att ställa frågor eller begära uppgifter av den enskilde, lika lite som den utgör ett hinder att använda tvångsmedel, så länge rätten att vara passiv respekteras.⁵⁹ Passivitetsrätten hindrar inte heller att den som inte lämnar en uppgift påförs vite, så länge denne inte är misstänkt för skattebrott eller riskerar att påföras skattetillägg, eftersom förfarandet först då blir en straffprocess i konventionens mening.

Frågan när skatteärendet övergår i en straffprocess i Europakonventionens mening, är därför enligt min mening central eftersom det innebär att förfarandet från den tidpunkten måste uppfylla de krav som konventionen ställer, bland annat att den enskilde ska ha en rätt att förhålla sig passiv.

2.3.2 Typ av uppgifter - tvångsåtgärder

Funke v. France visar att passivitetsrätten inte bara innefattar en rättighet att avstå från att yttra sig, utan även en rätt att inte lämna ut dokument som myndigheterna menar att den skattskyldige innehar.⁶⁰ Vidare hindrar inte passivitetsrätten att myndigheterna använder uppgifter som de kan få fram oavsett den enskildes vilja, exempelvis

⁵⁸ Se exempelvis Aall, *Rettsstat og menneskerettigheter*, s. 360.

⁵⁹ Prop. 2002/03:106 s. 81.

⁶⁰ Aall, s. 360.

dokument som beslagtogs vid husrannsakan eller blodprov.⁶¹ De tvångsåtgärder som Skatteverket har möjlighet att ta till, strider alltså inte mot den enskildes passivitetsrätt.

2.3.3 Bevisning från förvaltningsrättsligt förfarande i straffrättegång

I fallet *Saunders v. United Kingdom* uttalade domstolen att uppgifter som inhämtats under tvång i ett administrativt förfarande inte får användas som bevisning mot den enskilde i en påföljande straffprocess, för närmare redogörelse av fallet se kapitel 3. Förutom *Saunders v. United Kingdom* finns det viss praxis från Europadomstolen som tyder på att bevisningen som framkommit under tvång får användas så länge det inte utgör det enda bevismedlet.⁶² Denna praxis är problematisk utifrån den svenska principen om rätten till en fri bevisföring.⁶³ Principen om fri bevisföring framkommer genom 35 kap. 1 § RB och innebär att alla bevismedel som regel är tillåtna och att rätten fritt får värdera framlagda bevis. Utifrån svenska principer råder alltså inget formellt förbud mot att använda sådana uppgifter,⁶⁴ vilket står i viss konflikt med Europadomstolens praxis.

2.3.4 Bevisverkan av passivitet

I fallet *Murray v. United Kingdom* uttalade Europadomstolen att en fällande dom som huvudsakligen eller enbart grundas på det faktum att någon vägrar uttala sig, innebär en kränkning av passivitetsrätten. Det är dock tillåtet att dra vissa slutsatser av en misstänkts vägran att medverka.⁶⁵ Aall konstaterar utifrån praxis att det troligen är konventionsstridigt att helt eller till väsentlig del bygga en dom på den enskildes tystnad. Han menar även att det kan ha viss betydelse om den enskilde är informerad om konsekvenserna av tystnaden och om grunden för tystnaden är utredd.⁶⁶

⁶¹ *Saunders v. United Kingdom*, p. 69.

⁶² *Schenk v. Switzerland*, judgement of 12 July, 1987, ECHR, application no. 10862/84, p. 48-49.

⁶³ Diesen, s. 168.

⁶⁴ Höglund, s. 226-227.

⁶⁵ *John Murray v. the United Kingdom*, judgement of 18 February, 1996, ECHR, application no. 18731/91, p. 47.

⁶⁶ Aall, s. 361.

Beträffande svensk rätt kan konstateras att det faktum att den misstänkte utnyttjar sin rätt att vara passiv inte ensamt bör kunna läggas till grund för en fällande dom. Enligt praxis har dock invändningar som varit så oprecisa att de inte kunnat kontrolleras tolkats till den enskildes nackdel.⁶⁷ I NJA 1984 s. 520 ansåg HD att det kunde ställas krav på en förklaring från den misstänkte angående en post i redovisningen som var i hög grad bristfälligt redovisad. På samma sätt kan det faktum att den skattskyldige inte fullgjort sina primära skyldigheter enligt SFL, komma att läggas den skattskyldige till last i en skatteprocess.⁶⁸

2.3.5 Sammanfattning

En grundläggande förutsättning för att den skattskyldige ska kunna åberopa passivitetsrätten är att denne är misstänkt för brott. Att den skattskyldige i allmänhet har en skyldighet att lämna uppgifter till grund för sin beskattning omfattas alltså inte av passivitetsrätten. Om den skattskyldige däremot under en skatteutredning blir misstänkt för brott inträder en rätt att förhålla sig passiv och Skatteverket kan inte längre ålägga den skattskyldige att inkomma med uppgift vid hot om vite.

Passivitetsrätten innebär en rätt för den enskilde att vägra att lämna uppgifter. Rätten förhindrar alltså inte att myndigheterna själva samlar in material, exempelvis genom att använda olika tvångsmedel.

Något problematiskt är Europadomstolens avgörande i *Saunders v. United Kingdom* där domstolen uttalar att bevisning som tillkommit genom användande av tvång inte får användas i en senare brottmålsrättegång. Detta stämmer dåligt överens med den svenska rätten till fri bevisföring, och är enligt mig ett argument för att vitesförbudet i svensk rätt bör inträda mycket tidigt, se vidare kapitel 4.3.

Slutligen kan utifrån Europadomstolens praxis konstateras att domstolen inte helt får döma den enskilde baserat på dennes tystnad, men att rätten kan dra vissa slutsatser

⁶⁷ NJA 1980 s. 369 samt NJA 1988 s. 292.

⁶⁸ SOU 1996:116 s. 148.

utifrån passiviteten som är till den enskildes nackdel. Detta stämmer väl överens med svensk praxis.

3. Tidpunkt för passivitetsrättens inträdande

Rättigheterna i art. 6.1 aktualiseras när någon är anklagad för brott. Detta ska dock inte förstås som att rättigheterna aktualiseras först när det föreligger en formell brottsmisstanke.⁶⁹ Europadomstolen har i flera avgöranden uttalat att anklagelse för brott är ett autonomt begrepp som ska ges en självständig och allmängiltig tolkning oberoende av nationell rätt.⁷⁰ Nationell rätt utgör dock ofta en utgångspunkt för domstolens resonemang.⁷¹ Vissa rättigheter, exempelvis rätten att vara tyst, inträder redan innan åtal har väckts. När någon ska anses anklagad för brott varierar därför mellan olika rättigheter.⁷²

Europakonventionen utgör sedan år 1995 svensk lag och är alltså direkt tillämplig i svensk domstol.⁷³ Det är därför i första hand konventionsrätten som avgör när passivitetsrätten inträder. I svensk lag är domstolens praxis införlivad genom 44 kap. 3 § SFL som stadgar att Skatteverket inte får ålägga den enskilde att inkomma med uppgifter vid hot om vite när ”det finns anledning att anta” att den skattskyldige kan påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott. Begreppet ”anledning att anta” är ett beviskrav som är fast förankrat i svensk rätt, se exempelvis 23 kap. 1 § samt 28 kap. 1 § RB, och därför bör stadgandet i 44 kap. 3 § SFL tolkas både utifrån Europadomstolens praxis men även rent nationella rättskällor.

I detta avsnitt utreds vid vilken tidpunkt rätten att förhålla sig passiv inträder först utifrån Europadomstolens praxis, baserat på en genomgång och tolkning av domstolens avgöranden. Jag går även igenom tolkningar som framförts i förarbeten och doktrin. I det påföljande avsnittet redogör jag för begreppet ”anledning att anta” i en svensk kontext. Det är utifrån Europadomstolens praxis långt ifrån självklart att passivitetsrätten ska inträda när det finns ”anledning att anta” att den enskilde kan komma att påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott. Jag redogör därför slutligen för alternativa sätt att införliva passivitetsrätten.

⁶⁹ SOU 1996:116 s. 149.

⁷⁰ *Serves v. France*, p. 42.

⁷¹ Höglund, s. 202.

⁷² SOU 1996:116 s. 149.

⁷³ Se lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

3.1 Tidpunkt för passivitetsrätten enligt Europadomstolen

Europadomstolen har i ett antal avgöranden gjort mer eller mindre tydliga uttalande angående passivitetsrätten och när den enskilde ska anses anklagad för brott. Vid en läsning av praxis är det viktigt att komma ihåg vilka frågor som är relevanta att få ett svar på, för att lättare kunna fastställa tidpunkten. Det är viktigt att ha i minnet att frågan som ska besvaras är *när*, inte *om*, utifrån vilken påföljd etc., den enskilde är att anse som misstänkt för brott. Med andra ord, hur stark måste misstanken om brott vara för att den enskilde ska anses misstänkt enligt art. 6?

Det är även värt att upprepa att det faktum att den enskilde bestraffas för en underlåtenhet att lämna uppgifter, inte i sig innebär att denne fälls för ett brott. Det är först när den enskilde är anklagad för ett brott, och myndigheterna i samband med detta kräver uppgifter från den enskilde, som passivitetsrätten inträder. Frågan som Europadomstolen har att ställning till när den bedömer passivitetsrätten, blir därför om den enskilde, när denne påförs vite/bestrafas för underlåtenhet att lämna uppgifter, är misstänkt för att ha begått ett brott i konventionens mening, se kapitel 2.3.1.

3.1.1 Praxis rörande passivitetsrätten

Funke v. France (1993) var det första fall då domstolen konstaterade att den enskilde har en rätt att förhålla sig passiv. Omständigheterna var följande. Funke var en tysk medborgare som levde i Frankrike och arbetade som affärsman. Då Funke misstänktes för valutabrott, genomförde tullmyndigheten en husrannsakan för att få information om eventuella tillgångar i utlandet. Vid besöket medgav Funke att han hade konton utomlands och man fann även kontoutdrag från utländska banker. Husrannsakan ledde dock inte till något allmänt åtal. Däremot begärde tullmyndigheten att Funke skulle tillhandahålla bankutdrag från konton på utländska banker. Funke vägrade och hävdade att han inte hade någon möjlighet att följa myndighetens begäran. Funke dömdes som en följd av sin underlåtenhet att inkomma med uppgifter upprepade gånger till böter i nationell domstol. I Europadomstolen menade Funke bl.a. att förfarandet innebar en kränkning av art. 6.1 rätt till en rättvis rättegång och 6.2 oskuldspresumtionen. Med

hänvisning till art. 6.1 menade han att statens agerande inkräktade på hans rätt att inte belasta sig själv, vilket är en generell princip som framkommer både i nationella rättsordningar och Europakonventionen. Funke avled senare och processen drevs vidare av hans änka. Frankrike menade att Funke inte var att anse som anklagad för brott i konventionens mening, då inga processuella åtgärder vidtagits för att ställa Funke till svars för valutabrott, och hans död ointetgjorde möjligheten att han skulle komma att åtalas.

Europadomstolen konstaterade utan vidare motivering att förfarandet innebar en kränkning av Funkes rätt att förhålla sig passiv. Domstolens uttalanden angående graden av misstanke var relativt kortfattade, och de bemötte endast mycket knapphändigt Frankrikes invändningar. Utifrån omständigheterna i fallet kan det dock konstateras att Funke tidigt var uttalat misstänkt för valutabrott, och Europadomstolen påpekade att det var klart att myndigheternas agerande syftade till att få Funke att presentera dokument som stödde anklagelse för brott. Det faktum att en straffprocess senare var omöjlig då Funke avlidit, påverkade inte domstolens bedömning. Domstolen gjorde emellertid inte någon särskild bedömning av om och när Funke var att se som anklagad för brott, varför det är svårt att dra några säkrare slutsatser angående tidpunkten för passivitetsrätten.

Det kan vidare noteras att domstolen var särskilt kritisk mot att tullmyndigheten beordrade Funke att inkomma med dokument som de trodde existerade, utan att vara helt säkra på att dokumenten faktiskt fanns. Oförmögna eller ovilliga att själva komma åt dokumenten, försökte de få Funke att själv inkomma med bevis som bevisade påstådda lagöverträdelser. Därpå konstaterade domstolen att förfarandet utgör en anklagelse för brott i den autonoma betydelse begreppet har i art 6, och innebar en kränkning av rätten att förhålla sig passiv.

I fallet *Saunders v. United Kingdom* (1996) utvecklar domstolen sin praxis. Saunders hade ålagts att besvara vissa frågor i samband med en administrativ undersökning angående misstänkta aktiekursmanipulationer. Saunders var enligt lag skyldig att svara på frågorna vid hot om vite och fängelsestraff. Saunders svarade på myndighetens frågor, varpå hans svar användes som bevis emot honom i en straffprocess. Storbritannien hävdade i Europadomstolen att de uppgifter som Saunders gett under

utredningen inte alls var belastande, utan snarare skulle kunna tjäna till hans försvar. Europadomstolen avfärdade dock helt denna invändning och konstaterade att en del av de uppgifter Saunders lämnat faktiskt använts av åklagaren för att undergräva hans trovärdighet i domstolen. Vittnesmål som vid en ytlig granskning inte tycks belastande, såsom ursäktande/friande anmärkningar eller sådana som bara återger fakta, kan senare komma att användas i en straffrättegång som bevis gentemot den tilltalade varför det inte spelar någon roll hur belastande de uppgifter som lämnas först verkar vara. De uppgifter som Saunders lämnade i sitt vittnesmål i den administrativa utredningen var inte i sig belastande, men användes för att undergräva Saunders trovärdighet i den senare rättegången.

Avgörandet kan tolkas som att det inte krävs att det är särskilt tydligt att den fakta som lämnas är belastande för att den enskilde ska ha en rätt att vara passiv. De uppgifter som Saunders lämnade i sitt vittnesmål i den administrativa utredningen var inte i sig belastande, men användes för att undergräva Saunders trovärdighet i den senare rättegången. Domstolens resonemang kan därför tolkas som att rätten att inte belasta sig själv tycks bli mycket långtgående. Jag menar dock att Europadomstolens uttalanden snarare tydligt pekar på att det viktiga inte är hur belastande de uppgifter myndigheterna begär att den misstänkte ska lämnas faktiskt är, utan snarare hur stor sannolikheten är att dessa kan komma att användas i en straffprocess. Frågan varje utredare måste ställa sig är därför: Hur stor är sannolikheten att utredningen kommer att leda till åtal för skattebrott eller påförande av skattetillägg, och i så fall att uppgifterna används i denna process? En sådan bedömning måste ske både utifrån att utredningen saknar, och att utredningen har tillgång till, de uppgifter som myndigheten överväger att begära in från den skattskyldige. Först har utredaren alltså att bedöma hur stor sannolikheten är att utredningen utifrån föreliggande material kan komma att leda till en straffprocess där uppgifterna används på något sätt. I så fall spelar det, som jag tolkar domstolens uttalanden, mycket liten roll vad för uppgifter som begärs in eller hur belastande dessa uppgifter kan anses vara, rätt till passivitet föreligger lika fullt. Om misstanken att den skattskyldige har begått ett brott är låg, har man sedan att ta ställning till om de uppgifter som begärs in skulle kunna leda till straffrättslig process och alltså på så sätt är belastande för den enskilde. Detta stöds även av domstolens resonemang i J.B. v Switzerland, se nedan.

I *Saunders v. United Kingdom* var det hela tiden uppenbart att de uppgifter som begärdes in skulle komma att användas i en påföljande straffprocess. Därför kan det övervägas om rätten att vara passiv inträder när det är *uppenbart* att utlämnande handlingar kommer att användas i en påföljande straffprocess. Aall påpekar dock att Europadomstolen i fallet *Heaney and McGuinness v. Ireland*,⁷⁴ se nedan, snarare indikerar att en möjlighet att bevisningen kommer användas är tillräckligt för att den tilltalade ska ha en rätt att vara passiv.⁷⁵

I *J.B. v. Switzerland* (2001) var omständigheterna följande. Skattemyndigheten påbörjade en utredning för att fastställa om J.B. undanhållit vissa inkomster och, om så var fallet, gjort sig skyldig till skattebrott. Skatteutredningen var alltså även till viss del en brottsutredning. I samband med utredningen ålades J.B. vid hot om vite att inkomma med samtliga dokument rörande vissa bolag i utlandet. Han hade tidigare medgett att han undanhållit viss inkomst hänförlig till dessa bolag.

Europadomstolen gjorde följande bedömning. När domstolen bedömde begreppet ”anklagelse för brott”, utredde de främst om J.B. under processen kunde *anses ha påförts ett straff*, och gick inte specifikt in på *vilken grad av misstanke* som måste föreligga. Domstolen konstaterade då att skatteutredningen dels syftade till att få fram ett korrekt beskattningsunderlag, dels till att utreda om J.B. gjort sig skyldig till skattebrott. Genom hela processen hade skattemyndigheten även möjlighet att påföra böter för redan konstaterat skattebrott. Europadomstolen noterade också att J.B. nådde en uppgörelse med skattemyndigheten, genom vilken han ålades att betala ett bötesbelopp. Detta belopp syftade inte till att kompensera för undanhållen skatt, jämför upptaxering/skönsbeskattning, utan måste snarare anses utgöra ett straff. Så långt berörde alltså inte domstolen närmare *när* J.B. ska anses anklagad för brott. Då J.B. klagat på flera punkter kopplade till art. 6 gjordes domstolen istället en allmän bedömning av huruvida art. 6 var tillämplig på fallet.

När domstolen mer specifikt utredde passivitetsrätten, konstaterade domstolen dock att skattemyndighetens agerande tyder på att de velat ha in dokument för att uppnå ett

⁷⁴ *Heaney and McGuinness v. Ireland*, judgement of 21 December, 2000, ECHR, application no. 37420/97.

⁷⁵ Aall, s. 359-360.

korrekt beskattningsunderlag, och då särskilt för att utreda om J.B. undanhållit vissa inkomster som skulle kunnat leda till åtal för skattebrott. Domstolen konstaterade vidare att även om det inte är upp till rätten att spekulera, *går det inte att utesluta* att han, om dokumenten visat att han hade en högre inkomst, *kunde ha blivit* åtalad för skattebrott.

Sammanfattningsvis ger fallet därmed viss vägledning för när passivitetsrätten inträder. Först kan det konstateras att domstolen vid bedömningen av om J.B. ska anses anklagad för brott, förvisso inte gällande vid vilken tidpunkt han skulle anses anklagad, utredde detta utifrån praxis som gäller art. 6 som helhet snarare än varje rättighet för sig. Det kan vidare konstateras att skattemyndigheten hela tiden hade möjlighet att påföra böter för skattebrott, även om de avstod från att göra detta. Det förelåg alltså i praktiken en mycket hög grad av misstanke. De uppgifter som begärdes in riskerade även att vara belastande för J.B. på så sätt att det *inte går att utesluta* uppgifterna som begärdes in *kunde ha lett till* åtal.

Enligt min mening visar fallet på samma sätt att bedöma rätten att förhålla sig passiv som framkommer i *Saunders v. United Kingdom*. Först gör domstolen en bedömning av om det material utredningen redan har skulle kunna leda till att den skattskyldige åtalas för skattebrott. Sedan bedömer domstolen även om de uppgifter som efterfrågas skulle kunna leda till en straffrättslig process, och på så sätt vara belastande för den skattskyldige. I fallet finns det två uttryck för den grad av misstanke som krävs för att den tilltalades passivitetsrätt ska anses vara kränkt. Dels konstaterar domstolen att J.B. hela tiden kunde åtalas för skattebrott, det förelåg alltså en mycket hög grad av misstanke. Dels konstaterade domstolen att om han lämnat in uppgifter så *kan det inte uteslutas* att uppgifterna skulle kunna leda till åtal, vilket ger uttryck för en lägre misstankegrad. Dessa uttalande är dock inte direkt kopplade till hur stor sannolikheten var att J.B. skulle komma att påföras ett straff/tidpunkten för passivitetsrättens inträdande. Även om domstolen inte uttalar sig generellt om vilken grad av misstanke som krävs, går det alltså att få viss vägledning.

I *Heaney and McGuinness v. Ireland* (2000) hänvisade domstolen bl.a. till praxis rörande rätt till rättegång inom skälig tid. Omständigheterna var följande. I samband med en explosion på en brittisk militärbas på Nordirland greps Heaney och McGuinness i ett närliggande hus misstänkta för att ha organiserat bombdådet samt för att vara

medlemmar i IRA. Under utredningen fick båda klaganden frågor om var de befunnit sig vid en viss tidpunkt, vilka de vägrade att besvara. De dömdes sedan i nationell domstol för sin vägran att redogöra för var de befunnit sig. Klagandena friades dock från övriga anklagelser. Heaney och McGuinness hävdade att påförandet av straff för att de vägrade yttra sig innebar en kränkning av deras rätt enligt art. 6 att förhålla sig passiva.

Europadomstolen utredde först om de båda klaganden var anklagade för brott när de dömdes för sin vägran och resonerade då enligt följande. En förutsättning för att någon ska kunna åberopa sin passivitetsrätt enligt art. 6 är att den enskilde var anklagad för något brott när den straffades för sin vägran att yttra sig. Begäran att Heaney och McGuinness skulle yttra sig hade sin grund i en misstanke om att de genomfört ett bombdåd samt var medlemmar i IRA, vilket var brottsligt enligt nationell rätt. De hade emellertid inte blivit formellt anklagade för dåden. Domstolen konstaterade dock att begreppet ”anklagad för brott” har en autonom betydelse och därför kan infalla oavsett om den tilltalade är formellt anklagad enligt nationell rätt. Detta innebär att den enskilde är att se som anklagad då individens situation har blivit ”påtagligt påverkad av anklagelsen”. Denna definition har utvecklats i praxis rörande rätt till rättegång inom skälig tid, se nedan kapitel 3.1.2. Även om de båda klaganden inte blivit formellt anklagade för bombdådet när begäran att de skulle yttra sig gjordes, innebar misstanken om brott, gällande bombdåd och medlemskap i IRA, att deras situation påtagligt påverkats. Därmed var det att betrakta som anklagade för brott i konventionens mening.

Även om de var anklagade i konventionens mening för IRA-medlemskap och utförande av bombdådet, blev de senare friade från dessa anklagelser. Ett friande innebär i regel att den tilltalade inte längre är att se som anklagad i konventionens mening och därmed inte kan åberopa kränkning enligt art. 6. Frågan blir därför om klaganden trots att de inte längre var misstänkta i någon grad för brott, ändå skulle kunna vara att se som anklagade för brott i konventionens mening. Europadomstolen konstaterade då att det enligt tidigare praxis etablerats undantag från denna huvudregel. I exempelvis *Funke v. France* utvecklades den inledande misstanken om valutabrott aldrig till en straffrättslig process. Vidare tolkade domstolen fallet *Allenet de Ribemont v. France*⁷⁶ och pekade på

⁷⁶ *Allenet de Ribemont v. France*, judgement of 21 January, 1996, ECHR, application no. 15175/89.

att konventionen måste tolkas så att rättighetsskyddet ger ett effektivt och praktiskt, i motsats till illusoriskt och teoretiskt, skydd. Med detta som utgångspunkt intog Europadomstolen en praktisk hållning och konstaterade följande. Om de klagande inte skulle ges möjlighet att förlita sig på art. 6 skulle detta innebära att frikännandet i nationell rätt i praktiken fråntog dem varje möjlighet att utreda om deras rättigheter enligt konventionen kränkts. Detta trots att de faktiskt blivit straffade, om än före frikännandet, då de försvarade vad de antog var deras rättighet enligt art. 6. Under sådana omständigheter är art. 6 ändå tillämplig.

Det är utifrån Europadomstolens uttalande möjligt att dra följande slutsatser. Först och främst är det intressant att notera att domstolen tog stöd av praxis gällande rätt till rättegång inom skälig tid, för att avgöra om de ska anses anklagade i konventionens mening. Detta då man uttryckte att den enskildes ”situation påtagligt ska ha påverkats” av misstanken. Därför redogörs för domstolens praxis gällande rätt till rättegång skälig tid nedan, se kapitel 3.1.2. Angående om klaganden skulle kunna åberopa sin passivitetsrätt trots att misstanke inte längre föreligger, påtalade domstolen egentligen inte uttryckligen något som för svensk rätt är särskilt revolutionerande. Översatt till svenska förhållanden inom skatteprocess kan resonemanget förklaras som att om klaganden först åläggs yttra sig vid vite, trots att det föreligger misstanke om brott eller skattetillägg och misstanken sedan försvinner, har det likväl skett en kränkning av dennes rätt att vara passiv enligt art. 6.

Vad som är intressant är vidare att domstolen, precis som Aall påpekar, antydde att en möjlighet att bevisen kommer att användas är tillräckligt för att den enskilde ska ha en rätt att förhålla sig passiv.⁷⁷ Detta stöds ju även av *Funke v. France* som domstolen hänvisade till. Domstolen yttrade sig dock inte ytterligare, vilket innebär att det är svårt att ta mer ledning än så av domstolens yttrande.

Serves v. France (1997)

I *Serves v. France* var en fransk officer inblandad i en mordutredning gällande mord på en civilist. I samband med utredningen kallades han som vittne gentemot andra inblandade. Han vägrade att avlägga vittnesed, och bötfälldes då för sin vägran. I

⁷⁷ Aall, s. 359-360.

Europadomstolen yrkade Serves att bötesföreläggandet innebar en kränkning av hans rätt att förhålla sig passiv enligt art. 6.1 EKMR. Då Serves inte var officiellt anklagad blev den första frågan att ta ställning till huruvida Serves kunde ses som anklagad i konventionens mening. Domstolen konstaterade då att ”anklagad för brott” är ett autonomt begrepp som ska tolkas oberoende av nationell rätt. Enligt exempelvis *Deewer v. Belgium* samt *Eckle v. Germany*,⁷⁸ d.v.s. praxis som gäller rätten till rättegång inom skälig tid, kan begreppet definieras som ”det officiella meddelandet från en behörig myndighet till en individ, att han misstänks för att ha begått ett brott”. Det är en definition som enligt Europadomstolen också överensstämmer med att ”den misstänktes situation påtagligt påverkats av misstanken”. Serves hade varken blivit namngiven i ansökan om förundersökning, eller blivit delgiven en officiell anklagelse. Dock föranleddes undersökningen av flera militära undersökningar, vilket sammantaget fick anses innebära att Serves’ situation påtagligt påverkats. Serves var därför att se som anklagad för brott i konventionens mening. Förfarandet innebar dock inte en kränkning av hans passivitetsrätt, då avläggandet av eden bara var en förberedande handling och det fortfarande stod Serves fritt att efter han svurit eden vägra besvara de av rättsens frågor som han ansåg kunde vara belastande.

Domstolens uttalande är relevant främst eftersom det ger tydligt stöd för att praxis från Europadomstolen rörande rätt till rättegång inom skälig tid, kan vara vägledande även gällande passivitetsrätten.

Västberga Taxi and Vulic v. Sweden samt *Janosevic v. Sweden*

Gällande passivitetsrättens inträdande vid skattetillägg har departementschefen i ett uttalande angett att viss ledning kan hämtas från fallen *Västberga Taxi* och *Vulic v. Sweden* samt *Janosevic v. Sweden*. I *Västberga Taxi and Vulic v. Sweden*, menade Europadomstolen att en anklagelse föreligger när skattemyndigheten meddelat den skatteskyldige att myndigheten överväger att ta ut skattetillägg. I *Janosevic v. Sweden* menade domstolen att den skatteskyldige skulle anses anklagad när denne mottagit revisionspromemoria med förslag om att ta ut skattetillägg. Passivitetsrätten kan därför enligt departementschefen inte anses inträda efter dessa tidpunkter, alltså när den

⁷⁸ *Deewer v. Belgium*, judgement of 27 February, 1980, ECHR, application no. 6903/75 samt *Eckle v. Germany*, judgement of 15 July, 1982, ECHR, application no. 8130/78.

skattskyldige blivit upplyst om ”misstanken”.⁷⁹ Enligt min mening är det dock problematiskt att dra slutsatser utifrån dessa fall, då varken *Västberga Taxi and Vulic v. Sweden* eller *Janosevic v. Sweden* behandlade rätten att förhålla sig passiv. Klaganden hade alltså inte, och hävdade inte heller i domstolen, att de valt att vara passiva och därför bestraffats. Snarare var frågan i målet bl.a. om statens agerande innebar ett brott mot oskuldspresumtionen. Som ovan anförts kan begreppet ”anklagad för brott” ha olika betydelse gällande olika rättigheter i konventionen.⁸⁰ Det är därför svårt att hävda att domstolens uttalanden självklart är tillämpliga även när det gäller passivitetsrätten. HFD har dock senare i fallet RÅ 2007 ref. 23 uttalat sig om vid vilken tidpunkt någon ska anses anklagad för brott vid skattetillägg, se nedan kapitel 3.2.2.

3.1.2 Praxis rörande rätt till rättegång inom skälig tid

Av domstolens uttalande i *Heaney and McGuinness v. Ireland* och *Serves v. France*, framkommer att domstolens praxis gällande rätten till rättegång inom skälig tid även kan ge vägledning gällande rätten att förhålla sig passiv. Det är också främst i samband med denna rättighet domstolen har uttalat sig om när den enskilde ska anses vara anklagad för brott i konventionens mening.⁸¹

Att den tilltalade har rätt till rättegång inom skälig tid stadgas både i art. 6.1, rätten till rättvis rättegång, och art. 5.3, vilken föreskriver att den som är häktad eller anhållen har rätt till rättegång inom skälig tid. Det är dock viktigt att uppmärksamma att begreppet ”skälig tid” inte har samma betydelse i de båda artiklarna. Vid en bedömning av art. 5.3 måste beaktas att individen sitter frihetsberövad, varför tidsperioden som kan accepteras i regel blir kortare.⁸² Syftet med art. 6.1 är begränsa den period av osäkerhet som en anklagelse om brott innebär.⁸³ Art. 6.1 omfattar till skillnad från art. 5.3 alla inblandade i en rättegång.⁸⁴

⁷⁹ Prop. 2002/03:106 s. 180.

⁸⁰ SOU 1996:116 s. 149.

⁸¹ Danelius, s. 169.

⁸² Danelius, s. 302.

⁸³ van Dijk & van Hoof, *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, s. 442.

⁸⁴ Danelius, s. 302.

I äldre praxis utgick domstolen främst från när det förelåg en formell anklagelse för brott. Men med tanke på den som vikt rätten till rättvis rättegång har för demokratin, har domstolen senare funnit det nödvändigt att se till begreppet ”anklagad för brott” utifrån funktion snarare än enbart den formella och nationella innebörden.⁸⁵ Därför har domstolen i flera fall uttalat att den relevanta tidpunkten, förutom vid en formell anklagelse, även kan föreligga då staten vidtagit en åtgärd som innebär att den enskildes situation påtagligt har påverkats av misstanken mot honom. Detta framkommer av exempelvis *Foti and others v. Italy*, där domstolen uttalar att ”även om anklagelse för brott generellt torde definieras som det officiella meddelandet som ges till en individ av behörig myndighet, kan det i vissa fall även ta formen av andra åtgärder som har samma innebörd och på liknande sätt påverkar den misstänktes situation”.⁸⁶ Andra rättsfall som befäster detta är exempelvis *Neumeister v. Austria*,⁸⁷ *Deweere v. Belgium* och *Eckle v. Germany*. En sådan åtgärd kan exempelvis bestå i en påbörjad förundersökning, häktning, anhållan eller att den enskilde underrättats om misstanken.⁸⁸

3.1.3 Tolkningar av Europadomstolens praxis

Sjölin har tolkat Europadomstolens praxis, och då i första hand fallet *Funke v. France*, som att den enskilde är att se som anklagad så snart en skatteutredning påbörjats. Detta oavsett om det fastställts om det finns tillräckligt med underlag för att gå vidare med utredningen.⁸⁹ Enligt min mening stämmer Sjölin resonemang dåligt överens med domstolens uttalande, i det senare rättsfallet *J.B. v. Switzerland*, att den generella uppgiftsskyldigheten i skatteförfarandet inte omfattas av passivitetsrätten.⁹⁰ Höglund håller inte heller med Sjölin, utan menar att då syftet med skatteutredningar är att kontrollera att uppgifter som lämnats är korrekta, aktualiseras passivitetsrätten normalt inte under det ordinära granskningsarbetet. Han menar därför att den skattskyldige inte kan vägra att lämna uppgifter bara för att det finns en perifer risk att uppgifterna kan

⁸⁵ van Dijk & van Hoof, s. 444.

⁸⁶ *Foti and others v. Italy*, judgement of 10 December, 1982, application no. 7604/76, 7719/76, 7781/77, 7913/77 p. 52.

⁸⁷ *Neumeister v. Austria*, judgement of 27 June, 1968, application no. 1936/63.

⁸⁸ Danelius, s. 302.

⁸⁹ Sjölin, *Advokaten* 6/94, s. 245.

⁹⁰ *J.B. v. Switzerland*, p. 63.

komma att leda till påförande av skattetillägg eller åtal för skattebrott.⁹¹ I de rättsfall jag gått igenom på området är passivitetsrätten i samtliga fall också kopplad till någon form av misstanke om brott. Det är alltså först då skatteutredningen övergår i någon form av "brottsutredning" som den skattskyldige får en rätt att förhålla sig passiv.

Skattekontrollutredningen menade att art. 6 inte bör tolkas som att rättigheterna i artikeln inträder först när det föreligger en formell misstanke, utan att passivitetsrätten i regel inträder före denna punkt. Enligt utredningen inträder rätten att vara passiv tveklöst senast då den enskilde underrättas om misstanken. Skattekontrollutredningen menade dock att praxis inte heller kan tolkas så att den enskilde är att anse som misstänkt redan när skattemyndigheten startar en utredning, vidtar revision eller överväger att påföra skattetillägg.⁹² Passivitetsrätten måste alltså anses inträda senast när den skattskyldige informeras om misstanken, men inte så pass tidigt som när en utredning påbörjats eller skattemyndigheten överväger att påföra skattetillägg.

Europadomstolens praxis angående tidpunkten för passivitetsrätt har även analyserats av HFD i RÅ 1996 ref. 97. I fallet yrkade Riksskatteverket att få genomföra revision för att eftersöka och omhänderta vissa handlingar i ett bolags lokaler. Bolaget menade att Riksskatteverkets beslut om revision grundade sig på en misstanke om skattebrott, och att genomförande av revisionen skulle innebära en kränkning av passivitetsrätten enligt art. 6. HFD behandlade därför dels frågan vad som avses med anklagelse för brott, dels från vilken tidpunkt en enskild ska anses vara anklagad för brott enligt Europakonventionen. För att reda ut vid vilken tidpunkt någon ska ses som anklagad för brott, tog HFD viss utgångspunkt i Skattekontrollutredningens uttalanden. Vidare konstaterade domstolen att viss ledning kan fås av Europadomstolens praxis rörande rätt till rättegång inom skälig tid. Samtidigt påpekade HFD att den vägledning som kan fås av praxis gällande rättegång inom skälig tid är begränsad då det rör sig om en annan rättighet. HFD kommer därefter utan vidare motivering fram till att det finns skäl att anta att rätten att förhålla sig passiv i vart fall inte inträder innan den enskilde *skäligen kan misstänkas* ha agerat i strid med lag, eller myndigheten vidtagit någon åtgärd som tyder på att en misstanke föreligger. Det är inte tillräckligt att den enskilde enbart till följd av exempelvis en urvalsrevision *tycker sig ana* en misstanke om brott. HFD menar

⁹¹ Höglund, s. 221.

⁹² SOU 1996:116 s. 149- 152.

alltså att passivitetsrätten inträder vid en senare tidpunkt än Sjölin och även vid en högre misstankegrad än när det finns ”anledning att anta”, vilket är den tidpunkt som stadgas i 44 kap. 3 § SFL.

3.1.3 Sammanfattande slutsats

Vid en genomgång av praxis framkommer att det i samtliga fall tycks föreligga någon form av misstanke om brott, vilken är en förutsättning för att art. 6 ska vara tillämplig. Bedömningen av Europadomstolens praxis kompliceras av att klagandena i de flesta fall hävdar att det skett en kränkning av flera av de rättigheter som räknas upp i art. 6, se exempelvis *J.B. v. Switzerland*. Domstolen gör då en samlad bedömning av om den enskilde kan anses vara anklagad för brott i konventionens mening. Europadomstolens uttalanden i *Serves v. France* samt *Heaney and McGuinness v. Ireland* är särskilt intressant då domstolen tydligt hänvisade till praxis gällande rättegång inom skälig tid. Domstolen gjorde dock ingen djupare analys utan refererar enbart till uttrycket att klaganden är att anse som anklagad för brott när ”dennes situation blivit påtagligt påverkad av misstanken”.

Funke v. France var det första fallet där Europadomstolen befäste passivitetsrätten. Domstolen yttrade sig endast mycket kortfattat och det går inte att få någon egentlig ledning för när passivitetsrätten inträder. Det kan dock konstateras att Funke aldrig åtalades, även om han tidigt var uttalat misstänkt för valutabrott.

Saunders v. United Kingdom ger i sak ingen vidare vägledning angående när den enskilde är att anse som anklagad och därmed kan åberopa passivitetsrätten, vilket beror på att Saunders redan stod åtalad för brott. Dock visar Saunders på hur en bedömning av om det finns möjlighet att med tvång förmå den enskilde att inkomma med uppgifter i regel bör gå till. Jag menar att detta kan formuleras som att det avgörande är med hur stor sannolikhet utredningen kommer att leda till åtal för skattebrott eller påförande av skattetillägg. Denna bedömning måste ske både utifrån att utredningen saknar, och att utredningen har tillgång till de uppgifter som myndigheten överväger att begära in. Om sannolikheten är för stor, och misstankegraden därmed så pass stark att den enskilde är att se som anklagad i konventionens mening, föreligger hinder att påföra vite. Var

denna ”sannolikhetsgräns” går, med andra ord när den enskilde får en rätt att förhålla sig passiv, är huvudfrågan i denna uppsats.

Resonemanget i J.B. v Switzerland stödjer det resonemang som jag menar framkommer av Saunders. Där gav även domstolen uttryck för någon form av beviskrav, att det inte går utesluta att de uppgifter som begärdes in skulle kunna leda till åtal. Vidare förelåg i praktiken en mycket hög misstankegrad. Domstolens uttalanden bör dock inte övertolkas eftersom yttrandet inte uttryckligen gällde en bedömning av när den tilltalade är att se som misstänkt för brott. Domstolen konstaterade att det inte går att utesluta att de efterfrågade uppgifterna kommer att användas i en straffprocess, vilket kan tolkas som ett uttryck för att det i alla fall vid denna tidpunkt föreligger hinder att använda vissa uppgifter.

Sammanfattningsvis kan konstateras att praxis från Europadomstolen inte ger något klart svar på när passivitetsrätten inträder. Viss vägledning kan fås av J.B. v. Switzerland, där jag menar att domstolen ger uttryck för en relativt lågt misstankegrad. Samtidigt rör detta resonemang inte tidpunkten för passivitetsrättens inträdande, och kan därför endast ges begränsad betydelse.

En jämförelse mellan fallen visar att det i samtliga fall i praktiken tycks ha förelegat en relativt hög misstankegrad. I samtliga fall hade myndigheterna antingen i praktiken möjlighet att åtala/straffa den enskilde för brott eller så var det tydligt att förfarandet skulle kunna leda till en straffprocess. I Funke v. France avled visserligen Funke innan en straffprocess hann inledas, samtidigt var han hela tiden uppenbart misstänkt för skattebrott.

Ytterligare ledning ges av domstolens uttalanden i Heaney and v. McGuinness Ireland och Serves v. France, där domstolen uttryckligen hänvisade till den praxis som utvecklats rörande rätt till rättegång inom skälig tid. I samband med denna har domstolen i flera fall yttrat att den tilltalade är att se som anklagad för brott när ”dennes situation påtagligt påverkats av misstanken”, exempelvis att åklagaren tagit beslut om förundersökning, häktning eller att den enskilde underrättats om misstanken.

Även om Europadomstolens praxis inte är helt klar kan man därför utifrån domstolens uttalanden enligt min mening dra följande slutsatser. I samtliga rättsfall förelåg en uttalad misstanke om brott, vilket tyder på en relativt hög grad av misstanke. I *Heaney and McGuinness v. Ireland* och *Serves v. France* hänvisar domstolen tydligt till praxis gällande rätt till rättegång inom skälig tid. Den enskilde är då att anse som misstänkt för brott, och får rätt att förhålla sig passiv, när dennes situation påtaglig påverkats av misstanken mot honom.

Detta är enligt min mening den ledning som i dagsläget kan utläsas av domstolens praxis. Min slutsats stämmer visserligen inte helt överens med HFD:s eller Skattekontrollutredningens uttalanden, men har å andra sidan stöd i praxis som kom efter dessa uttalanden.

Frågan kvarstår dock hur Europadomstolens praxis angående passivitetsrätten bör införlivas i svensk skattelagstiftning. Utifrån Europadomstolens praxis har lagstiftaren beslutat att passivitetsrätten i svensk rätt ska inträda så snart Skatteverket finner att det finns ”anledning att anta” att den enskilde kan påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott.⁹³ Detta begrepp utreds därför närmare i nästa avsnitt.

3.2 Tidpunkt för passivitetsrätten i svensk rätt

År 1993 kom fallet *Funke v. France*, vilket föranledde regeringen att utreda en lagändring då fallet visade att ett förläggande att inkomma med uppgift tillsammans med påförande av vite skulle kunna stå i strid med Europakonventionen. Den utredning som tillsattes förespråkade att passivitetsrätten i svensk rätt skulle inträda när Skatteverket fann att den skattskyldige var skäligen misstänkt för skattebrott.⁹⁴ Jag redogör närmare för denna ståndpunkt i kapitel 3.3 tillsammans med alternativa sätt att införliva passivitetsrätten i svensk rätt. Departementschefen höll inte med utredningen utan menade att rätten att förhålla sig passiv borde infalla redan när ”det finns anledning att anta” att den enskilde kan komma att åtalas för skattebrott, d.v.s. vid samma tidpunkt/grad av misstanke som när Skatteverket enligt 17 § SkbrL ska anmäla

⁹³ Prop. 1997/98:10 s. 61.

⁹⁴ SOU 1996:116 s. 151.

misstanke om skattebrott till åklagare.⁹⁵ Skälet för denna tidpunkt var framförallt att praxis från Europadomstolen ansågs vara otydlig och att departementschefen därför menade att det kan vara bra att ha en viss marginal. Han ansåg även att det finns en fördel att ha ett system som är enkelt med få bevisstyrkegrader.⁹⁶ Under 2000-talet kom sedan praxis från Europadomstolen som tydde på att även skattetillägg utgör ett straff i konventionens mening, varför stadgandet om vitesförbud år 2003 kom att utvidgas till att även omfatta påförande av skattetillägg.⁹⁷

3.2.1 Anledning att anta

Det kan först och främst konstateras att det är svårt att ange någon viss tidpunkt eller vissa omständigheter som tyder på att det finns ”anledning att anta” att den enskilde kommer påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott. Begreppet preciseras inte närmare i motiven, och det tas inte heller upp några exempel.⁹⁸ Departementschefen kopplar dock i relevanta motiv begreppet ”anledning att anta” till stadgandet om anmälningsplikt till åklagare i 17 § SkbrL.⁹⁹ I motiven till 17 § SkbrL anförde departementschefen att anmälan skulle ske ”så snart det finns anledning” till misstanke om skattebrott.¹⁰⁰

I praktiken arbetar Skatteverket efter en så kallad riksrutin som reglerar hur och när brottsanmälan ska ske, den anger bl.a. brottsrekvisit och vid vilken beloppsnivå anmälan ska ske. Ansvaret för att en anmälan blir gjord åligger handläggaren som alltså i varje ärende ska bedöma om misstanke om brott föreligger. Anmälan kontrolleras av särskilda kvalitetssäkrare som ska kontrollera brottsanmälningarna för att se att dessa håller rätt kvalitet, innan de skickas vidare till Ekobrottsmyndigheten.¹⁰¹

Så snart en samlad bedömning ger underlag för brottsmisstankar ska alltså en anmälan upprättas. I praktiken innebär detta att anmälningstidpunkten ofta infaller i samband

⁹⁵ Prop. 1997:98:10 s. 63.

⁹⁶ Prop. 1997:98:10 s. 63.

⁹⁷ Prop. 2002/03:106 s. 178.

⁹⁸ Prop 1997:98:10, Prop. 2002/03:106.

⁹⁹ Prop 1997/98 s. 63 samt Prop 2002/03:106 s. 180.

¹⁰⁰ Prop. 1982/83:134 s. 28.

¹⁰¹ SOU 2013:62 s. 123.

med att skatteutredningen färdigställts, d.v.s. efter att beslut fattats om beskattning. I vissa fall kan dock anmälan ske tidigare i utredningen, innan ett beslut har fattats om beskattning. I dessa fall avvaktar åklagaren normalt med åtal tills efter att ett beskattningsbeslut har fattats.¹⁰²

”Anledning att anta” anknyter till formuleringen i 23 kap. 1 § RB angående när förundersökning ska inledas brottmål. Tanken är alltså att en anmälan ska göras så snart det finns förutsättningar för att inleda en förundersökning.¹⁰³ Det kan dock konstateras att Skatteverkets anmälan år 2012 endast i ca. 80 % procent av fallen ledde till att åklagaren påbörjade en förundersökning, vilket troligen beror på att Skatteverket inte tar hänsyn till subjektiva rekvisit i sin bedömning. Enligt Utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandet finns det troligen inte heller lagstöd för att Skatteverket ska kunna göra en sådan bedömning.¹⁰⁴

”Anledning att anta” är den lägsta misstankegraden i straffprocessen. Detta kan jämföras med övriga misstankenivåer såsom exempelvis skäligen misstänkt, sannolika skäl, uppenbart och ställt utom rimligt tvivel.¹⁰⁵ ”Anledning att anta” innebär att det måste finnas någon form av misstanke. Misstanken kan dock vara vag och oprecis, gärningsmannen kan vara okänd och bevisningen svag.¹⁰⁶ Däremot krävs att det finns någon konkret omständighet till stöd för misstanken.¹⁰⁷

Det bör dock observeras att ”anledning att anta” får olika innebörd beroende på om Skatteverket misstänker att den skattskyldige kan komma att påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott. Uttalanden och doktrin angående 23 kap. 1 § RB torde enligt min mening i huvudsak kunna ge ledning angående misstanke för skattebrott. Gällande skattetillägg har dock HFD genom ett uttalande i RÅ 2007 ref. 23 gett viss vägledande praxis, se nedan.

¹⁰² SOU 2013:62 s. 122.

¹⁰³ NJA II 1983 s. 517.

¹⁰⁴ SOU 2013:62 s. 228.

¹⁰⁵ Bring & Diesen, Förundersökning, s. 151.

¹⁰⁶ Prop. 1997/98:10 s. 24.

¹⁰⁷ Bring & Diesen, s. 151-154.

3.2.2 Skillnad mellan rekvisitet ”anledning att anta” skattebrott och skattetillägg

Rekvisiten för påförande av skattetillägg är mycket lika de som gäller för skattebrott, med den viktiga skillnaden att bestämmelsen om skattetillägg saknar subjektiva rekvisit. Både påförande av skattetillägg och påföljd för skattebrott aktualiseras om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till Skatteverket. Till skillnad från skattebrott krävs det dock varken uppsåt eller grov oaktsamhet för att den enskilde ska kunna påföras skattetillägg. Detta innebär att det troligen finns ”anledning att anta” att den enskilde kommer påföras skattetillägg betydligt tidigare i utredningen än vid åtal för skattebrott. I många fall kan det finnas anledning att anta den enskilde kommer att påföras skattetillägg utan att denne åtalas för skattebrott. Att ändra 44 kap. 3 § till att även omfatta skattetillägg innebar alltså enligt min mening troligen en i praktiken väsentlig utvidgning av vitesförbudet.

I propositionen till utvidgningen av stadgandet i 44 kap. 3 § SFL riktade också Skatteverket i Stockholm som remissinstans kritik mot förslaget, och menade att ett vitesförbud kopplat till misstanke om skattetillägg skulle kunna få konsekvenser för Skatteverkets möjligheter att bedriva utredning. Departementschefen menade dock att ett utvidgat vitesförbud inte borde utgöra något oöverkomligt hinder vid en skatteutredning, eftersom vitesföreläggande av det slag som avsågs i praktiken är mycket ovanliga, och då myndigheterna fortfarande kan använda tvångsåtgärder som inte kräver den enskildes medverkan.¹⁰⁸

Förekomsten av svensk praxis gällande stadgandet i 44 kap. 3 § SFL är sparsam. HFD har dock i RÅ 2007 ref. 23 kommit med ett förtydligande gällande skattetillägg.

RÅ 2007 ref. 23

Omständigheterna var följande. Skatteverket hade fått fram uppgifter om att P.L hade ett bankkonto i utlandet. Efter förfrågningar medgav P.L att han hade ett konto och att det insatta beloppet kom från en casinovinst. Skatteverket fick dock senare fram uppgifter som visade att uttag från kontot väsentligt översteg den redovisade vinsten. Skatteverket hade dock ingen möjlighet att inhämta uppgifter direkt från den utländska

¹⁰⁸ Prop. 2002/03:106 s. 178-179.

banken, varför Skatteverket med hot om vite ålade P.L. att inkomma med kontoutdrag avseende kontot. P.L. åberopade rätten att förhålla sig passiv enligt art. 6.1 Europakonventionen och menade att han hade en rätt att vägra inkomma med handlingarna. Detta då han menade att det av Skatteverkets utredning måste framgå att det fanns grund för att anta att han gjort sig skyldig till skattebrott alternativt ett förfarande som kan leda till påförande av skattetillägg. P.L. hänvisade till 3 kap. 6 § taxeringslagen, vilken motsvarade stadgandet i 44 kap. 3 § SFL.

HFD gick först igenom Europadomstolens praxis, och följde då i huvudsak samma resonemang som i motiven, prop. 2002/03:106. Gällande nationell rätt förtydligade HFD att ”anledning att anta” inte tar sikte på samma omständigheter när det gäller skattebrott som när det gäller skattetillägg eftersom påföljderna har olika rekvisit. För skattebrott krävs uppsåt eller grov oaktsamhet, till skillnad från skattetillägg där det är tillräckligt att den enskilde lämnat en oriktig uppgift. Därför kan det alltså finnas anledning att anta att den skattskyldige kommer att påföras skattetillägg, även om denne inte kan komma att dömas för skattebrott. Därefter övergick HFD till en bedömning av det enskilda fallet. P.L. redovisade ingen inkomst från utländska konton i sin deklaration, samtidigt tydde uttag och betalningar med kontokortet på att P.L. hade vissa inkomster, varför syftet med föreläggandet var att få klarhet i hur bakomliggande transaktioner påverkade taxeringen ett visst år. Uttagen översteg väsentligt den redovisade inkomsten. Vitesföreläggandet måste uppfattas som att Skatteverket vid den aktuella tidpunkten haft anledning att anta att P.L. utelämnat vissa uppgifter som kan påverka taxeringen, och därmed innebära påförande av skattetillägg. Därför hindrade bestämmelsen om passivitetsrätt att ett föreläggande förenades med vite. Att det var oklart om P.L:s agerande faktiskt var sådant att det kan leda till skattetillägg, påverkade inte denna bedömning.

Domen visar att tidpunkten för när passivitetsrätten inträder gällande skattetillägg infaller relativt tidigt, och att möjligheterna för Skatteverket att vid vite förelägga den enskilda enskilde att inkomma med uppgifter därför är mycket begränsad. Höglund menar att HFD genom fallet klargjort att beviskraven för att passivitetsrätten ska inträda

är relativt låga. Vidare menar han att då det är vanligt med taxeringsändringar innebär avgörandet att passivitetsrätten blir tillämplig i många skattemål.¹⁰⁹

3.2.3 Sammanfattning

”Anledning att anta” ger uttryck för en mycket låg grad av misstanke. Uttrycket är väletablerat inom svensk rätt och sammanfaller inom skatterätten med den grad av misstanke då Skatteverket ska anmäla misstanke om skattebrott till åklagaren. En tanke med att använda just begreppet ”anledning att anta” var att detta skulle överensstämma med tidpunkten för anmälan till åklagare om misstänkt skattebrott. Detta skulle alltså innebära att den enskilde fick en rätt att vara passiv så snart Skatteverket meddelade misstanke om brott till åklagaren. I och med att stadgandet utökades till att även omfatta skattetillägg förändrades detta. Den största skillnaden mellan skattebrott och skattetillägg, är att det inte krävs något subjektivt rekvisit för att påföra skattetillägg, och att skattetillägg utdöms av Skatteverket direkt utan anmälan till åklagare. Tidpunkten för passivitetsrättens inträdande gällande skattetillägg blir därför en annan och måste bedömas annorlunda än vid misstanke för skattebrott. Därför kan det enligt min mening finnas ”anledning att anta” att skattetillägg kommer att påföras i betydligt fler fall än gällande skattebrott.

3.3 När bör passivitetsrätten inträda?

Europadomstolens praxis lämnar enligt min mening utrymme för en diskussion kring hur passivitetsrätten bör införlivas i svensk lagstiftning. Lagstiftaren har tolkat Europadomstolens praxis och valt att använda begreppet ”anledning att anta”, men det har även framförts synpunkter på att passivitetsrätten bör inträda vid andra misstankenivåer. Jag går nedan igenom en del av de förslag på alternativa tidpunkter som förespråkats.

¹⁰⁹ Höglund, s. 212.

3.3.1 Skattekontrollutredningen: Skäligen misstänkt

Skattekontrollutredningen menade utifrån Europadomstolens praxis att tidpunkten för passivitetsrättens inträdande i nationell rätt bör anges till när det finns skäligen misstanke. Samma misstankegrad bör även gälla vid anmälan till åklagare. Förutom att denna tidpunkt skulle stämma väl överens med Europadomstolens praxis, menade utredningen att då många anmälningar till åklagare från Skatteverket läggs ner av åklagaren, skulle en högre misstankegrad leda till färre onödiga anmälningar och därmed mindre obehag för de skattskyldiga.¹¹⁰ I den efterföljande propositionen höll departementschefen dock inte med om utredningens resonemang, utan menade på att det fanns en fördel med att passivitetsrätten inträder vid en lägre misstankegrad, främst med anledning av att Europadomstolens praxis är otydlig. Därför kan det vara bra att ha en viss marginal, och det finns även fördelar med att ha ett enklare system med få styrkegrader.¹¹¹

Skattekontrollutredningen förespråkade alltså att passivitetsrätten skulle inträda vid en högre misstankegrad, skäligen misstanke, än dagens ”anledning att anta”. Ett argument för detta var enligt utredningen att färre anmälningar till åklagare skulle leda till minskat obehag för de skattskyldiga. Utredningens argument är dock något svårt att förstå, då en anmälan till åklagare innebär att skatteförfarandet övergår till straffprocess vid vilken den enskilde skyddas av andra rättssäkerhetsgarantier. Det är enligt min mening på så sätt svårt att se att en senare tidpunkt skulle vara i den skattskyldiges intresse.

3.3.2 Skattetilläggskommittén: På egen begäran

Skattetilläggskommittén, som utredde huruvida passivitetsrätten skulle omfatta även påförande av skattetillägg, menade på att det finns skäl att ha än mer marginal än vad ”anledning att anta” ger uttryck för. Kommittén konstaterade att den enskilde visserligen i både *Funke v. France* och *Saunders v. United Kingdom* var formellt misstänkt för brott. Detta innebär dock inte att man därför kan dra slutsatsen att den som inte är formellt misstänkt kan tvingas att lämna belastande uppgifter som sedan kan komma användas som bevis i en rättegång. Både i andra länder och inom det svenska

¹¹⁰ SOU 1996:116 s. 149-152.

¹¹¹ Prop. 1997/98:10 s. 63.

rättssystemet är det en grundläggande rättsuppfattning att man inte ska behöva ange sig själv inom ramen för den ordinarie processen. Enligt kommittén fanns det skäl att anta att det är tvivelaktigt enligt konventionen att använda vitesföreläggande för att få någon att bekänna ett brott, även i sådana fall då misstanke inte ens uppstått eller i vart fall inte nått någon nämnvärd styrka. Därför menade kommittén att någon fast tidpunkt/beviskrav inte bör uppställas. Istället ska den enskilde på egen begäran kunna befrias från skyldigheten att själv tillhandahålla en handling eller lämna en uppgift som kan leda till skattetillägg eller åtal för skattebrott.¹¹²

Kommittén menade alltså att det, som en följd av Europadomstolens oklara praxis, inte går att ha någon fast tidpunkt. Istället för att helt avskaffa systemet med påförande av vite, vilket enligt min mening vore den naturliga följden av kommitténs resonemang, menar skattetilläggskommittén att det bör vara upp till den skattskyldige att begära befrielse från uppgiftsskyldigheten när denne riskerar att lämna belastande uppgifter, och att det i så fall inte bör vara möjligt att påföra vite.

Det går att göra flera invändningar mot kommitténs förslag. Det första är att den enskilde hamnar i en svår situation, då ett nekande att inkomma med uppgifter till grund för sin beskattning i princip kan uppfattas som ett erkännande att denne faktiskt lämnat en oriktig uppgift. Detta argument bemöter Skattetilläggskommittén genom att hävda att en sådan regel troligen inte strider mot Europakonventionen.¹¹³ Förslaget är också, vilket departementschefen påpekar,¹¹⁴ problematiskt eftersom det innebär att den skattskyldige aktivt måste ta initiativ till ett förfarande där, för att förvaltningsrätten ska kunna bedöma om denne har en rätt att vara passiv, den skattskyldige rimligen måste avslöja vilken oriktig uppgift denne vägrar att lämna. Förslaget leder dessutom till intressekonflikter, exempelvis då den skattskyldige redan genom att lämna in sin deklaration skulle kunna hävda att denne lämnar en oriktig uppgift. Det skulle i så fall kunna tänkas att den skattskyldige med hänvisning till passivitetsrätten menar att denne inte är skyldig att lämna in en deklaration. Detta är kanske en onödigt långtgående

¹¹² SOU 2001:25 s. 279-281.

¹¹³ SOU 2001:25 s. 281.

¹¹⁴ Prop. 2002/03:106 s. 178

tolkning av skattetilläggskommitténs förslag, men kan ses som exempel på en av de intressekonflikter som kan komma att uppstå.¹¹⁵

3.3.3 Sammanfattning

Skattetilläggskommittén och Skattekontrollutredningen kommer till mycket olika slutsatser. Skattekontrollutredningen ställer upp ett högre beviskrav, och då praxis är oklar är det svårt att hävda att utredningens tolkning skulle strida mot Europadomstolens uttalanden. Intressant att notera är att Skattekontrollutredningen menar att ett högre beviskrav är i den enskildes intresse. Skattetilläggskommittén menar istället att det inte bör uppställas någon tidpunkt överhuvudtaget, utan att den enskilde själv ska få begära att nyttja sin passivitetsrätt. Förutom den kritik som anförts ovan, ställer Skattetilläggskommitténs förslag mycket höga krav på individen att själv ha tillräckligt med kunskap för att kunna ta till vara sin rätt.

¹¹⁵ Prop. 2002/03:106 s. 178.

4. Sammanfattande analys

Skatteprocessen och straffprocessen präglas i svensk rätt delvis av olika principer och syften. Inom skatteförfarandet har den skattskyldige en långtgående uppgiftsskyldighet, och lämnandet av uppgifter omfattas av sanningsplikt. Samtidigt har Skatteverket också en skyldighet att utreda och ta in uppgifter för att fastställa ett korrekt beskattningsunderlag, och har därför getts befogenhet att använda olika tvångsmedel. Dessa regler har som syfte att bidra till en effektiv och likformig beskattning. Straffprocessen präglas däremot av andra principer. En grundläggande princip inom straffprocessen är passivitetsrätten, som innebär att den misstänkte aldrig kan tvingas att lämna belastande uppgifter om sig själv. Passivitetsrätten utgör en garanti för att bevisbördan alltid ligger på det allmänna. Samtidigt förhindrar passivitetsrätten att den misstänkte försätts i dilemmat att antingen yttra sig och eventuellt bidra till sin egen fällande dom, eller vara tyst och istället bestraffas för sin tystnad. När skatteprocessen övergår i en straffprocess måste Skatteverket och förvaltningsdomstol ta hänsyn till straffrättsliga principer, däribland passivitetsrätten, vid sin handläggning. Då uppstår en konflikt mellan den enskildes skyldighet att lämna uppgifter i skatteförfarandet och rätten att, när förfarandet övergår i en straffprocess, förhålla sig passiv. En viktig fråga är därför *när* passivitetsrätten inträder i skatteförfarandet.

Passivitetsrätten framkommer i svensk skattelagstiftning genom 44 kap. 3 § SFL, som stadgar att den enskilde inte kan åläggas att inkomma med uppgifter vid hot om vite ”när det finns anledning att anta” att denne kan komma att påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott. 44 kap. 3 § SFL infördes som en följd av Europadomstolens praxis angående passivitetsrätten. Enligt Europakonventionen får den enskilde en rätt att förhålla sig passiv när denne är misstänkt för ett brott i konventionens mening. När denna tidpunkt infaller enligt Europakonventionen, och vid vilken misstankegrad, är dock utifrån Europadomstolens praxis inte helt klart.

Det är alltså först när skatteförfarandet övergår i en straffprocess som den skattskyldige får en rätt att förhålla sig passiv. Den allmänna uppgiftsskyldigheten i skatteförfarandet står därför inte i konflikt med passivitetsrätten. Europadomstolen har uttalat att skatteprocessen som sådan inte omfattas av Europakonventionen. För att passivitetsrätten ska aktualiseras krävs det alltså att den skattskyldige riskerar någon

form av straffrättslig påföljd, såsom att dömas för skattebrott eller påföras skattetillägg. Den skattskyldiges passivitetsrätt hindrar inte heller Skatteverket från att använda tvångsåtgärder för att få fram bevis som existerar oberoende av den misstänktes vilja.

4.1 Tidpunkten för passivitetsrättens inträdande enligt Europakonventionen

I avsnitt 3.1 utreder jag tidpunkten för passivitetsrättens inträdande utifrån Europadomstolens praxis. Frågan är när den enskilde är att se som misstänkt för brott enligt art. 6 Europakonventionen, och därmed kan åberopa en rätt att förhålla sig passiv. Europadomstolen har inte i något fall gett uttryckligen svar på när passivitetsrätten aktualiseras. I de fall där domstolen uttalat sig om passivitetsrätten tycks det dock i samtliga fall ha förelegat en relativt hög misstankegrad. I alla dessa fall var omständigheterna sådana att myndigheterna i praktiken hade möjlighet att åtala/straffa den enskilde för brott, eller så stod det klart att förfarandet skulle kunna leda till en straffprocess.

I *Funke v. France* var Funke tidigt uttalat misstänkt för skattebrott, även om han avled och därför aldrig åtalades. I *Saunders* stod det hela tiden klart att det administrativa förfarandet skulle komma att resultera i en straffprocess. Även i *J.B. v. Switzerland* var J.B. tidigt uttalat misstänkt för skattebrott. I *J.B. v. Switzerland* gav domstolen även uttryck för en viss misstankegrad, men domstolens resonemang rörde egentligen inte tidpunkten för passivitetsrättens inträdande. Det är därför mycket tveksamt om någon vikt kan läggas vid domstolens yttrande.

När den enskilde ska anses vara anklagad i Europakonventionens mening, varierar mellan olika rättigheter. Det är därför oklart vilken ledning som kan fås av domstolens uttalanden gällande andra rättigheter än passivitetsrätten. I fallen *Heaney and McGuinness v. Ireland* samt *Serves v. France* hänvisade domstolen dock uttryckligen till praxis gällande rätt till rättegång inom skälig tid. I praxis angående rätt till rättegång inom skälig tid, har domstolen uttalat att den misstänkte är att se som anklagad för brott när dennes situation påtagligt påverkats av anklagelsen. En sådan situation kan exempelvis föreligga när förundersökning inletts eller den enskilde underrättats om

misstanken. Domstolens uttalanden i *Heaney and McGuinness v. Ireland* samt *Serves v. France* talar alltså starkt för att ledning gällande tidpunkten för passivitetsrätten inträdande kan fås från praxis gällande rätt till rättegång inom skälig tid, även om det rör sig om en annan rättighet. Rätten att förhålla sig passiv enligt Europakonventionen infaller alltså enligt dessa uttalanden åtminstone när den enskilde blivit formellt underrättad om misstanken eller dennes situation påtagligt påverkats av misstanken mot denne.

Jag menar därför mot bakgrund av ovanstående att det är oklart vid vilken tidpunkt passivitetsrätten egentligen inträder enligt Europadomstolens praxis, men att den som senast infaller ”när den enskildes situation påtagligt påverkats av misstanken”.

4.2 När bör passivitetsrätten inträda i svensk rätt?

Europadomstolens uttalanden lämnar visst utrymme för lagstiftaren att avgöra hur svensk lag kan anpassas efter Europakonventionen. Detta aktualiserar en diskussion angående hur passivitetsrätten bör komma till uttryck i svensk lagstiftning och när den bör inträda enligt svensk rätt.

I dag är tidpunkten för passivitetsrättens inträdande i svensk rätt ställd till när det finns ”anledning att anta” att den skattskyldige kan komma att påföras skattetillägg eller dömas för skattebrott. ”Anledning att anta” är en mycket låg misstankegrad, som innebär att det räcker med en vag och oprecis misstanke som emellertid har sin grund i någon konkret omständighet. Detta sammanfaller med den tidpunkt då anmälan om misstänkt skattebrott ska göras till åklagare. Mycket tyder på att bedömningen av när det finns anledning att anta att den enskilde kan komma att åtalas för skattebrott i praktiken i de flesta fall inte är särskilt komplicerad, exempelvis har Skatteverket idag väl utarbetade rutiner. Gällande skattetillägg blir bedömningen i regel troligen svårare. I de flesta fall finns det anledning att anta att den skattskyldige kommer att påföras skattetillägg betydligt tidigare i utredningen än det finns skäl att anta att denne kommer åtalas för skattebrott, se exempelvis HFD:s resonemang i RÅ 2007 ref. 23.

Enligt min mening finns det inte något i Europadomstolens uttalanden som tyder på att stadgandet i 44 kap. 3 § SFL, enligt vilket passivitetsrätten inträder när det finns "anledning att anta", skulle strida mot Europakonventionen och att misstankegraden som ställs upp alltså skulle vara för hög. "Anledning att anta" är en mycket låg misstankegrad, som vad jag kan se i regel infaller innan "den tilltalades situation påtagligt påverkats av misstanken". Europadomstolens praxis lämnar därför visst utrymme för att diskutera om misstankegraden bör höjas, så den skattskyldige får en rätt att vara passiv senare i processen, eller om passivitetsrätten i svensk rätt även fortsättningsvis bör inträda vid en mycket låg misstankegrad.

Skattekontrollutredningen förespråkade, precis som HFD i RÅ 1996 ref. 97, en högre misstankegrad och menade att passivitetsrätten borde infalla då det "skäligen kan misstänkas" att den skattskyldige kommer åtalas för skattebrott eller påföras skattetillägg. En höjning av misstankegraden, och därmed en utökad befogenhet för Skatteverket att påföra vite, ökar Skatteverkets möjligheter att fastställa ett korrekt beskattningsunderlag. En likformig och korrekt beskattning ligger i hela skattesystemets intresse. Ett lägre beviskrav riskerar, precis som Skattekontrollutredningen påpekade, att flera utredningar som anmäls läggs ner vilket innebär ett onödigt obehag för de skattskyldiga.

Jag håller med skattekontrollutredningen i den mån att passivitetsrätten inte bör inträda så tidigt som när Skatteverket har startat en utredning inom ramen för det ordinarie granskningsarbetet. Europadomstolen har tydligt uttalat att skatteprocessen i sig inte omfattas av Europakonventionen, och en skatteutredning har som syfte att kontrollera att de uppgifter som lämnats inom ramen för skatteförfarandet är korrekta. Däremot innebär detta inte nödvändigtvis att misstankegraden i 44 kap. 3 § SFL bör höjas och passivitetsrätten infalla vid en senare tidpunkt än den gör idag.

Det finns enligt min mening snarare flera skäl som talar för att passivitetsrätten även i fortsättningen bör infalla relativt tidigt. En viktig aspekt är syftet med passivitetsrätten, ett argument som förvånansvärt sällan lyfts fram i förarbeten och doktrin. Passivitetsrätten syftar till att förhindra att den skattskyldige försätts i ett mycket "olämpligt" dilemma d.v.s. att se sig tvungen att antingen inge uppgifter som kan verka friande eller fällande, eller avstå från att lämna uppgifter och straffas ändå.

Vidare garanterar passivitetsrätten att bevisbördan för att ett brott begåtts ligger på det allmänna. Dessa argument gör sig även gällande då skatteprocessen övergår till en straffprocess.

Det kan också konstateras att Europadomstolens uttalanden hittills är oklara och att ett lågt krav ger en större marginal då Europadomstolen kan komma att utveckla sin praxis. Det finns även en praktisk fördel i att tidpunkten för passivitetsrättens inträdande överensstämmer med när anmälan om misstänkt skattebrott ska göras till åklagare. Enligt min mening visar detta också på en konsekvent inställning från lagstiftarens sida angående när skatteprocessen övergår i en straffprocess.

En annan viktig aspekt är Europadomstolens uttalande i fallet *Saunders v. United Kingdom*. Domstolen uttalade i målet att bevis som framkommit under straffansvar i en administrativ utredning inte får användas som bevisning gentemot den tilltalade i en påföljande brottmålsrättegång. Detta resonemang är problematiskt med tanke på svenska principer om fri bevisföring. Genom att sätta tidpunkten för passivitetsrättens inträdande tidigt minskar risken för att Skatteverket vid hot om påförande av vite får fram uppgifter som kan användas gentemot den enskilde i en efterföljande straffrättegång, och därmed riskerar att komma i konflikt med Europakonventionen.

Jag menar därför att passivitetsrätten i svensk rätt även i fortsättningen bör inträda vid en mycket låg misstankegrad, nämligen när det finns ”anledning att anta” att den skattskyldige kan komma att åtalas för skattebrott eller påföras skattetillägg.

4.3 Övriga frågor de lege ferenda

Förutom att tidpunkten för passivitetsrätten inträdande är något oklar, omgärdas även stadgandet i 44 kap. 3 § enligt min mening av andra problem. Det mest uppenbara är att Skatteverket idag inte har någon skyldighet att upplysa den skattskyldige om att denne har en rätt att förhålla sig passiv. Skatteverket har alltid möjlighet att ålägga den enskilde att inkomma med uppgifter men kan då ”det finns anledning att anta” att den skattskyldige kan åtalas för skattebrott eller påföras skattetillägg, inte kombinera

åläggandet med ett vitesföreläggande. Oavsett om ett åläggande förenas med vite uppfattar troligen många skatteskyldiga en begäran att inkomma med uppgifter som bindande, vilket kan innebära ett hinder för att utnyttja passivitetsrätten. Eftersom passivitetsrätten för vanliga skatteskyldiga i regel torde vara ett relativt okänt fenomen, begränsas i praktiken möjligheten för medborgarna att använda sin rätt. Även om tidpunkten alltså infaller relativt tidigt, vilket enligt min mening är en stor fördel ur rättssäkerhetssynpunkt, finns alltså vissa hinder för att passivitetsrätten ska vara en naturlig rättighet i praktiken. Problemen med hur och om den skatteskyldige bör informeras om rätten att förhålla sig passiv ligger utanför ramen för denna uppsats men manar till ytterligare fördjupningar inom ämnet.

4.4 Avslutande kommentar

Slutligen kan konstateras att praxis från Europadomstolen inte ger något tydligt svar på när passivitetsrätten inträder, men att den som senast infaller ”när den enskildes situation påtagligt påverkats av misstanken”. Vidare finns det skäl att åtminstone i nationell rätt låta den enskildes rätt att förhålla sig passiv inträda tidigt i förfarandet. Att vara tyst är sällan ett brott, och bör inte heller vara det i någon större utsträckning. Sir Thomas Moore’s yttrande¹¹⁶ kvarstår nu som en fråga: Kan någon domstol hålla honom skyldig för hans tystnad?

¹¹⁶ Se s. 4.

5. Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1982/83:134 s. 28 med förslag till åtgärder för att åstadkomma snabbare avgöranden i skattebrottmål

Prop. 1985/86:80 Om ny förvaltningslag

Prop. 1989/90:74 Ny taxeringslag m.m.

Prop. 1997/98:10 Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m.

Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

SOU 1996:116 Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen. Delbetänkande av Skattekontrollutredningen.

SOU 2001: 25 Skattetillägg m.m.

SOU 2013:62 Förbud mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet

Litteratur

Aall, J, *Rettsstat og menneskerettigheter*, Fagbokforlaget 2007

Bring, T & Diesen, C, *Förundersökning*, Norstedts Juridik AB 2009

Danelius, H, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, 4 uppl., Norstedts Juridik AB 2012

Diesen, C, Cassne, H, Hammarström, F, Schauman, J, *Bevisning 3 Prövning av skattemål*, Norstedts Juridik AB 1999

van Dijk, P, van Hoof. G.J.H, *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, Kluwer Law International, 1998

Frommel, S, *The European Court of Human Rights and the right to remain silent: can it be invoked by taxpayers?* Intertax 1993/11 s. 521-549

Hultqvist, A, *Passivitetsrätten vid skatteutredningar*, Advokaten 3/95 s. 9-11

Höglund, M, *Taxeringsrevision - ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, Jure Förlag AB, 2008

Lehrberg, B, *Praktisk juridisk metod*, 7 uppl., Iusté AB 2014.

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Simon- Almedal, T, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, 14 uppl., Studentlitteratur, 2013

Sjölin, C, *Europeisk konflikt om rätten att hålla tyst*, Advokaten 6/94 s. 242-247

Svenska domstolar

NJA 1980 s. 369

NJA II 1983 s. 517

NJA 1984 s. 520

NJA 1988 s. 292

RÅ 1996 ref. 97

RÅ 2007 ref. 23

Europadomstolen

Neumeister v. Austria, judgement of 27 June, 1968, application no. 1936/63

Deweert v. Belgium, judgement of 27 February, 1980, ECHR, application no. 6903/75

Eckle v. Germany, judgement of 15 July, 1982, ECHR, application no. 8130/78

Foti and others v. Italy, judgement of 10 December, 1982, application no. 7604/76,
7719/76, 7781/77, 7913/77

Schenk v. Switzerland, judgement of 12 July, 1987, ECHR, application no. 10862/84

Orkem v. Commission, judgement of 18 October, 1989, ECHR, application no. 374/87

Funke v. France, judgement of 25 February, 1993, ECHR, application no. 30696/09

Allenet de Ribemont v. France, judgement of 21 January, 1996, ECHR, application no.
15175/89

John Murray v. The United Kingdom, judgement of 18 February, 1996, ECHR,
application no. 18731/91

Saunders v. United Kingdom, judgement of 17 December, 1996, ECHR, application no.
19187/91

Serves v. France, judgement of 20 October, 1997, ECHR, application no. 20225/92

Heaney and McGuinness v. Ireland, judgement of 21 December, 2000, ECHR,
application no. 37420/97

J.B. v. Switzerland, judgement of 3 May, 2001, ECHR, application no. 31827/96

Janosevic v. Sweden, judgement of 23 July, 2002, ECHR, application no. 34619/97

Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, judgement of 23 July, 2003, ECHR, application no. 36985/97

Andra utländska domstolar

Murphy v. Waterfront Commission of New York Harbor, 378 U.S. 52 (1964)

Bellis v. United States, 471 U.S. 85 (1974)

Director of Serious Fraud Office v. Trachtenberg, London (1993)